

**ORGANISATION MONDIALE
DU COMMERCE**

WT/DS108/AB/R
24 février 2000

(00-0675)

Original: anglais

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

AB-1999-9

Rapport de l'Organe d'appel

I.	Introduction	1
II.	Contexte	3
	A. <i>Aperçu des lois fiscales pertinentes des États-Unis</i>	3
	B. <i>La mesure FSC</i>	5
	C. <i>Exonérations prévues par la mesure FSC</i>	7
III.	Arguments des participants	9
	A. <i>Allégations d'erreur formulées par les États-Unis – Appelant</i>	9
	1. <i>L'Accord SMC</i>	11
	2. <i>Articles 3:3, 8, 9:1 d) et 10:1 de l'Accord sur l'agriculture</i>	14
	3. <i>Article 4.2 de l'Accord SMC</i>	16
	4. <i>Cadre approprié</i>	17
	B. <i>Arguments des Communautés européennes – Intimé</i>	19
	1. <i>L'Accord SMC</i>	19
	2. <i>Articles 3:3, 8, 9:1 d) et 10:1 de l'Accord sur l'agriculture</i>	21
	3. <i>Article 4.2 de l'Accord SMC</i>	24
	4. <i>Cadre approprié</i>	25
	C. <i>Allégations d'erreur formulées par les Communautés européennes – Appelant</i>	25
	1. <i>Les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC</i>	25
	2. <i>Article 3.1 b) de l'Accord SMC</i>	26
	D. <i>Arguments des États-Unis – Intimé</i>	27
	1. <i>Les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC</i>	27
	2. <i>Article 3.1 b) de l'Accord SMC</i>	28
	E. <i>Arguments des participants tiers</i>	29
	1. <i>Canada</i>	29
	2. <i>Japon</i>	30
IV.	Questions soulevées dans le présent appel.....	30
V.	Article 3.1 de l'Accord SMC.....	31
VI.	Articles 3:3 et 9:1 d) de l'Accord de l'agriculture	52

VII.	Article 4.2 de l' <i>Accord SMC</i>	63
VIII.	Cadre fiscal approprié	68
IX.	Règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC	69
X.	Article 3.1 b) de l' <i>Accord SMC</i>	70
XI.	Constatations et conclusions	71

ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE
ORGANE D'APPEL

États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"	AB-1999-9
États-Unis, <i>appelant/intimé</i>	Présents:
Communautés européennes, <i>appelant/intimé</i>	Lacarte-Muró, Président de la section Bacchus, Membre
Canada, Japon, <i>participants tiers</i>	Feliciano, Membre

I. Introduction

1. Les États-Unis et les Communautés européennes font appel de certaines questions de droit et interprétations du droit qui figurent dans le rapport du Groupe spécial *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"* (le "rapport du Groupe spécial").¹ Le Groupe spécial a été établi afin d'examiner une plainte déposée par les Communautés européennes au sujet des "articles 921 à 927 du Code des impôts et des mesures connexes établissant un traitement fiscal spécial pour les "sociétés de ventes à l'étranger" ("FSC)".² Les aspects pertinents de cette "mesure FSC"³ sont décrits ci-après dans la section II.⁴

2. Dans son rapport, distribué le 8 octobre 1999, le Groupe spécial a conclu que, par le biais de la mesure FSC:

- a) les États-Unis ont, exception faite de ce qui est prévu dans l'Accord sur l'agriculture, agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC en accordant ou maintenant des subventions à l'exportation prohibées par cette disposition;
- b) les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3:3 de l'Accord sur

¹ WT/DS108/R, 8 octobre 1999.

² Le mandat du Groupe spécial (WT/DS108/3, 11 novembre 1998) fait référence à la demande de consultations présentée par les Communautés européennes (WT/DS108/1, 28 novembre 1997).

³ Au paragraphe 7.34 de son rapport et dans la note de bas de page 602 relative à ce paragraphe, le Groupe spécial a identifié les articles 245 c), 921 à 927 et 951 e) du Code des impôts des États-Unis comme étant les dispositions juridiques "de base" constitutives de la mesure FSC. Il n'a pas été fait appel de cette constatation.

⁴ Le Groupe spécial décrit la mesure FSC aux paragraphes 2.1 à 2.8 de son rapport.

l'agriculture (et, par conséquent, avec leurs obligations au titre de l'article 8 de cet accord):

- en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture en dépassement des niveaux d'engagement en matière de quantités spécifiés dans leur Liste pour ce qui est du blé;
- en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture pour ce qui est de tous les produits non inscrits sur leur Liste.⁵

3. S'agissant de sa conclusion concernant l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires* (l'*Accord SMC*), le Groupe spécial a recommandé que l'Organe de règlement des différends (l'*ORD*) demande aux États-Unis "de retirer les subventions FSC sans retard".⁶ Pour ce qui est de ses conclusions concernant l'*Accord sur l'agriculture*, le Groupe spécial a recommandé que l'*ORD* demande aux États-Unis de mettre la mesure FSC en conformité avec les obligations en matière de subventions à l'exportation qui leur incombent au titre de cet accord.⁷

4. Le 28 octobre 1999, les États-Unis ont notifié à l'*ORD* leur intention de faire appel de certaines questions de droit couvertes par le rapport du Groupe spécial et de certaines interprétations du droit données par celui-ci, conformément au paragraphe 4 de l'article 16 du *Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends* (le "*Mémorandum d'accord*"), et ont déposé une déclaration d'appel conformément à la règle 20 des *Procédures de travail pour l'examen en appel* (les "*Procédures de travail*"). Pour des raisons de calendrier et conformément à un accord auquel ils sont parvenus avec les Communautés européennes, les États-Unis ont notifié, le 2 novembre 1999, au Président de l'Organe d'appel et au Président de l'*ORD* leur décision de retirer la déclaration d'appel qu'ils avaient déposée le 28 octobre 1999. Ce désistement a été effectué conformément à la règle 30 1) des *Procédures de travail* et était subordonné au droit des États-Unis de déposer une nouvelle déclaration d'appel conformément à la règle 20 des *Procédures de travail*. Le 26 novembre 1999, les États-Unis ont de nouveau notifié à l'*ORD* leur intention de faire appel de certaines questions de droit couvertes par le rapport du Groupe spécial et de certaines interprétations du droit données par celui-ci, conformément au paragraphe 4 de l'article 16 du *Mémorandum d'accord*, et ont déposé une déclaration d'appel conformément à la règle 20 des *Procédures de travail*.

⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.1.

⁶ *Ibid.*, paragraphe 8.3.

⁷ *Ibid.*, paragraphe 8.4.

Le 2 décembre 1999, les États-Unis ont déposé leur communication en tant qu'appelant.⁸ Le 7 décembre 1999, les Communautés européennes ont déposé leur propre communication en tant qu'appelant.⁹ Le 17 décembre 1999, les États-Unis¹⁰ et les Communautés européennes¹¹ ont déposé des communications en tant qu'intimés. Le même jour, le Canada et le Japon ont déposé des communications en tant que participants tiers.¹²

5. L'audience d'appel s'est tenue les 19 et 20 janvier 2000. Les participants et les participants tiers ont présenté des arguments oralement et ont répondu aux questions qui leur ont été posées par les membres de la section saisie de l'appel.

II. Contexte

A. Aperçu des lois fiscales pertinentes des États-Unis

6. Pour les citoyens américains et les résidents aux États-Unis, les lois fiscales des États-Unis sont généralement applicables "sur une base mondiale".¹³ Cela signifie que, d'une manière générale, les États-Unis se prévalent du droit d'imposer tous revenus réalisés "dans le monde entier" par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis. Une société installée conformément aux lois de l'un des 50 États américains ou du District of Columbia est une société "nationale" ou américaine, et est "résidente" aux États-Unis aux fins de ce système d'imposition "mondial".¹⁴ En droit fiscal américain, on entend par sociétés "étrangères" toutes sociétés qui *ne sont pas* constituées dans l'un des 50 États ou dans le District of Columbia.¹⁵

⁸ Conformément à la règle 21 1) des *Procédures de travail*.

⁹ Conformément à la règle 23 1) des *Procédures de travail*.

¹⁰ Conformément à la règle 23 3) des *Procédures de travail*.

¹¹ Conformément à la règle 22 des *Procédures de travail*.

¹² Conformément à la règle 24 des *Procédures de travail*.

¹³ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 21.

¹⁴ Article 7701 a) 4) du Code des impôts; communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 21.

¹⁵ Article 7701 a) 5) et 9) du Code des impôts; communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 22.

7. Les États-Unis imposent en général tous revenus réalisés par des sociétés étrangères sur leur territoire. Ils n'imposent en général pas les revenus qui sont réalisés par des sociétés étrangères en dehors des États-Unis.¹⁶ Toutefois, ces revenus "de source étrangère" d'une société étrangère sont en général assujettis à l'impôt aux États-Unis lorsqu'ils ont "un lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis".¹⁷ Les lois et réglementations fiscales des États-Unis prévoient que les autorités fiscales procèdent à une enquête factuelle pour déterminer si les revenus d'une société étrangère sont des revenus qui ont "un lien effectif".

8. De nombreuses sociétés étrangères sont apparentées à des sociétés américaines. D'une manière générale, une société mère américaine est imposable sur les revenus réalisés par sa filiale à l'étranger uniquement au moment où ces revenus lui sont transférés sous la forme d'un dividende.¹⁸ La période entre le moment où ces revenus sont réalisés par la filiale et le moment où un dividende est transféré à la société mère américaine est appelé "report" dans le système fiscal américain, parce que le paiement de l'impôt sur ces revenus est reporté jusqu'à ce que ces derniers soient rapatriés aux États-Unis.¹⁹

9. Les États-Unis ont également adopté une série de régimes "anti-report" qui dérogent au principe du report et qui, en général, répondent à des préoccupations spécifiques quant à la possibilité d'évasion fiscale de la part de sociétés américaines par le biais de sociétés affiliées étrangères. L'un de ces régimes est la sous-partie F du Code des impôts des États-Unis (le "Code des impôts"), qui limite la possibilité du report pour certains types de revenus réalisés par certaines filiales étrangères contrôlées de sociétés américaines.²⁰ Conformément à la sous-partie F, certains revenus réalisés par une filiale étrangère peuvent être imputés à sa société mère américaine même s'ils n'y ont pas encore été rapatriés sous la forme d'un dividende.²¹ La sous-partie F a pour effet qu'une société mère

¹⁶ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 22. Rapport du Groupe spécial, paragraphes 4.1127 et 4.1128.

¹⁷ Article 882 a) du Code des impôts. Toutefois, la société étrangère peut être admise à bénéficier d'un crédit d'impôt étranger pour ce qui est des impôts sur les revenus réalisés à l'étranger qu'elle a acquittés.

¹⁸ Toutefois, la société mère américaine peut être admise à bénéficier d'un crédit d'impôt étranger indirect pour certains impôts sur les revenus réalisés à l'étranger acquittés par la filiale étrangère. Voir la communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 23.

¹⁹ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 23.

²⁰ Article 951 du Code des impôts; communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 24.

²¹ Pour ce qui est de ces revenus faisant l'objet d'un report, la société mère américaine peut être admise à bénéficier d'un crédit d'impôt étranger indirect pour certains impôts sur les revenus réalisés à l'étranger acquittés par la filiale étrangère. Voir la communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 24.

américaine est immédiatement imposable aux États-Unis sur les revenus qui lui ont été imputés, même si ces derniers restent détenus par la filiale étrangère.

10. Ces règles fiscales qui sont généralement en vigueur aux États-Unis sont modifiées pour les FSC par la mesure FSC.

B. *La mesure FSC*

11. Les FSC sont des sociétés étrangères responsables de certaines activités liées à la vente en relation avec la vente ou la location-vente de marchandises produites aux États-Unis et destinées à l'exportation hors des États-Unis. La mesure FSC exonère pour l'essentiel de l'impôt sur le revenu aux États-Unis une partie des revenus de source étrangère liés aux exportations d'une FSC.²² Le régime fiscal applicable se compose de trois éléments distincts, qui affectent les obligations fiscales, en droit américain, d'une FSC, ainsi que de la société américaine qui fournit des marchandises destinées à l'exportation. Ces trois exonérations sont décrites en détail ci-après, ainsi qu'aux paragraphes 7.95, 7.96 et 7.97 du rapport du Groupe spécial.²³

12. Une société doit satisfaire à plusieurs conditions pour avoir le statut de FSC.²⁴ Elle doit être une société étrangère installée conformément aux lois d'un pays qui échange des informations d'ordre fiscal avec les États-Unis, ou conformément aux lois d'une possession des États-Unis autre que Porto Rico.²⁵ La société doit satisfaire à des prescriptions additionnelles en ce qui concerne sa présence à l'étranger, la tenue de registres, et ses actionnaires et directeurs.²⁶ Elle doit également

²² Cette définition de la mesure FSC n'est pas contestée par les participants. Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.112.

²³ Pendant l'audience, les États-Unis ont accepté, en réponse à une question de la section saisie du présent appel, que les paragraphes 7.95 à 7.97 du rapport du Groupe spécial décrivent exactement les exonérations prévues par le régime FSC.

²⁴ La description donnée ici a pour objet d'exposer dans leurs grandes lignes les principaux éléments de la mesure FSC qui ont un rapport avec le présent appel. Une explication exhaustive de toutes les règles applicables aux FSC devrait être fournie par le texte des dispositions réglementaires elles-mêmes ou par des conventions spécialisées en matière d'imposition, par exemple J. Isengergh, *International Taxation*, deuxième édition (Aspen Publishers Inc., 1999). Nous notons ici que des règles spéciales sont d'application, entre autres choses, dans le cas des coopératives agricoles, des petites FSC, des FSC détenues en commun, des FSC détenues par des actionnaires individuels et non par des sociétés actionnaires, et des transactions portant sur des biens appartenant aux forces armées.

²⁵ Articles 922 a) 1) et 927 d) 3) du Code des impôts. En règle générale, une FSC est installée dans un pays autre que les États-Unis qui n'impose pas les bénéfices des sociétés ou leur applique un faible taux d'imposition.

²⁶ Article 922 a) 1) du Code des impôts.

choisir d'être une FSC pour un exercice fiscal donné.²⁷ Il n'y a pas de prescription légale exigeant qu'une FSC soit affiliée à une société américaine ou contrôlée par elle. La mesure FSC est cependant telle que l'avantage tant pour les FSC que pour les sociétés américaines qui fournissent des marchandises destinées à l'exportation est, dans la pratique, souvent plus grand si le fournisseur américain est apparenté à la FSC. De ce fait, de nombreuses FSC sont des filiales étrangères contrôlées de sociétés américaines.

13. Les revenus de source étrangère d'une FSC peuvent en gros être divisés en deux catégories: les "revenus réalisés à l'exportation"²⁸ et tous les autres revenus de source étrangère. Les "revenus réalisés à l'exportation" sont pour l'essentiel les revenus de source étrangère imputables à une FSC qui proviennent de transactions ouvrant droit à l'exonération portant sur l'exportation de marchandises des États-Unis. Les autres revenus de source étrangère d'une FSC peuvent comprendre, entre autres choses, les "revenus des investissements", tels que les intérêts, dividendes et redevances, et les revenus commerciaux et industriels actifs ne provenant pas de transactions à l'exportation ouvrant droit à l'exonération. Le présent appel soulève un certain nombre de questions concernant l'imposition des *revenus réalisés à l'exportation* d'une FSC. Ces revenus sont, quant à eux, divisés en revenus à l'exportation *exonérés* et revenus à l'exportation *non exonérés*.²⁹ Ainsi qu'il est expliqué ci-après, le traitement fiscal aux États-Unis des revenus à l'exportation *exonérés* d'une FSC est différent du traitement fiscal aux États-Unis des revenus à l'exportation *non exonérés* d'une FSC.

14. Les revenus réalisés à l'exportation d'une FSC sont ses "recettes brutes d'exportation" générées par des transactions ouvrant droit à l'exonération.³⁰ Ces transactions portent sur la vente ou la location-vente de "biens d'exportation" ou la fourniture de services "relatifs et annexes" à cette vente ou location-vente. Les "biens d'exportation" s'entendent de biens fabriqués ou produits aux États-Unis par une personne autre qu'une FSC, vendus ou mis en location-vente par ou à une FSC, pour être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis, et dont la valeur loyale et marchande imputable à des produits importés ne dépasse pas 50 pour cent.³¹ En outre, pour que les revenus d'une FSC constituent des revenus réalisés à l'exportation, certains processus économiques liés à des

²⁷ Article 922 a) 2) du Code des impôts.

²⁸ Article 923 b) du Code des impôts.

²⁹ Article 923 a) du Code des impôts.

³⁰ Article 924 du Code des impôts.

³¹ Article 927 a) du Code des impôts; rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.1.

transactions ouvrant droit à l'exonération doivent se dérouler hors des États-Unis³² et la gestion de la FSC doit être assurée hors des États-Unis.³³

15. Conformément à la mesure FSC, une FSC peut, à son gré, choisir d'appliquer l'une des trois règles de fixation des prix de cession pour calculer ses revenus réalisés à l'exportation provenant de transactions ouvrant droit à l'exonération. Ces règles ont une double fin. Premièrement, elles permettent de répartir entre une FSC et son fournisseur américain les revenus provenant de transactions portant sur des biens d'exportation américains. La partie de ces revenus imputable à la FSC constitue ses revenus réalisés à l'exportation (c'est-à-dire les revenus à l'exportation exonérés et non exonérés). Deuxièmement, les règles de fixation des prix de cession permettent de déterminer quelle proportion des revenus provenant de transactions portant sur des biens d'exportation américains qui est imputée à la FSC en tant que revenus réalisés à l'exportation constitue des revenus à l'exportation *exonérés* et quelle proportion constitue des revenus à l'exportation *non exonérés*. La règle de fixation des prix de cession appliquée pour déterminer le montant des revenus réalisés à l'exportation de la FSC doit également être appliquée pour déterminer la division de ces revenus en revenus exonérés et non exonérés.³⁴

C. Exonérations prévues par la mesure FSC

16. La mesure FSC établit trois exonérations principales qui affectent les obligations fiscales aux États-Unis de la FSC, de son fournisseur américain, et peut-être des actionnaires américains. La première exonération concerne le traitement fiscal aux États-Unis des revenus de source étrangère d'une société étrangère.³⁵ En droit américain, d'une manière générale, les revenus de source étrangère d'une société étrangère ayant des activités commerciales ou industrielles aux États-Unis ne sont imposables que pour autant qu'ils ont "un lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou

³² Article 924 b) 1) B) du Code des impôts.

³³ Article 924 b) 1) A) et 927 d) 3) du Code des impôts.

³⁴ Conformément à la première règle de fixation des prix de cession, la règle de l'utilisation de prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence, l'imputation des revenus se fonde sur le prix effectif payé par la FSC à son fournisseur américain apparenté, sous réserve de l'ajustement prévu à l'article 482 du Code des impôts. Cette règle peut être utilisée par n'importe quelle FSC. À condition qu'elle satisfasse à certaines prescriptions *additionnelles* lui faisant obligation de mener des activités de distribution en ce qui concerne les transactions ouvrant droit à l'exonération et qu'elle soit *apparentée* à son fournisseur américain, une FSC peut à la place choisir d'utiliser l'une des deux autres règles de fixation des prix de cession, dénommées règles "de fixation administrative des prix". Chacune de ces règles autorise une FSC à déterminer ses revenus réalisés à l'exportation en appliquant une formule qui répartit entre la FSC et son fournisseur américain apparenté le total des revenus combinés provenant des transactions ouvrant droit à l'exonération. Voir l'article 925 du Code des impôts et les paragraphes 2.5 à 2.8 du rapport du Groupe spécial.

³⁵ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.95.

industrielle aux États-Unis".³⁶ Cette règle s'applique qu'une société étrangère soit ou non contrôlée par une société américaine. Pour déterminer si les revenus de source étrangère d'une société étrangère ont "un lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis", une enquête factuelle est effectuée par les autorités fiscales.³⁷ Toutefois, conformément à la mesure FSC, la partie exonérée des revenus réalisés à l'exportation d'une FSC est "considérée comme des revenus de source étrangère qui n'ont pas de lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis".³⁸ En d'autres termes, la partie exonérée des revenus réalisés à l'exportation d'une FSC ne fait pas l'objet d'une enquête factuelle pour déterminer si elle a "un lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis". Par conséquent, en vertu de cette première exonération, une partie des revenus de source étrangère d'une FSC est *considérée sur le plan législatif comme n'ayant pas* de "lien effectif" et n'est donc pas imposable du chef de la FSC – quelle que soit la conclusion à laquelle une enquête administrative factuelle pourrait aboutir en l'absence de la mesure FSC.

17. La deuxième exonération concerne le traitement fiscal aux États-Unis de certains revenus réalisés par une société étrangère qui est contrôlée par une société américaine. En droit américain, d'une manière générale, un actionnaire américain d'une société étrangère contrôlée doit inclure chaque année dans ses revenus bruts une part au prorata de certaines formes de revenus de la société étrangère contrôlée qui n'ont pas encore été distribuées à la société mère américaine.³⁹ Ces revenus sont dénommés "revenus relevant de la sous-partie F". La société actionnaire américaine est immédiatement imposable aux États-Unis sur ses revenus relevant de la sous-partie F même si elle n'a pas encore reçu les revenus provenant de sa société affiliée étrangère. Toutefois, conformément à la mesure FSC, les revenus réalisés à l'exportation d'une FSC sont généralement exemptés de l'application de la sous-partie F.⁴⁰ Par conséquent, en vertu de cette deuxième exonération, la société

³⁶ Article 882 a) du Code des impôts.

³⁷ L'article 864 du Code des impôts énonce les règles qui permettent de déterminer si les revenus d'une société étrangère ont "un lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis". En droit fiscal américain, le concept de "lien effectif" est distinct de celui de "source des revenus". Les revenus d'une société étrangère peuvent être des revenus "de source étrangère" conformément aux règles permettant de déterminer la source des revenus (articles 861 à 865 du Code des impôts), mais peuvent néanmoins avoir un "lien effectif" avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis et, de ce fait, être assujettis à l'impôt (voir J. Isenbergh, *supra*, note de bas de page 24, Vol. I, chapitres 5 et 21).

³⁸ Article 921 a) du Code des impôts.

³⁹ Article 951 a) du Code des impôts.

⁴⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.96; article 951 e) du Code des impôts. Si une FSC utilise les règles de fixation administrative des prix, cette deuxième exonération est alors d'application en ce qui concerne à la fois les parties *exonérée* et *non exonérée* de ses revenus réalisés à l'exportation. Toutefois, si une FSC utilise les règles de fixation des prix de cession dans des conditions de libre concurrence prévues à

mère d'une FSC *n'est pas* tenue de déclarer sa part au prorata des revenus non distribués de cette FSC qui proviennent des revenus que celle-ci a réalisés à l'exportation, et *n'est pas* imposée sur ces revenus.

18. La troisième exonération concerne le traitement fiscal des dividendes versés par des sociétés étrangères à des sociétés américaines.⁴¹ En droit américain, d'une manière générale, les dividendes versés à une société aux États-Unis sur les revenus de source étrangère d'une société étrangère sont imposables, sauf si ces revenus ont déjà été imposés en vertu des règles énoncées dans la sous-partie F.⁴² Toutefois, conformément à la mesure FSC, les sociétés actionnaires américaines d'une FSC peuvent en général déduire la totalité des dividendes distribués sur les revenus réalisés à l'exportation d'une FSC.⁴³ Par conséquent, en vertu de la troisième exonération, la société mère d'une FSC n'est en général pas imposée sur les dividendes qui lui sont versés sur les revenus réalisés à l'exportation de la FSC.

III. Arguments des participants

A. Allégations d'erreur formulées par les États-Unis – Appelant

19. Les États-Unis demandent instamment à l'Organe d'appel de tenir compte du contexte historique du présent appel. Selon eux, la mesure FSC et les questions soulevées dans le présent appel ne peuvent pas être examinées *ex nihilo*, mais ne peuvent être comprises que dans le contexte de principes de base en matière d'imposition, de l'application de ces principes à travers la mesure FSC et des événements historiques qui ont conduit à la mise en place du régime FSC.

20. Les États-Unis rappellent que les origines du présent différend remontent à l'adoption par les États-Unis en 1971 des dispositions fiscales relatives aux sociétés américaines de vente à l'étranger ("DISC"). En 1972, les Communautés européennes ont demandé l'ouverture de consultations dans le cadre de la procédure de règlement des différends au sujet de la mesure DISC, alléguant que celle-ci

l'article 482, l'actionnaire américain doit alors déclarer une part au prorata de la partie *non exonérée* des revenus réalisés à l'exportation de la FSC et est en général imposable aux États-Unis sur cette partie de ces revenus.

⁴¹ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.97.

⁴² *Ibid.*

⁴³ Article 245 c) du Code des impôts. Si une FSC utilise les règles de fixation administrative des prix, cette troisième exonération s'applique alors aux dividendes distribués à la fois sur la partie *exonérée* et la partie *non exonérée* de ses revenus réalisés à l'exportation. Toutefois, si une FSC utilise les règles de fixation des prix de cession dans des conditions de libre concurrence prévues à l'article 482, l'actionnaire américain est alors en général imposable sur les dividendes distribués sur la partie *non exonérée* des revenus réalisés à l'exportation de la FSC, sauf si ces revenus ont déjà été imposés conformément aux règles énoncées dans la sous-partie F.

constituait une subvention à l'exportation. Les États-Unis ont alors demandé l'ouverture de consultations avec la France, la Belgique et les Pays-Bas, soutenant que si la mesure DISC était une subvention à l'exportation, les exonérations fiscales accordées par ces pays pour les revenus de source étrangère constituaient elles aussi des subventions à l'exportation. Les rapports des groupes spéciaux sur ces quatre affaires, les "*affaires Législations fiscales*" ont été publiés en 1976⁴⁴, et les groupes spéciaux ont constaté que tant la mesure DISC que les systèmes fiscaux européens avaient les caractéristiques d'une subvention à l'exportation prohibée en vertu de l'article XVI:4 du GATT de 1947. Dans le cadre du système de règlement des différends du GATT de 1947, les rapports de groupes spéciaux n'étaient adoptés par les parties contractantes que par consensus. Étant donné que les parties au différend n'étaient pas convenues, initialement, d'adopter les rapports des groupes spéciaux dans les *affaires Législations fiscales*, l'adoption de ces rapports était restée en suspens pendant plusieurs années.

21. En 1974, un certain nombre de parties contractantes, dont les pays mis en cause dans les *affaires Législations fiscales*, ont conclu l'*Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce* (le "*Code des subventions issu du Tokyo Round*"), dans lequel figurait la note de bas de page 2 relative à la Liste exemplative de subventions à l'exportation. Les États-Unis font observer que cette note traitait des éléments essentiels des *affaires Législations fiscales*. On y retrouvait l'analyse faite par les groupes spéciaux dans ces rapports en ce qui concerne les questions du report et de l'utilisation de prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence, mais cette note s'écartait du raisonnement des groupes spéciaux s'agissant de la double imposition. La note de bas de page 2 disposait expressément que les pays pouvaient prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition des revenus.

22. En 1981, les parties sont finalement convenues d'adopter les rapports des groupes spéciaux sur les *affaires Législations fiscales* au moyen d'une action du Conseil du GATT de 1947 par laquelle il a adopté les rapports sous réserve de ce qui avait été "entendu"⁴⁵ et qui s'accompagnait d'une

⁴⁴ Rapports des groupes spéciaux *Législations fiscales – Législation fiscale des États-Unis* concernant les sociétés américaines de vente à l'étranger (DISC), L/4422, rapport adopté les 7 et 8 décembre 1981, IBDD, S23/107; *Législations fiscales – Pratiques suivies par la France en matière d'impôt sur le revenu*, L/4423, rapport adopté les 7 et 8 décembre 1981, IBDD, S23/126; *Législations fiscales – Pratiques suivies par la Belgique en matière d'impôt sur le revenu*, L/4424, rapport adopté les 7 et 8 décembre 1981, IBDD, S23/139; *Législations fiscales – Pratiques suivies par les Pays-Bas en matière d'impôt sur le revenu*, L/4425, rapport adopté les 7 et 8 décembre 1981, IBDD, S23/150.

⁴⁵ Les participants au présent appel se sont en général référés à l'action du Conseil de 1981 sur la base de laquelle celui-ci avait adopté les rapports des groupes spéciaux sur les "*affaires Législations fiscales*" comme étant le "Texte de conciliation de 1981". *Législations fiscales*, L/5271, 7 et 8 décembre 1981, IBDD, S28/121. Ainsi qu'il est expliqué ci-après dans la note de bas de page 76, nous préférons l'expression "action du Conseil de 1981". Toutefois, afin de donner un résumé fidèle des arguments des participants, nous utilisons l'expression "Texte de conciliation de 1981" dans la présente section de notre rapport.

déclaration du Président du Conseil. Selon les États-Unis, ce "Texte de conciliation" révisait de manière effective les rapports des groupes spéciaux en y incorporant les principes énoncés dans la note de bas de page 2 relative à la Liste exemplative annexée au *Code des subventions issu du Tokyo Round*. En 1984, les États-Unis ont remplacé les dispositions DISC par les dispositions FSC. Selon les États-Unis, les dispositions FSC "étaient censées mettre en place un système d'imposition de type territorial limité"⁴⁶ pour les exportations américaines qui respecte les règles du GATT en matière de subventions, en particulier celles énoncées dans la note de bas de page 2 relative à la Liste exemplative annexée au *Code des subventions issu du Tokyo Round* et dans le "Texte de conciliation" de 1981.

1. L'Accord SMC

23. De l'avis des États-Unis, la constatation du Groupe spécial selon laquelle la mesure FSC constitue une subvention à l'exportation reposait sur des erreurs d'analyse fondamentales. Le Groupe spécial a commis une erreur en ne commençant pas par examiner la note de bas de page 59 relative à la Liste exemplative de subventions à l'exportation (la "Liste exemplative") figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC*, qui est la "disposition juridique déterminante" en l'espèce. Il ressort clairement de la note de bas de page 5 relative à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* qu'une pratique mentionnée dans la Liste exemplative comme *ne* constituant *pas* une subvention à l'exportation n'est pas prohibée par l'article 3.1 a) ni par aucune autre disposition de l'*Accord SMC*. Étant donné que, selon les États-Unis, l'exonération d'impôt dont bénéficient les FSC est autorisée en vertu de la note de bas de page 59, aucune analyse complémentaire n'est nécessaire.

24. D'une manière générale, les États-Unis ne sont pas en désaccord avec l'interprétation du Groupe spécial selon laquelle l'expression "normalement exigibles" figurant à l'article 1.1 a) 1 ii) de l'*Accord SMC* établit un critère "en l'absence de". Toutefois, ce critère doit céder le pas dans les situations où il existe une règle spécifique pour déterminer si des recettes sont "normalement exigibles". En l'espèce, le contexte de l'article 1.1 a) 1 ii), en particulier la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* et le "Texte de conciliation" de 1981, démontre qu'il existe une telle règle spécifique - l'imposition de revenus de source étrangère est considérée comme ne constituant pas des recettes qui sont "normalement exigibles".

⁴⁶ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 45.

25. Les États-Unis considèrent que la note de bas de page 59 autorise les exonérations d'impôt pour les revenus de source étrangère même si elles sont "accordé[e]s spécifiquement au titre [des] exportations".⁴⁷ Le point e) de la Liste exemplative identifie certaines pratiques fiscales comme étant des subventions à l'exportation, et le texte de la note de bas de page 59 restreint cette qualification de certaines de ces pratiques. La deuxième phrase de la note de bas de page 59, dans laquelle les Membres "réaffirment" le principe de l'utilisation de prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence, impose des paramètres pour les prix qui peuvent être pratiqués entre des parties apparentées dans les transactions à l'exportation. Selon les États-Unis, la deuxième phrase de cette note *pose en principe* que les revenus de source étrangère *peuvent* être exonérés d'impôt ou imposés dans une mesure moindre que les revenus de source nationale, et n'aurait aucun sens si les revenus de source étrangère *ne* pouvaient *pas* être exonérés d'impôt.

26. Les États-Unis considèrent que la mesure FSC n'est pas non plus une subvention à l'exportation en vertu de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, qui exclut du champ d'application du point e) de la Liste exemplative les mesures visant à empêcher que les revenus de source étrangère soient soumis à une double imposition. Le Groupe spécial a commis une erreur en ne constatant pas que, en tant que mesure d'exonération fiscale visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la mesure FSC est autorisée par la note de bas de page 59. Il a déclaré à tort que les États-Unis n'avaient pas soutenu que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 s'appliquait au régime FSC. Dans leur première communication au Groupe spécial, les États-Unis ont soutenu que "le régime FSC vis[ait] à éviter la double imposition des revenus à l'exportation perçus hors des États-Unis ...".⁴⁸

27. Les États-Unis font valoir que l'interprétation que le Groupe spécial donne de l'article 1.1 a) 1) ii), ainsi que de l'article 3.1 a), ne tient pas non plus compte du "Texte de conciliation" de 1981. Celui-ci dispose expressément que les processus économiques qui se déroulent en dehors du territoire du pays exportateur "ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation". L'importance de ce libellé tient à ce qu'il soustrait ces processus du champ d'application de l'article 3.1 a) et de l'Annexe I de l'*Accord SMC*, qui l'un et l'autre traitent exclusivement des subventions à l'exportation. Si les processus économiques se déroulant à l'étranger ne constituent pas des "activités d'exportation", exonérer d'impôt les revenus provenant de ces processus ne peut alors pas être considéré comme une subvention à l'exportation.

⁴⁷ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 101.

⁴⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 4.348.

28. Les États-Unis soutiennent qu'il est aussi évident qu'en adoptant le "Texte de conciliation" de 1981, le Conseil du GATT de 1947 entendait établir des principes d'applicabilité générale. Il est indiqué dans la phrase introductive du "Texte de conciliation" que celui-ci s'applique "d'une manière générale". La genèse de l'adoption du "Texte de conciliation" de 1981 corrobore cette interprétation. Il était reconnu dans la note de bas de page 2 relative à la Liste exemplative annexée au *Code des subventions issu du Tokyo Round* que les pays pouvaient prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère, et que ces revenus devaient être déterminés sur la base du principe de la libre concurrence. Les *affaires Législations fiscales* ont pu sortir de l'impasse dans laquelle elles se trouvaient grâce au "Texte de conciliation" de 1981, qui admettait les principes codifiés dans la note de bas de page 2 du *Code des subventions issu du Tokyo Round*.⁴⁹

29. Les États-Unis font en outre valoir que le "Texte de conciliation" de 1981 satisfait à la totalité des critères à remplir pour constituer une "décision" au sens du paragraphe 1 b) iv) de texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'*Accord sur l'OMC*. En conséquence, le "Texte de conciliation" de 1981 a la même valeur juridique que n'importe quelle autre disposition du GATT de 1994. En constatant que le "Texte de conciliation" de 1981 n'est pas une "autre décision" au sens du paragraphe 1 b) iv), le Groupe spécial a imposé à tort un critère – à savoir que de telles décisions doivent être un "instrument juridique" – qui est incompatible avec le paragraphe 1 b) iv). En outre, le Groupe spécial a appliqué de manière erronée ce critère en déclarant que l'expression "d'une manière générale" figurant dans le "Texte de conciliation" de 1981 était ambiguë, et il a ensuite interprété de manière erronée les circonstances entourant l'adoption de ce texte comme l'emportant sur le texte lui-même. Le Groupe spécial n'a pas pris en compte le fait qu'il y avait eu deux actions distinctes du Conseil, de portée indépendante: une *décision* d'adopter les rapports sur les *affaires Législations fiscales* et un "Texte de conciliation" l'accompagnant. Le Président avait déclaré que la *décision* n'affectait pas l'interprétation du *Code des subventions issu du Tokyo Round*, mais il n'avait pas fait la même déclaration en ce qui concerne le "Texte de conciliation". À l'inverse, les États-Unis allèguent qu'il ressort de la troisième phrase du "Texte de conciliation" que ce texte devait affecter les interprétations futures du *Code des subventions issu du Tokyo Round*, et que cette orientation a été reprise dans l'*Accord sur l'OMC*.

30. Même si le "Texte de conciliation" de 1981 ne faisait pas partie du GATT de 1994, les États-Unis soutiennent qu'il n'en serait pas moins une "décision" au sens de l'article XVI:1 de l'*Accord sur l'OMC*, qui devrait guider les groupes spéciaux et l'Organe d'appel. Le Groupe spécial a commis

⁴⁹ Les États-Unis se réfèrent aux déclarations faites le 14 janvier 1981 par les représentants de la Belgique, de la France, des Pays-Bas et de la Suisse (C/M/145).

une erreur en constatant que le "Texte de conciliation" n'était pas pertinent pour le présent différend, alors que, comme les États-Unis l'ont démontré, ce texte et la note de bas de page 59 sont inextricablement liés. Même si le "Texte de conciliation" de 1981 comportait une interprétation de l'article XVI du GATT de 1947, le texte de l'*Accord SMC*, la jurisprudence de l'Organe d'appel⁵⁰, ainsi que la genèse interdépendante de l'*Accord SMC* et de l'article XVI, font tous ressortir clairement que l'*Accord SMC* et l'article XVI ne doivent pas être interprétés indépendamment l'un de l'autre.

2. Articles 3:3, 8, 9:1 d) et 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*

31. Les États-Unis demandent à l'Organe d'appel d'infirmer les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 3:3 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*, en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture* en dépassement des niveaux d'engagement en matière de quantités spécifiés dans leur Liste pour ce qui est du blé, et en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) pour ce qui est de tous les produits non inscrits sur leur Liste.

a) Article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*

32. Selon les États-Unis, le Groupe spécial a interprété de manière erronée le membre de phrase "pour réduire les coûts de la commercialisation" figurant à l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture* et, par voie de conséquence, a commis une erreur en constatant que l'exonération d'impôt prévue par le régime FSC est une subvention à l'exportation relevant de l'article 9:1 d). Le Groupe spécial a défini une subvention relevant de l'article 9:1 d) en fonction de la nature des activités menées par l'entité bénéficiant de la subvention et non en fonction de la nature de la subvention elle-même. De l'avis des États-Unis, l'analyse du Groupe spécial souffre d'un "vice fondamental"⁵¹, à savoir la conclusion selon laquelle des subventions qui bénéficient à des entités d'exportation en général devraient être expressément réputées "réduire les coûts de la commercialisation".

33. Les États-Unis considèrent que le sens ordinaire de l'expression "costs of marketing" ("coûts de la commercialisation") est "marketing costs"* – qui ne comprendraient pas les impôts sur le revenu – et que les exemples spécifiques donnés à l'article 9:1 corroborent ce sens. L'interprétation que le Groupe spécial a donné de l'article 9:1 d) ne tient pas compte du contexte de cet alinéa et est si large

⁵⁰ Rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée* ("Brésil - Noix de coco desséchée"), WT/DS/22/AB/R, adopté le 20 mars 1997.

⁵¹ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 323.

* La traduction en français de ces deux expressions anglaises différentes est "coûts de la commercialisation".

qu'elle englobe tous les autres alinéas, sauf un, de l'article 9:1 et les rend redondants. Un contexte additionnel pertinent pour démontrer l'erreur que comporte l'analyse du Groupe spécial peut, de l'avis des États-Unis, être trouvé au paragraphe 13 de l'Annexe 3 de l'*Accord sur l'agriculture* (qui définit une méthode de calcul pour les "mesures de réduction du coût de la commercialisation", laquelle ne pourrait pas être applicable si une exonération de l'impôt sur le revenu était un coût de commercialisation), dans la Liste exemplative annexée à l'*Accord SMC* (qui distingue les subventions d'ordre fiscal d'autres types de subventions), ainsi que dans la note de bas de page 59 relative à l'*Accord SMC* et dans le "Texte de conciliation" de 1981. Les États-Unis ajoutent que l'interprétation du Groupe spécial est incompatible avec l'objet et le but de l'*Accord SMC*, en particulier parce qu'elle semble poser en principe que l'article 9:1 est censé viser *toutes* subventions à l'exportation accordées pour des produits agricoles, alors qu'il ressort clairement de l'article 10:1 que les auteurs n'entendaient pas que l'article 9:1 ait une portée aussi vaste.

b) Article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*

34. Les États-Unis font valoir que le Groupe spécial a commis une erreur en décidant que la simple mise à disposition de l'exonération d'impôt prévue par le régime FSC pour des produits non inscrits sur la Liste constituait une violation de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*. Ils considèrent que le raisonnement du Groupe spécial sur ce point est incompatible avec les principes établis d'interprétation des traités et avec le sens du terme "accorder" ("provide" dans la version anglaise).

35. Les États-Unis soutiennent que le Groupe spécial s'est appuyé à tort sur la définition donnée dans un dictionnaire du terme "provide", à savoir "mettre à disposition", plutôt que sur le sens plus courant de ce terme, à savoir "procurer ou fournir en vue d'une utilisation" ou, en d'autres termes, "accorder ou verser". Le fait que cette dernière définition du terme "provide" est celle qui est correcte au regard de l'article 3:3 est confirmé par référence aux verbes équivalents utilisés dans les versions française ("accorder") et espagnole ("otorgar") de cet article. On trouve ailleurs dans l'*Accord sur l'agriculture* un autre contexte qui corrobore ce sens. À l'article 9:2 b), le terme "provide" ne peut que signifier "accorder ou verser". Les articles 9:4 et 10:1 font référence aux subventions relevant de l'article 9:1 qui sont "appliquées"; les articles 9:2 a) ii) et 10:3 font référence à une subvention à l'exportation qui est "octroyée" ou "accordée" ("granted"); enfin, l'article 11 de l'Accord fait référence à une subvention à l'exportation "*payée*". De plus, les États-Unis considèrent que l'Organe d'appel a lui-même effectivement défini le terme "octroyé" ("provided") comme étant synonyme

d'"accordé" ("granted").⁵² Les États-Unis ajoutent que l'analyse du Groupe spécial donne à entendre que le mot "provide" a dans la première proposition de l'article 3:3 un sens différent de celui qu'il a dans la seconde, et que cette lecture "bat en brèche le principe d'interprétation de base selon lequel un mot est présumé signifier la même chose lorsqu'il est utilisé dans différentes parties d'un accord".⁵³

3. Article 4.2 de l'Accord SMC

36. Les États-Unis demandent à l'Organe d'appel d'infirmier le refus du Groupe spécial de rejeter les allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'Accord SMC au motif qu'elles n'avaient pas inclus dans leur demande de consultations un exposé des éléments de preuve disponibles, comme le prescrit l'article 4.2 de cet accord.

37. Les États-Unis soulignent que l'article 4.2 de l'Accord SMC crée une prescription supplémentaire applicable aux demandes de consultations au titre de l'article 4.1 de cet accord qui porte sur des allégations faisant état de subventions prohibées – qui s'ajoute aux prescriptions énoncées dans le Mémoire d'accord. Les États-Unis font observer que l'Appendice 2 du Mémoire d'accord fait expressément mention de l'article 4.2 de l'Accord SMC comme étant une "règle ou procédure spéciale ou additionnelle" qui, en vertu de l'article 1:2 du Mémoire d'accord, peut s'ajouter aux dispositions dudit mémorandum et prévaloir sur ces dispositions. Les États-Unis soutiennent que l'emploi du mot "shall" en anglais fait ressortir clairement que l'obligation d'inclure un "exposé des éléments de preuve disponibles", conformément à l'article 4.2, est impérative.⁵⁴

38. Les États-Unis allèguent que le Groupe spécial a commis une erreur en refusant de se prononcer sur le point de savoir si les éléments de preuve communiqués ultérieurement par les Communautés européennes étaient "disponibles" au moment où les demandes de consultations ont été présentées. Le Groupe spécial a également commis une erreur en indiquant que les demandes de consultations des Communautés européennes, qui faisaient simplement mention des dispositions pertinentes du Code des impôts, pouvaient satisfaire aux dispositions de l'article 4.2. Il a justifié cette conclusion en qualifiant les allégations des Communautés européennes comme faisant état d'une subvention à l'exportation de jure. Cette approche ne tient pas compte de la distinction entre droit et fait et entre arguments et éléments de preuve. En tout état de cause, font valoir les États-Unis, il ne

⁵² Rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs* ("Brésil – Aéronefs"), WT/DS46/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 148.

⁵³ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 341.

⁵⁴ Rapport du Groupe spécial *Australie – Subventions accordées aux producteurs et exportateurs du cuir pour automobiles* ("Australie – Cuir"), WT/DS126/R, adopté le 16 juin 1999, paragraphe 9.29.

s'agit pas d'une question de jure, mais d'un différend qui comportait dès le départ un grand nombre de faits.

39. De l'avis des États-Unis, la détermination du Groupe spécial selon laquelle il n'avait pas pouvoir pour rejeter les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3, même si ces dernières violaient l'article 4.2, est incompatible avec les dispositions déterminantes de l'Accord sur l'OMC, la pratique antérieure de l'OMC et l'importance accordées aux consultations dans le processus de règlement des différends. Le non-respect par une partie plaignante de la prescription impérative énoncée à l'article 4.2 doit avoir une conséquence. Comme l'Organe d'appel l'a démontré, le fait que le rejet ne soit pas expressément prévu dans l'*Accord SMC*, ni dans le Mémoire d'accord ne signifie pas que ce moyen de droit ne soit pas autorisé.⁵⁵

40. Les États-Unis contestent également la conclusion du Groupe spécial selon laquelle il ne pouvait être fait grief aux Communautés européennes de ne pas s'être conformées aux prescriptions de l'article 4.2 parce que les États-Unis n'ont pas élevé d'objections à la demande des Communautés européennes lorsque celle-ci a été présentée. Il y a visiblement là exercice d'une "compétence en équité", ce qui est contraire à l'article 3:2 du Mémoire d'accord.⁵⁶ Les États-Unis soulignent que l'obligation d'inclure un exposé des éléments de preuve disponibles a pour objet d'assurer aux Membres défendeurs une procédure régulière – en particulier compte tenu de la brièveté des délais applicables aux allégations faisant état de subventions.

4. Cadre approprié

41. Les États-Unis demandent à l'Organe d'appel d'infirmar la décision du Groupe spécial de ne pas rejeter ou renvoyer l'examen des allégations des Communautés européennes relatives aux règles de fixation administrative des prix tant que ces règles n'auraient pas été soumises à un cadre fiscal approprié. Ils estiment que, même si le Groupe spécial n'a pas formulé de constatations au sujet des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, cette question est pertinente pour deux raisons: le Groupe spécial a de fait formulé des constatations en ce qui concerne la note de bas de page 59, et les Communautés européennes ont bien précisé tout au long du présent différend qu'elles considèrent que la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence fait partie intégrante de leurs allégations.

⁵⁵ Rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Guatemala – Enquête antidumping concernant le ciment Portland en provenance du Mexique ("Guatemala – Ciment")*, WT/DS60/AB/R, adopté le 25 novembre 1998.

⁵⁶ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 381.

42. Les États-Unis soutiennent que le Groupe spécial a mal interprété le sens de la partie pertinente de la note de bas de page 59, qui enjoint les Membres de recourir à des cadres fiscaux appropriés avant d'invoquer la procédure de règlement des différends de l'OMC. Selon les États-Unis, l'expression "sera normalement" devrait être interprétée comme signifiant que les Membres de l'OMC qui soulèvent des questions touchant à la fixation des prix de cession ont le devoir, en l'absence de circonstances inhabituelles, anormales ou extraordinaires, de recourir à un cadre fiscal. À l'appui de cette interprétation, les États-Unis se réfèrent à une interprétation antérieure de l'expression "sera normalement" figurant à l'article 5.1 de l'Accord du Tokyo Round relatif à la mise en œuvre de l'article VI du GATT de 1947⁵⁷, ainsi qu'à l'interprétation donnée par l'Organe d'appel du terme "devraient".⁵⁸

43. Les États-Unis estiment que l'interprétation du Groupe spécial rend pour l'essentiel non exécutoire la quatrième phrase de la note de bas de page 59. Il y a des raisons impérieuses de recourir à un cadre fiscal approprié, en particulier parce que l'application de l'Accord SMC à des mesures touchant à la fiscalité directe soulève des questions compliquées qui font entrer en ligne de compte des principes et des conventions internationaux en matière d'imposition. En l'espèce, les Communautés européennes n'ont pas cherché à faire état de leurs préoccupations concernant les règles de fixation administrative des prix en recourant aux voies que leur ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition ou à d'autres institutions internationales, telles que l'Organisation de coopération et de développement économiques. Enfin, les États-Unis font valoir que le fait que la note de bas de page 59 ne figure pas à l'Appendice 2 du Mémoire d'accord en tant que règle "spéciale ou additionnelle" n'est pas pertinent. L'Appendice 2 n'énumère pas de règles spéciales qui s'appliquent en dehors du contexte du Mémoire d'accord, telles que le texte de la note de bas de page 59 qui enjoint les Membres de soumettre tout d'abord à un cadre fiscal en dehors de l'OMC les questions touchant à la fixation des prix de cession.

⁵⁷ Rapport du Groupe spécial *États-Unis – Institution de droits antidumping à l'importation de produits creux en acier inoxydable sans soudure en provenance de Suède*, ADP/47, publié le 20 août 1990 (non adopté), paragraphe 5.20.

⁵⁸ Rapports de l'Organe d'appel sur les affaires *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada – Aéronefs*"), WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 187, et *Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés (Hormones)*, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, adopté le 13 février 1998, paragraphe 133.

B. *Arguments des Communautés européennes – Intimé*

1. L'Accord SMC

44. Les Communautés européennes demandent à l'Organe d'appel de confirmer les constatations du Groupe spécial au titre de l'*Accord SMC* et de rejeter l'appel des États-Unis concernant la "constatation [du Groupe spécial] selon laquelle la non-imposition de revenus de source étrangère représente l'abandon de recettes "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*".⁵⁹

45. Les Communautés européennes objectent que l'argument des États-Unis selon lequel la mesure FSC peut se justifier en tant que mesure visant à éviter la double imposition, au sens de la dernière phrase de la note de bas de page 59, est inadmissible. Les États-Unis s'appuient sur un nouveau "moyen de défense affirmatif"⁶⁰ dont ils n'ont pas fait état devant le Groupe spécial. Sur le plan pratique, l'Organe d'appel ne peut pas traiter cette question, car cela exigerait qu'il examine des points de fait qui n'ont pas été examinés par le Groupe spécial.

46. Les Communautés européennes rejettent l'ordre dans lequel les États-Unis allèguent que le Groupe spécial aurait dû traiter les questions soulevées dans le présent appel. À leur avis, les États-Unis veulent que l'analyse commence par la note de bas de page 59 et son "principe juridique déterminant" afin de ne pas avoir à examiner les termes clairs de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Les Communautés européennes pensent comme le Groupe spécial que l'ordre correct pour interpréter les dispositions pertinentes consiste à commencer par la définition d'une subvention donnée à l'article premier, à examiner la subordination aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a), puis à voir si la prohibition est confirmée par le point e) et la note de bas de page 59 de la Liste exemplative ou si cette disposition énonce un moyen de défense affirmatif.

47. Il semble aux Communautés européennes que les États-Unis acceptent l'interprétation donnée par le Groupe spécial de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* et le critère "en l'absence de", mais font valoir qu'une exception existe – à savoir que l'imposition de revenus de source étrangère n'est jamais "normalement exigible". Toutefois, ni la note de bas de page 5, ni la note de bas de page 59 ni le "Texte de conciliation" de 1981 ne se rapportent à une telle exception ni ne peuvent en créer. À cet égard, les Communautés européennes considèrent que même si toutes les mesures énumérées dans la Liste exemplative étaient subordonnées à l'exportation, cela ne signifierait pas que les mesures

⁵⁹ Communication des Communautés européennes en tant qu'intimé, paragraphe 86.

⁶⁰ *Ibid.*, paragraphe 13.

désignées comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne sont pas des subventions. De par ses termes, la note de bas de page 5 ne peut pas exclure des mesures de la définition d'une subvention donnée à l'article premier. En outre, la note de bas de page 59 n'a rien à voir avec l'idée générale selon laquelle les Membres ne sont pas tenus d'imposer les revenus de source étrangère, et le "Texte de conciliation" de 1981 n'est pas pertinent pour l'interprétation de l'expression recettes "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*. Les Communautés européennes relèvent à cet égard que dire que les "revenus de source étrangère" ne doivent pas nécessairement être imposés par le pays exportateur" ne revient pas à dire que des recettes ne sont pas "normalement exigibles"⁶¹, et que le "Texte de conciliation" de 1981 se rapporte à l'article XVI du GATT de 1947, qui ne comporte pas de définition d'une subvention.

48. Les Communautés européennes font observer que les États-Unis ne nient pas que la mesure FSC accorde des subventions qui relèvent des termes généraux de l'article 3.1 a) ou du point e) de la Liste exemplative. Toutefois, pour que l'exception à l'article 3.1 a) prévue dans la note de bas de page 5 s'applique, la mesure FSC doit être désignée dans l'Annexe I comme "ne constituant pas [une] subvention à l'exportation". La note de bas de page 59 n'a pas un tel effet. La deuxième phrase de cette note indique simplement que le fait d'autoriser des entreprises à utiliser des prix dans des conditions qui ne sont pas ceux qui sont pratiqués dans des conditions de libre concurrence peut donner lieu à une subvention à l'exportation lorsque cela est pratiqué en relation avec des mesures liées aux exportations. La cinquième phrase n'est pas soumise à bon droit à l'Organe d'appel et, en tout état de cause, ajoutent les Communautés européennes, le régime FSC n'est pas censé "éviter la double imposition".

49. Les Communautés européennes demandent à l'Organe d'appel de confirmer les constatations du Groupe spécial selon lesquelles le "Texte de conciliation" de 1981 n'est pas une "autre décision" au sens du paragraphe 1) b) iv) du texte introductif du GATT de 1994. Elles rejettent l'argument des États-Unis selon lequel la *décision* d'adopter les rapports sur les *affaires Législations fiscales* et le "Texte de conciliation" sont des actes distincts. Comme l'indiquent clairement le libellé du "Texte de conciliation" de 1981 et la déclaration du Président, le Conseil a adopté une seule et même décision - le "Texte de conciliation" et l'adoption des rapports des groupes spéciaux étaient inextricablement liés. Même si le "Texte de conciliation" était distinct de la décision d'adopter les rapports sur les *affaires Législations fiscales*, les Communautés européennes n'acceptent pas qu'il puisse constituer un "instrument juridique" au sens du paragraphe 1) b) iv).

⁶¹ Communication des Communautés européennes en tant qu'intimé, paragraphe 214, faisant référence à la communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 295.

50. Les Communautés européennes ajoutent que le "Texte de conciliation" de 1981 ne peut pas être un contexte pertinent pour l'interprétation de l'*Accord SMC* parce qu'il n'a pas été établi à la même époque que cet accord et qu'il n'a pas non plus de rapport avec lui. Étant donné que l'article XVI:4 du GATT de 1947 a été substantiellement modifié par le nouveau système de règles de l'OMC, les interprétations antérieures à 1994 sont caduques à un double titre. Enfin, les Communautés européennes soulignent qu'il est indiqué dans le "Texte de conciliation" de 1981 que les "processus économiques" qui se déroulent à l'étranger *ne doivent pas nécessairement* être imposés, et *non* que les "processus économiques" qui se déroulent à l'étranger peuvent être *exonérés* d'impôt à n'importe quelle condition qu'un pays souhaite imposer, y compris la subordination aux exportations. Étant donné que les subventions FSC ne sont pas accordées pour des "processus économiques qui se déroulent à l'étranger", les Communautés européennes concluent qu'elles ne peuvent pas bénéficier du "Texte de conciliation" de 1981.

2. Articles 3:3, 8, 9:1 d) et 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*

a) Article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*

51. Les Communautés européennes font valoir que, pour ce qui est des produits inscrits sur la Liste, le Groupe spécial a eu raison de dire que la mesure FSC est une subvention à l'exportation relevant de l'article 9:1 d) et que, par conséquent, elle viole la première proposition de l'article 3:3 et l'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture*. À titre subsidiaire, elles font valoir que même si la mesure FSC *n'est pas* une subvention à l'exportation relevant de cette disposition, elle n'en viole pas moins l'article 10:1 et l'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture*.

52. Les Communautés européennes rappellent qu'il y a certaines activités bien définies qu'une FSC *doit* mener pour être admises à bénéficier des exonérations prévues par le régime FSC. Toutes ces activités relèvent en partie du sens ordinaire du terme "commercialisation". En conséquence, les Communautés européennes estiment que le Groupe spécial a constaté à juste titre que la mesure FSC "entraîne l'octroi d'une subvention pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles au sens de l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*".⁶² À cet égard, elles font également observer que l'interprétation donnée par le Groupe spécial de l'article 9:1 d) est beaucoup plus étroite que ne le donnerait à entendre celle qu'en font les États-Unis. Ce n'est que parce que la mesure FSC est aussi intrinsèquement liée aux prescriptions faisant obligation de mener les activités de "commercialisation" spécifiées que le Groupe spécial a décidé que le but de la mesure FSC est de réduire les coûts de la commercialisation des exportations, et que ce but est visé à l'article 9:1 d).

53. Les Communautés européennes rejettent l'argument des États-Unis selon lequel les "impôts sur le revenu" ne constituent pas des "coûts de la commercialisation" ("marketing costs"). Il est donné à l'article 9:1 d) à titre d'illustration des exemples très divers (de différents types de "commercialisation") qui étayaient l'argument selon lequel le terme "commercialisation" devrait être interprété dans un sens large. De plus, l'*Accord sur l'agriculture* contient des éléments contextuels à l'appui de cet argument, qui démontrent que les subventions d'ordre fiscal entrent dans le champ de l'article 9:1 d). Les Communautés européennes ajoutent que l'interprétation donnée par le Groupe spécial de l'article 9:1 d) est corroborée par l'objet et le but de l'*Accord sur l'agriculture* et, en particulier, par les disciplines en matière de subventions à l'exportation qui y sont énoncées.

54. Si l'Organe d'appel infirme la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les États-Unis ont accordé des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 d) excédant les niveaux des engagements de réduction qu'ils ont pris pour ce qui est du blé, les Communautés européennes demandent, à titre subsidiaire, que l'Organe d'appel constate qu'il y a violation des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*. Les Communautés européennes rappellent que toutes subventions qui sont "subordonnées aux résultats à l'exportation" relèvent des dispositions de l'article 10:1 relatives à la prévention du contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation.⁶³ En l'espèce, les deux éléments d'une violation de l'article 10:1 sont présent, à savoir: 1) des "subventions à l'exportation qui ne sont pas énumérées au paragraphe 1 de l'article 9"; 2) qui sont "appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation". Il est satisfait à la condition qu'implique le premier élément par la constatation selon laquelle la mesure FSC est une "subvention à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. S'agissant du second élément, si l'on rapproche l'article 10:1 de l'article 10:3, il est évident que l'octroi de subventions à l'exportation ne relevant pas de l'article 9:1 pour un produit faisant l'objet d'engagements de réduction, en dépassement du niveau des engagements de réduction, peut menacer d'entraîner ou entraîner le contournement de ces engagements.⁶⁴ Les États-Unis n'ont pas présenté d'éléments de preuve pour établir qu'aucune subvention à l'exportation n'avait été accordée pour des exportations de blé en dépassement du niveau des engagements de réduction.⁶⁵

⁶² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.159.

⁶³ Rapport du Groupe spécial *Canada – Mesures visant l'importation de lait et l'exportation de produits laitiers*, WT/DS103/R, WT/DS113/R, adopté le 27 octobre 1999, tel que modifié par le rapport de l'Organe d'appel.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.163.

55. Enfin, les Communautés européennes présentent un autre argument subsidiaire. L'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture* est une "disposition générale fondamentale"⁶⁶ qui fait ressortir clairement que les Membres ne doivent pas accorder de subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec cet accord. Étant donné que l'article 9 est la principale disposition de l'*Accord sur l'agriculture* qui autorise les subventions à l'exportation, les Communautés européennes font valoir que si les subventions prévues par le régime FSC ne relèvent pas de l'article 9:1 d), leur mise à disposition pour des produits agricoles constitue alors une violation de l'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture*.

b) Article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*

56. Les Communautés européennes demandent à l'Organe d'appel de confirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle, pour ce qui est des produits agricoles non inscrits sur la Liste, les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de la seconde proposition de l'article 3:3 (ainsi que de l'article 8) de l'*Accord sur l'agriculture* en "accordant" des subventions énumérées au paragraphe 1 d) de l'article 9.

57. De l'avis des Communautés européennes, le Groupe spécial a constaté à juste titre que le terme "to provide" ("accorder") figurant dans la deuxième proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* englobe "la notion de mettre quelque chose à disposition, ainsi que celle d'accorder effectivement cette chose ou d'en verser le montant".⁶⁷ Les Communautés européennes ne pensent pas que les textes français et espagnol de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* diffèrent de quelque manière du texte anglais. Elles se réfèrent aussi au contexte et au cadre grammatical du terme "to provide" à l'appui de l'interprétation du Groupe spécial. Les Communautés européennes trouvent dans certaines déclarations faites par des groupes spéciaux⁶⁸ et par l'Organe d'appel⁶⁹ et dans les raisonnements qu'ils ont suivis d'autres éléments à l'appui de leur argument selon lequel l'existence et

⁶⁶ Communication des Communautés européennes en tant qu'intimé, paragraphe 273, citant le rapport du Groupe spécial *Canada – Lait, supra*, note de bas de page 63, paragraphe 7.27.

⁶⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.170 (passages soulignés par les Communautés européennes).

⁶⁸ Les Communautés européennes se réfèrent au rapport du Groupe spécial *Australie – Cuir, supra*, note de bas de page 54, paragraphes 9.38 et 9.41, et au rapport du Groupe spécial *Canada – Aéronefs, WT/DS70/R*, adopté le 20 août 1999, tel que modifié par le rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 58.

⁶⁹ Les Communautés européennes se réfèrent aux rapports de l'Organe d'appel sur les affaires *Brésil - Aéronefs, supra*, note de bas de page 52, paragraphe 158, et *Argentine – Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles, WT/DS56/AB/R*, rapport adopté le 22 avril 1998, paragraphe 55.

la mise à disposition de la mesure FSC *elle-même* peut donner matière à une violation de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*.

58. Si l'Organe d'appel devait constater que les subventions FSC ne sont pas des subventions énumérées à l'article 9:1 d), les Communautés européennes font valoir, à titre subsidiaire, que la mise à disposition de la mesure FSC pour ce qui est des produits agricoles non inscrits sur la Liste n'en viole pas moins l'article 8, parce que l'*Accord sur l'agriculture* ne contient aucune disposition explicite ou implicite qui *autorise* les Membres à accorder des subventions à l'exportation du genre de celles qui sont mises en cause en l'espèce pour des produits non inscrits sur la Liste.

3. Article 4.2 de l'*Accord SMC*

59. Les Communautés européennes font valoir que le Groupe spécial a correctement interprété l'article 4.2 de l'*Accord SMC* et a considéré à juste titre que même s'il n'avait pas été satisfait aux prescriptions de l'article 4.2, cela n'exigerait pas le rejet de l'une quelconque de leurs allégations. À leur avis, l'article 4.2 de cet accord est une application spécifique à des affaires de subventions des prescriptions générales énoncées dans la seconde phrase de l'article 4:4 du Mémoire d'accord. Les Communautés européennes soulignent, toutefois, que la phase du groupe spécial et celle des consultations sont des éléments importants du règlement d'un différend, mais que les règles de procédure applicables aux consultations sont censées être opérantes uniquement au stade des consultations.

60. Les Communautés européennes estiment que le Groupe spécial a correctement déterminé le sens de l'expression "exposé des éléments de preuve disponibles" et a constaté à juste titre que la demande de consultations présentée par les Communautés européennes constituait des "éléments de preuve" au sens de l'article 4.2 de l'*Accord SMC*. Étant donné que la mesure FSC constitue un cas où la nature et l'existence de la subvention découlent de la loi, il n'y a pas d'autre "élément de preuve" à fournir que la loi même. Les Communautés européennes font valoir en outre que le Groupe spécial a considéré à juste titre que même le non-respect des prescriptions de l'article 4.2 de l'*Accord SMC* n'exige pas le rejet de l'une quelconque de leurs allégations. Les conséquences éventuelles d'un tel non-respect devraient être constatées au stade des consultations et non à celui du groupe spécial. Les Communautés européennes soutiennent que la jurisprudence de l'Organe d'appel corrobore cette approche.⁷⁰

⁷⁰ Les Communautés européennes citent les rapports de l'Organe d'appel sur les affaires *Inde - Protection conférée par un brevet pour les produits pharmaceutiques et les produits chimiques pour l'agriculture*, WT/DS50/AB/R, rapport adopté le 16 janvier 1998; *Brésil - Aéronefs*, *supra*, note de bas de page 52; et *Corée - Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, rapport adopté le 17 février 1999.

61. Enfin, les Communautés européennes n'acceptent pas que les droits des États-Unis à une procédure régulière aient été violés parce que: 1) la demande de consultations contenait bien un exposé des éléments de preuve disponibles et les États-Unis n'ont jamais prétendu le contraire pendant les consultations; 2) les États-Unis avaient parfaitement connaissance des éléments de la mesure FSC; et 3) bien qu'ils en aient eu amplement la possibilité, les États-Unis n'ont pas demandé des éléments de preuve supplémentaires lors des trois séries de consultations.

4. Cadre approprié

62. Les Communautés européennes demandent à l'Organe d'appel de confirmer les constatations du Groupe spécial concernant la quatrième phrase de la note de bas de page 59 relative à l'Accord SMC. L'OMC est le cadre approprié pour cette procédure *parce qu'elle a trait à des subventions à l'exportation prohibées par l'Accord SMC*, et les "autres cadres possibles" suggérés par les États-Unis sont en tout état de cause inappropriés.

63. Les Communautés européennes estiment comme le Groupe spécial et comme l'Organe d'appel dans son rapport sur l'affaire Inde – Restrictions quantitatives à l'importation de produits agricoles, textiles et industriels⁷¹ que les Membres ont un droit fondamental de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends, et que ce droit ne peut être restreint que par des termes clairs et sans ambiguïté. Il n'y a aucune base de ce genre dans le libellé non impératif de la note de bas de page 59. Au contraire, comme le Groupe spécial l'a constaté, le fait que la note de bas de page 59 n'est pas indiquée à l'Appendice 2 du Mémoire d'accord comme étant une disposition spéciale ou additionnelle relative au règlement des différends confirme que cette note ne peut pas limiter le droit fondamental d'un Membre de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends. Enfin, étant donné que les États-Unis n'ont pas avancé, au stade des consultations, leurs arguments concernant l'épuisement des moyens de droit dans des cadres fiscaux, les Communautés européennes font valoir que les objections élevées par les États-Unis doivent maintenant être rejetées parce qu'elles ont été formulées trop tard.

C. *Allégations d'erreur formulées par les Communautés européennes – Appelant*

1. Les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC

64. Les Communautés européennes demandent à l'Organe d'appel de constater que la possibilité d'utiliser les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC donne lieu soit à une

⁷¹ Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS90/AB/R, adopté le 22 septembre 1999.

subvention à l'exportation prohibée distincte pour les raisons qu'elles ont exposées au Groupe spécial, soit à une subvention à l'exportation prohibée lorsqu'elles vont de pair avec les exonérations d'impôt que comporte la mesure FSC. Elles considèrent que les constatations du Groupe spécial englobaient les règles de fixation administrative des prix parce que celui-ci a recommandé au paragraphe 8.3 de son rapport que les États-Unis "retire[nt] les *subventions* FSC", et que l'expression "subventions FSC" a été utilisée tout au long de la procédure pour désigner *à la fois* les exonérations et les règles de fixation administrative des prix.⁷² Pour confirmer ce qui a été entendu, les Communautés européennes ont pris la précaution de former le présent appel incident, qui est "subordonné" à "l'éventualité peu probable" que l'une quelconque des recommandations du Groupe spécial soit infirmée.

65. Les Communautés européennes pensent comme le Groupe spécial que les exonérations prévues par le régime FSC sont en elles-mêmes suffisantes pour justifier une constatation selon laquelle il y a une subvention à l'exportation prohibée, mais ajoutent que les règles de fixation administrative des prix rendent cette conclusion encore plus évidente puisque l'on peut considérer que ces règles *aggravent* la subvention. Elles allèguent qu'une constatation concernant les règles de fixation administrative des prix n'exigerait pas que l'Organe d'appel entreprenne un examen complexe du fonctionnement de ces règles ou établisse de nouvelles constatations de fait. Il y a deux règles de fixation administrative des prix, dont l'une est susceptible de donner par rapport à l'autre un résultat pouvant aller du simple au double. Étant donné que la FSC et sa maison mère peuvent choisir, transaction par transaction, d'utiliser les règles de fixation administrative des prix lorsque c'est possible, ainsi que celle des deux règles qu'elles veulent utiliser, il est évident que la *possibilité d'utiliser* ces règles accroît l'avantage fiscal qui peut être obtenu.

2. Article 3.1 b) de l'Accord SMC

66. Les Communautés européennes demandent que, *si* l'Organe d'appel conclut que les États-Unis pourraient rendre la mesure FSC conforme aux recommandations du Groupe spécial *sans* éliminer la disposition selon laquelle les subventions FSC ne sont mises à disposition que pour ce qui est des produits dont la valeur loyale et marchande imputable à des produits importés ne dépasse pas 50 pour cent, il infirme la constatation du Groupe spécial selon laquelle il n'était pas nécessaire de formuler une constatation sur l'allégation des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC. Dans cette éventualité, elles demandent à l'Organe d'appel de constater que la mesure FSC viole l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.

⁷² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 4.274.

67. Les Communautés européennes expliquent que l'une des conditions pour obtenir les subventions FSC est que les revenus réalisés à l'exportation proviennent de transactions portant sur des "biens d'exportation". Ainsi qu'il est prescrit à l'alinéa C) de l'article 927 a) 1) du Code des impôts, la valeur loyale et marchande de "biens d'exportation" imputable à des articles importés aux États-Unis ne doit pas dépasser 50 pour cent, ce qui, font valoir les Communautés européennes, subordonne en droit les subventions FSC à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, en violation de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

68. Les Communautés européennes font observer que, si les États-Unis pouvaient rendre la mesure FSC compatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* en supprimant seulement la subordination aux exportations, par exemple en faisant également bénéficiaire de cette mesure les ventes de produits par des FSC à des acheteurs nationaux, les subventions FSC resteraient alors subordonnées à la vente de produits dont la valeur loyale et marchande imputable à des produits importés ne dépasse pas 50 pour cent. En ce cas, la constatation du Groupe spécial concernant le seul article 3.1 a) n'assurerait pas que les États-Unis se conforment à leurs obligations au titre de l'*Accord SMC*, puisque la violation de l'article 3.1 b) persisterait.

D. *Arguments des États-Unis – Intimé*

1. Les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC

69. S'il infirme les constatations du Groupe spécial au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, l'Organe d'appel pourra alors, font valoir les États-Unis, compléter l'analyse juridique du Groupe spécial "pour autant qu'il est possible de le faire en s'appuyant sur les constatations de fait du Groupe spécial et/ou les faits non contestés figurant au dossier du Groupe spécial...".⁷³ En ce cas, les États-Unis estiment que les constatations de fait du Groupe spécial et/ou les faits non contestés figurant au dossier du Groupe spécial exigeraient que l'Organe d'appel conclue que les Communautés européennes ne se sont pas acquittées de la charge qui leur incombait, en tant que plaignant, de démontrer que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont incompatibles avec l'*Accord SMC*.

⁷³ Rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Australie – Mesures visant les importations de saumons* ("*Australie – Saumons*"), WT/DS18/AB/R, adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 118; voir également le rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Corée – Mesure de sauvegarde définitive appliquée aux importations de certains produits laitiers* ("*Corée – Produits laitiers*"), WT/DS98/AB/R, adopté le 12 janvier 2000, paragraphe 92.

70. Les États-Unis élèvent des objections à l'assertion des Communautés européennes selon laquelle la recommandation du Groupe spécial tendant à ce que les "subventions FSC" soient retirées signifie que le Groupe spécial s'est également prononcé sur les règles de fixation administrative des prix. L'examen du rapport du Groupe spécial révèle que celui-ci a expressément refusé d'établir une telle constatation. Les États-Unis soulignent aussi que, dans le présent appel, ils n'ont en aucune façon évoqué de possibles questions de mise en œuvre.

71. Les États-Unis rejettent l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle le simple fait qu'il est possible de choisir entre plusieurs méthodes de fixation des prix de cession peut être contraire à l'*Accord SMC*. Déterminer si un régime particulier de règles de fixation des prix de cession est ou non compatible avec les principes énoncés dans la note de bas de page 59 implique nécessairement l'examen d'un grand nombre de faits. Les Communautés européennes n'ont pas présenté d'éléments prouvant que les règles de fixation administrative des prix ont pour effet de transférer indûment à l'étranger des revenus de source nationale afin d'éviter le paiement d'impôts. Enfin, les États-Unis font valoir que les Communautés européennes ne se sont pas acquittées de la charge qui leur incombait, en vertu de la troisième phrase de la note de bas de page 59, de prouver que les règles de fixation administrative des prix "se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation".

2. Article 3.1 b) de l'*Accord SMC*

72. S'il infirme les constatations du Groupe spécial au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, l'Organe d'appel pourra alors, font valoir les États-Unis, compléter l'analyse juridique du Groupe spécial "pour autant qu'il est possible de le faire en s'appuyant sur les constatations de fait du Groupe spécial et/ou les faits non contestés figurant au dossier du Groupe spécial ...".⁷⁴ En ce cas, les États-Unis estiment que les constatations de fait du Groupe spécial et/ou les faits non contestés figurant au dossier du Groupe spécial exigeraient que l'Organe d'appel conclue que les Communautés européennes ne se sont pas acquittées de la charge qui leur incombait, en tant que plaignant, de démontrer que la définition dans le cadre du régime FSC de l'expression "biens d'exportation" est incompatible avec l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

⁷⁴ Rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Australie – Saumons*, *supra*, note de bas de page 73, paragraphe 118.

73. Les États-Unis soutiennent que ni l'exonération d'impôt ni les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne constituent une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) ou 3.1 b) de l'*Accord SMC* ni une "subvention" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) dudit accord. À supposer pour les besoins de l'argumentation que l'exonération d'impôt prévue par le régime FSC et les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne soient pas protégées par la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC* et qu'une mesure ou les deux constituent une subvention, les États-Unis font valoir qu'en tout état de cause, ni l'une ni l'autre n'est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. La prescription énoncée à l'article 927 a) 1) C) s'applique à la *valeur* globale du produit exporté, et non à la teneur en éléments d'origine nationale par rapport aux éléments d'origine étrangère de ses composants. En conséquence, un produit pouvait remplir les conditions requises à l'article 927 a) 1) C) même s'il consistait *entièrement* en éléments importés, à condition que ces éléments ne représentent pas plus de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande du produit. Étant donné que les Communautés européennes n'ont fourni *aucun* élément de preuve à l'appui de leur assertion selon laquelle l'article 927 a) 1) C) contraint un producteur à prendre, en ce qui concerne la source d'approvisionnement en parties, des décisions qui ne seraient pas prises en l'absence de la prescription de 50 pour cent, les États-Unis demandent à l'Organe d'appel de constater que cette prescription n'est pas incompatible avec l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

E. *Arguments des participants tiers*

1. Canada

74. Le Canada n'est pas d'accord avec l'assertion des États-Unis selon laquelle l'imposition des revenus de source étrangère n'est pas "normalement exigible" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* puisque, sans la mesure FSC, les revenus générés par les résultats à l'exportation seraient assujettis à l'impôt aux États-Unis. Le Canada souscrit sans réserve aux conclusions du Groupe spécial concernant l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. S'agissant de l'argument des États-Unis, fondé sur la cinquième phrase de la note de bas de page 59, le Canada fait observer que la mesure FSC n'allège pas la double imposition; elle favorise plutôt les exportations des États-Unis. Le Canada demande instamment à l'Organe d'appel d'établir une constatation selon laquelle la mesure FSC est également une subvention prohibée au sens de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*. Enfin, il fait observer qu'il souscrit aux constatations du Groupe spécial au titre de l'*Accord sur l'agriculture*.

2. Japon

75. Le Japon souscrit à l'interprétation donnée par le Groupe spécial de l'expression "normalement exigibles" figurant à l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*, et demande que l'Organe d'appel confirme les constatations et conclusions du Groupe spécial pour ce qui est de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Il appuie également la demande des Communautés européennes tendant à ce que l'Organe d'appel examine la compatibilité de la mesure FSC avec l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*, car il considère que cette mesure viole aussi bien l'article 3.1 a) que l'article 3.1 b) dudit accord.

IV. Questions soulevées dans le présent appel

76. Le présent appel soulève les questions ci-après, à savoir:

- a) si le Groupe spécial a commis une erreur en constatant que la mesure FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, y compris si le Groupe spécial a commis une erreur en constatant que la mesure FSC donne lieu à une "subvention" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*;
- b) si le Groupe spécial a commis une erreur dans son interprétation et son application de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*, en particulier:
 - i) dans son interprétation et son application de l'expression "coûts de la commercialisation" figurant à l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*; et
 - ii) dans son interprétation et son application du membre de phrase "n'accordera pas de telles subventions" figurant à l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*.
- c) si le Groupe spécial a commis une erreur dans son interprétation et son application de l'article 4.2 de l'*Accord SMC*;
- d) si le Groupe spécial a commis une erreur dans son interprétation et son application de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* en refusant de rejeter ou renvoyer les allégations des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC tant que les Communautés européennes ne se seraient pas efforcées de régler cette question en recourant aux voies que leur ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres instruments internationaux particuliers;

- e) si le Groupe spécial a commis une erreur en estimant qu'il n'était ni nécessaire ni approprié d'établir des constatations en ce qui concerne les allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* relatives aux règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC;
- f) si le Groupe spécial a commis une erreur en estimant qu'il n'était ni nécessaire ni approprié d'établir des constatations en ce qui concerne les allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

V. Article 3.1 de l'*Accord SMC*

77. Dès le début, le Groupe spécial a indiqué que pour examiner le différend, il commencerait par les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, et non par les arguments présentés par les États-Unis au titre de la note de bas de page 59 de cet accord. Au titre de l'article 3.1 a), le Groupe spécial a déterminé, tout d'abord, si la mesure FSC donnait lieu à une "subvention", étant donné que ce terme était défini à l'article 1.1 de l'*Accord SMC*. Le Groupe spécial a examiné, en particulier, si la mesure FSC entraînait l'abandon de "recettes publiques *normalement exigibles*" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) (pas d'italique dans l'original). Le Groupe spécial a indiqué ce qui suit:

... nous avons interprété l'expression "normalement exigibles" comme renvoyant à la situation qui existerait en l'absence des mesures en question. Il s'agit par conséquent de déterminer si, sans ces mesures, les obligations fiscales seraient plus élevées. À notre avis, cela revient à dire que pour voir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles", un groupe spécial doit examiner la situation qui existerait en l'absence de la mesure en question. Selon cette façon de procéder, la question qui se présente en l'espèce est celle de savoir si, dans l'hypothèse où le régime FSC n'existerait pas, des recettes qui sont abandonnées en raison de ce régime seraient exigibles.⁷⁵ (non souligné dans l'original)

78. Le Groupe spécial a ensuite examiné si cette lecture de l'expression "normalement exigibles" était modifiée par l'action du Conseil de 1981.⁷⁶ Il a conclu qu'une action "n[était] pas un instrument juridique ayant valeur juridique contraignante pour toutes les parties contractantes"⁷⁷ et qu'elle ne

⁷⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.45.

⁷⁶ Tout au long de nos constatations, nous utilisons l'expression "action du Conseil de 1981" pour désigner l'action décidée par le Conseil du GATT de 1947 lorsqu'il a adopté les rapports des groupes spéciaux *affaires Législations fiscales, supra*, notes de bas de page 44 et 45.

⁷⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.74.

faisait donc pas partie du GATT de 1994 au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte incorporant le GATT de 1994 dans l'*Accord sur l'OMC*.⁷⁸

79. Le Groupe spécial a ensuite constaté que l'action du Conseil de 1981 était une "décision" qui "guidait" l'OMC au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC. Il a cependant été d'avis que l'action du Conseil de 1981 n'était pas "*pertinente* pour le présent différend" parce qu'elle se limitait à l'article XVI:4 du GATT de 1947 et parce que cet article "différ[ait] considérablement des disciplines en matière de subventions à l'exportation énoncées dans l'*Accord SMC*".⁷⁹ (pas d'italique dans l'original)

80. Le Groupe spécial a aussi examiné si sa lecture de l'expression "normalement exigibles" était affectée par la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. Il a exprimé l'opinion suivante:

... à supposer même pour les besoins du débat que la note de bas de page 59 soit fondée sur l'hypothèse que les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne sont pas en règle générale "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii), nous pourrions tout au plus conclure qu'une décision prise par un Membre de n'imposer aucun revenu provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne représenterait pas l'abandon de recettes "normalement exigibles". À notre avis, il n'y a cependant rien dans la note de bas de page 59 qui nous amènerait à conclure qu'un Membre qui décide qu'il va imposer les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger n'abandonne pas des recettes "normalement exigibles" s'il décide de manière sélective d'exclure de l'imposition certaines catégories limitées de ces revenus.⁸⁰

81. Le Groupe spécial a, en conséquence, rejeté l'argument des États-Unis selon lequel la note de bas de page 59 modifiait l'interprétation de l'expression "normalement exigibles". Il a par la suite examiné si la mesure FSC entraînait l'abandon de recettes publiques "normalement exigibles". Le Groupe spécial a constaté ce qui suit:

Vues comme un tout intégré, les exonérations prévues par le régime FSC représentent un effort systématique fait par les États-Unis pour exonérer certains types de revenus qui seraient imposables sans le régime FSC. En conséquence, l'application aux FSC de règles spéciales relatives à la source des revenus sert à protéger de l'imposition directe une certaine proportion des revenus d'une FSC réalisés à l'exportation, que ces revenus soient ou non

⁷⁸ *Ibid.*, paragraphe 7.85.

⁷⁹ *Ibid.*, paragraphes 7.79 et 7.85.

⁸⁰ *Ibid.*, paragraphe 7.92.

susceptibles d'être imposés en vertu des règles relatives à la source des revenus prévues à l'article 864 du Code des impôts des États-Unis. L'exemption de l'application des règles antireport énoncées dans la sous-partie F du Code des impôts des États-Unis garantit que les revenus à l'exportation non distribués d'une FSC ne sont pas immédiatement imposables du chef de la société mère aux États-Unis de ladite FSC, même si ces revenus pourraient autrement être soumis aux règles antireport. Enfin, la déduction de la totalité des dividendes distribués garantit que, même lorsque la FSC distribue les gains imputables aux revenus réalisés à l'exportation à la société mère aux États-Unis, cette dernière ne sera pas assujettie à l'impôt sur le revenu aux États-Unis pour ce qui est de ces revenus. Considérées ensemble, il est manifeste que les diverses exonérations prévues par le régime FSC aboutissent à une situation dans laquelle certains types de revenus sont dispensés d'impôts qui seraient exigibles sans le régime FSC.⁸¹

82. Le Groupe spécial a, en conséquence, conclu que "les diverses exonérations prévues par le régime FSC, considérées ensemble, entraînent l'abandon de recettes normalement exigibles et donnent donc lieu à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*".⁸² Ayant également constaté que la mesure FSC donnait lieu à un "avantage" pour les bénéficiaires des exonérations d'impôt prévues par le régime FSC⁸³, le Groupe spécial a conclu que les exonérations d'impôt prévues par le régime FSC "représentaient ... une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC*".⁸⁴

83. Le Groupe spécial a ensuite examiné si les subventions FSC étaient "subordonnées aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Il a analysé les dispositions du Code des impôts, notamment celles relatives aux "recettes brutes d'exportation" d'une FSC⁸⁵ et la définition de "biens d'exportation".⁸⁶ À la lumière de ces dispositions, le Groupe spécial a conclu que les exonérations d'impôt prévues par le régime FSC étaient "subordonnées aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Il a ensuite de nouveau examiné la note de bas de page 59 et réitéré que cette note ne signifiait pas qu'"un Membre [était] ... habilité à ... affirmer son pouvoir de soumettre à imposition les revenus tirés d'activités économiques menées à

⁸¹ *Ibid.*, paragraphe 7.100.

⁸² *Ibid.*, paragraphe 7.102.

⁸³ *Ibid.*, paragraphe 7.103.

⁸⁴ *Ibid.*, paragraphe 7.104.

⁸⁵ Article 924 du Code des impôts.

⁸⁶ Article 927 a) du Code des impôts.

l'étranger en général, puis d'instaurer une exonération de ces impôts spécifiquement pour les revenus tirés d'activités d'exportation".⁸⁷

84. Sur la base de ce raisonnement, le Groupe spécial a conclu que les États-Unis avaient "agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* en accordant ou maintenant des subventions à l'exportation prohibées par cette disposition".⁸⁸

85. Les États-Unis font appel, tout d'abord, de la décision du Groupe spécial d'examiner les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'*Accord SMC* en commençant par l'article 3.1 de cet accord et non par la note de bas de page 59, dont les États-Unis soutiennent qu'elle est la "disposition juridique déterminante" en l'espèce.⁸⁹ S'agissant de l'interprétation quant au fond de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, les États-Unis acceptent, *d'une manière générale*, l'interprétation du Groupe spécial selon laquelle l'expression "normalement exigibles" établit un critère "en l'absence de"; toutefois, ils font valoir que ce critère "n'est pas sans restriction" et "doit céder le pas" dans les situations où il existe une règle spécifique pour déterminer si des recettes sont "normalement exigibles". De l'avis des États-Unis, la note de bas de page 59 contient une telle règle "déterminante" en l'espèce.⁹⁰ Les États-Unis font valoir que cette note constitue le "contexte le plus pertinent" pour interpréter l'expression "normalement exigibles" parce que, aux termes de cette note, la mesure FSC n'entraîne pas l'abandon de recettes "normalement exigibles".⁹¹ Ils soutiennent que cette lecture de la note de bas de page 59 est "confirmée" par l'action du Conseil de 1981.⁹² À cet égard, les États-Unis font appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle l'action du Conseil de 1981 ne fait pas partie du GATT de 1994 et, en tout état de cause, n'a aucune pertinence pour le présent différend. Les États-Unis soutiennent que l'action du Conseil de 1981 était une "décision" des PARTIES CONTRACTANTES qui est entrée en vigueur avant l'*Accord sur l'OMC* et qui avait un effet contraignant pour déterminer les droits et obligations de toutes les parties contractantes au GATT de 1947. Ils concluent, en conséquence, que l'action du Conseil de 1981 est une "décision" au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte incorporant le GATT de 1994 dans l'*Accord sur l'OMC* et peut donc être pertinente dans la procédure de règlement des différends.

⁸⁷ *Ibid.*, paragraphe 7.119.

⁸⁸ *Ibid.*, paragraphe 8.1.

⁸⁹ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 64.

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ *Ibid.*, paragraphe 283.

⁹² *Ibid.*, paragraphe 133 et le titre figurant à la page 48.

86. L'appel des États-Unis concernant les constatations spécifiques du Groupe spécial au titre de l'article 3.1 a) se limite à la manière dont le Groupe spécial a considéré la note de bas de page 59 et l'action du Conseil de 1981. Les États-Unis font valoir que cette note signifie qu'"une exonération fiscale des revenus de source étrangère, comme celle que prévoit le régime FSC, n'entre pas dans le champ de la prohibition [frappant les subventions à l'exportation], même lorsque l'exonération en question se limite aux revenus réalisés dans des transactions à l'exportation".⁹³ Ils se fondent en particulier sur les deuxième et cinquième phrases de la note de bas de page 59. Il est "implicite" dans la deuxième phrase, font valoir les États-Unis, que les "revenus de source étrangère peuvent être exonérés d'impôt ou imposés dans une mesure moindre que les revenus de source nationale".⁹⁴ De plus, les États-Unis soutiennent que la cinquième phrase de cette note autorise les Membres à adopter certaines mesures "en vue d'éviter la double imposition", et que la mesure FSC constitue une telle mesure. Ils affirment que cette lecture de la note de bas de page 59 est "confirmée" par l'action du Conseil de 1981, qui est, par conséquent, pertinente pour le présent différend.⁹⁵

87. En réponse, les Communautés européennes souscrivent au raisonnement et aux constatations du Groupe spécial concernant l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

88. Nous allons examiner l'appel des États-Unis sur ces divers points dans l'ordre suivant. Premièrement, nous allons voir si le Groupe spécial aurait dû commencer son analyse par la note de bas de page 59 plutôt que par les articles 1.1 et 3.1 de l'*Accord SMC*. Deuxièmement, nous examinerons les constatations du Groupe spécial au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, y compris sa constatation selon laquelle la mesure FSC donne lieu à une "subvention" au sens de l'article 1.1 dudit accord et, en particulier, l'interprétation qu'il donne de l'expression "normalement exigibles" figurant à l'article 1.1. Nous examinerons ensuite la constatation du Groupe spécial selon laquelle la subvention FSC est "subordonnée aux résultats à l'exportation" et les arguments des États-Unis selon lesquels la note de bas de page 59, telle que "confirmée" par l'action du Conseil de 1981, signifie que la mesure FSC n'est pas une subvention à l'exportation.

89. Nous allons tout d'abord nous pencher sur l'argument des États-Unis selon lequel le Groupe spécial a commis une erreur en ne commençant pas son examen de l'allégation des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* par la note de bas de page 59 de cet accord. Le Groupe spécial a de fait commencé par examiner la définition générale d'une "subvention" qui est

⁹³ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 65.

⁹⁴ *Ibid.*, paragraphes 74 et 83.

⁹⁵ *Ibid.*, paragraphe 133 et le titre figurant à la page 48.

donnée à l'article 1.1 de l'*Accord SMC*.⁹⁶ Cette définition s'applique, dans l'ensemble de l'Accord, à tous les différents types de "subvention" qui y sont visés. À notre avis, ce n'était pas une erreur juridique de la part du Groupe spécial de commencer son examen de la question de savoir si la mesure FSC donne lieu à des subventions à l'exportation en examinant la définition générale d'une "subvention" qui est applicable aux subventions à l'exportation visées à l'article 3.1 a).⁹⁷ En tout état de cause, que l'examen commence par la définition générale d'une "subvention" donnée à l'article 1.1 ou par la note de bas de page 59, nous estimons que l'allégation des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a) aboutirait au même résultat.⁹⁸ Le sens approprié de l'une et l'autre dispositions peut être établi et il peut lui être donné effet, que l'examen de l'allégation des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a) commence par l'article 1.1 ou par la note de bas de page 59.⁹⁹

a) Article 1.1 de l'*Accord SMC*

90. Nous allons maintenant examiner la définition du terme "subvention" et, en particulier, l'article 1.1 a) 1) ii), qui dispose qu'il y a une "contribution financière" des pouvoirs publics, suffisante pour satisfaire à cet élément de la définition d'une "subvention", dans le cas où "des recettes publiques *normalement exigibles* sont abandonnées ou ne sont pas perçues". (pas d'italique dans l'original) À notre avis l'"abandon" de recettes "*normalement exigibles*" signifie que les pouvoirs publics se sont procurés moins de recettes qu'ils ne l'auraient fait dans une situation différente, c'est-à-dire "normalement". En outre, le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer

⁹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.39.

⁹⁷ Nous notons que, dans l'affaire *Brésil – Aéronefs*, nous avons indiqué que dans un différend donnant lieu à des allégations au titre de l'article 3.1 a) formulées à l'encontre d'un pays en développement Membre, il incombe au Membre plaignant de démontrer, tout d'abord, que le pays en développement Membre en question ne respecte pas l'article 27.4 de l'*Accord SMC*. La raison en est que, dans les circonstances décrites à l'article 27, l'article 3.1 a) *ne s'applique pas* aux pays en développement Membres. Par conséquent, il est nécessaire d'établir, tout d'abord, que l'article 3.1 a) *s'applique* effectivement au différend (*supra*, note de bas de page 52, paragraphe 141). Or, l'article 27 ne s'applique pas au présent différend, qui ne donne pas lieu à une plainte à l'encontre d'un pays en développement Membre, et l'applicabilité de l'article 3.1 a) n'est donc pas en question.

⁹⁸ Les États-Unis ont souscrit à ce point de vue dans leur réponse à une question qui leur a été posée pendant l'audience.

⁹⁹ Nous notons que la relation entre l'article 1.1 et la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* est, par conséquent, différente pour cette raison de la relation entre le texte introductif de l'article XX du GATT de 1994 et les exceptions particulières énumérées aux alinéas a) à j) de cet article. Dans notre rapport sur l'affaire *États-Unis - Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes* - ("*États-Unis - Crevettes*"), nous avons fait observer que l'application des critères généraux énoncés dans le texte introductif de l'article XX du GATT de 1994 est rendue très difficile, voire impossible, si l'interprète du Traité n'identifie pas et n'examine pas d'abord l'exception spécifique en cause (WT/DS58/AB/R, adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 120).

toutes les recettes. Il doit donc y avoir un point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait "normalement" procurées. Par conséquent, nous sommes d'accord avec le Groupe spécial lorsqu'il dit que l'expression "normalement exigibles" suppose une comparaison entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation. 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. Accepter l'argument des États-Unis selon lequel le point de comparaison permettant de déterminer ce qui est "normalement exigible" devrait être quelque chose d'autre que la règle interne applicable du Membre en question signifierait que les obligations contractées dans le cadre de l'OMC obligerait d'une certaine façon les Membres à choisir un type particulier de système fiscal; ce n'est pas le cas. Un Membre a, en principe, le pouvoir souverain d'imposer une catégorie particulière de recettes s'il le souhaite. Il a aussi la possibilité de ne *pas* imposer une catégorie particulière de recettes. Mais, dans les deux cas, le Membre doit respecter ses obligations dans le cadre de l'OMC.¹⁰⁰ Ce qui est "normalement exigible" dépend donc des règles en matière d'imposition que chaque Membre choisit d'établir pour lui-même.

91. Le Groupe spécial a constaté que l'expression "normalement exigibles" établissait un critère "en l'absence de", selon lequel la base de comparaison appropriée pour déterminer si des recettes étaient "normalement exigibles" était "la situation qui existerait en l'absence des mesures en question".¹⁰¹ En l'espèce, ce critère juridique constitue une bonne base de comparaison parce qu'il n'est pas difficile d'établir de quelle façon les revenus de source étrangère d'une FSC seraient imposés "en l'absence de" la mesure contestée. Toutefois, nous avons certaines réserves importantes quant à l'application d'un quelconque critère juridique, comme le critère "en l'absence de", à la place des termes d'un traité eux-mêmes. En outre, nous hésiterions en particulier à utiliser un critère "en l'absence de" si son application était limitée à des situations où il existait effectivement une autre mesure, en vertu de laquelle les recettes en question seraient imposées, en l'absence de la mesure contestée. Nous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en désignant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait *aucune* règle générale formellement applicable aux recettes en question, en l'absence des mesures contestées. Nous notons, par conséquent, que, bien que le critère "en l'absence de" retenu par le Groupe spécial fonctionne en l'espèce, il pourrait ne pas fonctionner dans d'autres cas. Nous notons, cependant, que, dans le présent différend, les

¹⁰⁰ Voir *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques* ("Japon – Boissons alcooliques"), WT/DS8/AB/R-WT/DS10/AB/R-WT/DS11/AB/R, adopté le 1^{er} novembre 1996, page 19, et *Chili – Taxe sur les boissons alcooliques*, WT/DS87/AB/R-WT/DS110/AB/R, adopté le 12 janvier 2000, paragraphes 59 et 60.

¹⁰¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.45.

Communautés européennes ne contestent ni l'interprétation que le Groupe spécial a donnée de l'expression "normalement exigibles" ni la manière dont il a appliqué cette expression aux faits de la cause.¹⁰² Les États-Unis acceptent aussi l'interprétation que le Groupe spécial a donnée de cette expression en tant que proposition générale.

92. Les États-Unis font valoir, cependant, que le Groupe spécial a commis une erreur parce que l'interprétation générale de l'expression "normalement exigibles" "doit céder le pas"¹⁰³ à la règle qu'ils discernent dans la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*, laquelle, selon eux, est la "disposition juridique déterminante"¹⁰⁴ pour l'interprétation de l'expression "normalement exigibles" pour ce qui est d'une mesure du type de celle qui est en cause.¹⁰⁵ De l'avis des États-Unis, la note de bas de page 59 signifie qu'une mesure FSC n'est pas une "subvention" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*. Ainsi, selon l'interprétation des États-Unis, la note de bas de page 59 ne constitue pas le contexte pour l'interprétation générale de l'expression "normalement exigibles"; les États-Unis considèrent plutôt la note de bas de page 59 comme une forme d'exception à cette interprétation générale. Les États-Unis estiment en outre que cette interprétation de la note de bas de page 59 est "confirmée" par l'action du Conseil de 1981, dont, on s'en souviendra, ils soutiennent qu'elle fait partie du GATT de 1994.

93. L'article 1.1 énonce la définition générale du terme "subvention", qui s'applique "aux fins du présent accord". Par conséquent, cette définition s'applique chaque fois que le terme "subvention" apparaît dans l'*Accord SMC* et conditionne l'application des dispositions de cet accord concernant les subventions *prohibées* dans la Partie II, les subventions *pouvant donner lieu à une action* dans la Partie III, les subventions *ne donnant pas lieu à une action* dans la Partie IV et les mesures compensatoires dans la Partie V. Par contre, la note de bas de page 59 concerne un point de la Liste exemplative de subventions à l'exportation. Même si la note de bas de page 59 signifie – comme les États-Unis le font aussi valoir – qu'une mesure, comme la mesure FSC, n'est *pas* une subvention à l'exportation prohibée, la note de bas de page 59 ne prétend pas établir une exception à la définition générale d'une "subvention" autrement applicable dans tout l'*Accord SMC*. Conformément à la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*, dans les cas où la Liste exemplative indique qu'une mesure n'est

¹⁰² Pendant les travaux du Groupe spécial, les Communautés européennes ont avancé une interprétation de l'expression "autrement exigibles" qui différait de celle qu'a retenue le Groupe spécial. Les Communautés européennes ont considéré que l'interprétation du Groupe spécial était "formaliste". Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 4.591 et 7.46.

¹⁰³ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 279.

¹⁰⁴ *Ibid.*, paragraphe 64.

¹⁰⁵ *Ibid.*, paragraphe 111.

pas une subvention à l'exportation prohibée, cette mesure n'est *pas* considérée, pour cette seule raison, comme n'étant pas une "subvention". En fait, la mesure est simplement *non prohibée* en vertu de l'Accord. D'autres dispositions de l'Accord SMC peuvent, néanmoins, encore être applicables à une telle "subvention". Nous notons, en outre, que, aux termes de la note de bas de page 1 de l'Accord SMC, "l'exonération, en faveur d'un *produit* exporté, des droits ou taxes *qui frappent le produit similaire* lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure ... ne [sera] pas considérée, comme une subvention". (pas d'italique dans l'original) Les mesures fiscales mentionnées dans la note de bas de page 1 comme ne constituant pas une "subvention" englobe l'exonération, en faveur de *produits* exportés, des taxes de consommation *par produit*. Les exonérations d'impôt prévues par la mesure FSC concernent l'imposition de *sociétés* et non de *produits*. La note de bas de page 1 ne vise donc *pas* les mesures comme la mesure FSC.

94. Compte tenu de ce qui précède, nous n'acceptons pas l'argument des États-Unis selon lequel la note de bas de page 59 restreint la portée de l'interprétation générale de l'expression "normalement exigibles". Cela étant, il n'est pas nécessaire que nous examinions, à ce stade, les arguments des États-Unis concernant l'interprétation de la note de bas de page 59 ou l'opinion des États-Unis selon laquelle leur interprétation de la note de bas de page 59 est "confirmée" par l'action du Conseil de 1981. Ces arguments seront examinés ultérieurement lorsque nous étudierons l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et la note de bas de page 59 de cet accord, qui se rapporte au point e) de la Liste exemplative.

95. Dans leur appel concernant les constatations du Groupe spécial au titre de l'article 1.1 de l'Accord SMC, les États-Unis se bornent à affirmer que l'interprétation générale de l'expression "normalement exigibles" est restreinte par la note de bas de page 59. Comme nous n'acceptons pas ce seul motif d'appel, nous confirmons la constatation du Groupe spécial selon laquelle, en vertu de la mesure FSC, le gouvernement des États-Unis abandonne des recettes qui sont "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Nous notons, à cet égard, que les États-Unis reconnaissent que la mesure FSC représente une dérogation aux règles en matière d'imposition qui seraient "normalement" applicables aux FSC.¹⁰⁶ Nous notons également que les États-Unis ne contestent pas que, en l'absence de la mesure FSC, l'impôt exigible de la FSC serait plus élevé.

¹⁰⁶ Aux paragraphes 7.95, 7.96 et 7.97 de son rapport, le Groupe spécial a décrit, en détail, la manière dont les trois exonérations fiscales prévues par la mesure FSC constituent une dérogation aux règles en matière d'imposition qui seraient "normalement" applicables. À l'audience, les États-Unis ont confirmé la justesse de la description faite des règles en matière d'imposition qui seraient "normalement" applicables et des trois exonérations prévues par le régime FSC aux paragraphes 7.95, 7.96 et 7.97 du rapport du Groupe spécial. La mesure FSC est également décrite, *supra*, aux paragraphes 11 à 18.

b) Article 3.1 a) de l'*Accord SMC*

96. Dans leur appel concernant les constatations du Groupe spécial au titre de l'article 3.1 a), les États-Unis se bornent à affirmer que la note de bas de page 59, telle que "confirmée" par l'action du Conseil de 1981, signifie que la mesure FSC n'est pas une "subvention à l'exportation". La note de bas de page 59 est libellée comme suit:

Les Membres reconnaissent que le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouverts. *Les Membres réaffirment le principe selon lequel les prix des produits, dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de la fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence.* Tout Membre pourra appeler l'attention d'un autre Membre sur les pratiques administratives ou autres qui peuvent contrevenir à ce principe et qui se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Dans de telles circonstances, les Membres s'efforceront normalement de régler leurs différends en recourant aux voies que leur ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers, sans préjudice des droits et obligations résultant pour les Membres du GATT de 1994, y compris le droit de consultation institué aux termes de la phrase précédente.

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

97. Il faut que nous examinions la note de bas de page 59 phrase par phrase. La première phrase de la note de bas de page 59 est spécifiquement liée à la déclaration figurant au point e) de la Liste exemplative selon laquelle "[l]'exonération [la] remise ou [le] report, en totalité ou en partie, des impôts directs" est une subvention à l'exportation. La première phrase de la note de bas de page 59 nuance cela en indiquant que "le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouverts". Puisque la mesure FSC ne comporte pas le *report* d'impôts directs, nous ne pensons pas que cette phrase de la note de bas de page 59 présente un intérêt pour la caractérisation de la mesure FSC comme constituant, ou non, une "subvention à l'exportation".

98. La deuxième phrase de la note de bas de page 59 "réaffirme" que, dans la répartition des recettes d'exportation, aux fins de la fiscalité, entre des entreprises exportatrices et des acheteurs

étrangers contrôlés, le prix des produits doit être déterminé suivant le principe de la "libre concurrence" ("arm's length") auquel cette phrase de la note de bas de page fait référence. Comme le Groupe spécial, nous sommes prêts à accepter, pour les besoins du débat, la position des États-Unis selon laquelle il est "implicite", dans l'obligation d'utiliser des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence, que les Membres de l'OMC ne sont pas obligés d'imposer les revenus de source étrangère, et aussi que les Membres peuvent imposer ces revenus moins qu'ils n'imposent les revenus de source nationale.¹⁰⁷ Nous pourrions ajouter que, même en l'absence de la note de bas de page 59, les Membres de l'OMC ne sont *pas* obligés, en vertu des règles de l'OMC, d'imposer *une quelconque* catégorie de revenus, qu'ils soient de source étrangère ou de source nationale. Les États-Unis font valoir que, puisqu'il n'y a pas d'obligation d'imposer les revenus de source étrangère réalisés à l'exportation, il ne peut être dit des pouvoirs publics qu'ils ont "abandonné" des recettes s'ils choisissent de ne pas les imposer. Il nous semble que, mené jusqu'à sa conclusion logique, cet argument des États-Unis signifierait qu'il ne pourrait *jamais* y avoir un abandon de recettes "normalement exigibles" parce que, en principe, selon les règles de l'OMC en général, *aucune* recette n'est jamais exigible et *aucune* recette ne serait jamais, dans cette perspective, "abandonnée". Cela ne peut pas être la conséquence appropriée à tirer de l'obligation d'utiliser des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence.

99. Par ailleurs, nous ne pensons pas que l'obligation d'utiliser des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence règle la question qui se pose ici. La question n'est *pas*, comme le disent les États-Unis, de savoir si un Membre est ou n'est pas obligé d'imposer une catégorie particulière de revenus de source étrangère. Comme nous l'avons dit, un Membre n'est pas, en général, soumis à une telle obligation. En fait, la question dont il s'agit est de savoir si, *ayant décidé d'imposer une catégorie particulière de revenus de source étrangère*, à savoir les revenus de source étrangère ayant "un lien effectif avec des activités commerciales ou industrielles aux États-Unis", les États-Unis sont *autorisés à accorder une exclusion, subordonnée aux exportations, du champ de la catégorie des revenus de source étrangère qui sont imposés en vertu de leurs autres règles en matière d'imposition*. Contrairement aux États-Unis, nous ne pensons pas que la deuxième phrase de la note de bas de page 59 traite de cette question. À l'évidence, elle ne le fait pas expressément; d'après nous, elle ne l'implique pas non plus nécessairement. Comme l'indiquent les États-Unis, le principe de l'utilisation de prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence joue lorsqu'un Membre choisit de ne pas imposer, ou de moins imposer, certaines catégories de revenus de source étrangère. Cependant, le fonctionnement de ce principe de la libre concurrence n'est pas affecté par le fait qu'un Membre pourrait choisir d'accorder des exemptions du champ des règles généralement applicables en

¹⁰⁷ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 83.

matière d'imposition des revenus de source étrangère qu'il a choisies pour lui-même. En résumé, l'obligation d'appliquer le principe de l'utilisation de prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence ne répond pas à la question qui se pose en l'espèce, ni n'autorise le type d'exonération des impôts subordonnée à l'exportation que nous venons de décrire. Ainsi, cette phrase de la note de bas de page 59 ne signifie pas que les subventions FSC ne sont pas des subventions à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

100. Les troisième et quatrième phrases de la note de bas de page 59 énoncent des règles relatives aux voies de recours. À notre avis, ces règles n'ont pas d'incidence sur les obligations fondamentales des Membres au titre des articles 1.1 et 3.1 de l'*Accord SMC*. Par conséquent, nous en venons à la cinquième et dernière phrase de la note de bas de page 59. Cette phrase dispose ce qui suit:

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

101. En appel, les États-Unis soutiennent que la mesure FSC est une mesure "en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" *au sens de la note de bas de page 59*.¹⁰⁸ Par voie de conséquence, les États-Unis soutiennent également que la mesure FSC est exclue de la prohibition des subventions à l'exportation énoncée à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. À l'audience, nous avons demandé aux États-Unis d'indiquer où ils avaient affirmé devant le Groupe spécial que la mesure FSC était une mesure "en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59. Autrement dit, nous leur avons demandé de nous dire exactement où ils avaient invoqué la cinquième phrase de la note de bas de page 59 pour justifier la mesure FSC. En réponse, les États-Unis ont renvoyé à leur première communication écrite au Groupe spécial. Dans cette communication, lorsqu'ils ont décrit la mesure FSC et avant d'exposer leurs arguments juridiques, les États-Unis ont indiqué que "le régime FSC [visait] à éviter la double imposition des revenus à l'exportation perçus hors des États-Unis en exonérant une partie des revenus des FSC".¹⁰⁹ Les États-Unis ont également mentionné certains arguments généraux qu'ils avaient avancés devant le Groupe spécial concernant la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Toutefois, ils n'ont pas indiqué que, dans leurs arguments de fond présentés devant le Groupe spécial, ils avaient justifié la mesure FSC en disant qu'elle était une mesure "en vue d'éviter la double imposition" au sens de la note de bas de page 59. De plus, nous ne voyons dans le dossier du Groupe spécial aucune indication

¹⁰⁸ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 268.

¹⁰⁹ Première communication des États-Unis au Groupe spécial, paragraphe 54, reproduite au paragraphe 4.348 du rapport du Groupe spécial.

montrant que les États-Unis ont invoqué cette justification. Par conséquent, nous concluons que les États-Unis n'ont pas affirmé, et encore moins fait valoir, devant le Groupe spécial que la mesure FSC était une mesure "en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59. Notre conclusion est confirmée par la déclaration du Groupe spécial, figurant dans la note de bas de page 682 de son rapport, selon laquelle les États-Unis n'avaient pas affirmé que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 était "pertinente pour le présent différend".¹¹⁰ Il s'ensuit donc que cette question n'a pas été dûment défendue devant le Groupe spécial et qu'il n'a pas été demandé au Groupe spécial d'examiner si la mesure FSC était une mesure "en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59.

102. Dans notre rapport sur l'affaire *Canada – Aéronefs*, nous avons dit ce qui suit: "les nouveaux arguments ne sont pas en soi exclus du champ de l'examen en appel simplement parce qu'ils sont nouveaux".¹¹¹ Cependant, cette affirmation ne devrait pas être interprétée comme permettant de soulever *n'importe quel* argument nouveau pour la première fois en appel. Notre capacité d'étudier de nouveaux arguments est limitée par le mandat que nous fixe l'article 17 du Mémoire d'accord. Dans l'affaire *Canada – Aéronefs*, par exemple, nous nous sommes abstenus d'examiner un nouvel argument qui nous aurait obligé à "demander, recevoir et examiner des faits nouveaux", ce que nous ne pouvons faire au titre de l'article 17:6 du Mémoire d'accord.¹¹²

103. Conformément à l'article 17:6, nous avons pour mandat d'examiner les "*questions de droit* couvertes par le rapport du Groupe spécial et ... *interprétations du droit* données par celui-ci". L'argument que les États-Unis nous demandent d'étudier au titre de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 fait intervenir deux questions de droit distinctes: premièrement, la mesure FSC est une mesure "en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59; et deuxièmement, par voie de conséquence, la mesure FSC est *exclue* de la prohibition des subventions à l'exportation énoncée à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. À notre avis, l'examen des questions de fond soulevées par cet argument particulier dépasserait le cadre de notre mandat au titre de l'article 17:6 du Mémoire d'accord, puisque cet argument ne concerne ni une "question de droit" couverte par le rapport du Groupe spécial ni des "interprétations du droit" données par celui-ci". Il n'a tout simplement pas été demandé au Groupe spécial d'examiner les questions soulevées par le nouvel argument des États-Unis. En outre, le nouvel argument qui est maintenant avancé devant nous obligerait à examiner des questions de droit très différentes de celles dont était saisi le Groupe spécial

¹¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.118.

¹¹¹ *Supra*, note de bas de page 58, paragraphe 211.

¹¹² *Ibid.*

et pourrait bien exiger des éléments de preuve concernant de nouveaux faits. En fait, il apparaît que les États-Unis font appel du fait que le Groupe spécial n'a pas statué ni donné une interprétation du droit en ce qui concerne la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Cette omission nous semble due au fait que le Membre défendeur n'a pas dûment défendu cette question devant le Groupe spécial. Par conséquent, nous nous abstenons d'examiner l'argument des États-Unis selon lequel la mesure FSC est une mesure "en vue d'éviter la double imposition" au sens de la note de bas de page 59 et nous réservons notre opinion sur cette question.

104. Nous en venons maintenant à l'action du Conseil de 1981 et à l'argument des États-Unis selon lequel cette décision confirme leur interprétation de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. Les États-Unis soutiennent que l'action du Conseil de 1981 est pertinente pour le présent différend parce que, contrairement à ce qu'a constaté le Groupe spécial¹¹³, cette action fait partie du GATT de 1994 et, en tant que telle, "confirme" l'interprétation de la note de bas de page 59 donnée par les États-Unis.¹¹⁴ Pour cette raison, les États-Unis font aussi appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle, bien que l'action du Conseil de 1981 donne des "orientations" à l'OMC en tant que "décision" au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC, elle n'est pas pertinente pour le présent différend.¹¹⁵

105. L'action du Conseil de 1981 est intervenue à la suite de quatre différends, généralement et collectivement dénommés *affaires Législations fiscales*. Ces affaires concernaient des mesures fiscales de la France, de la Belgique, des Pays-Bas et des États-Unis, respectivement.¹¹⁶ Il était allégué que chacune des mesures fiscales donnait lieu à des subventions à l'exportation au sens de l'article XVI:4 du GATT de 1947. Les groupes spéciaux chargés d'examiner ces différends, qui avaient tous la même composition, ont distribué leurs rapports aux parties contractantes du GATT de 1947 en novembre 1976. Dans chaque affaire, les groupes spéciaux ont constaté que la mesure fiscale en cause était incompatible avec l'article XVI:4 du GATT de 1947. Les rapports des groupes spéciaux ont provoqué de vives controverses chez les parties contractantes, lesquelles se sont retrouvées dans une impasse qui a empêché, pendant un certain temps, l'adoption de tous ces rapports conformément aux règles de l'article XXIII du GATT de 1947. Après plusieurs années d'impasse et, en fait, après que certaines parties contractantes ont signé le Code des subventions issu du Tokyo Round, en décembre 1981, les PARTIES CONTRACTANTES ont adopté les quatre rapports de groupes spéciaux sur les *affaires Législations fiscales*. Ces rapports ont été adoptés sur la base d'une

¹¹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.85.

¹¹⁴ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 133, et titre à la page 48.

¹¹⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.79.

¹¹⁶ *Supra*, note de bas de page 44; rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.52 à 7.54.

action particulière, que nous avons appelée l'"action du Conseil de 1981", dont le texte intégral est le suivant:

Le Conseil adopte ces rapports, étant entendu que, en ce qui concerne les cas considérés ici et d'une manière générale, les processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général. Il est également entendu que l'article XVI, paragraphe 4, exige que les prix soient fixés dans des conditions de libre concurrence, c'est-à-dire que les prix des produits dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis au même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence. En outre, l'article XVI, paragraphe 4, n'interdit pas l'adoption de mesures destinées à éviter la double imposition des revenus de source étrangère.¹¹⁷ (pas d'italique dans l'original)

106. L'action du Conseil de 1981 était accompagnée d'une déclaration du Président du Conseil du GATT de 1947:

À la suite de l'adoption de ces rapports, le Président a noté que ce qui a été décidé et entendu au Conseil ne signifie pas qu'il soit interdit aux parties qui souscrivent à l'article XVI, paragraphe 4, d'imposer les bénéfices réalisés sur les transactions effectuées au-delà de leurs frontières, mais seulement qu'elles ne sont pas tenues de le faire. Le Président a noté également que la décision ne modifie pas les règles existantes énoncées dans l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général en ce qu'elles concernent l'imposition fiscale des marchandises exportées. Il a noté aussi que la décision n'affecte pas l'Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII et n'est pas affectée par cet accord. Le Président a enfin noté que l'adoption de ces rapports et du Texte de conciliation n'affecte pas les droits et obligations découlant pour les parties contractantes de l'Accord général.¹¹⁸ (pas d'italique dans l'original)

¹¹⁷ *Supra*, note de bas de page 45.

¹¹⁸ *Supra*, note de bas de page 45.

107. La première question en rapport avec l'action du Conseil de 1981 est de savoir si elle fait partie du GATT de 1994 en tant qu'"autre décision" au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte incorporant le GATT de 1994 dans l'*Accord sur l'OMC*. Le paragraphe 1 b) dispose que le GATT de 1994 comprend certains "instruments juridiques ... qui sont entrés en vigueur en vertu du GATT de 1947", comme les "autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947" conformément à l'alinéa b) iv). Comme le Groupe spécial l'a dit, aux termes de l'article II:2 de l'*Accord sur l'OMC*, ces divers "instruments juridiques" font, en soi, "partie intégrante" de l'*Accord sur l'OMC* et sont "contraignants pour tous les Membres". Du fait de l'inclusion de ces "instruments juridiques" dans le GATT de 1994, il est reconnu que le caractère juridique des droits et obligations des parties contractantes dans le cadre du GATT de 1994 n'est pas pleinement reflété par le texte du GATT de 1994 parce que ces droits et obligations sont subordonnés aux "protocoles", "décisions" et autres "instruments juridiques" auxquels le paragraphe 1 b) renvoie.

108. Dans notre rapport sur l'affaire *Japon – Boissons alcooliques*, nous avons indiqué que toutes les décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947 n'étaient pas des "autres décisions" au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte incorporant le GATT de 1994 dans l'*Accord sur l'OMC*. À cet égard, nous n'avons pas souscrit au point de vue selon lequel "les rapports de groupes spéciaux adoptés constituent *d'autres décisions* des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947" aux fins de l'application du paragraphe 1 b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 à l'*Accord sur l'OMC*".¹¹⁹ (pas d'italique dans l'original) La raison de cette conclusion était la suivante: les rapports de groupes spéciaux adoptés "n'ont *aucune force obligatoire, sauf pour ce qui est du règlement du différend entre les parties en cause*".¹²⁰ (pas d'italique dans l'original) Comme nous l'avons dit alors, la décision des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947 d'adopter le rapport d'un groupe spécial n'était pas censée constituer "une *interprétation définitive des dispositions pertinentes du GATT de 1947*".¹²¹ (pas d'italique dans l'original)

109. La partie introductive de l'action du Conseil de 1981 dispose ce qui suit: "Le Conseil adopte ces rapports, étant entendu que, en ce qui concerne les cas considérés ici et *d'une manière générale* ..." L'action du Conseil de 1981 a donc une teneur quelque peu ambiguë. En revanche, il ressort clairement du texte que la décision du Conseil de 1981 concerne expressément les *affaires Législations fiscales* et fait partie intégrante du règlement de ces différends. Cela donnerait à penser que, conformément à ce que nous avons dit dans notre rapport sur l'affaire *Japon – Boissons*

¹¹⁹ *Supra*, note de bas de page 100, page 17.

¹²⁰ *Ibid.* Dans ce rapport, nous avons noté que l'article 59 du Statut de la Cour internationale de justice prévoit expressément des dispositions semblables.

¹²¹ *Ibid.*, page 16.

alcooliques, la décision du Conseil n'est contraignante que pour les parties à ces différends, et seulement aux fins de ces différends.

110. Par ailleurs, nous notons que la partie introductive de l'action du Conseil de 1981 présente également la substance du texte avec l'expression "*d'une manière générale*". Les États-Unis font valoir que cette expression indique que l'action du Conseil de 1981 était une "interprétation faisant autorité" de l'article XVI:4 du GATT de 1947 qui avait une application "générale" et qui, par conséquent, était contraignante pour toutes les parties contractantes. Les Communautés européennes répondent que l'action du Conseil de 1981 faisait partie du règlement des *affaires Législations fiscales* et que, en adoptant cette décision, le Conseil du GATT de 1947 agissait dans l'"esprit" règlement des différends.¹²² Les Communautés européennes affirment en outre que les différends sont réglés sur la base de règles généralement applicables qui sont, d'abord, interprétées "d'une manière générale" puis appliquées aux faits d'un différend particulier. C'est dans ce sens limité que les Communautés européennes affirment que le Conseil du GATT de 1947 entendait l'expression "d'une manière générale".¹²³

111. Le reste du texte de l'action du Conseil de 1981 comprend la déclaration de fond du Conseil du GATT de 1947 concernant l'article XVI:4 du GATT de 1947 et ne jette, à notre sens, pas plus de lumière sur le point de savoir si cette déclaration était contraignante pour *toutes* les parties contractantes ou seulement pour les parties aux *affaires Législations fiscales*.¹²⁴ Par conséquent, nous pensons comme le Groupe spécial que le texte de l'action du Conseil de 1981 ne résout pas à lui seul l'ambiguïté mise en évidence par les arguments contradictoires des États-Unis et des Communautés européennes.¹²⁵ Aussi considérons-nous que le Groupe spécial a eu raison d'examiner les circonstances entourant l'action du Conseil de 1981.

112. Lorsque l'action du Conseil de 1981 a été adoptée, le Président du Conseil du GATT de 1947 a indiqué ce qui suit, entre autres choses: "l'adoption de ces rapports et du Texte de conciliation *n'affecte pas les droits et obligations découlant pour les parties contractantes de l'Accord général*".

¹²² Communication des Communautés européennes en tant qu'intimé, paragraphe 154.

¹²³ *Ibid.*, paragraphe 158.

¹²⁴ Nous signalons, à cet égard, que nous ne partageons pas les doutes du Groupe spécial concernant l'utilisation du terme "devrait" dans un "instrument juridique" (rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.65). À notre avis, de nombreux textes juridiques contraignants contiennent le terme "devrait" et, suivant le contexte, ce terme peut constituer une exhortation ou exprimer une obligation (voir également *Canada - Aéronefs*, *supra*, note de bas de page 58, paragraphe 187).

¹²⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.65.

À notre avis, si les parties contractantes avaient voulu donner une interprétation *faisant autorité* de l'article XVI:4 du GATT de 1947, qui soit contraignante pour toutes les parties contractantes, elles l'auraient dit en des termes assez évidents. Nous pensons qu'il est fort peu probable que le Président aurait indiqué que l'action "*n'affect[ait] pas les droits et obligations découlant pour les parties contractantes*", si elle constituait une interprétation faisant autorité de l'article XVI:4 du GATT de 1947.¹²⁶ À notre avis, une interprétation faisant autorité et généralement contraignante de l'article XVI:4 aurait, selon toute probabilité, été considérée par les parties contractantes comme affectant leurs droits et obligations et n'aurait donc pas été accompagnée d'une telle déclaration.¹²⁷ Aussi considérons-nous que la déclaration du Président du Conseil du GATT de 1947 est compatible avec une interprétation de l'action du Conseil de 1981 selon laquelle cette action fait partie intégrante du règlement des *affaires Législations fiscales*, contraignante uniquement pour les parties à ces différends.

113. Comme le Groupe spécial l'a fait observer¹²⁸, il convient en outre de noter que, dans le rapport que le Conseil du GATT de 1947 a soumis aux PARTIES CONTRACTANTES sur ses actions cette année-là, l'action du Conseil de 1981 figurait au point intitulé "Recours aux articles XXII et XXIII". Cela tend à étayer le point de vue selon lequel l'action du Conseil de 1981 faisait partie du règlement des *affaires Législations fiscales* et ne constituait pas une interprétation faisant autorité de l'article XVI:4 du GATT de 1947, contraignante pour *toutes* les parties contractantes.

114. Compte tenu de ces circonstances l'entourant, nous concluons que le Groupe spécial a constaté à juste titre, au paragraphe 7.85 de son rapport, que l'action du Conseil de 1981 n'était pas une "autre décision" au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC et ne faisait pas partie du GATT de 1994.

115. Nous reconnaissons que, en tant que "décisions" au sens de l'article XVI:1 de l'Accord *sur l'OMC*, les rapports des groupes spéciaux adoptés dans les *affaires Législations fiscales*, ainsi que

¹²⁶ Ce point de vue est étayé par les déclarations d'un certain nombre de délégations, qui sont intervenues soit avant soit après l'adoption des rapports des groupes spéciaux *affaires Législations fiscales*. Ces délégations ont également indiqué que l'action du Conseil de 1981 n'affectait ni n'amointrissait les droits et obligations découlant pour elles du GATT de 1947 (rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.70 à 7.72).

¹²⁷ La distinction entre une interprétation faisant autorité et une interprétation donnée dans une procédure de règlement d'un différend est clairement énoncée dans l'Accord *sur l'OMC*. En vertu de l'Accord *sur l'OMC*, une interprétation faisant autorité donnée par les Membres de l'OMC, au titre de l'article IX:2 de cet accord, doit être distinguée des décisions et recommandations de l'ORD, fondées sur les rapports de groupes spéciaux et de l'Organe d'appel. Aux termes de l'article 3:2 du Mémoire d'accord, les décisions et recommandations de l'ORD ont uniquement pour objet "de clarifier les dispositions existantes de ces accords" et "ne peuvent pas accroître ou diminuer les droits et obligations énoncés dans les accords visés".

¹²⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.67.

l'action du Conseil de 1981, pouvaient "guider" l'OMC. Les États-Unis pensent que les "orientations" qui peuvent être tirées de l'action du Conseil de 1981, par le biais de la note de bas de page 59, sont que la mesure FSC n'est pas une "subvention à l'exportation". Le présent différend concerne l'interprétation et l'application de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* et la question de savoir si la mesure FSC donne lieu à des subventions à l'exportation *au sens de cette disposition*. En revanche, l'action du Conseil de 1981 traite de l'interprétation et de l'application de l'article XVI:4 du GATT de 1947. Les "orientations" que l'action du Conseil de 1981 pourrait donner dépendent donc, en partie, du rapport entre ces différentes dispositions.

116. Bien que nous n'ayons pas encore eu l'occasion d'examiner le rapport entre ces deux dispositions particulières, nous avons déjà examiné le rapport entre les dispositions du GATT de 1994 et de certains autres accords multilatéraux sur le commerce des marchandises.¹²⁹ Dans l'affaire *Brésil - Noix de coco desséchée*, nous avons fait observer ce qui suit: le "rapport entre le GATT de 1994 et les autres accords concernant les marchandises repris dans l'Annexe 1A est complexe et doit être examiné au cas par cas".¹³⁰ Dans cette affaire, nous avons examiné les aspects du rapport entre le GATT de 1994 et les dispositions de la Partie V de l'*Accord SMC* relatifs aux *droits compensateurs*. L'*Accord SMC* contient des dispositions spécifiques qui traitent du rapport entre les dispositions du GATT de 1994 et l'*Accord SMC* pour ce qui est des droits compensateurs.¹³¹ De même, dans les affaires *Corée - Produits laitiers*¹³² et *Argentine - Mesures de sauvegarde à l'importation de chaussures*¹³³, nous avons examiné le rapport entre l'article XIX du GATT de 1994 et l'*Accord sur les sauvegardes*. Dans ce cas aussi, la "nature précise du rapport entre l'article XIX du GATT de 1994 et l'*Accord sur les sauvegardes*" était expressément traitée dans l'*Accord sur les sauvegardes*, aux articles 1^{er} et 11:1 a).¹³⁴

117. En revanche, les dispositions de l'*Accord SMC* ne donnent pas d'indication précise quant au rapport entre les dispositions en matière de subventions à l'exportation de l'*Accord SMC* et

¹²⁹ En particulier, l'*Accord sur les sauvegardes* et la Partie V de l'*Accord SMC*.

¹³⁰ *Supra*, note de bas de page 50, page 15.

¹³¹ Articles 10 et 32.1 de l'*Accord SMC*. Voir *Brésil - Noix de coco desséchée*, *supra*, page 17.

¹³² *Supra*, note de bas de page 73.

¹³³ Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS121/AB/R, adopté le 12 janvier 2000.

¹³⁴ *Ibid.*, paragraphe 82.

l'article XVI:4 du GATT de 1994.¹³⁵ En l'absence de toute orientation textuelle spécifique, nous devons déterminer le rapport entre les articles 1.1 a) 1) et 3.1 a) de l'*Accord SMC* et l'article XVI:4 du GATT de 1994 sur la base des textes de l'ensemble des dispositions pertinentes. Même un examen rapide de l'article XVI:4 du GATT de 1994 montre que celui-ci est extrêmement différent des dispositions en matière de subventions de l'*Accord SMC* et, en particulier, des dispositions en matière de subventions à l'exportation tant de l'*Accord SMC* que de l'*Accord sur l'agriculture*. Pour commencer, l'*Accord SMC* contient une définition expresse du terme "subvention" qui ne figure pas à l'article XVI:4. En fait, comme nous l'avons noté précédemment, l'*Accord SMC* énonce un vaste ensemble de nouvelles disciplines en matière de subventions à l'exportation qui va "largement au-delà de la simple application et de la simple interprétation des articles VI, XVI et XXIII du GATT de 1947".¹³⁶ Ensuite, l'article XVI:4 ne prohibe les subventions à l'exportation que lorsqu'elles ont pour résultat de ramener le prix de vente à l'exportation d'un produit "au-dessous du prix comparable demandé aux acheteurs du marché intérieur pour le produit similaire". En revanche, l'*Accord SMC* établit une prohibition beaucoup plus vaste, qui vise *toutes* les subventions qui sont subordonnées aux "résultats à l'exportation". À tout le moins, la règle énoncée à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* voulant que toutes les subventions qui sont "subordonnées aux résultats à l'exportation" soient prohibées, est très différente d'une règle qui ne prohibe que les subventions qui entraînent pour le produit exporté un prix inférieur au prix comparable de ce produit lorsqu'il est vendu sur le marché intérieur. Ainsi, le fait de savoir si une mesure est ou non une subvention à l'exportation au sens de l'article XVI:4 du GATT de 1947 ne donne aucune orientation permettant de déterminer si cette mesure est une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. En outre, et c'est important, l'article XVI:4 du GATT de 1994 ne s'applique pas aux "produits primaires", qui englobent les produits agricoles. Il ne fait aucun doute que les disciplines explicites en matière de subventions à l'exportation, concernant les produits agricoles, énoncées aux articles 3, 8, 9 et 10 de l'*Accord sur l'agriculture* doivent à l'évidence l'emporter sur l'*exemption* des produits primaires des disciplines en matière de subventions à l'exportation énoncées à l'article XVI:4 du GATT de 1994.

¹³⁵ Nous notons, toutefois, qu'aux termes de l'article 1.1 a) 2) de l'*Accord SMC* une "subvention" peut exister "s'il y a une forme quelconque de soutien des revenus ou des prix au sens de l'article XVI du GATT de 1994". Cette disposition fait référence à l'article XVI:1, et non à l'article XVI:4, du GATT de 1994. La note de bas de page 1 de l'*Accord SMC*, qui se rapporte à l'article 1.1 a) 1) ii) de cet accord, fait aussi référence à l'article XVI du GATT de 1994 pour ce qui est de "l'exonération, en faveur d'un produit exporté, des droits ou taxes qui frappent le produit similaire lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure ...". Cela constitue une référence à la note interprétative *Ad* article XVI du GATT et ne constitue pas une référence spécifique à l'article XVI:4 du GATT de 1994. Cette référence à la note interprétative ne présente pas non plus d'intérêt pour le présent différend. Par conséquent, ces références ne nous donnent pas d'orientations pour déterminer le rapport entre les dispositions en matière de subventions à l'exportation de l'*Accord SMC* et l'article XVI:4 du GATT de 1994.

¹³⁶ *Brésil – Noix de coco desséchée*, *supra*, note de bas de page 50, page 18.

118. Par ailleurs, comme l'a fait observer le Groupe spécial, le texte de l'action du Conseil de 1981 lui-même fait uniquement référence à l'article XVI:4, et le Président du Conseil du GATT de 1947 a indiqué expressément que l'action du Conseil de 1981 n'affectait *pas* le *Code des subventions issu du Tokyo Round*. Nous pensons comme le Groupe spécial que, dans ces conditions, il serait incongru d'étendre la portée de l'action, au-delà de ce qui était voulu, à l'*Accord SMC*.¹³⁷ Si l'action du Conseil de 1981 n'a pas affecté le *Code des subventions issu du Tokyo Round*, qui existait en 1981, il est difficile de voir comment cette action pourrait être considérée comme affectant l'*Accord SMC*, pour lequel ce n'était pas le cas.

119. Compte tenu de ce qui précède, nous pensons comme le Groupe spécial que l'action du Conseil de 1981 ne règle pas la question dont nous sommes saisis, en particulier pour ce qui est de la détermination de ce qui constitue une "subvention à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. L'action du Conseil de 1981 concernait une disposition différente, l'article XVI:4 du GATT de 1947, et non les disciplines en matière de subventions à l'exportation établies par les articles 1.1 et 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

120. En tout état de cause, même si les États-Unis avaient eu raison de dire que l'action du Conseil de 1981 pouvait avoir un rapport avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, nous ne pensons pas que l'action du Conseil de 1981 donne des orientations pour résoudre le *présent* différend car, à notre avis, cette action ne concerne pas les questions qui se posent en l'espèce. Par le biais de l'action du Conseil de 1981, le Conseil du GATT de 1947 a fait une déclaration concernant les conclusions des rapports des groupes spéciaux sur les *affaires Législations fiscales*. Les questions de fait et de droit qui se sont posées dans ces différends étaient très différentes de la question qui se pose en l'espèce. En effet, le Conseil du GATT de 1947 n'a pas étudié la question de savoir si, *ayant décidé d'imposer une catégorie particulière de revenus de source étrangère*, à savoir les revenus de source étrangère "qui ont un lien effectif avec des activités commerciales ou industrielles aux États-Unis", les États-Unis peuvent accorder *une exclusion, subordonnée aux exportations, du champ de la catégorie des revenus de source étrangère qui sont imposés en vertu de leurs autres règles en matière d'imposition*. Nous pensons, par conséquent, que l'action du Conseil de 1981 ne constitue pas des "orientations" utiles en matière d'interprétation pour résoudre les questions de droit concernant la mesure FSC qui est soulevée dans le présent appel.

121. À la lumière de tout ce qui précède, nous confirmons la conclusion du Groupe spécial, figurant au paragraphe 8.1 de son rapport, selon laquelle les exonérations fiscales prévues par le

¹³⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.85.

régime FSC donnent lieu à des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation qui sont prohibées au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

VI. Articles 3:3 et 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*

122. Lorsqu'il a examiné les allégations des Communautés européennes au titre de l'*Accord sur l'agriculture*, le Groupe spécial a commencé par noter qu'il ne pouvait y avoir incompatibilité avec l'article 3:3 de cet accord que si un Membre avait accordé des subventions à l'exportation *énumérées à l'article 9:1 de cet accord*.¹³⁸ En outre, le Groupe spécial a fait observer que, en ce qui concerne les produits agricoles pour lesquels les Membres avaient souscrit des engagements spécifiques en matière de subventions à l'exportation dans la section II de la Partie IV de leur Liste ("produits agricoles inscrits sur la Liste"), il n'y aurait incompatibilité avec l'article 3:3 que si le Membre accordait des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 "qui excèdent les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires ou de quantités".¹³⁹ Par contre, le Groupe spécial a fait observer que, en ce qui concerne les produits agricoles pour lesquels un Membre n'avait pas souscrit d'engagements spécifiques dans la Partie IV de sa Liste ("produits agricoles non inscrits sur la Liste"), il y aurait incompatibilité au sens de l'article 3:3 si un Membre accordait *une quelconque* subvention à l'exportation énumérée à l'article 9:1.¹⁴⁰ Le Groupe spécial a cherché à déterminer si la mesure FSC était une subvention "pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations" au sens de l'article 9:1 d), le seul alinéa de l'article 9:1 que les Communautés européennes avaient mentionné dans leur allégation.

123. Le Groupe spécial a indiqué ce qui suit:

... dans la pratique et en langage ordinaire, *les impôts sur le revenu représentent un coût de l'activité commerciale*. Du fait que les subventions FSC réduisent l'impôt sur le revenu exigible d'un exportateur pour ce qui est des activités de commercialisation, elles *réduisent effectivement le coût de la commercialisation de produits agricoles*.¹⁴¹ (pas d'italique dans l'original)

¹³⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.146.

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ *Ibid.*

¹⁴¹ *Ibid.*, paragraphe 7.155.

124. Le Groupe spécial a ajouté ce qui suit:

En tout état de cause, *une subvention de type FSC, qui est accordée pour compenser les coûts de la commercialisation de produits agricoles, devrait être considérée comme réduisant les coûts de la commercialisation de produits agricoles.*¹⁴² (pas d'italique dans l'original)

125. Ainsi, mettant l'accent sur "le but et le rôle des subventions", le Groupe spécial a conclu que la mesure FSC donnait lieu à des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 d).¹⁴³ Cela a alors amené le Groupe spécial à conclure que les États-Unis avaient agi d'une manière incompatible avec l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*. S'agissant des produits agricoles *inscrits sur la Liste*, le Groupe spécial a constaté que cette incompatibilité était liée aux subventions FSC accordées pour le blé, le seul produit inscrit sur la Liste pour lequel les Communautés européennes avaient présenté des éléments de preuve concernant les "niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités" correspondants.¹⁴⁴ S'agissant des produits *non inscrits sur la Liste*, le Groupe spécial a conclu que le terme "provide" figurant dans la deuxième proposition de l'article 3:3 signifiait "mettre à disposition", et il a estimé que, en donnant le droit, en vertu de la loi, aux sociétés remplissant les conditions requises de recevoir les subventions FSC, les États-Unis agissaient d'une manière incompatible avec l'article 3:3 parce qu'ils "accordaient" ou "mettaient à disposition" des subventions à l'exportation, énumérées à l'article 9:1 d), pour ce qui est de tous les produits non inscrits sur la Liste.¹⁴⁵

126. Les États-Unis soutiennent que le Groupe spécial a commis une erreur dans son interprétation de l'article 9:1 d) en mettant l'accent sur la nature des activités menées par le bénéficiaire de la subvention et, en particulier, sur le point de savoir si le bénéficiaire était engagé dans des activités de commercialisation, et non sur la nature de la subvention elle-même ni sur le point de savoir si elle réduisait "les coûts de la commercialisation des exportations".¹⁴⁶ Les États-Unis affirment que, bien que les impôts sur le revenu puissent, comme l'a dit le Groupe spécial, représenter un coût de l'activité commerciale, ils ne font pas partie des "coûts de la commercialisation des exportations" au sens de l'article 9:1 d). Les États-Unis ne souscrivent pas non plus à l'interprétation que le Groupe spécial a

¹⁴² *Ibid.*, paragraphe 7.156.

¹⁴³ *Ibid.*, paragraphe 7.156 et 7.159.

¹⁴⁴ *Ibid.*, paragraphe 7.165.

¹⁴⁵ *Ibid.*, paragraphes 7.174 à 7.176.

¹⁴⁶ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 309.

donnée du terme "provide" figurant dans la deuxième proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*. Les États-Unis font valoir que "provide" doit signifier davantage que "mettre à disposition" et devrait plutôt signifier "accorder" ou "verser". Ainsi, les États-Unis affirment que la mesure FSC n'"accorde" pas de subventions simplement en les mettant à disposition en tant que droit conféré en vertu de la loi à ceux qui satisfont aux prescriptions énoncées dans la loi.

127. L'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* est libellé comme suit:

Sous réserve des dispositions des paragraphes 2 b) et 4 de l'article 9, un Membre *n'accordera pas de subventions à l'exportation énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 pour ce qui est des produits agricoles ou groupes de produits spécifiés dans la section II de la Partie IV de sa Liste excédant les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités* qui y sont spécifiés et *n'accordera pas de telles subventions pour ce qui est de tout produit agricole non spécifié dans cette section de sa Liste.* (pas d'italique dans l'original)

128. L'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture* dispose ce qui suit:

1. Les subventions à l'exportation ci-après font l'objet d'engagements de réduction en vertu du présent accord:

...

d) octroi de subventions *pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles* (autres que les services de promotion des exportations et les services consultatifs largement disponibles), y compris les coûts de la *manutention*, de *l'amélioration de la qualité* et *autres* coûts de *transformation*, et les coûts du *transport* et du *fret* internationaux; (pas d'italique dans l'original)

129. Nous allons d'abord examiner le terme "commercialisation" figurant à l'article 9:1 d), qui est au cœur du membre de phrase "pour réduire les coûts de la *commercialisation* des exportations" de cet article. Considéré isolément, ce terme peut avoir, comme le Groupe spécial l'a indiqué, différentes significations. Le Groupe spécial a pris note du sens donné par le *Webster's Dictionary*, selon lequel la "commercialisation" est l'"ensemble de fonctions intervenant dans le transfert de titres de propriété et l'acheminement de marchandises du producteur au consommateur y compris, entre autres, l'achat, la vente, l'entreposage, le transport, la normalisation, le financement, la couverture de risque et la fourniture de renseignements commerciaux".¹⁴⁷ Le *New Shorter Oxford Dictionary* donne un sens similaire: "action, activité ou procédure consistant à faire la promotion d'un produit et à le

¹⁴⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.154, citant le *Webster's Third International Dictionary*, volume II.

vendre ...".¹⁴⁸ Cependant, nous devons aller au-delà des sens donnés par les dictionnaires parce que, comme nous l'avons dit précédemment, "les sens donnés par les dictionnaires laissent la place à de nombreuses questions d'interprétation".¹⁴⁹

130. Le texte de l'article 9:1 d) donne "les coûts de la manutention, de l'amélioration de la qualité et autres coûts de transformation, et les coûts du transport et du fret internationaux" comme exemples des "coûts de la commercialisation". Le texte indique aussi que "les services de promotion des exportations et les services consultatifs" sont visés par l'article 9:1 d), à condition qu'ils ne soient pas "largement disponibles". Ce ne sont pas là des exemples de "*n'importe quel* coût de l'activité commerciale" qui "rédui[t] effectivement le coût de la commercialisation" de produits.¹⁵⁰ Ce sont plutôt des types spécifiques de coûts qui sont supportés *dans le cadre du processus de vente d'un produit* et *durant* ce processus. Ils sont différents des coûts généraux liés à l'activité économique, comme les frais généraux de gestion et le service de la dette, qui ne sont pas propres à la mise sur le marché d'un produit et qui ne sont donc liés à la commercialisation des exportations que dans un sens très général.

131. Il nous semble que l'impôt sur le revenu exigible au titre de la mesure FSC ne peut lui aussi être considéré comme lié à la commercialisation des exportations que dans un sens très général. L'impôt sur le revenu au titre de la mesure FSC n'est exigible que lorsque les produits sont effectivement vendus à l'exportation, *c'est-à-dire lorsqu'ils ont fait l'objet d'une commercialisation réussie*. Cette obligation fiscale intervient *parce que* les produits ont, en fait, été vendus, et non *dans le cadre* du processus de commercialisation. En outre, au moment où les produits sont vendus, les coûts associés à leur mise sur le marché – comme les coûts de la manutention, de la promotion et de la distribution – ont déjà été supportés et le montant de ces coûts n'est pas modifié par l'impôt sur le revenu, dont le montant est calculé en fonction du prix de vente des produits. À notre avis, si l'impôt sur le revenu exigible du fait de ventes à l'exportation peut être considéré comme faisant partie des "coûts de la commercialisation des exportations", il peut en être de même pour pratiquement tout autre coût supporté par une entreprise effectuant des exportations. Cela ne peut pas être l'objectif visé par l'article 9:1 d). Nous considérons, par conséquent, que l'impôt sur le revenu exigible du fait de ventes à l'exportation ne fait pas partie des "coûts de la commercialisation" d'un produit.

¹⁴⁸ *The New Shorter Oxford English Dictionary*, Lesley Brown (ed.) (Clarendon Press, 1993), volume I, page 1700.

¹⁴⁹ *Canada – Aéronefs*, *supra*, note de bas de page 58, paragraphe 153.

¹⁵⁰ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.155.

132. Nous ne sommes donc pas d'accord avec le Groupe spécial lorsqu'il dit que la mesure FSC est une subvention "pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles" au sens de l'article 9:1 d) et, par conséquent, nous infirmons la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.159 de son rapport, selon laquelle la mesure FSC donne lieu à des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*. Pour que l'existence d'une incompatibilité avec l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* puisse être constatée, il faut que le Membre ait accordé des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1. Comme nous avons infirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle la mesure FSC donnait lieu à des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 d), et comme les Communautés européennes n'ont pas allégué que la mesure FSC donnait lieu à des subventions à l'exportation énumérées dans un autre alinéa de l'article 9:1, nous infirmons également la constatation du Groupe spécial selon laquelle les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* en accordant des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 de cet accord. Ayant infirmé la constatation du Groupe spécial au titre de l'article 3:3, nous ne jugeons pas nécessaire d'examiner l'appel des États-Unis selon lequel le Groupe spécial a commis une erreur dans son interprétation du terme "provide" figurant dans la deuxième proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*. Comme nous avons constaté que la mesure FSC ne donnait pas lieu à une subvention à l'exportation énumérée à l'article 9:1 et que, par conséquent, il n'y avait pas incompatibilité avec l'article 3:3, l'interprétation du terme "provide" figurant dans la deuxième proposition de l'article 3:3 donnée par le Groupe spécial est sans intérêt et n'a pas d'effet juridique.

133. Dans le cadre de leurs allégations au titre des articles 3:3 et 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, les Communautés européennes font valoir à titre subsidiaire que la mesure FSC est incompatible avec l'article 10:1, lu conjointement avec l'article 8 de cet accord. Comme nous avons infirmé les constatations du Groupe spécial au titre des articles 9:1 et 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*, il faut que nous examinions cette allégation subsidiaire au regard des articles 10:1 et 8 de cet accord.

134. L'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture* dispose ce qui suit:

Chaque Membre s'engage à ne pas octroyer de subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec le présent accord et avec les engagements qui sont spécifiés dans la Liste de ce Membre.

135. L'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* est libellé comme suit:

Les subventions à l'exportation qui ne sont pas énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 ne seront pas *appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation*; ... (pas d'italique dans l'original)

136. Nous observons que l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* dispose que l'expression "subventions à l'exportation" "s'entend des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation". Cependant, nous notons aussi que l'*Accord sur l'agriculture* ne contient pas de définition des termes "subvention" ou "subventions". Dans notre rapport sur l'affaire *Canada – Lait*, qui concernait des "subventions à l'exportation" relevant de l'*Accord sur l'agriculture*, nous avons indiqué ce qui suit: ... "une "subvention" implique un transfert de ressources économiques de celui qui accorde la subvention au bénéficiaire moyennant contrepartie non totale".¹⁵¹ Pour ce faire, nous nous sommes inspirés, comme contexte, de la définition d'une "subvention" figurant à l'article 1.1 de l'*Accord SMC*:

... il y a "subvention", au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, lorsque celui qui l'accorde fait une "contribution financière" qui confère un "avantage" au bénéficiaire, par rapport à ce que celui-ci aurait autrement pu obtenir sur le marché.¹⁵²

137. C'est pourquoi, en l'espèce, nous allons d'abord voir si la mesure FSC implique un transfert de ressources économiques de celui qui applique la mesure, c'est-à-dire le gouvernement des États-Unis, et ensuite si l'éventuel transfert de ressources économiques confère un avantage au bénéficiaire.

138. En l'espèce, la subvention alléguée implique un transfert de ressources au moyen de l'abandon de recettes. Dans l'affaire *Canada – Lait*, nous avons considéré que des "subventions à l'exportation" au sens de l'*Accord sur l'agriculture* pouvaient impliquer non seulement des versements directs mais aussi des "recettes sacrifiées".¹⁵³ Nous pensons, toutefois, que dans les différends soumis en vertu de l'*Accord sur l'agriculture*, de la même façon que dans les affaires relevant de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*, ce n'est que lorsque les pouvoirs publics abandonnent des recettes "normalement exigibles" qu'il peut y avoir "subvention".

¹⁵¹ Rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Mesures affectant l'importation de lait et l'exportation de produits laitiers* ("Canada – Lait"), WT/DS103/AB/R, WT/DS113/AB/R, adopté le 27 octobre 1999, paragraphe 87.

¹⁵² *Ibid.*

¹⁵³ *Canada – Lait*, *supra* note de bas de page 151, paragraphe 112. Pour arriver à cette conclusion, nous avons noté que, au titre de l'article 1 c) de l'*Accord sur l'agriculture*, les termes "dépenses budgétaires" et "dépenses" pouvaient comprendre les "recettes sacrifiées".

139. Lorsque nous avons examiné les constatations du Groupe spécial au titre de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, nous avons conclu que la mesure FSC donnait lieu à l'abandon de recettes fiscales "normalement exigibles" au sens de cet accord. Nous ne voyons aucune raison d'arriver à une conclusion différente au titre de l'*Accord sur l'agriculture*. En vertu de la mesure FSC, le traitement fiscal des produits agricoles n'est pas fondamentalement différent, aux présentes fins, du traitement fiscal des produits entrant dans le champ d'application de l'*Accord SMC*.

140. En ce qui concerne le point de savoir s'il y a un avantage, les États-Unis n'ont pas contesté que si la mesure FSC donnait lieu à une "contribution financière" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, elle donnait aussi lieu à un "avantage" au sens de l'article 1.1 b) de cet accord.¹⁵⁴ Les exonérations d'impôt prévues par la mesure FSC, qu'elles soient accordées pour des produits agricoles ou d'autres produits, confèrent au bénéficiaire l'avantage manifeste d'une obligation fiscale réduite et, par conséquent, de prélèvements fiscaux réduits. Nous constatons, par conséquent, que la mesure FSC donne lieu à une "subvention" au sens de l'*Accord sur l'agriculture*.

141. Nous en venons maintenant à la prescription voulant que les "subventions à l'exportation" au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* soient "subordonnées aux résultats à l'exportation". Nous ne voyons aucune raison, et aucune raison en ce sens n'a été avancée devant nous, d'interpréter la prescription de la "subordination aux résultats à l'exportation" énoncée dans l'*Accord sur l'agriculture* différemment de la même prescription imposée par l'*Accord SMC*. Les deux accords emploient exactement les mêmes termes pour définir les "subventions à l'exportation". Bien qu'il y ait des différences entre les disciplines en matière de subventions à l'exportation établies par les deux accords, ces différences n'affectent pas, selon nous, la prescription fondamentale commune concernant la subordination aux exportations. Nous jugeons donc approprié d'appliquer l'interprétation de la subordination aux exportations que nous avons adoptée au regard de l'*Accord SMC* à l'interprétation de la subordination aux exportations au regard de l'*Accord sur l'agriculture*.¹⁵⁵ Nous rappelons également que nous avons confirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle la mesure FSC donne lieu à des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Lorsqu'il a formulé cette constatation, le Groupe spécial a indiqué ce qui suit:

La subvention est mise à disposition uniquement pour les "revenus réalisés à l'exportation", les revenus réalisés à l'exportation proviennent de la vente ou de la location-vente de "biens d'exportation" ou de la fourniture de services relatifs à la vente ou à

¹⁵⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.103.

¹⁵⁵ Voir, également, *Canada – Aéronefs*, *supra* note de bas de page 58, paragraphes 162 à 180.

la location-vente de biens d'exportation; et les biens d'exportation sont limités en réalité aux marchandises fabriquées, produites, cultivées ou extraites aux États-Unis qui sont détenues pour être utilisées, consommées ou cédées directement hors des États-Unis. De ce fait, *l'existence et le montant de la subvention dépendent de l'existence de revenus provenant de l'exportation de marchandises des États-Unis ou de la fourniture de services relatifs à l'exportation de ces marchandises. L'existence de ces revenus, quant à elle, dépend de l'exportation de marchandises des États-Unis ou, tout au moins, dans le cas de revenus provenant de la fourniture de services relatifs à l'exportation de marchandises des États-Unis, des "exportations ... prévues" au sens de la note de base de page 4 relative à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.*¹⁵⁶ (pas d'italique dans l'originale)

142. Nous pensons comme le Groupe spécial que l'octroi de subventions en vertu de la mesure FSC, que ce soit pour des produits agricoles ou d'autres produits, est "subordonné aux résultats à l'exportation". L'octroi de subventions en vertu de la mesure FSC *dépend* soit de l'*exportation* de "biens d'exportation" soit, dans le cas de services fournis avant l'exportation, tout au moins, de la *prévision de cette exportation*, ou est *subordonné à ces éléments*. Pour ces raisons, nous constatons que la mesure FSC donne lieu à des "subventions subordonnées aux résultats à l'exportation" au sens de l'*Accord sur l'agriculture*. En outre, il n'a pas été constaté que ces subventions étaient énumérées à l'article 9:1 de cet accord.

143. Nous passons, par conséquent, à la question de savoir si ces subventions ont été "appliquées d'une manière qui *entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation*". (pas d'italique dans l'original) Nous allons d'abord examiner l'expression "engagements en matière de subventions à l'exportation", parce que son sens définit les obligations qui doivent être protégées au titre de l'article 10:1.

144. Le terme "engagements" dénote généralement des "promesses" ou des "obligations".¹⁵⁷ Ainsi, l'expression "*engagements en matière de subventions à l'exportation*" désigne des engagements ou des obligations relatifs aux subventions à l'exportation souscrits par les Membres au titre des dispositions de l'*Accord sur l'agriculture* et, en particulier, au titre des articles 3, 8 et 9 de cet accord.

145. Au titre de l'article 3, les Membres ont souscrit deux types différents d'"engagements en matière de subventions à l'exportation". En vertu de la première proposition de l'article 3:3, les Membres ont pris l'engagement de ne pas accorder "de subventions à l'exportation énumérées au

¹⁵⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.108.

¹⁵⁷ *The New Shorter Oxford English Dictionary*, *supra*, note de bas de page 148, page 452.

paragraphe 1 de l'article 9 pour ce qui est des produits agricoles ou groupes de produits spécifiés dans la section II de la Partie IV de [leur] Liste excédant les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités qui y sont spécifiés". Il s'agit là de l'engagement concernant les produits agricoles *inscrits sur les Listes*. L'article 3:1 en donne la confirmation:

Les engagements en matière de soutien interne et de subventions à l'exportation figurant dans la Partie IV de la Liste de chaque Membre constituent des engagements limitant le subventionnement et font partie intégrante du GATT de 1994. (pas d'italique dans l'original)

146. En vertu de la deuxième proposition de l'article 3:3, les Membres se sont engagés à ne *pas* accorder de subventions à l'exportation, *énumérées à l'article 9:1*, pour ce qui est des produits agricoles *non inscrits sur les Listes*. Cette proposition se rapporte aussi à l'évidence aux "engagements en matière de subventions à l'exportation" au sens de l'article 10:1. Notre interprétation de cette expression est confirmée par le titre de l'article 9, qui est "*Engagements en matière de subventions à l'exportation*". Conformément à l'interprétation que nous avons donnée de cette expression, l'article 9:1 concerne *à la fois* 1) les engagements pris pour les produits agricoles *inscrits sur les Listes*, en vertu de la première proposition de l'article 3:3, et 2) la prohibition générale, énoncée dans la deuxième proposition de l'article 3:3, d'accorder des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 pour les produits agricoles *non inscrits sur les Listes*.

147. Nous considérons également que cette interprétation de l'expression "engagements en matière de subventions à l'exportation" est étayée par l'article 10 lui-même, qui établit une distinction, aux paragraphes 1 et 3, entre les "engagements en matière de subventions à l'exportation" et les "*niveaux des engagements de réduction*".¹⁵⁸ À notre avis, les expressions "engagements en matière de subventions à l'exportation" et "engagements de réduction" ont des sens différents. L'expression "engagements de *réduction*" a un sens plus étroit que l'expression "engagements en matière de subventions à l'exportation" et ne concerne que les engagements pris, en vertu de la première proposition de l'article 3:3, pour ce qui est des produits agricoles *inscrits sur les Listes*. Ce n'est que pour les produits *inscrits sur les Listes* que les Membres se sont engagés, en vertu de l'article 9:2 b) iv) de l'*Accord sur l'agriculture*, à *réduire* le niveau des subventions à l'exportation, énumérées à l'article 9:1, pendant la période de mise en œuvre de l'*Accord sur l'agriculture*.¹⁵⁹ L'expression "engagements en matière de subventions à l'exportation" a une portée plus large et

¹⁵⁸ L'expression "engagements de réduction" figure également dans le texte introductif de l'article 9:1.

¹⁵⁹ L'article 9:2 b) iv) prévoit que, pour ce qui est des produits *inscrits sur les Listes*, les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités ne doivent pas, à la fin de la période de mise en œuvre, être supérieurs à certains niveaux de seuil, exprimés en pourcentage des niveaux de la période de base 1986-1990.

couvre les engagements et obligations concernant *à la fois* les produits agricoles inscrits et non inscrits sur les Listes.

148. Nous passons maintenant à la question de savoir si les subventions en vertu de la mesure FSC sont "appliquées d'une manière qui *entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement* des engagements en matière de subventions à l'exportation". (pas d'italique dans l'original) Le terme "contourner" signifie, entre autres choses, "tourner, éluder ...".¹⁶⁰ L'article 10:1 a pour objet d'empêcher les Membres de contourner ou d'"éluder" leurs "engagements en matière de subventions à l'exportation". Cela peut se faire de nombreuses manières différentes. Nous notons, en outre, que, au titre de l'article 10:1, il n'est pas nécessaire de démontrer qu'il y a *effectivement* "contournement" des "engagements en matière de subventions à l'exportation". Il suffit que les "subventions à l'exportation" soient "appliquées d'une manière qui ... *menace d'entraîner un contournement* des engagements en matière de subventions à l'exportation".

149. Pour déterminer si, en l'espèce, la mesure FSC est "appliquée d'une manière qui ... menace d'entraîner un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation", il est important de considérer la structure et d'autres caractéristiques de cette mesure. La mesure FSC crée, en soi, pour les bénéficiaires, un *droit prévu par la loi* de recevoir des subventions à l'exportation, non énumérées à l'article 9:1, pour ce qui est de produits agricoles, qu'ils soient ou non inscrits sur la Liste. À notre sens, ce droit prévu par la loi intervient pour le bénéficiaire lorsqu'il respecte les dispositions établies par la loi et le gouvernement des États-Unis doit alors accorder les exonérations d'impôt prévues par le régime FSC. Il n'y a donc aucun élément discrétionnaire dans l'octroi par le gouvernement des subventions à l'exportation FSC. Si les prescriptions en matière d'admissibilité prévues par la loi sont respectées, une FSC a le droit, en vertu de la loi, de bénéficier de l'exonération d'impôt établie par la loi. En outre, le montant des revenus exonérés qu'une FSC peut réaliser à l'exportation n'est pas limité. Par conséquent, le droit prévu par la loi que la mesure FSC établit ne limite pas le *montant* des subventions à l'exportation qui peuvent être demandées par les FSC. Autrement dit, la mesure ne comporte aucun mécanisme permettant d'arrêter, ou de contrôler, le flux de subventions FSC qui peuvent être demandées pour ce qui est de tout produit agricole. À cet égard, la mesure FSC n'est pas limitée.

150. Pour ce qui est des produits agricoles *non inscrits sur les Listes*, il est *prohibé* aux Membres, en vertu de l'article 3:3, d'accorder *une quelconque* des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1. L'article 10:1 interdit d'appliquer les subventions à l'exportation d'une manière "*qui*

¹⁶⁰ *The New Shorter Oxford English Dictionary, supra*, note de bas de page 148, volume I, page 406.

entraîne, ou *menace d'entraîner, un contournement*" de cette prohibition. Les Membres auraient certainement trouvé une façon de "tourner", d'"éluder" cette prohibition s'ils avaient pu transférer, au moyen d'exonérations d'impôt, les mêmes ressources économiques qu'il leur est prohibé d'accorder sous d'autres formes en vertu des articles 3:3 et 9:1. Ainsi, pour ce qui est de la *prohibition* d'accorder des subventions énumérées à l'article 9:1 pour les produits agricoles *non inscrits sur la Liste*, nous pensons que la mesure FSC donne lieu à l'application de subventions à l'exportation *non énumérées* à l'article 9:1, d'une manière qui, à tout le moins, "*menace d'entraîner un contournement*" de cet "engagement en matière de subventions à l'exportation" visé à l'article 3:3.

151. Pour ce qui est des produits agricoles *inscrits sur les Listes*, la nature de l'engagement pris au titre de la première proposition de l'article 3:3 est différente. Les Membres ne sont pas soumis à une prohibition générale concernant l'octroi des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1; ils bénéficient plutôt d'une *autorisation limitée* d'accorder de telles subventions à concurrence du niveau des engagements de réduction spécifiés dans leur Liste. Étant donné que la nature de l'"engagement en matière de subventions à l'exportation" est différente selon qu'il s'agit de produits inscrits sur les Listes ou de produits non inscrits sur les Listes, nous pensons que ce qui constitue un "contournement" de ces engagements, au sens de l'article 10:1, peut aussi être différent.

152. Pour ce qui est des produits *inscrits sur les Listes*, lorsque les niveaux des engagements de réduction spécifiques ont été atteints, l'*autorisation limitée* d'accorder les subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 se transforme, en fait, en une *prohibition* d'accorder de telles subventions. Toutefois, comme nous l'avons vu, la mesure FSC permet l'octroi d'un montant illimité de subventions FSC et les produits agricoles inscrits sur la Liste peuvent, par conséquent, bénéficier de ces subventions lorsque les niveaux des engagements de réduction spécifiés dans la Liste des États-Unis pour ces produits agricoles ont été atteints. À notre avis, les Membres auraient trouvé une façon de "tourner", d'"éluder", leurs engagements au titre des articles 3:3 et 9:1 s'ils avaient pu transférer, au moyen d'exonérations d'impôt, les mêmes ressources économiques qu'il leur était *alors* prohibé d'accorder au moyen d'autres méthodes en vertu de la première proposition de l'article 3:3 et de l'article 9:1.

153. Par conséquent, nous concluons que les subventions FSC sont appliquées d'une manière qui, à tout le moins, *menace d'entraîner un contournement* des engagements en matière de subventions à l'exportation pris par les États-Unis, au titre de la première proposition de l'article 3:3, pour ce qui est des produits agricoles inscrits sur la Liste.

154. Compte tenu de ce qui précède, nous infirmons la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.159 de son rapport, selon laquelle la mesure FSC donne lieu à des subventions à

l'exportation énumérées à l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*. Cependant, nous constatons que les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant les subventions à l'exportation FSC, pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste, d'une manière qui, à tout le moins, menace d'entraîner un contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation au titre de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*. En outre, et par voie de conséquence, en accordant des subventions à l'exportation qui sont incompatibles avec l'article 10:1, les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec l'obligation qui leur est faite à l'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture* de "ne pas octroyer de subventions à l'exportation *si ce n'est en conformité avec le présent accord ...*".

VII. Article 4.2 de l'*Accord SMC*

155. Devant le Groupe spécial, les États-Unis ont soulevé une exception préliminaire et demandé que l'allégation des Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'*Accord SMC* soit rejetée au motif que la demande de consultations présentée par les Communautés européennes ne comportait pas un "exposé des éléments de preuve disponibles", comme l'exige l'article 4.2 de l'*Accord SMC*.¹⁶¹ Le Groupe spécial n'a pas admis cette exception préliminaire. Dans son rapport, il a expliqué ce qui suit: "il se peut fort bien que la demande de consultations des Communautés européennes contienne effectivement un exposé des éléments de preuve disponibles", en partie parce que "les principaux éléments de preuve sur lesquels les Communautés européennes se fondent sont les articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis".¹⁶² Le Groupe spécial a aussi constaté que, de toute façon, il n'y avait ni dans le Mémoire d'accord ni dans l'*Accord SMC* de dispositions faisant expressément obligation de rejeter une allégation au titre de l'article 3 de l'*Accord SMC* parce que l'article 4.2 de cet accord n'avait pas été respecté.¹⁶³ Enfin, le Groupe spécial n'a pas admis l'argument des États-Unis selon lequel leurs droits à une procédure régulière avaient été violés parce que les Communautés européennes n'avaient prétendument pas fourni un exposé des éléments de preuve disponibles.¹⁶⁴

156. La partie pertinente de la demande de consultations présentée par les Communautés européennes en l'espèce indiquait ce qui suit:

Les Communautés européennes ont l'honneur d'adresser aux États-Unis d'Amérique une demande de consultation au titre de

¹⁶¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1.

¹⁶² *Ibid.*, paragraphe 7.6.

¹⁶³ *Ibid.*, paragraphe 7.7.

¹⁶⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.10.

l'article 4 du "Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends" (ci-après dénommé le "Mémorandum d'accord"), de l'article XXIII:1 du GATT de 1994 et de l'article 4 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (Accord SMC) *au sujet des articles 921 à 927 du Code des impôts et des mesures connexes établissant un traitement fiscal spécial pour les "sociétés de ventes à l'étranger" (FSC).*¹⁶⁵ (pas d'italique dans l'original)

157. En appel, les États-Unis critiquent la teneur de cette demande et ne sont pas d'accord avec le Groupe spécial lorsqu'il dit que la prescription énoncée à l'article 4.2 de l'*Accord SMC* "peut ... être" respectée uniquement s'il est fait référence aux dispositions pertinentes prévues par la loi. Les États-Unis soutiennent que l'article 4.2 s'adresse à un Membre *défendeur*, et non à un Membre plaignant, et que le fait de ne pas inclure un "exposé des éléments de preuve disponibles" doit être suivi d'effet. En l'espèce, les États-Unis soutiennent que l'effet devrait être le rejet des allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'*Accord SMC*.

158. L'article 4.2 de l'*Accord SMC* dispose ce qui suit:

Toute demande de consultations au titre du paragraphe 1 [de l'article 4] *comportera un exposé des éléments de preuve disponibles* au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question. (pas d'italique dans l'original)

159. L'article 1:2 du Mémorandum d'accord indique que "les règles et procédures du présent mémorandum d'accord s'appliqueront sous réserve des règles et procédures spéciales ou additionnelles relatives au règlement des différends contenues dans les accords visés qui sont récapitulées à l'Appendice 2 du présent mémorandum d'accord". L'article 4.2 figure en tant que "règle ou procédure spéciale ou additionnelle" à l'Appendice 2 du Mémorandum d'accord. Dans notre rapport sur l'affaire *Guatemala – Ciment*, nous avons dit ce qui suit: "les règles et procédures du Mémorandum d'accord s'appliquent ... *conjointement* aux dispositions spéciales ou additionnelles de l'accord visé" sauf que, "en cas de *conflit* entre les deux dispositions", la disposition spéciale ou additionnelle prévaut.¹⁶⁶ Aux termes de l'article 4:4 du Mémorandum d'accord, toute demande de consultations, en vertu des accords visés, "sera ... motivée; elle comprendra une *indication des mesures en cause et du fondement juridique de la plainte*". (pas d'italique dans l'original) Selon nous, il est évident que l'article 4:4 du Mémorandum d'accord et l'article 4.2 de l'*Accord SMC* peuvent et devraient être lus et appliqués conjointement, une demande de consultations portant sur une allégation faisant état d'une

¹⁶⁵ WT/DS108/1, 28 novembre 1997.

¹⁶⁶ *Guatemala – Ciment*, *supra*, note de bas de page 55, paragraphe 65.

subvention prohibée au titre de l'*Accord SMC* devant satisfaire aux prescriptions des deux dispositions.

160. L'article 4 de l'*Accord SMC* prévoit des procédures de règlement des différends accélérées pour les allégations concernant des subventions prohibées au sens de l'article 3 de l'*Accord SMC*. La détermination du point de savoir si une subvention prohibée est accordée ou maintenue au titre de l'article 3 de l'*Accord SMC* soulève des questions factuelles complexes, en particulier dans le cas de subventions dont il est allégué qu'elles sont *de facto* subordonnées aux résultats à l'exportation. En outre, l'article 4.5 de l'*Accord SMC* autorise un groupe spécial à demander l'assistance du Groupe d'experts permanent pour ce qui est de la question de savoir si la mesure est une subvention prohibée. Compte tenu des calendriers accélérés pour les différends concernant des allégations faisant état de subventions prohibées, et vu que la question de savoir si une mesure est une subvention prohibée nécessite souvent un examen détaillé des faits, il est important d'insister sur la prescription de l'article 4.2 voulant qu'il y ait "un exposé des éléments de preuve disponibles au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question" au stade des consultations dans un différend.

161. Nous insistons sur le fait que cette prescription additionnelle concernant "un exposé des éléments de preuve disponibles" au sens de l'article 4.2 de l'*Accord SMC* est distincte des prescriptions de l'article 4:4 du Mémorandum d'accord – et n'est pas remplie par le respect de ces dernières. Ainsi, outre le fait qu'il doit motiver la demande de consultations et indiquer la mesure et le fondement juridique de la plainte au titre de l'article 4:4 du Mémorandum d'accord, un Membre plaignant doit aussi indiquer, dans sa demande de consultations, les éléments de preuve dont il dispose, à ce moment-là, "au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question". À cet égard, ce sont les éléments de preuve au sujet du caractère de la mesure en tant que "subvention" qui doivent être indiqués, et pas seulement des éléments de preuve concernant l'existence de la mesure. Nous aurions préféré que le Groupe spécial traite de façon moins superficielle cette distinction importante.

162. À la suite de la demande de consultations présentée par les Communautés européennes, les États-Unis et les Communautés européennes ont tenu trois séries distinctes de consultations sur une période de près de cinq mois.¹⁶⁷ Il apparaît que, tout au long de cette période de cinq mois, les États-Unis n'ont soulevé aucune exception au sujet de la teneur de la demande de consultations présentée par les Communautés européennes au titre de l'article 4.2 de l'*Accord SMC*. Lorsque la procédure en est arrivée au stade du groupe spécial, les États-Unis ont expliqué que, selon eux, il n'y avait dans le Mémoire d'accord ou dans l'*Accord SMC* rien "qui exige qu'ils parachèvent pour les Communautés européennes leur argumentation".¹⁶⁸ Le Groupe spécial a, toutefois, constaté ce qui suit: "les États-Unis ont choisi en connaissance de cause de ne pas demander d'éclaircissements au sujet des éléments de preuve en question au moment où ils ont reçu la demande de consultations".¹⁶⁹

163. Il ne semble pas non plus que les États-Unis aient soulevé des exceptions concernant la demande de consultations prétendument viciée lors des réunions de l'ORD auxquelles la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes était à l'ordre du jour et le Groupe spécial a été établi.¹⁷⁰ En fait, la première occasion à laquelle les États-Unis ont soulevé une exception concernant la demande de consultations a été dans une demande de constatations préliminaires, présentée au Groupe spécial le 4 décembre 1998, plus d'un an après la date de la demande de consultations.¹⁷¹

164. Pour l'essentiel, la position des États-Unis est que la demande de consultations présentée par les Communautés européennes est viciée au point qu'elle ne peut constituer le fondement d'une procédure de groupe spécial. Cependant, malgré les vices qu'ils voyaient dans la demande de consultations, les États-Unis ont permis qu'il y soit donné suite et que la demande constitue le fondement des trois séries de consultations avec les Communautés européennes au sujet de la mesure FSC pendant une période de cinq mois.

¹⁶⁷ Les consultations ont eu lieu les 17 décembre 1997, 10 février 1998 et 3 avril 1998 (rapport du Groupe spécial, paragraphe 1.3).

¹⁶⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.10.

¹⁶⁹ *Ibid.*

¹⁷⁰ La première demande d'établissement d'un groupe spécial était inscrite à l'ordre du jour de la réunion que l'ORD a tenue le 23 juillet 1998 (WT/DSB/M/47). Le Groupe spécial a été établi à la réunion de l'ORD du 22 septembre 1998 (WT/DSB/M/48).

¹⁷¹ Rapport du Groupe spécial, page 7, note de bas de page 19.

165. Comme nous l'avons dit, il s'est écoulé un an entre la présentation de la demande de consultations par les Communautés européennes et la première mention de cette exception par les États-Unis - malgré le fait que les États-Unis avaient eu de nombreuses possibilités de soulever leur exception pendant cette période. Il nous semble que, en engageant des consultations à trois occasions différentes, et en ne soulevant même pas leurs exceptions lors des deux réunions de l'ORD pendant lesquelles la demande d'établissement d'un groupe spécial était inscrite à l'ordre du jour, les États-Unis ont agi comme s'ils avaient accepté l'établissement du Groupe spécial dans le présent différend, ainsi que les consultations précédant cet établissement. Dans ces conditions, à notre avis, les États-Unis ne peuvent pas maintenant affirmer que les allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'*Accord SMC* auraient dû être rejetées et que les constatations du Groupe spécial concernant ces questions devraient être infirmées. Par conséquent, nous ne pouvons pas accepter l'appel des États-Unis concernant le refus du Groupe spécial de rejeter l'allégation des Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'*Accord SMC* au motif que les Communautés européennes n'avaient pas respecté les dispositions de l'article 4.2 de cet accord. Ainsi, nous ne jugeons pas nécessaire de statuer sur le point de savoir si la demande de consultations présentée par les Communautés européennes comprenait un "exposé des éléments de preuve disponibles" satisfaisant aux prescriptions de l'article 4.2 de l'*Accord SMC*.

166. L'article 3:10 du Mémorandum d'accord fait obligation aux Membres de l'OMC, si un différend survient, d'engager les procédures de règlement des différends "de bonne foi dans un effort visant à régler ce différend". Cela est une autre manifestation concrète du principe de la bonne foi qui, comme nous l'avons déjà indiqué, est en même temps un principe juridique général et un principe général du droit international.¹⁷² Ce principe général veut qu'aussi bien les Membres plaignants que les Membres défendeurs respectent les prescriptions du Mémorandum d'accord (et les prescriptions connexes des autres accords visés) de bonne foi. En respectant les prescriptions de bonne foi, les Membres plaignants accordent aux Membres défendeurs une protection intégrale et la pleine possibilité de se défendre, conformément à la lettre et à l'esprit des règles de procédure. Le même principe de la bonne foi impose aux Membres défendeurs de porter au moment opportun et rapidement à l'attention du Membre plaignant, et de l'ORD ou du Groupe spécial, les manquements allégués aux règles de procédure, de façon que, le cas échéant, des corrections puissent être apportées pour régler les différends. Les règles de procédure du mécanisme de règlement des différends de l'OMC ont pour objet de promouvoir non pas la mise au point de techniques en matière de contentieux mais simplement le règlement équitable, rapide et efficace des différends commerciaux.

¹⁷² *États-Unis - Crevettes, supra*, note de bas de page 99, paragraphe 158. Dans ce rapport, nous avons étudié la question de la bonne foi dans le contexte du texte introductif de l'article XX du GATT de 1994.

VIII. Cadre fiscal approprié

167. Devant le Groupe spécial, les États-Unis ont fait valoir que, en vertu de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative annexée à l'*Accord SMC*, les allégations des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC auraient d'abord dû être soumises à un cadre fiscal approprié, avant de pouvoir ensuite faire l'objet de la procédure de règlement des différends de l'OMC. Le Groupe spécial a conclu ce qui suit:

Même à supposer que la note de bas de page 59 exige que les Membres s'efforcent de régler leurs différends en recourant à d'autres cadres fiscaux possibles, il n'y est pas stipulé que le droit de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends de l'OMC est limité par cette obligation alléguée.¹⁷³

168. En conséquence, le Groupe spécial a refusé de faire droit à la demande des États-Unis tendant à ce qu'il rejette ou renvoie les allégations des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, tant que ces règles n'auraient pas été examinées dans un cadre fiscal approprié.¹⁷⁴

169. Les États-Unis nous demandent instamment de revoir la constatation du Groupe spécial parce que "le Groupe spécial a choisi de ne pas statuer sur cette question"¹⁷⁵, et parce que les Communautés européennes ont "fait de ce différend un différend portant sur des questions de fixation des prix de cession".¹⁷⁶ Les États-Unis soutiennent que la note de bas de page 59 *impose* aux Membres qui soulèvent des questions de fixation des prix de cession de recourir aux voies que leur ouvrirait un cadre fiscal approprié avant d'engager les procédures de règlement des différends de l'OMC, sauf s'il y a des "circonstances inhabituelles, anormales ou extraordinaires".¹⁷⁷

170. La partie pertinente de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* dispose ce qui suit:

... Tout Membre pourra appeler l'attention d'un autre Membre sur les pratiques administratives ou autres qui peuvent contrevenir [au principe de libre concurrence] ... et qui se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. *Dans de telles circonstances, les Membres*

¹⁷³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.18.

¹⁷⁴ *Ibid.*, paragraphe 7.22.

¹⁷⁵ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 389.

¹⁷⁶ *Ibid.*, paragraphe 391.

¹⁷⁷ *Ibid.*, paragraphe 400.

s'efforceront normalement de régler leurs différends en recourant aux voies que leur ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers, sans préjudice des droits et obligations résultant pour les Membres du GATT de 1994, y compris le droit de consultation institué aux termes de la phrase précédente ... (pas d'italique dans l'original)

171. Nous notons, premièrement, que la question du cadre fiscal approprié se rapporte *uniquement* à l'allégation des Communautés européennes *concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC*.¹⁷⁸ Les États-Unis ne font *pas* valoir que les Communautés européennes auraient dû avancer *leurs autres allégations* concernant la mesure FSC dans un autre cadre. Le Groupe spécial a constaté que, compte tenu des constatations et conclusions qu'il avait formulées au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, "il ne serait ni nécessaire ni approprié" qu'il statue sur les règles de fixation administrative des prix.¹⁷⁹ Pour notre part, nous n'avons pas jugé nécessaire de statuer sur l'appel conditionnel des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix.¹⁸⁰ Comme ni nous-mêmes ni le Groupe spécial n'avons examiné l'allégation des Communautés européennes relative aux règles de fixation administrative des prix, ni n'avons statué sur ce point, nous considérons que la question de savoir si les Communautés européennes auraient d'abord dû recourir aux voies d'un cadre autre que l'OMC est sans intérêt. Pour cette raison, nous jugeons qu'il n'est pas nécessaire que nous statuions sur cette partie de l'appel des États-Unis, et nous réservons notre opinion à ce sujet.

IX. Règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC

172. Devant le Groupe spécial, les Communautés européennes ont soutenu que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, qui peuvent être utilisées par une FSC pour déterminer à la fois ses revenus réalisés à l'exportation et la partie exonérée de ces revenus, étaient incompatibles avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Le Groupe spécial a statué comme suit:

... ayant constaté que les exonérations prévues par le régime FSC constituaient une subvention à l'exportation incompatible avec l'*Accord SMC*, il ne serait ni nécessaire ni approprié que nous prenions une décision complémentaire et indépendante sur la

¹⁷⁸ *Ibid.*, paragraphe 389.

¹⁷⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.127.

¹⁸⁰ Voir la section IX du présent rapport, *infra*.

compatibilité des règles de fixation administrative des prix afférentes à ce régime.¹⁸¹

173. Les Communautés européennes font appel à titre conditionnel de cette constatation, la condition étant que nous ayons infirmé ou modifié certains aspects des constatations ou recommandations du Groupe spécial de sorte qu'il nous faudrait alors "mener à bien les travaux du Groupe spécial".¹⁸² Comme nous avons confirmé toutes les constatations du Groupe spécial au titre de l'*Accord SMC*, la condition à laquelle est subordonné l'appel des Communautés européennes n'intervient pas. Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire que nous examinions l'appel conditionnel des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC.

X. Article 3.1 b) de l'*Accord SMC*

174. Devant le Groupe spécial, les Communautés européennes ont allégué que la mesure FSC était également incompatible avec l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*. Les Communautés européennes ont allégué que la définition des "biens d'exportation", à l'article 927 a) 1) C) du Code des impôts des États-Unis, imposait une condition, contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*, subordonnant les subventions FSC "à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". L'article 927 a) 1) C) dispose que les "biens d'exportation" sont des biens "dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent". Le Groupe spécial a préféré ne pas examiner cette allégation au motif que, compte tenu de ses autres constatations concernant la mesure FSC, il n'était ni nécessaire ni approprié de le faire.¹⁸³

175. Les Communautés européennes font appel à titre conditionnel de cette constatation du Groupe spécial. Les conditions auxquelles cet appel est subordonné sont, premièrement, que nous ayons infirmé ou modifié certains aspects des constatations ou recommandations du Groupe spécial de sorte qu'il nous faudrait alors "mener à bien les travaux du Groupe spécial" ou, deuxièmement, considérer que les États-Unis pouvaient en l'espèce mettre en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD sans faire disparaître la condition fondée sur la valeur énoncée à l'article 927 a) 1) C) du Code des impôts des États-Unis.¹⁸⁴ Comme nous avons confirmé toutes les constatations du Groupe spécial au titre de l'*Accord SMC*, nous estimons que la première condition à laquelle est subordonné l'appel des

¹⁸¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.127.

¹⁸² Autre communication des Communautés européennes en tant qu'appelant, paragraphe 62.

¹⁸³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.132.

¹⁸⁴ Autre communication des Communautés européennes en tant qu'appelant, paragraphe 62.

Communautés européennes n'intervient pas. Quant à la deuxième condition, nous ne considérons pas qu'il nous appartient de spéculer sur la manière dont les États-Unis pourraient choisir de mettre en œuvre les décisions et recommandations de l'ORD.

176. Pour ces raisons, nous nous abstenons de statuer sur l'appel conditionnel des Communautés européennes concernant l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

IX. Constatations et conclusions

177. Pour les raisons exposées dans le présent rapport, l'Organe d'appel:

- a) confirme la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.130 de son rapport, selon laquelle la mesure FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*;
- b) infirme la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.159 de son rapport, selon laquelle la mesure FSC donne lieu à l'"octroi de subventions pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations" de produits agricoles au sens de l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture* et, en conséquence, infirme les constatations du Groupe spécial, figurant aux paragraphes 7.165 et 7.176 de son rapport, selon lesquelles les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*;
- c) s'abstient d'examiner l'interprétation que le Groupe spécial a donnée du terme "provide" figurant dans la deuxième proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*, puisque, compte tenu de nos constatations au paragraphe b) ci-dessus, cette interprétation n'a pas d'effet juridique;
- d) constate que les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, au moyen de la mesure FSC, d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste;
- e) confirme le refus opposé par le Groupe spécial, au paragraphe 7.11 de son rapport, de faire droit à la demande des États-Unis tendant à ce que soient rejetées les allégations formulées

par les Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'*Accord SMC* au motif qu'elles n'ont pas inclus dans leur demande de consultations "un exposé des éléments de preuve disponibles au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question", comme l'exige l'article 4.2 de l'*Accord SMC*;

- f) s'abstient d'examiner le refus opposé par le Groupe spécial, au paragraphe 7.22 de son rapport, de faire droit à la demande des États-Unis tendant à ce que le Groupe spécial rejette ou renvoie les allégations des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC tant que les Communautés européennes n'auraient pas recouru aux voies ouvertes par un cadre fiscal approprié;
- g) s'abstient d'examiner la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.127 de son rapport, selon laquelle il n'était ni nécessaire ni approprié de formuler des constatations concernant les allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* relatives aux règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC; et
- h) s'abstient d'examiner la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.132 de son rapport, selon laquelle il n'était ni nécessaire ni approprié de formuler des constatations concernant les allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

178. L'Organe d'appel *recommande* que l'ORD demande aux États-Unis de rendre la mesure FSC qui, dans le présent rapport et dans le rapport du Groupe spécial, tel qu'il est modifié par le présent rapport, est jugée incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3.1 a) et 3.2 de l'*Accord SMC* et au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*, conforme à leurs obligations au titre de ces accords.

179. Nous tenons à souligner que notre décision porte uniquement sur la mesure FSC. Comme toujours, il nous incombe au titre du Mémoire d'accord d'examiner les questions de droit soulevées dans un appel portant sur un différend concernant une mesure particulière. Par conséquent, la présente décision ne constitue en aucune façon un jugement quant à la compatibilité ou à l'incompatibilité avec les obligations assumées dans le cadre de l'OMC d'une quelconque autre mesure fiscale appliquée par un Membre. Ce n'est pas non plus une décision voulant qu'un Membre préfère un type de système fiscal à un autre de manière à respecter ses obligations dans le cadre de l'OMC. En particulier, ce n'est pas une décision sur les avantages respectifs des systèmes d'imposition "mondiaux" et "territoriaux". Un Membre de l'OMC peut choisir le type de système fiscal qu'il

veut - pour autant qu'il applique le système choisi d'une manière compatible avec ses obligations dans le cadre de l'OMC. Quel que soit le système fiscal qu'un Membre choisit, ce Membre ne respectera pas les obligations qui lui incombent dans le cadre de l'OMC s'il accorde, au moyen de son système fiscal, des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation qui ne sont pas autorisées en vertu des accords visés.

180. En adhérant à l'*Accord sur l'OMC*, chaque Membre de l'OMC s'est imposé l'obligation de respecter *toutes* les dispositions de cet accord. La présente décision établit que la mesure FSC n'est pas conforme à *toutes* ces dispositions. La mesure FSC crée une "subvention" parce qu'elle crée un "avantage" au moyen d'une "contribution financière", en ce sens que des recettes publiques "normalement exigibles" sont abandonnées. Cette "subvention" est une "subvention à l'exportation prohibée" au sens de l'*Accord SMC* parce qu'elle est subordonnée aux résultats à l'exportation. C'est aussi une subvention à l'exportation qui est incompatible avec l'*Accord sur l'agriculture*. Par conséquent, la mesure FSC n'est pas compatible avec les obligations des États-Unis dans le cadre de l'OMC. Notre décision ne va pas plus loin.

Texte original signé à Genève le 10 février 2000 par:

Julio Lacarte-Muró
Président de la section

James Bacchus
Membre

Florentino Feliciano
Membre
