**ORGANISATION MONDIALE
DU COMMERCE**

WT/DS371/AB/R
17 juin 2011

(11-2997)

Original: anglais

**THAÏLANDE – MESURES DOUANIERES ET FISCALES VISANT
LES CIGARETTES EN PROVENANCE DES PHILIPPINES**

AB-2011-1

Rapport de l'Organe d'appel

I.	Introduction.....	1
II.	Arguments des participants et des participants tiers	6
A.	<i>Allégations d'erreur formulées par la Thaïlande – Appellant</i>	6
1.	Article III:2 du GATT de 1994.....	6
2.	Article III:4 du GATT de 1994.....	9
a)	Article III:4: "traitement [non] moins favorable"	10
b)	Article 11 du Mémoire d'accord: traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289	12
c)	Moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994.....	14
3.	Article X:3 b) du GATT de 1994.....	15
B.	<i>Arguments des Philippines – Intimé</i>	19
1.	Article III:2 du GATT de 1994.....	19
2.	Article III:4 du GATT de 1994.....	22
a)	Article III:4: "traitement [non] moins favorable"	22
b)	Article 11 du Mémoire d'accord: traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289	24
c)	Moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994.....	26
3.	Article X:3 b) du GATT de 1994.....	27
C.	<i>Arguments des participants tiers</i>	31
1.	Australie.....	31
2.	Union européenne.....	33
3.	États-Unis	37
III.	Questions soulevées dans le présent appel.....	39
IV.	Article III du GATT de 1994.....	40
A.	<i>Introduction</i>	40
B.	<i>Aperçu des mesures en cause</i>	40
1.	Mesure contestée au titre de l'article III:2 du GATT de 1994	40
2.	Mesure contestée au titre de l'article III:4 du GATT de 1994	45
C.	<i>Article III:2 du GATT de 1994</i>	48
D.	<i>Article III:4 du GATT de 1994</i>	55
1.	Article III:4: "traitement [non] moins favorable"	56
2.	Article 11 du Mémoire d'accord: traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289	64
3.	Moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article Article XX d) du GATT de 1994.....	76
4.	Conclusion	83
V.	Article X:3 b) du GATT de 1994.....	83
A.	<i>Introduction</i>	83
B.	<i>Article X:3 b) du GATT de 1994</i>	84
1.	Sens des expressions "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" et " réviser et ... rectifier dans les moindres délais" figurant à l'article X:3 b).....	86

2.	Application de l'article X:3 b) aux faits de la cause.....	92
a)	Mesures administratives se rapportant aux questions douanières	92
b)	Révision et rectification dans les moindres délais	95
VI.	Constatations et conclusions	98
ANNEXE I	Notification d'un appel présentée par la Thaïlande	103

AFFAIRES CITÉES DANS LE PRÉSENT RAPPORT

Titre abrégé	Titre complet de l'affaire et référence
<i>Argentine – Chaussures, textiles et vêtements</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Argentine – Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles</i> , WT/DS56/AB/R et Corr.1, adopté le 22 avril 1998
<i>Argentine – Peaux et cuirs</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Argentine – Mesures visant l'exportation de peaux de bovins et l'importation de cuirs finis</i> , WT/DS155/R et Corr.1, adopté le 16 février 2001
<i>Australie – Saumons</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Australie – Mesures visant les importations de saumons</i> , WT/DS18/AB/R, adopté le 6 novembre 1998
<i>Brésil – Pneumatiques rechapés</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Brésil – Mesures visant l'importation de pneumatiques rechapés</i> , WT/DS332/AB/R, adopté le 17 décembre 2007
<i>Canada – Automobiles</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile</i> , WT/DS139/R, WT/DS142/R, adopté le 19 juin 2000, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R
<i>Canada – Durée d'un brevet</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Canada – Durée de la protection conférée par un brevet</i> , WT/DS170/AB/R, adopté le 12 octobre 2000
<i>Canada – Exportations de blé et importations de grains</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Canada – Mesures concernant les exportations de blé et le traitement des grains importés</i> , WT/DS276/AB/R, adopté le 27 septembre 2004
<i>Canada – Exportations de blé et importations de grains</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Canada – Mesures concernant les exportations de blé et le traitement des grains importés</i> , WT/DS276/R, adopté le 27 septembre 2004, confirmé par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS276/AB/R
<i>Canada – Maintien de la suspension</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Canada – Maintien de la suspension d'obligations dans le différend CE – Hormones</i> , WT/DS321/AB/R, adopté le 14 novembre 2008
<i>Canada – Périodiques</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Canada – Certaines mesures concernant les périodiques</i> , WT/DS31/AB/R, adopté le 30 juillet 1997
<i>CE – Amiante</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Communautés européennes – Mesures affectant l'amiante et les produits en contenant</i> , WT/DS135/AB/R, adopté le 5 avril 2001
<i>CE – Bananes III</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Communautés européennes – Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes</i> , WT/DS27/AB/R, adopté le 25 septembre 1997
<i>CE – Certaines questions douanières</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Communautés européennes – Certaines questions douanières</i> , WT/DS315/AB/R, adopté le 11 décembre 2006
<i>CE – Certaines questions douanières</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Communautés européennes – Certaines questions douanières</i> , WT/DS315/R, adopté le 11 décembre 2006, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS315/AB/R
<i>CE – Hormones</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés (hormones)</i> , WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, adopté le 13 février 1998

Titre abrégé	Titre complet de l'affaire et référence
<i>CE – Morceaux de poulet</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Communautés européennes – Classification douanière des morceaux de poulet désossés et congelés</i> , WT/DS269/AB/R, WT/DS286/AB/R, adopté le 27 septembre 2005, et Corr.1
<i>CE – Sardines</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Communautés européennes – Désignation commerciale des sardines</i> , WT/DS231/AB/R, adopté le 23 octobre 2002
<i>Chili – Système de fourchettes de prix</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Chili – Système de fourchettes de prix et mesures de sauvegarde appliqués à certains produits agricoles</i> , WT/DS207/AB/R, adopté le 23 octobre 2002
<i>Chine – Droits de propriété intellectuelle</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Chine – Mesures affectant la protection des droits de propriété intellectuelle et les moyens de les faire respecter</i> , WT/DS362/R, adopté le 20 mars 2009
<i>Chine – Pièces automobiles</i>	Rapports de l'Organe d'appel <i>Chine – Mesures affectant les importations de pièces automobiles</i> , WT/DS339/AB/R, WT/DS340/AB/R, WT/DS342/AB/R, adopté le 12 janvier 2009
<i>Chine – Pièces automobiles</i>	Rapports du Groupe spécial <i>Chine – Mesures affectant les importations de pièces automobiles</i> , WT/DS339/R, WT/DS340/R, WT/DS342/R, et Add.1 et 2, adoptés le 12 janvier 2009, confirmé (WT/DS339/R) et modifiés (WT/DS340/R, WT/DS342/R) par les rapports de l'Organe d'appel WT/DS339/AB/R, WT/DS340/AB/R, WT/DS342/AB/R
<i>Chine – Publications et produits audiovisuels</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Chine – Mesures affectant les droits de commercialisation et les services de distribution pour certaines publications et certains produits de divertissement audiovisuels</i> , WT/DS363/R et Corr.1, adopté le 19 janvier 2010, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS363/AB/R
<i>Colombie – Bureaux d'entrée</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Colombie – Prix indicatifs et restrictions relatives aux bureaux d'entrée</i> , WT/DS366/R et Corr.1, adopté le 20 mai 2009
<i>Corée – Boissons alcooliques</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Corée – Taxes sur les boissons alcooliques</i> , WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, adopté le 17 février 1999
<i>Corée – Boissons alcooliques</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Corée – Taxes sur les boissons alcooliques</i> , WT/DS75/R, WT/DS84/R, adopté le 17 février 1999, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R
<i>Corée – Diverses mesures affectant la viande de boeuf</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Corée – Mesures affectant les importations de viande de bœuf fraîche, réfrigérée et congelée</i> , WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adopté le 10 janvier 2001
<i>États-Unis – Acier au carbone</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Droits compensateurs sur certains produits plats en acier au carbone traité contre la corrosion en provenance d'Allemagne</i> , WT/DS213/AB/R, adopté le 19 décembre 2002
<i>États-Unis – Acier laminé à chaud</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Mesures antidumping appliquées à certains produits en acier laminés à chaud en provenance du Japon</i> , WT/DS184/AB/R, adopté le 23 août 2001
<i>États-Unis – Article 211, Loi portant ouverture de crédits</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Article 211 de la Loi générale de 1998 portant ouverture de crédits</i> , WT/DS176/AB/R, adopté le 1 ^{er} février 2002
<i>États-Unis – Article 301, Loi sur le commerce extérieur</i>	Rapport du Groupe spécial <i>États-Unis – Articles 301 à 310 de la Loi de 1974 sur le commerce extérieur</i> , WT/DS152/R, adopté le 27 janvier 2000
<i>États-Unis – Article 337 de la Loi douanière</i>	Rapport du Groupe spécial du GATT <i>États-Unis – L'article 337 de la loi douanière de 1930</i> , L/6439, adopté le 7 novembre 1989, IBDD, S36/386

Titre abrégé	Titre complet de l'affaire et référence
<i>États-Unis – Boissons à base de malt</i>	Rapport du Groupe spécial du GATT, <i>États-Unis – Mesures affectant les boissons alcooliques et les boissons à base de malt</i> , DS23/R, adopté le 19 juin 1992, IBDD, S39/233
<i>États-Unis – Crevettes</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes</i> , WT/DS58/AB/R, adopté le 6 novembre 1998
<i>États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Mesures visant les crevettes en provenance de Thaïlande / États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane pour les marchandises assujetties à des droits antidumping/compensateurs</i> , WT/DS343/AB/R, WT/DS345/AB/R, adopté le 1 ^{er} août 2008
<i>États-Unis – Essence</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules</i> , WT/DS2/AB/R, adopté le 20 mai 1996
<i>États-Unis – FSC</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"</i> , WT/DS108/AB/R, adopté le 20 mars 2000
<i>États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger" – Recours des Communautés européennes à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends</i> , WT/DS108/AB/RW, adopté le 29 janvier 2002
<i>États-Unis – Jeux</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Mesures visant la fourniture transfrontières de services de jeux et paris</i> , WT/DS285/AB/R, adopté le 20 avril 2005, et Corr.1
<i>États-Unis – Maintien de la réduction à zéro</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Maintien en existence et en application de la méthode de réduction à zéro</i> , WT/DS350/AB/R, adopté le 19 février 2009
<i>États-Unis – Maintien de la suspension</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Maintien de la suspension d'obligations dans le différend CE – Hormones</i> , WT/DS320/AB/R, adopté le 14 novembre 2008
<i>États-Unis – Tabac</i>	Rapport du Groupe spécial du GATT <i>États-Unis – Mesures affectant l'importation, la vente et l'utilisation de tabac sur le marché intérieur</i> , DS44/R, adopté le 4 octobre 1994, IBDD, S41/145
<i>Inde – Automobiles</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Inde – Mesures concernant le secteur automobile</i> , WT/DS146/R, WT/DS175/R et Corr.1, adopté le 5 avril 2002
<i>Inde – Brevets (États-Unis)</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Inde – Protection conférée par un brevet pour les produits pharmaceutiques et les produits chimiques pour l'agriculture</i> , WT/DS50/AB/R, adopté le 16 janvier 1998
<i>Japon – Boissons alcooliques II</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Japon – Taxes sur les boissons alcooliques</i> , WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopté le 1 ^{er} novembre 1996
<i>Mexique – Sirop de maïs (article 21:5 – États-Unis)</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Mexique – Enquête antidumping concernant le sirop de maïs à haute teneur en fructose (SHTF) en provenance des États-Unis – Recours des États-Unis à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends</i> , WT/DS132/AB/RW, adopté le 21 novembre 2001
<i>Thaïlande – Cigarettes (Philippines)</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Thaïlande – Mesures douanières et fiscales visant les cigarettes en provenance des Philippines</i> , WT/DS371/R, distribué aux Membres de l'OMC le 15 novembre 2010

Titre abrégé	Titre complet de l'affaire et référence
<i>Thaïlande – Poutres en H</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Thaïlande – Droits antidumping sur les profilés en fer ou en aciers non alliés et les poutres en H en provenance de Pologne</i> , WT/DS122/AB/R, adopté le 5 avril 2001

ABRÉVIATIONS UTILISÉES DANS LE PRÉSENT RAPPORT

Abréviation	Désignation
<i>Accord antidumping</i>	<i>Accord sur la mise en œuvre de l'article VI de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994</i>
<i>Accord sur les ADPIC</i>	<i>Accord sur les aspects des droits de propriété intellectuelle qui touchent au commerce</i>
<i>Accord sur l'évaluation en douane</i>	<i>Accord sur la mise en œuvre de l'article VII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994</i>
<i>Accord sur l'OMC</i>	<i>Accord de Marrakech instituant l'Organisation mondiale du commerce</i>
BoA	Commission des recours
Code des impôts de la Thaïlande	Government of the Kingdom of Thailand, The Council of Regency, The Act Promulgating the Revenue Code, B.E. 2481 (Gouvernement du Royaume de Thaïlande, Conseil de régence, Loi promulguant le Code des impôts, B.E. 2481) (pièce PHL-94 présentée au Groupe spécial)
<i>Convention révisée de Kyoto</i>	<i>Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers, faite à Kyoto le 18 mai 1973, 950 RTNU 269, amendée par le Protocole d'amendement à la Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers, fait à Bruxelles le 26 juin 1999, 2370 RTNU 27</i>
Décision du DG des impôts de 1995	Décision du Directeur général du Département thaïlandais des impôts Gor.Kor. 0802/Por.22836, datée du 10 octobre 1995 (pièce THA-96 présentée au Groupe spécial)
Décision du DG des impôts de 2000	Décision du Directeur général du Département thaïlandais des impôts Gor.Kor. 0811/Por.633, datée du 27 janvier 2000 (pièce PHL-253 présentée au Groupe spécial)
Décret royal n° 239	Government of the Kingdom of Thailand, Royal Decree Issued Under the Revenue Code Governing Exemption from Value Added Tax (No. 239) B.E. 2534 (Gouvernement du Royaume de Thaïlande, Décret royal pris en vertu du Code des impôts régissant l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée (n° 239) B.E. 2534) (pièce PHL-217 présentée au Groupe spécial)
douanes thaïlandaises	Département des douanes de la Thaïlande
GATT de 1994	<i>Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994</i>
Loi douanière thaïlandaise	Gouvernement du Royaume de Thaïlande, Loi douanière, B.E. 2469 (pièce PHL-20 présentée au Groupe spécial)
Manuel de 2006	Extrait de la page 4-266 du <i>Manuel relatif au Code des impôts</i> élaboré par le professeur Paichit Rojanavanich et MM. Chumporn Sensai et Saroch Thongpracum, B.E. 2549 (2006) (pièce THA-95 présentée au Groupe spécial)
Mémoire d'accord	<i>Mémoire d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends</i>
MRSP	prix de vente au détail maximum, prix de référence fixé par le gouvernement thaïlandais pour chaque marque de cigarettes
OMC	Organisation mondiale du commerce
ORD	Organe de règlement des différends

Abréviation	Désignation
Ordonnance n° Por. 85/2542	Government of the Kingdom of Thailand, Order of Revenue Department No. Por. 85/2542, Re Computation of Tax Base for Importation and Sale of Tobacco According to Category and Type Prescribed by Director-General and Approved by Minister Under Section 79/5 of Revenue Code, and Preparation of Tax Invoice in Case of Sale of Tobacco Under Section 86/5(2) of Revenue Code (Gouvernement du Royaume de Thaïlande, Ordonnance du Département des impôts n° Por. 85/2542 relative au calcul de la base d'imposition pour l'importation et la vente de tabac en fonction de sa catégorie et de son type tel que prescrit par le Directeur général et approuvé par le Ministère conformément à l'article 79/5 du Code des impôts et relative à la préparation de la facture fiscale en cas de vente de tabac conformément à l'article 86/5(2) du Code des impôts) (pièce PHL-95)
<i>Procédures de travail</i>	<i>Procédures de travail pour l'examen en appel, WT/AB/WP/6, 16 août 2010</i>
Rapport du Groupe spécial	Rapport du Groupe spécial <i>Thaïlande – Mesures douanières et fiscales visant les cigarettes en provenance des Philippines</i> , WT/DS371/R, 15 novembre 2010
RCC	renseignements commerciaux confidentiels
TTM	Monopole thaïlandais des tabacs
TVA	taxe sur la valeur ajoutée

ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE
ORGANE D'APPEL

**Thaïlande – Mesures douanières et fiscales
visant les cigarettes en provenance des
Philippines**

Thaïlande, *appelant*
Philippines, *intimé*

Australie, *participant tiers*
Chine, *participant tiers*
États-Unis, *participant tiers*
Inde, *participant tiers*
Territoire douanier distinct de Taiwan, Penghu,
Kinmen et Matsu, *participant tiers*
Union européenne¹, *participant tiers*

AB-2011-1

Présents:

Van den Bossche, Président de la section
Ramírez-Hernández, membre
Zhang, membre

I. Introduction

1. La Thaïlande fait appel de certaines questions de droit et interprétations du droit figurant dans le rapport du Groupe spécial *Thaïlande – Mesures douanières et fiscales visant les cigarettes en provenance des Philippines* (le "rapport du Groupe spécial").² Le Groupe spécial a été établi le 17 novembre 2008 pour examiner une plainte des Philippines concernant certaines mesures douanières et fiscales imposées par la Thaïlande sur les cigarettes importées des Philippines.³

2. Devant le Groupe spécial, les Philippines ont formulé un certain nombre d'allégations concernant plusieurs mesures douanières et fiscales thaïlandaises visant les cigarettes importées des

¹ Le présent différend a commencé avant l'entrée en vigueur du *Traité de Lisbonne modifiant le Traité sur l'Union européenne et le Traité instituant la Communauté européenne* (fait à Lisbonne le 13 décembre 2007) le 1^{er} décembre 2009. Le 29 novembre 2009, l'Organisation mondiale du commerce a reçu une note verbale (WT/L/779) du Conseil de l'Union européenne et de la Commission des Communautés européennes indiquant que, en vertu du *Traité de Lisbonne*, à compter du 1^{er} décembre 2009, l'"Union européenne" se substitue et succède à la "Communauté européenne". Le 13 juillet 2010, l'Organisation mondiale du commerce a reçu une seconde note verbale (WT/Let/679) du Conseil de l'Union européenne confirmant que, avec effet à compter du 1^{er} décembre 2009, l'Union européenne a remplacé la Communauté européenne et a assumé tous les droits et obligations de la Communauté européenne en ce qui concerne tous les Accords dont le Directeur général de l'Organisation mondiale du commerce est le dépositaire et auxquels la Communauté européenne participe en tant que signataire ou partie contractante. Nous comprenons la référence à la "Communauté européenne" figurant dans les notes verbales comme une référence aux "Communautés européennes". Dans la procédure engagée devant le Groupe spécial, la communication en tant que tierce partie datée du 18 mai 2009 et la déclaration à la séance avec les tierces parties du 11 juin 2009 ont été faites par la délégation des Communautés européennes. Le 8 janvier 2010, l'Union européenne a demandé que le Groupe spécial fasse référence dans son rapport à l'"Union européenne" et à l'"UE", plutôt qu'aux "Communautés européennes" et aux "CE". (Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 3 relative au paragraphe 1.6) Nous nous référons à l'Union européenne dans le présent rapport.

² WT/DS371/R, 15 novembre 2010.

³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 1.3.

Philippines.⁴ Elles ont formulé trois séries d'allégations: i) au sujet de mesures relatives à l'évaluation en douane, au titre des articles 1^{er}, 4, 5, 7, 10 et 16 de l'*Accord sur la mise en œuvre de l'article VII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994* (l'*Accord sur l'évaluation en douane*)⁵; ii) au sujet de mesures relevant du régime de la Thaïlande applicable à la taxe sur la valeur ajoutée ("TVA") au titre de l'article III:2 et de l'article III:4 de l'*Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994* (le "GATT de 1994")⁶; et iii) au sujet de l'application par la Thaïlande de certaines mesures douanières et fiscales, y compris en ce qui concerne les garanties, au titre de l'article X du GATT de 1994.⁷

⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1.

⁵ S'agissant de l'évaluation par les douanes thaïlandaises des cigarettes importées des Philippines et dédouanées entre le 11 août 2006 et le 13 septembre 2007, les Philippines ont allégué que: i) la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article 1:1 et l'article 1:2 a) de l'*Accord sur l'évaluation en douane* parce que les douanes thaïlandaises avaient indûment rejeté les valeurs transactionnelles de ces marchandises importées; ii) les douanes thaïlandaises avaient appliqué la méthode d'évaluation déductive d'une manière incompatible avec les obligations de la Thaïlande au titre des articles 5 et 7 pour déterminer la valeur en douane de ces cigarettes importées; iii) la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec son obligation au titre de l'article 10 de ne pas divulguer de renseignements confidentiels; et iv) la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec son obligation au titre de l'article 16 de fournir une explication de la manière dont la valeur en douane finale avait été déterminée. Les Philippines ont aussi allégué que la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article 1:1 et l'article 1:2 a) de l'*Accord sur l'évaluation en douane* en maintenant une règle générale non publiée exigeant le rejet de la valeur transactionnelle et l'utilisation de la méthode d'évaluation déductive. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.2 et 7.79 à 7.81)

⁶ Les Philippines ont allégué que la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994 en frappant les cigarettes importées d'une taxe supérieure à celle qui frappait les cigarettes nationales similaires au moyen: i) d'une base d'imposition discriminatoire pour la TVA imposée sur les cigarettes importées; et ii) de l'exemption des obligations en matière de TVA pour les cigarettes nationales. Les Philippines ont aussi allégué que la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994 en imposant des prescriptions administratives plus contraignantes aux revendeurs de cigarettes importées qu'aux revendeurs de cigarettes nationales. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.412, 7.568 et 7.645)

⁷ Les Philippines ont allégué que la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article X:1 du GATT de 1994 en ne publiant pas: i) la méthode de détermination du prix de vente au détail maximum ("MRSP"), prix de référence fixé par le gouvernement thaïlandais pour chaque marque de cigarettes; ii) la méthode de détermination des prix sortie usine pour les cigarettes du Monopole thaïlandais des tabacs ("TTM"); et iii) les lois et règlements régissant la libération des garanties pour le montant potentiellement exigible de la taxe sanitaire, des droits d'accise et de la redevance télévision. Les Philippines ont aussi formulé les allégations ci-après au titre de l'article X:3 a) du GATT de 1994: i) la Thaïlande n'a pas appliqué ses règles douanières et ses règles relatives aux taxes intérieures d'une manière "raisonnable" et "impartiale" en nommant certains hauts fonctionnaires du gouvernement thaïlandais au Conseil d'administration du TTM; ii) les retards injustifiés dans le processus de prise de décisions de la Commission thaïlandaise des recours (la "BoA") constituent une application "déraisonnable" de la législation douanière; iii) la détermination de la base d'imposition de la TVA pour les cigarettes importées est appliquée d'une manière "non uniforme", "déraisonnable" et "partiale"; et iv) l'établissement de la taxe sanitaire, des droits d'accise et de la redevance télévision en rapport avec les cigarettes importées est appliqué d'une manière "non uniforme", "déraisonnable" et "partiale". Les Philippines ont allégué en outre que la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article X:3 b) du GATT de 1994: i) en ne maintenant pas de tribunaux ou de procédures afin de réviser dans les moindres délais les appels concernant certaines décisions en matière d'évaluation en douane; et ii) en ne maintenant ni n'instituant de tribunaux ou de procédures afin de réviser dans les moindres délais les garanties imposées par les douanes thaïlandaises sur les cigarettes importées. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.759, 7.862, 7.989 et 7.1016)

3. Le rapport du Groupe spécial a été distribué aux Membres de l'Organisation mondiale du commerce ("OMC") le 15 novembre 2010.

4. Dans son rapport, le Groupe spécial a formulé un certain nombre de constatations au sujet de la portée des questions dont il était saisi⁸ ainsi qu'un certain nombre de constatations selon lesquelles la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec ses obligations au titre de l'*Accord sur l'évaluation en douane*.⁹ Aucune de ces constatations n'est en cause dans le présent appel.

5. Le Groupe spécial a également formulé plusieurs constatations selon lesquelles la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec ses obligations au titre de l'article III du GATT de 1994, y compris les suivantes:

b) s'agissant de l'exemption de la TVA pour les revendeurs de cigarettes nationales, la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 en frappant les cigarettes importées d'une TVA supérieure à celle qui frappait les cigarettes nationales similaires du fait qu'elle a accordé l'exemption de l'obligation d'acquitter la TVA seulement aux revendeurs de cigarettes nationales; et

⁸ S'agissant des *allégations* avancées par les Philippines, le Groupe spécial a constaté que: i) l'allégation formulée par les Philippines au titre de l'article X:3 a) du GATT de 1994 en ce qui concerne le système de TVA thaïlandais ne relevait pas de son mandat parce que les Philippines n'avaient pas explicitement établi un lien entre la mesure contestée et l'article X:3 a) dans leur demande d'établissement d'un groupe spécial; et ii) l'allégation formulée par les Philippines au titre de l'article X:3 a) en ce qui concerne la taxe sanitaire, les droits d'accise et la redevance télévision relevait de son mandat. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.1 a) et b); voir aussi les paragraphes 7.26 et 7.31) Le Groupe spécial a aussi constaté que, bien que les deux dispositions aient été indiquées dans la demande d'établissement d'un groupe spécial, les allégations formulées par les Philippines au titre de l'article 4 et de l'article 7:1 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* n'étaient pas étayées par des arguments et éléments de preuve spécifiques présentés en temps voulu, et il a constaté en outre que l'article 7:1 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* ne constituait pas la base d'une allégation indépendante concernant l'ordre d'application formulée au titre de cet accord. (*Ibid.*, paragraphes 8.5 et 8.6; voir aussi le paragraphe 7.280) S'agissant des *mesures* en cause, le Groupe spécial a constaté que les mesures suivantes relevaient de son mandat: i) les déterminations de la valeur effectuées par les douanes thaïlandaises pour les cigarettes importées en cause qui avaient été dédouanées entre le 11 août 2006 et le 13 septembre 2007; et ii) l'Avis relatif aux MRSP de décembre 2005, l'Avis relatif aux MRSP de septembre 2006, l'Avis relatif aux MRSP de mars 2007 et l'Avis relatif aux MRSP d'août 2007. (*Ibid.*, paragraphe 8.1 c) et d); voir aussi les paragraphes 7.51 et 7.67)

⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.2; voir aussi les paragraphes 7.195, 7.223, 7.266, 7.332, 7.398 et 7.411. S'agissant des allégations formulées par les Philippines au titre de l'*Accord sur l'évaluation en douane*, le Groupe spécial a constaté que le rejet par les douanes thaïlandaises des valeurs transactionnelles déclarées pour certaines cigarettes importées en 2006 et 2007 était incompatible avec l'article 1:1 et l'article 1:2 et que la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article 1:2 a) en ne communiquant pas les motifs des douanes thaïlandaises justifiant ce rejet. Le Groupe spécial a aussi constaté que l'application par les douanes thaïlandaises de leur méthode d'évaluation était incompatible avec les obligations de la Thaïlande au titre de l'article 7:1 et de l'article 7:3 et que la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article 10 et l'article 16, respectivement, en divulguant des renseignements confidentiels et en ne fournissant pas une explication appropriée de la manière dont les douanes thaïlandaises avaient déterminé les valeurs en douane pour les cigarettes importées. Le Groupe spécial a toutefois constaté que la Thaïlande ne maintenait pas ni n'appliquait, comme les Philippines l'alléguait, une règle générale prévoyant le rejet de la valeur transactionnelle et l'utilisation de la méthode d'évaluation déductive.

c) s'agissant de l'exemption de la TVA pour les revendeurs de cigarettes nationales, la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec l'article III:4 en soumettant les cigarettes importées à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux cigarettes nationales similaires du fait qu'elle a imposé des prescriptions administratives additionnelles liées à la TVA exigible aux revendeurs de cigarettes importées.¹⁰

6. Le Groupe spécial a aussi formulé certaines constatations selon lesquelles la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec ses obligations au titre de l'article X du GATT de 1994, y compris la suivante:

g) la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec l'article X:3 b) en ne maintenant pas ou en n'instituant pas des tribunaux ou des processus indépendants afin de réviser dans les moindres délais les décisions concernant les garanties.¹¹

7. Le Groupe spécial a recommandé que l'Organe de règlement des différends (l'"ORD") demande à la Thaïlande de rendre les mesures dont il avait été constaté qu'elles étaient incompatibles conformes à ses obligations au titre du GATT de 1994 et de l'*Accord de Marrakech instituant l'Organisation mondiale du commerce* (l'"Accord sur l'OMC"). Le Groupe spécial n'a formulé aucune recommandation en ce qui concerne une mesure qui était arrivée à expiration. S'agissant de certaines autres mesures dont il avait été constaté qu'elles étaient incompatibles avec les obligations de la Thaïlande au titre de l'*Accord sur l'évaluation en douane*, le Groupe spécial a indiqué qu'il "ne

¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.3 b) et c); voir aussi les paragraphes 7.644 et 7.738. Le Groupe spécial a aussi constaté que la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 en frappant les cigarettes importées d'une TVA supérieure à celle qui frappait les cigarettes nationales similaires en ce qui concerne les MRSP pour l'Avis relatif aux MRSP de décembre 2005, l'Avis relatif aux MRSP de septembre 2006, l'Avis relatif aux MRSP de mars 2007 et l'Avis relatif aux MRSP d'août 2007. (*Ibid.*, paragraphe 8.3 a); voir aussi le paragraphe 7.567) Il n'a pas été fait appel de cette constatation.

¹¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.4 g); voir aussi le paragraphe 7.1087. Le Groupe spécial a aussi constaté que: i) la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article X:1 du GATT de 1994 en ne publiant pas la méthode utilisée pour déterminer le MRSP (la base d'imposition de la TVA); ii) la Thaïlande n'avait pas agi d'une manière incompatible avec l'article X:1 en ne publiant pas la méthode et les données nécessaires pour déterminer les prix sortie usine des cigarettes nationales; iii) la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article X:1 du GATT de 1994 en ne publiant pas dûment la règle générale concernant la libération des garanties; iv) la Thaïlande n'avait pas agi d'une manière incompatible avec l'article X:3 a) en nommant certains fonctionnaires de l'État au Conseil d'administration du TTM; v) la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article X:3 a) en raison des retards causés dans le processus décisionnel de la BoA; vi) l'allégation des Philippines relative à l'application de la taxe sanitaire, des droits d'accise et de la redevance télévision de la Thaïlande avait été indûment formulée au titre de l'article X:3 a); et vii) la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec l'article X:3 b) en ne maintenant pas ou en n'instituant pas des tribunaux ou des processus indépendants afin de réviser dans les moindres délais les déterminations de la valeur en douane. (*Ibid.*, paragraphe 8.4 a) à f); voir aussi les paragraphes 7.791, 7.829, 7.861, 7.929, 7.969, 7.988 et 7.1015) À l'exception de la constatation du Groupe spécial figurant au paragraphe 8.4 g) – reproduite ci-dessus – aucune de ces constatations ne sont en cause dans le présent appel.

voy[ait] pas vraiment si et, dans l'affirmative, dans quelle mesure"¹² ces mesures avaient des effets sur les mesures ultérieures. Par conséquent, pour ces mesures, le Groupe spécial a indiqué que ses recommandations "ne s'appliqu[aient] que dans la mesure [où ces mesures] continuer[aient] d'avoir des effets".¹³

8. Le 22 février 2011, la Thaïlande a notifié à l'ORD son intention de faire appel de certaines questions de droit couvertes par le rapport du Groupe spécial et de certaines interprétations du droit données par celui-ci, conformément à l'article 16:4 et à l'article 17 du *Mémoire d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends* (le "Mémoire d'accord") et elle a déposé une déclaration d'appel¹⁴ et une communication en tant qu'appelant conformément à la règle 20 et à la règle 21, respectivement, des *Procédures de travail pour l'examen en appel* (les "*Procédures de travail*").¹⁵ Le 14 mars 2011, les Philippines ont déposé une communication en tant qu'intimé.¹⁶ Le 15 mars 2011, l'Australie, les États-Unis et l'Union européenne ont chacun déposé une communication en tant que participant tiers¹⁷ et le Territoire douanier distinct de Taiwan, Penghu, Kinmen et Matsu a notifié son intention de comparaître à l'audience en tant que participant tiers.¹⁸ Le 16 mars 2011, la Chine et l'Inde ont chacune notifié leur intention de comparaître à l'audience et ont demandé à faire une déclaration orale à l'audience. Conformément à la règle 24 4) des *Procédures de travail*, la section a autorisé la Chine, l'Inde et le Territoire douanier distinct de Taiwan, Penghu, Kinmen et Matsu, à faire chacun une déclaration orale à l'audience.

9. Dans une lettre datée du 15 mars 2011, les Philippines ont demandé, conformément à la règle 18 5) des *Procédures de travail*, à la section de l'Organe d'appel connaissant du présent appel l'autorisation de corriger une erreur matérielle dans leur communication en tant qu'intimé. Le 16 mars 2011, la section a invité la Thaïlande et les participants tiers à présenter des observations sur cette demande. Aucune observation n'a été présentée. Le 18 mars 2011, la section a autorisé les Philippines à corriger l'erreur matérielle dans leur communication en tant qu'intimé.

¹² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.8.

¹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.8.

¹⁴ WT/DS371/8 (joint en tant qu'annexe I au présent rapport).

¹⁵ WT/AB/WP/6, 16 août 2010.

¹⁶ Conformément à la règle 22 des *Procédures de travail*.

¹⁷ Conformément à la règle 24 1) des *Procédures de travail*.

¹⁸ Bien que le Territoire douanier distinct de Taiwan, Penghu, Kinmen et Matsu ait indiqué que sa notification a été présentée conformément à la règle 24 2) des *Procédures de travail*, la notification n'a pas été reçue avant l'heure limite de 17 heures spécifiée dans la règle 18 1) des *Procédures de travail*. Par conséquent, la section l'a traitée comme une notification et une demande visant à faire une déclaration orale à l'audience présentées conformément à la règle 24 4) des *Procédures de travail*.

10. Le Groupe spécial a adopté des procédures de travail additionnelles pour la protection des renseignements commerciaux confidentiels ("RCC")¹⁹, mais nous n'avons pas fait de même dans le présent appel. Aucun participant n'a demandé que nous adoptions des procédures additionnelles pour la protection des RCC dans la présente procédure d'appel, bien que les Philippines aient présenté une demande conditionnelle visant à ce que nous consultations les participants dans l'éventualité où nous estimerions nécessaire de faire référence à des renseignements qui étaient considérés comme des RCC dans la procédure engagée devant le Groupe spécial. Nous n'avons pas jugé nécessaire de faire référence à de tels renseignements dans le présent rapport.

11. L'audience d'appel a eu lieu les 18 et 19 avril 2011. Les participants et trois des participants tiers (Australie, États-Unis et Union européenne) ont fait des déclarations orales. Les participants et les participants tiers ont répondu aux questions posées par les membres de la section connaissant de l'appel.

II. Arguments des participants et des participants tiers

A. Allégations d'erreur formulées par la Thaïlande – Appelant

1. Article III:2 du GATT de 1994

12. La Thaïlande demande à l'Organe d'appel d'infirmier la constatation du Groupe spécial selon laquelle elle a agi d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994. Elle soutient que les mesures en cause consistent en des prescriptions administratives qui ne relèvent pas du champ d'application de l'article III:2 et que, même si ces prescriptions administratives pouvaient être examinées au titre de l'article III:2, le Groupe spécial a fait erreur en constatant l'existence d'une incompatibilité dans les cas où des revendeurs de cigarettes importées ne satisfaisaient pas à ces prescriptions.

13. La Thaïlande fait valoir que le Groupe spécial a indûment constaté l'existence d'une violation de l'article III:2 parce que son analyse n'était pas fondée sur une quelconque différence entre les charges fiscales imposées sur les cigarettes importées et les cigarettes nationales, mais plutôt sur les prescriptions réglementaires affectant la revente des cigarettes importées et sur les conséquences du non-respect de ces prescriptions. De l'avis de la Thaïlande, une telle différence dans les prescriptions réglementaires ne peut pas donner lieu à une violation de l'article III:2 et aurait donc dû être examinée seulement au titre de l'article III:4.

¹⁹ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.3 et 2.4 et annexe A-1, pages 461 et 462.

14. Selon la Thaïlande, l'article III:2 "impose un critère strict"²⁰ selon lequel les taxes intérieures ou les impositions intérieures frappant les produits importés ne peuvent pas être supérieures à celles qui frappent les produits nationaux similaires. Ainsi, l'article III:2 concerne la charge fiscale effective et constitue essentiellement un exercice mathématique dans lequel les charges fiscales imposées aux produits importés et aux produits nationaux en vertu de la mesure en cause sont d'abord identifiées puis comparées. En revanche, l'article III:4 traite des éléments autres que fiscaux de la législation intérieure, qui, en l'espèce, consistent en des prescriptions administratives.

15. La Thaïlande estime que la différence dans la manière dont les mesures sont analysées au titre de l'article III:2 et au titre de l'article III:4 explique pourquoi il est important de maintenir la distinction entre leurs champs d'application. L'article III:2 vise à soumettre à des disciplines les charges fiscales imposées par les Membres sur les produits importés et les produits nationaux, et non la façon dont les Membres réglementent leurs marchés intérieurs. Faire relever des prescriptions administratives ou les conséquences financières du non-respect de ces prescriptions du champ d'application de l'article III:2 privera les Membres de leur droit au titre de l'article III:4 de réglementer différemment les ventes des produits importés et des produits nationaux pour autant que ces différences n'équivalent pas à un traitement moins favorable des produits importés. La Thaïlande fait valoir en outre qu'il est bien établi qu'une mesure qui consiste en des prescriptions administratives devrait être analysée au titre de l'article III:4, même si le non-respect de ces prescriptions administratives peut avoir des conséquences financières pour un produit importé. Par conséquent, les conséquences financières du non-respect des prescriptions administratives prévues dans le régime de TVA de la Thaïlande ne peuvent pas être traitées comme des mesures distinctes devant être analysées au titre de l'article III:2 indépendamment de ces prescriptions administratives.

16. La Thaïlande soutient que, dans les circonstances de la présente affaire, il n'est "pas question d'une quelconque différence entre la charge fiscale effective"²¹ imposée aux cigarettes importées et celle imposée aux cigarettes nationales. Le Groupe spécial a constaté que le taux de TVA de la Thaïlande était de 7 pour cent tant pour les cigarettes importées que pour les cigarettes nationales et que le montant total de la TVA était recouvré auprès à la fois du producteur national et de l'importateur au moment de la vente initiale par le producteur national ou l'importateur au grossiste. Ainsi, la constatation du Groupe spécial n'était pas fondée sur la charge fiscale imposée par la législation thaïlandaise relative à la TVA, mais plutôt seulement sur la différence dans les prescriptions réglementaires applicables aux reventes de cigarettes importées et de cigarettes

²⁰ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 55.

²¹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 73.

nationales et les conséquences du non-respect de ces prescriptions. Selon la Thaïlande, ces prescriptions "sont fondamentalement de nature administrative et non de nature fiscale".²²

17. La Thaïlande fait objection au fait que le Groupe spécial s'est appuyé sur le rapport du Groupe spécial du GATT sur l'affaire *États-Unis – Tabac* et a repris l'affirmation selon laquelle une mesure contestée est incompatible avec l'article III:2 dans les cas où elle comporte "*un risque de traitement discriminatoire des importations* en ce qui concerne les taxes intérieures".²³ La Thaïlande indique qu'elle ne conteste pas le fait qu'un risque d'imposition d'une taxe supérieure peut donner lieu à une violation de l'article III:2 et qu'une mesure qui comprend le risque inhérent qu'un taux d'imposition supérieur soit appliqué aux produits importés sera incompatible avec l'article III:2. Ce risque doit toutefois être lié au calcul de la charge fiscale imposée au titre des mesures en cause. Le champ d'application de l'article III:2 ne peut pas être étendu pour inclure les conséquences résultant du non-respect des prescriptions administratives. En l'espèce, les mesures en cause ne prescrivent pas de formule obligatoire qui "mathématiquement, conduit invariablement à un résultat spécifique concernant le taux d'imposition".²⁴ En outre, aucun risque associé au non-respect des prescriptions en matière de déclaration ne peut être assimilé au risque inhérent d'être frappé d'une taxe supérieure. La Thaïlande soutient que les mesures en l'espèce prévoient *a priori* l'imposition d'une taxe égale aux produits importés et aux produits nationaux.

18. Même si le Groupe spécial a eu raison d'examiner les conséquences du non-respect des prescriptions administratives au titre de la première phrase de l'article III:2, la Thaïlande fait valoir que la constatation d'incompatibilité formulée par le Groupe spécial était incorrecte pour deux raisons. Premièrement, un système consistant à compenser la taxe acquittée par la taxe recouvrée ne peut pas être considéré comme incompatible avec l'article III:2 simplement parce que des parties privées sont tenues de respecter certaines prescriptions administratives afin d'obtenir des crédits compensatoires. Être admis à bénéficier d'un droit n'est nullement moins "automatique" dans les cas où les parties ne se prévalent pas de ce droit. De plus, le Groupe spécial s'est appuyé indûment sur le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf* pour conclure que "ce qui [était] pertinent pour évaluer la compatibilité d'une mesure avec les obligations dans le cadre de l'OMC, c'[était] le point de savoir si la mesure considérée elle-même dict[ait] la "nécessité

²² Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 78.

²³ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 80 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.625, lequel cite le rapport du Groupe spécial du GATT *États-Unis – Tabac*, paragraphe 97 (italique ajouté par le Groupe spécial)).

²⁴ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 83.

légale" d'une certaine action de la part de parties privées".²⁵ Selon la Thaïlande, l'Organe d'appel n'a pas, dans ce différend, laissé entendre que le droit de l'OMC ne permettait pas aux Membres d'exiger des parties privées qu'elles respectent des procédures administratives afin de protéger leurs droits et de s'acquitter de leurs obligations au titre de la législation intérieure.

19. Deuxièmement, la Thaïlande considère que les situations dans lesquelles un crédit de taxe peut être refusé concernent soit des cas dans lesquels des revendeurs ne peuvent pas établir que le crédit demandé se rapporte à un achat effectif et légitime de cigarettes soit des cas dans lesquels les règles ne se rapportent pas à l'achat et à la revente de produits importés. Ne pas accorder des crédits de taxe sur des achats qui n'ont peut-être pas eu lieu, exiger une preuve d'achat pour l'obtention d'un crédit de taxe en amont ou rejeter les demandes fondées sur des factures inexactes ne peut pas être incompatible avec le droit de l'OMC. Une analyse de l'imposition d'une taxe supérieure aux fins de l'article III:2 doit comprendre une comparaison des taxes appliquées sur des ventes effectives, légitimes et documentées de produits importés et de produits nationaux, et les Membres de l'OMC doivent avoir le droit d'établir des prescriptions en matière de déclaration et de tenue des registres pour s'assurer que des taxes sont imposées et recouvrées uniquement sur des ventes légitimes. Pourtant, la Thaïlande allègue que la constatation formulée par le Groupe spécial au titre de l'article III:2 implique qu'elle serait tenue, en vertu du droit de l'OMC, d'accorder les crédits de taxe en amont demandés par des revendeurs même si ceux-ci ne pouvaient pas prouver que les achats pour lesquels le crédit a été demandé ont effectivement eu lieu.

2. Article III:4 du GATT de 1994

20. La Thaïlande demande à l'Organe d'appel d'infirmier la constatation du Groupe spécial selon laquelle elle a agi d'une manière incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994 en soumettant les cigarettes importées à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux cigarettes nationales similaires, au moyen de l'imposition de prescriptions administratives additionnelles liées à la TVA uniquement aux revendeurs de cigarettes importées. La Thaïlande avance trois motifs distincts d'infirmation de cette constatation: i) le Groupe spécial a fait erreur dans son application de l'article III:4 aux faits en l'espèce et en constatant que les mesures thaïlandaises en cause accordaient un traitement moins favorable aux cigarettes importées; ii) le Groupe spécial a violé les droits de la Thaïlande en matière de régularité de la procédure et a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord et le paragraphe 15 de ses procédures de travail en acceptant et en utilisant un élément de preuve présenté à un stade tardif de la procédure par les Philippines; et

²⁵ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 93 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637, lequel cite le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 146).

iii) le Groupe spécial a fait erreur en rejetant le moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994.

a) Article III:4: "traitement [non] moins favorable"

21. La Thaïlande estime que l'analyse et les constatations du Groupe spécial n'étaient pas une constatation de traitement moins favorable au titre de l'article III:4. En vertu de cet article, le fait que des régimes réglementaires différents s'appliquent aux produits importés et aux produits nationaux similaires ne permet pas de déterminer si des produits importés sont traités moins favorablement. Les Membres ont le droit de traiter différemment les produits importés et, par conséquent, d'imposer des prescriptions additionnelles ou plus complexes pour autant qu'elles n'équivalent pas à un traitement moins favorable. Le Groupe spécial est parvenu à sa constatation sans formuler de constatations factuelles autres que celles établissant l'existence des prescriptions différentes elles-mêmes. Selon la Thaïlande, en l'espèce, le Groupe spécial a simplement fait référence à l'élasticité des prix et à la substituabilité en tant qu'éléments indiquant que les prescriptions administratives additionnelles pourraient potentiellement avoir une incidence négative et il a affirmé que "la charge administrative additionnelle [était] *susceptible* d'alourdir [les] coûts d'exploitation" et qu'il "*pourrait* en résulter une modification des conditions de concurrence".²⁶ La constatation du Groupe spécial était donc fondée entièrement sur la possibilité théorique que les différences "*puissent potentiellement affecter* la position concurrentielle des cigarettes importées d'une manière négative".²⁷ La Thaïlande fait valoir que le Groupe spécial a donc simplement identifié des différences dans le traitement réglementaire des ventes de cigarettes importées et a supposé que ces différences pouvaient avoir une incidence négative sur la position concurrentielle de ces produits importés.

22. La Thaïlande indique que l'Organe d'appel a constaté qu'une mesure qui accordait aux produits importés un traitement différent de celui accordé aux produits nationaux "n'[était] pas nécessairement incompatible avec l'article III:4, pour autant que le traitement accordé par cette mesure ne soit pas "moins favorable."²⁸ Il apparaît que le recours par le Groupe spécial au critère "pourraient potentiellement affecter" est fondé sur la déclaration faite par l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)* selon laquelle un examen du traitement moins favorable

²⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 119 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.736). (italique ajouté par la Thaïlande)

²⁷ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 120. (italique dans l'original)

²⁸ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 122 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 135; et faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 100, et au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Article 211, Loi portant ouverture de crédits*, paragraphe 261).

"n'a pas besoin d'être fondé sur les *effets réels* de la mesure contestée sur le marché".²⁹ Cependant, l'Organe d'appel a aussi indiqué dans cette affaire qu'une détermination de l'existence d'un traitement moins favorable "*ne [pouvait] pas reposer sur une simple affirmation*, mais [devait] être fondé[e] sur une analyse détaillée de la mesure contestée et de ses conséquences sur le marché".³⁰ Il apparaît que le Groupe spécial a jugé suffisant d'identifier un effet négatif potentiel concevable sur la position concurrentielle des importations et de constater l'existence d'une violation de l'article III:4 sur cette base. En conséquence, le Groupe spécial n'a pas essayé d'établir comment et dans quelle mesure les différences mineures de traitement pourraient concrètement accroître les coûts ni comment tout accroissement des coûts affecterait d'une manière négative la position concurrentielle des cigarettes importées. En outre, il n'a pas pris en compte les avantages obtenus par les revendeurs de cigarettes importées grâce aux prescriptions administratives, comme la possibilité de demander des crédits de taxe en amont additionnels sur la TVA versée sur les services collectifs, les frais administratifs et d'autres services. Ainsi, selon la Thaïlande, le Groupe spécial "n'a réalisé *aucune* analyse satisfaisante de la manière dont ces différences affectaient la position concurrentielle des importations".³¹

23. La Thaïlande rejette aussi le fait que le Groupe spécial s'est appuyé sur plusieurs autres affaires soumises à l'OMC. Par exemple, elle ne considère pas que l'Organe d'appel, dans l'affaire *États-Unis – Article 211, Loi portant ouverture de crédits*, ait laissé entendre que toutes les prescriptions "additionnelles" étaient "en soi" moins favorables. En revanche, l'Organe d'appel a souligné qu'il était admissible de soumettre des produits importés à des dispositions juridiques différentes.³² En outre, le traitement différencié dans cette affaire concernait deux procédures administratives entièrement distinctes, ce qui était en comparaison différent, d'un point de vue qualitatif, des différences "négligeables"³³ ou "minimes"³⁴ dans les prescriptions en matière de déclaration prévues dans le régime de TVA de la Thaïlande. De plus, bien que le Groupe spécial dans l'affaire *Canada – Exportations de blé et importations de grains* ait indiqué que des pratiques qui n'étaient pas très contraignantes au plan commercial pouvaient néanmoins être interdites lorsqu'il était probable qu'elles imposent aux produits importés un désavantage compétitif, la Thaïlande fait valoir que le Groupe spécial en l'espèce n'a jamais examiné si une telle probabilité existait effectivement pour les cigarettes importées.

²⁹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 124 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 215 (italique dans l'original)).

³⁰ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 125 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 215). (italique ajouté par la Thaïlande)

³¹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 135. (italique dans l'original)

³² Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphes 122 et 137 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Article 211, Loi portant ouverture de crédits*, paragraphe 261).

³³ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 135.

³⁴ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 137.

b) Article 11 du Mémorandum d'accord: traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289

24. La Thaïlande soutient aussi que le Groupe spécial a violé ses droits en matière de régularité de la procédure et a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémorandum d'accord et le paragraphe 15 de ses procédures de travail en acceptant et en utilisant la pièce PHL-289, qui avait été présentée par les Philippines lors de la dernière phase de la procédure, sans accorder à la Thaïlande le droit de formuler des observations sur cet élément de preuve. Puisque le Groupe spécial s'est appuyé sur la pièce PHL-289 pour formuler ses constatations au titre de l'article III:4, la Thaïlande demande aussi à l'Organe d'appel d'infirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle elle a agi d'une manière incompatible avec cette disposition.

25. La Thaïlande fait observer que l'article 11 du Mémorandum d'accord prescrit aux groupes spéciaux de protéger les droits en matière de régularité de la procédure de chaque partie à un différend, y compris l'octroi d'une possibilité adéquate de répondre aux éléments de preuve fournis par l'autre partie. Or, il n'a pas été ménagé à la Thaïlande la possibilité de formuler des observations sur la pièce PHL-289, qui a été présentée par les Philippines dans leurs observations sur les réponses de la Thaïlande aux questions posées par le Groupe spécial après la deuxième réunion de fond. La violation par le Groupe spécial de la régularité de la procédure est particulièrement grave parce que celui-ci a indiqué dans son rapport intérimaire qu'il fondait sa constatation selon laquelle les ventes de cigarettes nationales n'avaient pas besoin d'être déclarées sur le formulaire Por.Por.30 seulement sur l'avis d'expert figurant dans la pièce PHL-289. Bien que le Groupe spécial ait supprimé cette référence de son rapport, "la pièce PHL-289 demeure le seul élément de preuve mentionné dans le rapport final".³⁵ Comme le Groupe spécial chargé de l'affaire *Corée – Boissons alcooliques* l'a constaté, les droits des parties au titre du Mémorandum d'accord peuvent être affectés par l'importance des éléments de preuve en cause.³⁶ Par conséquent, puisque la pièce PHL-289 était le seul élément de preuve sur lequel les Philippines fondaient leur argumentation *prima facie*, la Thaïlande considère qu'il aurait fallu "accorder la plus grande importance"³⁷ à ses droits en matière de régularité de la procédure en ce qui concerne la pièce PHL-289 et qu'elle ne pouvait pas être tenue de demander une autorisation spéciale pour répondre à la pièce PHL-289 afin que ses droits en matière de régularité de la procédure soient respectés.

³⁵ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 169.

³⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 170 (citant le rapport du Groupe spécial *Corée – Boissons alcooliques*, paragraphe 10.25).

³⁷ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 171.

26. La Thaïlande allègue aussi que la violation par le Groupe spécial de la régularité de la procédure a été "aggravée"³⁸ par le fait que celui-ci ne s'en est pas largement remis à l'interprétation donnée par la Thaïlande de sa propre législation. Cela tient au fait que, de l'avis de la Thaïlande, dans le cas où le seul élément de preuve suggérant que les ventes de cigarettes nationales n'avaient pas besoin d'être déclarées sur le formulaire Por.Por.30 était un témoignage d'expert et où la Thaïlande avait informé le Groupe spécial que ces ventes devaient être déclarées sur ce formulaire, le Groupe spécial "aurait pu et aurait dû"³⁹ s'en remettre à l'interprétation donnée par la Thaïlande de sa propre législation.

27. La Thaïlande soutient que le fait que le Groupe spécial s'est appuyé sur la déclaration faite par l'Organe d'appel dans l'affaire *Argentine – Chaussures, textiles et vêtements* selon laquelle les procédures de travail n'imposaient pas aux groupes spéciaux de "règles strictes en ce qui concerne les délais pour la présentation des éléments de preuve"⁴⁰ est injustifié pour trois raisons. Premièrement, les procédures de travail d'un groupe spécial ne peuvent pas se substituer à ses obligations en matière de régularité de la procédure. Deuxièmement, l'Organe d'appel a formulé cette constatation au sujet des procédures de travail du Groupe spécial dans ce différend, qui prévoyaient des délais pour la présentation des éléments de preuve qui étaient moins détaillés et moins clairs que ceux qui étaient spécifiés dans les procédures de travail adoptées par le Groupe spécial en l'espèce. Troisièmement, le Groupe spécial n'a pas tenu compte de l'observation de l'Organe d'appel selon laquelle les éléments de preuve *prima facie* devaient être présentés au cours de la première phase de la procédure de groupe spécial.

28. La Thaïlande fait aussi valoir que le Groupe spécial n'a pas respecté le paragraphe 15 de ses procédures de travail en acceptant et en utilisant la pièce PHL-289. Selon la Thaïlande, en vertu de l'article 12:1 du Mémoire d'accord, les groupes spéciaux sont tenus de respecter les procédures de travail qui sont adoptées en accord avec les parties. Le paragraphe 15 des procédures de travail du Groupe spécial établit, en règle générale, que des éléments de preuve ne peuvent pas être présentés après la première réunion de fond et que des éléments de preuve pourront être présentés après cette date limite uniquement dans des circonstances exceptionnelles, à condition que des raisons valables soient exposées et que l'autre partie se voit ménager la possibilité de formuler des observations.⁴¹

³⁸ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 173 (faisant référence au rapport du Groupe spécial *États-Unis – Article 301, Loi sur le commerce extérieur*, paragraphe 7.19).

³⁹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 173.

⁴⁰ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 176 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.125, lequel cite le rapport de l'Organe d'appel *Argentine – Chaussures, textiles et vêtements*, paragraphes 79 et 80).

⁴¹ Le paragraphe 15 des procédures de travail du Groupe spécial dispose ce qui suit:

Cependant, le Groupe spécial n'a pas rejeté la pièce PHL-289 au motif qu'elle n'avait pas été présentée en temps voulu, ni ne l'a acceptée sous réserve d'un exposé des raisons valables et de l'octroi à la Thaïlande de la possibilité de formuler des observations. En outre, la pièce PHL-289 ne peut pas être classée comme un élément de preuve présenté à titre de réfutation parce qu'elle était essentielle pour l'argumentation *prima facie* des Philippines, et un élément de preuve ne peut pas être à la fois un élément de preuve présenté à titre de réfutation et un élément de preuve *prima facie*. La pièce PHL-289 ne pouvait pas non plus être considérée comme nécessaire pour les observations formulées par les Philippines sur les réponses de la Thaïlande aux questions du Groupe spécial puisque la possibilité de formuler des observations sur les réponses données par l'autre partie n'est pas censée donner une nouvelle possibilité de rectifier ou de développer des éléments de preuve *prima facie*. La Thaïlande ajoute qu'il n'y a aucune raison pour que les Philippines n'aient pas pu présenter le témoignage d'expert figurant dans la pièce PHL-289 plus tôt au cours de la procédure de façon à permettre à la Thaïlande d'y répondre.

c) Moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994

29. La Thaïlande demande à l'Organe d'appel d'infirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle elle ne s'est pas acquittée de la charge qui lui incombait d'établir son moyen de défense au titre de l'article XX d) du GATT de 1994 au motif que le Groupe spécial a commis une erreur de droit en formulant une telle constatation. En outre, puisque le fait que le Groupe spécial n'a pas procédé à l'analyse juridique correcte "a effectivement privé la Thaïlande de son droit d'établir son moyen de défense au titre de l'article XX d)"⁴², la Thaïlande demande à l'Organe d'appel d'infirmer la constatation d'incompatibilité formulée par le Groupe spécial au titre de l'article III:4 au motif qu'elle est également viciée sur le plan juridique.

30. La Thaïlande soutient que le raisonnement du Groupe spécial au sujet de son moyen de défense au titre de l'article XX d) était circulaire. Devant le Groupe spécial, elle avait fait valoir que, même s'il était constaté que les prescriptions administratives additionnelles étaient incompatibles avec l'article III:4, ces prescriptions étaient justifiées au regard de l'article XX d) parce qu'elles étaient nécessaires pour assurer le respect de "l'obligation de s'acquitter de la TVA" et de "lutter contre la

Les parties présenteront tous les éléments de preuve factuels au Groupe spécial au plus tard pendant la première réunion de fond, sauf en ce qui concerne les éléments de preuve factuels nécessaires aux fins des réfutations, les réponses aux questions ou les observations sur les réponses communiquées par chacune d'entre elles. Des exceptions à cette procédure seront autorisées sur exposé de raisons valables. En pareil cas, l'autre partie se verra accorder un délai pour faire des observations, selon qu'il sera approprié.

⁴² Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 156.

contrebande, y compris l'évasion fiscale due aux cigarettes de contrebande et de contrefaçon".⁴³ Bien qu'une étape essentielle de l'analyse d'un moyen de défense au titre de l'article XX d) soit d'identifier les lois ou règlements dont, selon les affirmations, la mesure en cause assure le respect, le Groupe spécial en l'espèce n'a pas identifié les lois ou règlements thaïlandais dont les prescriptions administratives additionnelles assuraient le respect. Au lieu de cela, au paragraphe 7.758, le Groupe spécial a simplement renvoyé à la section VII.F.6 b) ii) de son rapport, dans laquelle il avait constaté que les prescriptions administratives additionnelles étaient incompatibles avec l'article III:4. Par conséquent, le Groupe spécial a conclu d'une manière erronée que les prescriptions administratives additionnelles ne pouvaient pas être justifiées au regard de l'article XX d) parce qu'il avait été constaté que ces mêmes prescriptions administratives additionnelles étaient incompatibles avec l'article III:4 du GATT de 1994. Ce raisonnement circulaire a conduit le Groupe spécial à commettre une erreur fondamentale d'analyse juridique en rejetant le moyen de défense invoqué par la Thaïlande au titre de l'article XX d). La Thaïlande ajoute que, même si le renvoi du Groupe spécial pouvait être reformulé comme s'il était censé faire référence à la constatation du Groupe spécial au titre de l'article III:2, l'analyse du Groupe spécial au titre de l'article XX d) demeurerait circulaire parce que cette constatation était fondée sur les mêmes prescriptions administratives additionnelles pour lesquelles la Thaïlande avait établi son moyen de défense au titre de l'article XX d).

3. Article X:3 b) du GATT de 1994

31. La Thaïlande demande à l'Organe d'appel d'infirmier la constatation du Groupe spécial selon laquelle la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec l'article X:3 b) du GATT de 1994 en ne maintenant pas ou en n'instituant pas des tribunaux ou des processus indépendants afin de réviser dans les moindres délais les décisions concernant les garanties. Elle soutient que le Groupe spécial a fait erreur en concluant qu'exiger une garantie pour l'obtention de la mainlevée des marchandises en attendant une détermination finale de la valeur en douane était une "mesure[] administrative[] se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b). Au cas où l'Organe d'appel rejeterait cette allégation d'erreur, la Thaïlande affirme que prévoir un droit d'appel pour les décisions concernant les garanties au moment de l'estimation finale des droits de douane satisfait aux obligations de la Thaïlande au titre de l'article X:3 b).

32. S'agissant de l'allégation selon laquelle le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les décisions concernant les garanties étaient visées par l'article X:3 b), la Thaïlande fait valoir que: i) le sens ordinaire du membre de phrase "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" figurant à l'article X:3 b) n'inclut pas les mesures provisoires telles que les garanties douanières; ii) le

⁴³ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 151.

contexte de l'article X:3 b) étaye la conclusion selon laquelle l'acceptation des garanties au sens de l'article 13 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* ne relève pas des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières"; et iii) "l'objet et le but du traité" étayent la conclusion selon laquelle l'acceptation des garanties n'entre pas dans le champ d'application de l'article X:3 b).

33. La Thaïlande estime que le sens ordinaire du membre de phrase "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" figurant à l'article X:3 b) n'inclut pas les mesures provisoires telles que les garanties douanières pour trois raisons. Premièrement, les définitions données par les dictionnaires des mots qui composent le membre de phrase "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" ne sont pas déterminantes en l'espèce. Comme il est inconcevable que tous les actes gouvernementaux liés aux questions douanières relèvent du champ d'application de l'article X:3 b), la Thaïlande soutient qu'il est nécessaire d'examiner les "circonstances"⁴⁴ pour évaluer correctement l'intention commune des parties.

34. Deuxièmement, faisant référence à la déclaration du Groupe spécial selon laquelle "la caractéristique provisoire d'une mesure ou détermination administrative [peut] exclur[e] cette mesure ou détermination du champ d'application de l'article X:3 b)"⁴⁵, la Thaïlande allègue que le Groupe spécial n'a pas analysé correctement la question de savoir si exiger une garantie avait un tel caractère provisoire. Elle se réfère également au rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane* à l'appui de l'affirmation selon laquelle une garantie requise au titre de la note additionnelle relative aux paragraphes 2 et 3 de l'article VI du GATT de 1994 est une obligation accessoire ou subsidiaire. Étant donné que les garanties, dans la présente affaire, sont également "provisoires" et "accessoires ou subsidiaires" par rapport au montant final des droits à acquitter⁴⁶, la Thaïlande estime qu'elles devraient être considérées comme un élément de la détermination finale des droits de douane, et non comme des décisions distinctes.

35. Troisièmement, la Thaïlande fait valoir que l'acceptation du point de vue du Groupe spécial selon lequel les garanties relèvent de l'article X:3 b) "entraînerait une interférence indue avec"⁴⁷ le processus de prise de décisions de l'administration des douanes. Puisqu'une garantie est intrinsèquement liée à la détermination de la valeur en douane finale, les décisions relatives à une

⁴⁴ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 238 (citant le rapport de l'Organe d'appel *CE – Morceaux de poulet*, paragraphe 175).

⁴⁵ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 239 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1035).

⁴⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 242.

⁴⁷ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphes 245 et 248 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1035).

garantie relèvent de la compétence technique et sont la prérogative de l'administration des douanes. Par conséquent, la Thaïlande soutient qu'autoriser la contestation d'une décision concernant les garanties avant l'estimation finale des droits limiterait le pouvoir du fonctionnaire compétent d'estimer un tel droit.

36. La Thaïlande estime par ailleurs que le contexte de l'article X:3 b) étaye la conclusion selon laquelle les décisions concernant les garanties n'entrent pas dans le champ d'application de l'article X:3 b). En particulier, elle se réfère à l'article X:1 et à l'article X:3 a) du GATT de 1994, aux articles 11, 12 et 13 de l'*Accord sur l'évaluation en douane*, ainsi qu'aux articles 7, 13 et 9.5 de l'*Accord sur la mise en œuvre de l'article VI de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994* (l'*Accord antidumping*) et aux articles 2 j) et 3 h) de l'*Accord sur les règles d'origine*. Pour la Thaïlande, ces dispositions étayaient la conclusion selon laquelle les décisions concernant les garanties en cause ne relèvent pas du membre de phrase "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" au titre de l'article X:3 b) du GATT de 1994.

37. S'agissant de l'article X:1 du GATT de 1994, la Thaïlande fait valoir que, bien que cette disposition énumère plusieurs types de mesures différents, à savoir "[l]es lois, règlements, décisions judiciaires et administratives d'application générale", elle ne contient aucune référence aux garanties ou autres cautions. Cela donne à penser que les rédacteurs n'entendaient pas que l'article X:3 b) s'applique aux mesures provisoires telles que les décisions concernant les garanties. La Thaïlande se réfère également à l'article 13 de l'*Accord sur l'évaluation en douane*, qui se rapporte à la possibilité pour les douanes de donner mainlevée des marchandises en échange d'une garantie. Comme l'article 13 lui-même ne contient pas de référence au droit de faire appel de l'imposition d'une garantie, un tel droit n'existe pas. Si les rédacteurs avaient eu l'intention de prévoir un droit d'appel, "ils auraient pu l'indiquer et l'auraient indiqué".⁴⁸ La Thaïlande se réfère également à l'article 11 de l'*Accord sur l'évaluation en douane*, faisant valoir que cet article prévoit un droit d'appel uniquement pour une détermination de la valeur en douane et que l'absence de disposition expresse concernant un appel contre la prise d'une garantie indique que les négociateurs n'avaient pas eu l'intention d'offrir la possibilité d'un tel appel.

38. La Thaïlande fait également référence aux articles 7, 9.5 et 13 de l'*Accord antidumping*. Pour elle, l'absence de droit d'appel concernant les mesures provisoires ou les garanties "liées à de nouveaux exportateurs" au titre de l'*Accord antidumping* donne à penser que les garanties prises pour garantir le paiement des droits de douane ne relèvent pas des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" visées à l'article X:3 b) du GATT de 1994. La Thaïlande se réfère aussi

⁴⁸ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 256.

aux articles 2 j) et 3 h) de l'*Accord sur les règles d'origine*. Ces dispositions prévoient que les Membres de l'OMC doivent faire en sorte que "toute décision administrative qu'ils prendront en matière de détermination de l'origine [puisse] être révisée dans les moindres délais par des tribunaux ou selon des procédures judiciaires, arbitraux ou administratifs".⁴⁹ La Thaïlande fait valoir que, puisque le terme "toute" est employé dans ces dispositions de l'*Accord sur les règles d'origine* mais pas à l'article X:3 b) du GATT de 1994, certaines "mesures administratives", telles que la prise d'une garantie, n'entrent pas dans le champ d'application de l'article X:3 b).

39. De plus, la Thaïlande fait valoir que les considérations relatives à l'objet et au but étayent également la conclusion selon laquelle l'acceptation de garanties n'entre pas dans le champ d'application de l'article X:3 b). Pour elle, le principe de la régularité de la procédure, dont le Groupe spécial a estimé qu'il était énoncé à l'article X:3, n'appelle pas nécessairement la conclusion qu'il doit y avoir un droit d'appel concernant les mesures provisoires. La régularité de la procédure n'est pas un concept technique au contenu déterminé, indépendant du moment, du lieu et des circonstances, mais doit être définie en fonction des circonstances particulières de l'affaire.⁵⁰ La doctrine de la maturité et de la déférence à l'égard de la compétence d'un organisme administratif doit aussi être prise en compte.⁵¹ La Thaïlande fait valoir qu'"il n'est pas logique, d'un point de vue pratique, d'exiger que des tribunaux interviennent dans un processus de prise de décisions relevant de la compétence technique d'un organisme administratif avant que cet organisme ait eu la possibilité d'examiner de manière approfondie la question et de rendre une décision finale".⁵²

40. Au cas où l'Organe d'appel confirmerait la constatation du Groupe spécial selon laquelle exiger une garantie pour l'obtention de la mainlevée des marchandises en attendant une détermination finale de la valeur en douane constitue une "mesure[] administrative[] se rapportant aux questions douanières", la Thaïlande fait valoir que prévoir un droit d'appel au moment de l'estimation finale des droits satisfait toutefois aux obligations de la Thaïlande au titre de l'article X:3 b). Autoriser la contestation d'une garantie avant la publication de l'avis final concernant la valeur en douane interférerait indûment avec le processus de prise de décisions de l'administration des douanes dans un domaine relevant de sa compétence technique. La Thaïlande fait observer que cette préoccupation peut être conciliée avec le droit d'appel visé à l'article X:3 b) si l'on juge compatible avec cette disposition le fait d'exiger des importateurs qu'ils attendent la détermination finale de la valeur en

⁴⁹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 272. (italique ajouté par la Thaïlande)

⁵⁰ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 277 (citant la Cour suprême des États-Unis, *Cafeteria Workers vs. McElroy*, 367 U.S. 886, 895 (1961)).

⁵¹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 278 (faisant référence à: Cour suprême des États-Unis, *Abbott Laboratories vs. Gardner*, 387 U.S. 136 (1967)).

⁵² Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 278.

douane avant d'exercer leur droit d'appel concernant la garantie. Elle affirme que ce point a été admis par le Groupe spécial lorsqu'il a indiqué qu'il ne "considér[ait] ... pas que l'existence d'étapes intermédiaires préalables à une révision indépendante [était] en soi un défaut systémique qui empêch[ait] la Thaïlande de maintenir des procédures afin de réviser dans les moindres délais les mesures administratives conformément à l'article X:3 b)".⁵³ Toutefois, la Thaïlande allègue que le Groupe spécial n'a pas expliqué "pourquoi *d'autres* étapes intermédiaires pourraient ne pas entraîner de violation de l'article X:3 b), alors qu'une étape intermédiaire prenant la forme d'une prescription imposant d'attendre l'estimation finale avant de faire appel d'une garantie en entraînerait *toujours* une".⁵⁴

B. *Arguments des Philippines – Intimé*

1. Article III:2 du GATT de 1994

41. Les Philippines demandent à l'Organe d'appel de confirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994. Elles soutiennent que le Groupe spécial a fondé à juste titre sa constatation sur les différences de niveaux d'imposition qui s'appliquaient aux reventes de cigarettes nationales et de cigarettes importées à la suite de l'exemption *de jure* de l'obligation d'acquitter la TVA prévue par la Thaïlande pour les revendeurs de cigarettes nationales. Elles soutiennent également qu'il ne peut pas être remédié à une imposition discriminatoire par le droit de demander un crédit de taxe compensatoire et que, même si cela était possible, le Groupe spécial a constaté à juste titre qu'un crédit d'impôt pouvait être refusé aux revendeurs de cigarettes importées dans des circonstances définies par la législation thaïlandaise.

42. Les Philippines font valoir qu'une imposition discriminatoire *de jure* entre les cigarettes importées et les cigarettes nationales constitue une base suffisante pour une constatation d'incompatibilité au titre de l'article III:2. L'article III:2 prescrit que les marchandises ne seront pas frappées de taxes intérieures supérieures à celles qui frappent les marchandises nationales et, comme la Thaïlande le reconnaît, il y a violation de la première phrase de l'article III:2 si les marchandises importées font l'objet d'une "différence, même la plus minime"⁵⁵, d'imposition. De plus, les Philippines font valoir qu'une discrimination *de jure* existe si elle peut être démontrée sur la base des

⁵³ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 297 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1014).

⁵⁴ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 297. (italique dans l'original)

⁵⁵ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 58 (faisant référence à la communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, note de bas de page 30 relative au paragraphe 62).

termes de la législation, du règlement ou d'un autre instrument juridique pertinent constituant la mesure.

43. Les Philippines estiment que le Groupe spécial a constaté à juste titre que les reventes de cigarettes importées étaient frappées de taxes intérieures supérieures à celles qui frappaient les reventes de cigarettes nationales. Les revendeurs de cigarettes importées sont tenus de s'acquitter intégralement auprès des autorités fiscales thaïlandaises de l'obligation d'acquitter la TVA sur les reventes imposables. Le processus d'obtention d'un crédit de taxe ne signifie pas que les reventes de cigarettes importées ne sont pas frappées d'une taxe, mais il constitue plutôt un mécanisme permettant d'assurer le respect de l'obligation d'acquitter cette taxe. Le Groupe spécial a également constaté à juste titre qu'à l'inverse, les revendeurs de cigarettes nationales étaient exemptés de la TVA sur les reventes de cigarettes, et n'étaient donc assujettis à aucune obligation d'acquitter la TVA. Puisque les reventes de cigarettes importées sont frappées d'un taux d'imposition de 7 pour cent, alors que les reventes de cigarettes nationales sont frappées d'une taxe nulle, une comparaison des charges fiscales relatives démontre l'imposition d'une taxe supérieure sur la base de l'origine des cigarettes. Pour ces raisons, les Philippines soutiennent que la Thaïlande fait erreur en faisant valoir que la constatation du Groupe spécial au titre de l'article III:2 était fondée sur des prescriptions administratives différentes, et non sur des charges fiscales différentes.

44. S'agissant de l'argument de la Thaïlande selon lequel la TVA à acquitter est compensée par un crédit de taxe en amont, les Philippines soutiennent que, ayant établi que les cigarettes importées étaient frappées d'une TVA supérieure à celle qui frappait les cigarettes nationales similaires, le Groupe spécial n'était pas tenu d'examiner les conditions juridiques auxquelles la Thaïlande accordait des crédits de taxe compensatoires. Dans l'affaire *Canada – Durée d'un brevet*, l'Organe d'appel a rejeté l'argument selon lequel le Canada s'était acquitté de son obligation d'offrir une protection d'une durée de 20 ans pour les brevets au titre de l'article 33 de l'*Accord sur les aspects des droits de propriété intellectuelle qui touchent au commerce* (l'"*Accord sur les ADPIC*"). Dans cette affaire, le Canada avait accordé une durée de validité des brevets de 17 ans, que les détenteurs de brevets pouvaient étendre à 20 ans au moyen d'une action de procédure spécifique.⁵⁶ De même, l'article III:2 du GATT de 1994 empêche un Membre de faire dépendre son respect des obligations en matière de traitement national d'une action d'une partie privée. Il ne peut pas être remédié à une discrimination *de jure* par le fait qu'une partie privée peut entreprendre une action pour tenter de contrecarrer cette discrimination. Du point de vue des Philippines, si une partie privée n'entreprend pas toutes les actions possibles auxquelles elle peut recourir en vertu de la législation d'un Membre, les

⁵⁶ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 73 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *Canada – Durée d'un brevet*, paragraphes 91 et 92).

conséquences défavorables de l'absence d'action de la part de la partie privée relèvent de la responsabilité du Membre.

45. Par ailleurs, les Philippines estiment que le Groupe spécial a constaté à juste titre que les revendeurs de cigarettes importées n'avaient pas automatiquement droit à un crédit de taxe pour compenser l'obligation discriminatoire de payer la TVA. La Thaïlande a admis devant le Groupe spécial, et reconnaît en appel, qu'un crédit de taxe est disponible seulement si un revendeur de cigarettes importées respecte les prescriptions administratives pertinentes. En particulier, elle reconnaît qu'un crédit de taxe n'est pas accordé si le revendeur de cigarettes importées: i) ne remplit pas le formulaire Por.Por.30; ii) ne demande pas de crédit de taxe dans le formulaire Por.Por.30; iii) ne présente pas une facture comme preuve d'achat; et iv) ne présente pas une facture complète et exacte. L'article 82/5 du Code des impôts de la Thaïlande⁵⁷ prévoit d'autres circonstances dans lesquelles un crédit de taxe en amont peut être refusé à un revendeur de cigarettes importées. En conséquence, les Philippines estiment que le Groupe spécial a rejeté à bon droit l'argument de la Thaïlande selon lequel un revendeur de cigarettes importées n'était jamais tenu d'acquitter une taxe nette sur la revente de cigarettes, et a constaté à juste titre qu'il y avait des circonstances, définies par la législation thaïlandaise, dans lesquelles un revendeur de cigarettes importées ne recevait pas de crédit de taxe.

46. Les Philippines soutiennent également que le Groupe spécial a rejeté à juste titre l'argument de la Thaïlande selon lequel il n'y avait pas d'incompatibilité au regard de l'article III:2 si un revendeur de cigarettes importées n'obtenait pas de crédit de taxe parce qu'il n'avait pas exercé son droit de demander un tel crédit. C'est le gouvernement thaïlandais, et non un revendeur privé, qui établit les conditions juridiques qui déterminent si un revendeur de cigarettes importées est en droit de bénéficier d'une compensation pour l'obligation discriminatoire de s'acquitter de la TVA. En revanche, les revendeurs de cigarettes nationales ne sont jamais tenus de respecter les prescriptions relatives au crédit de taxe en ce qui concerne les reventes de cigarettes nationales, parce qu'ils sont automatiquement exemptés de la TVA sur ces ventes. Les Philippines font valoir que, au titre de l'article III du GATT de 1994, c'est la Thaïlande, et non un revendeur privé, qui est obligée de faire en sorte que les cigarettes importées bénéficient, dans toutes les circonstances, de l'égalité des conditions de concurrence.

47. Les Philippines prennent note de l'argument de la Thaïlande selon lequel elle ne devrait pas être obligée d'accorder un crédit de taxe aux revendeurs de cigarettes importées s'ils ne peuvent pas

⁵⁷ Government of the Kingdom of Thailand, The Council of Regency, The Act Promulgating the Revenue Code, B.E. 2481 (pièce PHL-94 présentée au Groupe spécial).

démontrer que le crédit demandé fait suite à des achats effectifs et légitimes de cigarettes. Les Philippines affirment que c'"est le même argument sous une autre forme".⁵⁸ C'est la Thaïlande, et non un revendeur privé, qui est responsable au titre de l'article III:2 d'établir un cadre réglementaire dans lequel les marchandises importées ne sont pas frappées d'une taxe supérieure à celle qui frappe les cigarettes nationales similaires. Cela ne signifie pas que les Membres ne peuvent pas, d'une manière générale, insister pour que les contribuables se conforment à des conditions juridiques pour obtenir un crédit de taxe. Les Philippines estiment que la raison pour laquelle le système de TVA de la Thaïlande établit une discrimination est que les ventes de cigarettes nationales sont exemptées *de jure* de la TVA, et donc exemptées de toutes les prescriptions relatives aux crédits de taxe.

2. Article III:4 du GATT de 1994

48. Les Philippines demandent à l'Organe d'appel de confirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994. Elles demandent également à l'Organe d'appel de rejeter les arguments de la Thaïlande selon lesquels le Groupe spécial a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémorandum d'accord et le paragraphe 15 de ses procédures de travail en acceptant l'avis d'expert figurant dans la pièce PHL-289, ainsi que l'appel de la Thaïlande concernant la constatation du Groupe spécial relative à son moyen de défense au titre de l'article XX d) du GATT de 1994.

a) Article III:4: "traitement [non] moins favorable"

49. Les Philippines soutiennent que le Groupe spécial a constaté à juste titre que la Thaïlande soumettait les cigarettes importées à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux cigarettes nationales en imposant des prescriptions administratives additionnelles liées à la TVA uniquement aux revendeurs de cigarettes importées. Un "traitement moins favorable" au sens de l'article III:4 est accordé dans les cas où le traitement n'assure pas l'égalité effective des possibilités et ne protège pas le rapport de concurrence attendu entre les produits importés et les produits nationaux. L'article III:4 exige que la réglementation du gouvernement visant les produits importés et les produits nationaux similaires soit "parfaitement neutre".⁵⁹ Les Philippines ajoutent lorsque la réglementation du gouvernement soumet les marchandises importées à des charges administratives qui ne sont pas imposées sur les marchandises nationales similaires, cela n'est pas neutre et compromet l'égalité des conditions de concurrence.

⁵⁸ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 86.

⁵⁹ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 123.

50. Les Philippines estiment que le Groupe spécial s'est appuyé à juste titre sur la jurisprudence de l'OMC pour étayer sa constatation. Par exemple, l'Organe d'appel a indiqué, dans l'affaire *États-Unis – Article 211, Loi portant ouverture de crédits*, que "même l'éventualité que [les ressortissants étrangers] soient confrontés aux deux obstacles [était] *en soi moins favorable* que le fait incontesté que les [ressortissants] américains [étaient] confrontés à un seul obstacle".⁶⁰ De plus, le Groupe spécial *Canada – Exportations de blé et importations de grains* a constaté qu'"un traitement moins favorable en l'espèce résult[ait] de l'imposition d'une prescription additionnelle sur le grain importé qui ne s'appliqu[ait] pas au grain d'origine nationale".⁶¹ En conséquence, dans la mesure où un Membre soumet les produits importés à des prescriptions administratives auxquelles les produits nationaux ne sont pas soumis, cela donne lieu à un traitement inégal, qui est en soi moins favorable pour les produits importés. Cela tient au fait que les prescriptions additionnelles empêchent les négociants d'opérer "un libre choix entre produits nationaux similaires et produits importés ... sur la base de considérations d'ordre purement commercial".⁶² Cette situation doit être distinguée d'une situation dans laquelle des ensembles de prescriptions différents sont imposés sur les produits importés et sur les produits nationaux. Dans de telles circonstances, les Philippines soutiennent qu'un groupe spécial peut être tenu de procéder à un examen plus approfondi des mesures pour déterminer si les prescriptions administratives différentes altèrent l'égalité effective des conditions de concurrence au détriment des marchandises importées et constituent donc un traitement moins favorable.

51. Les Philippines rappellent que le Groupe spécial a constaté que la Thaïlande soumettait les reventes de cigarettes importées à un certain nombre de prescriptions administratives relatives à la TVA et que ces prescriptions ne s'appliquaient pas pour les reventes de cigarettes nationales. Il découle de ce seul fait que le traitement accordé aux cigarettes importées est moins favorable, et il n'est pas nécessaire d'enquêter sur l'"incidence du traitement discriminatoire" ou sur les "effets sur le commerce" d'un tel traitement.⁶³ Ainsi, l'appel de la Thaïlande, qui concerne principalement, et critique, l'évaluation faite par le Groupe spécial du "degré de probabilité que des différences de traitement auront une quelconque incidence négative sur la position concurrentielle des importations", est injustifié.⁶⁴ De plus, bien qu'il n'ait pas été tenu de le faire, le Groupe spécial a recherché une confirmation supplémentaire de sa constatation en examinant les manières dont les prescriptions

⁶⁰ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 125 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Article 211, Loi portant ouverture de crédits*, paragraphe 265 (italique dans l'original)).

⁶¹ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 126 (citant le rapport du Groupe spécial *Canada – Exportations de blé et importations de grains*, paragraphe 6.190). (italique ajouté par les Philippines)

⁶² Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 130 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 219).

⁶³ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 138.

⁶⁴ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 136 (citant la communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, note de bas de page 115 relative au paragraphe 124).

administratives discriminatoires de la Thaïlande compromettaient l'égalité des conditions de concurrence sur le marché thaïlandais. Le Groupe spécial a conclu à juste titre, sur la base des éléments de preuve concernant l'élasticité des prix et la substituabilité, que le rapport de concurrence étroit qui existait entre les cigarettes importées et les cigarettes nationales signifiait que tout traitement fiscal inégal suffisait à compromettre l'égalité des conditions de concurrence. De plus, le Groupe spécial a à juste titre établi un lien entre les effets des prescriptions administratives additionnelles et les coûts d'exploitation des entreprises et a indiqué que les coûts du respect de telles prescriptions administratives pouvaient affecter les décisions commerciales et limiter les possibilités offertes aux cigarettes importées. Les Philippines estiment qu'il est remarquable que plus de 20 pour cent des détaillants de cigarettes aient choisi de ne pas vendre de cigarettes importées. Bien qu'il n'y ait pas d'éléments de preuve indiquant pourquoi ils ne revendent pas de cigarettes importées, ces détaillants évitent les prescriptions administratives en revendant seulement des cigarettes nationales. S'agissant de l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle, en respectant les prescriptions additionnelles, les revendeurs de cigarettes importées peuvent obtenir certains avantages sous la forme de crédits de taxe additionnels, les Philippines font valoir que le fait que l'obligation de payer la TVA peut être compensée dans certains cas, "ne remédie pas à la discrimination *de jure*".⁶⁵ Elles soulignent que la jurisprudence de l'OMC établit clairement qu'un traitement plus favorable des produits importés dans certains cas ne justifie pas un traitement moins favorable dans d'autres cas.

b) Article 11 du Mémoire d'accord: traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289

52. En ce qui concerne l'acceptation et l'utilisation par le Groupe spécial de la pièce PHL-289, les Philippines font valoir que les droits en matière de régularité de la procédure ont été correctement respectés par le Groupe spécial puisque la Thaïlande a eu des possibilités de formuler des observations sur la pièce PHL-289 et a tiré parti de l'une de celles-ci. L'exercice des droits en matière de régularité de la procédure implique des responsabilités pour la partie invoquant ces droits, et les parties devraient porter les manquements allégués aux règles de procédure à l'attention d'un groupe spécial "le plus rapidement possible".⁶⁶ Bien que les Philippines aient présenté la décision du DG des impôts de 2000⁶⁷ à la deuxième réunion de fond, la Thaïlande a choisi de présenter la décision du DG des impôts de 1995⁶⁸ seulement dans ses réponses aux questions du Groupe spécial après la deuxième

⁶⁵ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 150.

⁶⁶ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 186 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Canada – Exportations de blé et importations de grains*, paragraphe 205, lequel cite le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Acier au carbone*, paragraphe 123).

⁶⁷ Décision du Directeur général du Département thaïlandais des impôts, Gor.Kor. 0811/Por.633, 27 janvier 2000 (pièce PHL-253 présentée au Groupe spécial).

⁶⁸ Décision du Directeur général du Département thaïlandais des impôts, Gor.Kor. 0802/Por.22836, 10 octobre 1995 (pièce THA-96 présentée au Groupe spécial).

réunion de fond. En revanche, les Philippines ont présenté la pièce PHL-289 dans leurs observations sur ces réponses, soit à la première occasion après que la Thaïlande avait soumis la décision du DG des impôts de 1995. Les Philippines soutiennent qu'en tout état de cause, il incombait à la Thaïlande de demander la possibilité de présenter des observations sur la pièce PHL-289, mais que, au lieu de cela, elle avait choisi de contester cet élément de preuve seulement dans ses observations sur le rapport intérimaire du Groupe spécial, dans lesquelles elle avait avancé pour l'essentiel les mêmes arguments que ceux qu'elle présente à présent en appel.

53. Les Philippines soutiennent également que la pièce PHL-289 a été soumise à bon droit au Groupe spécial, conformément au paragraphe 15 de ses procédures de travail, puisqu'il s'agit d'éléments de preuve à titre de réfutation présentés dans les observations sur les réponses de la Thaïlande aux questions du Groupe spécial. Les Philippines affirment que la pièce PHL-289 a été présentée pour étayer leurs observations sur la décision du DG des impôts de 1995 qui avait été annexée aux réponses de la Thaïlande aux questions du Groupe spécial. La première phrase du paragraphe 15 des procédures de travail du Groupe spécial autorise expressément la présentation d'éléments de preuve avec des observations sur les réponses de l'autre partie aux questions. Le témoignage d'expert présenté dans la pièce PHL-289 indiquait que son but était de "formuler un avis en ce qui concerne [la décision du DG des impôts de 1995]".⁶⁹ Si la Thaïlande n'avait pas présenté la décision du DG des impôts de 1995, les Philippines n'auraient eu aucune raison de présenter ce témoignage d'expert. La pièce PHL-289 relève donc de la catégorie des éléments de preuve visée à la première phrase du paragraphe 15 des procédures de travail du Groupe spécial fait référence, par opposition à celle qui est visée à la deuxième phrase, pour laquelle sont requis un exposé de raisons valables et une possibilité de répondre. Quoi qu'il en soit, les Philippines affirment que, si la Thaïlande estimait que l'élément de preuve n'avait pas été présenté d'une manière compatible avec le paragraphe 15, la façon de procéder adéquate pour elle aurait consisté à contester immédiatement la pièce PHL-289, au lieu d'attendre la présentation de ses observations sur le rapport intérimaire.

54. Les Philippines font valoir que le Groupe spécial n'a pas accordé un poids décisif à la pièce PHL-289 et n'a pas agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord. En fait, le Groupe spécial a établi sa constatation selon laquelle il n'était pas nécessaire de déclarer les ventes de cigarettes nationales sur le formulaire Por.Por.30 en se fondant sur la totalité des éléments de preuve. L'article 11 du Mémoire d'accord accorde aux groupes spéciaux une "certaine marge

⁶⁹ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 200 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.127).

discrétionnaire" pour évaluer la crédibilité d'un élément de preuve donné et le poids à lui accorder.⁷⁰ Même dans son rapport intérimaire, le Groupe spécial n'a pas accordé un poids décisif à la pièce PHL-289, mais a simplement expliqué que le témoignage d'expert figurant dans cette pièce confirmait la modification de la prescription imposant de déclarer les ventes de cigarettes nationales sur le formulaire Por.Por.30. L'utilisation par le Groupe spécial du terme "seul" pour décrire l'élément de preuve relatif à la modification de la pratique de déclaration était incorrecte et, à la suite d'une suggestion des Philippines, le Groupe spécial a corrigé cette erreur dans son rapport. En tout état de cause, les Philippines estiment qu'en vertu de l'article 17 du Mémoire d'accord, le rapport intérimaire ne peut pas faire l'objet d'un examen en appel, et qu'il est inapproprié que la Thaïlande fonde son appel sur les constatations du Groupe spécial figurant dans le rapport intérimaire.

c) Moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994

55. Les Philippines demandent à l'Organe d'appel de rejeter l'appel de la Thaïlande concernant la constatation du Groupe spécial sur son moyen de défense au titre de l'article XX d) du GATT de 1994. Le Groupe spécial a conclu à juste titre que l'article XX d) ne justifiait pas une mesure incompatible avec les règles de l'OMC (prescriptions administratives discriminatoires visant les cigarettes importées) au motif qu'elle assurait le respect d'une autre mesure incompatible avec les règles de l'OMC (imposition discriminatoire visant les cigarettes importées). Les Philippines indiquent également que les arguments de la Thaïlande concernant son moyen de défense au titre de l'article XX d) n'étaient pas bien développés, représentant au total six paragraphes dans l'ensemble de ses communications au Groupe spécial.

56. Du point de vue des Philippines, le renvoi fait par le Groupe spécial, au paragraphe 7.758 de son rapport, est une erreur matérielle plutôt que, comme la Thaïlande l'allègue, une erreur "fondamentale".⁷¹ Rien dans le raisonnement du Groupe spécial ne permet de penser que son examen au fond du moyen de défense de la Thaïlande consistait en une analyse circulaire de la question de savoir si les prescriptions administratives étaient nécessaires pour assurer le respect de ces mêmes prescriptions administratives. Au contraire, le Groupe spécial a dûment défini le critère juridique au titre de l'article XX d) comme faisant intervenir deux mesures différentes, l'une qu'il fallait justifier et l'autre qui devait être compatible avec les règles de l'OMC. Il a également indiqué que l'argument de la Thaïlande était que les "prescriptions administratives" étaient nécessaires pour assurer le respect

⁷⁰ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 212 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Maintien de la réduction à zéro*, paragraphe 331, lequel fait référence au rapport de l'Organe d'appel *CE – Hormones*, paragraphe 132, et au rapport de l'Organe d'appel *CE – Sardines*, paragraphe 299).

⁷¹ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 238 (faisant référence à la communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 153).

"des lois thaïlandaises relatives à la TVA". Il a donc correctement évalué la question de savoir si les mesures incompatibles étaient nécessaires pour assurer le respect de mesures différentes. Par conséquent, les Philippines estiment que le raisonnement du Groupe spécial révèle que le renvoi fait au paragraphe 7.758 était simplement une erreur: le Groupe spécial a fait référence à la section VII.F.6 b) ii) de son rapport, qui traite des prescriptions administrative discriminatoires, au lieu de la section VII.E.5 b) ii), qui traite de l'imposition discriminatoire. En conséquence, les Philippines demandent à l'Organe d'appel de corriger cette erreur matérielle, en remplaçant la référence à la "section VII.F.6 b) ii)" par une référence à la "section VII.E.5 b) ii)". Elles rejettent également l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle l'analyse du Groupe spécial au titre de l'article XX d) demeurerait circulaire même si le renvoi était reformulé de cette manière, parce que la constatation du Groupe spécial au titre de l'article III:2 du GATT de 1994 était fondée sur l'obligation discriminatoire de payer la TVA, et non, comme la Thaïlande l'affirme, sur les prescriptions administratives discriminatoires concernant lesquelles la Thaïlande avait avancé son moyen de défense au titre de l'article XX d).

57. Les Philippines s'inscrivent également en faux contre l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle, si l'Organe d'appel infirmait la constatation du Groupe spécial au titre de l'article XX d), il devrait également infirmer la constatation du Groupe spécial au titre de l'article III:4. L'interprétation et/ou l'application d'une obligation de fond est distincte de l'analyse d'une exception énoncée dans une disposition juridique séparée, et infirmer une constatation dans le cadre de la dernière n'implique pas d'infirmer une constatation dans le cadre de la première. Les Philippines font également observer que la Thaïlande n'a pas demandé à l'Organe d'appel de compléter l'analyse de son moyen de défense au titre de l'article XX d).

3. Article X:3 b) du GATT de 1994

58. Les Philippines demandent à l'Organe d'appel de confirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec l'article X:3 b) du GATT de 1994 en ne maintenant pas ou en n'instituant pas des tribunaux ou des procédures de révision indépendants afin de réviser dans les moindres délais les décisions concernant les garanties. Les Philippines font valoir que le Groupe spécial a constaté à juste titre qu'exiger une garantie pour l'obtention de la mainlevée de marchandises en attendant une détermination finale de la valeur en douane était une "mesure[] administrative[] se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b). Les Philippines estiment aussi que le Groupe spécial a constaté à juste titre que prévoir une révision indépendante des garanties uniquement après la détermination finale de la valeur en douane ne satisfaisait pas aux dispositions de l'article X:3 b) du GATT de 1994.

59. Les Philippines affirment que le caractère juridique et le but d'une garantie douanière, le contexte de l'article X:3 b), ainsi que l'objet et le but de l'article X:3 b), confirment que les décisions concernant les garanties constituent des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b). Les garanties font intervenir un processus qui est lié au processus d'évaluation en douane, mais séparé. Une décision concernant une garantie établit les conditions juridiques dans lesquelles un importateur pourra retirer ses marchandises de la douane, en attendant l'estimation finale de la valeur en douane. Le Groupe spécial a donc constaté à juste titre qu'une garantie était une décision "censée avoir pour objet distinct de *garantir* le paiement du montant réel ultime du droit de douane en attendant la détermination finale des douanes".⁷² Pour les Philippines, une garantie ne fait pas partie intégrante de la détermination de la valeur en douane et ne constitue pas, comme l'affirme la Thaïlande, une décision provisoire concernant la valeur en douane. Il s'agit plutôt d'une mesure administrative finale qui établit les conditions juridiques formelles dans lesquelles l'importateur pourra retirer ses marchandises de la douane, et qui a des conséquences immédiates pour les importateurs et l'accès aux marchés. Comme l'a reconnu le Groupe spécial dans l'affaire *Colombie – Bureaux d'entrée*, une garantie est juridiquement distincte de l'obligation de paiement qu'elle garantit.⁷³ Tout en prenant note de ce qu'a dit l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, à savoir qu'une obligation en matière de garantie est "subsidaire" par rapport à l'obligation qu'elle garantit et "intrinsèquement liée" à cette obligation⁷⁴, les Philippines font valoir que cela ne signifie pas que les deux obligations deviennent "un tout indissociable".⁷⁵

60. S'agissant du contexte de l'article X:3 b), les Philippines notent que l'article 11 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* limite la révision indépendante aux "détermination[s] de la valeur en douane" finales et que l'article 13 de l'*Accord antidumping* limite la révision indépendante aux déterminations antidumping "finales". Le Groupe spécial a conclu à juste titre que l'absence du mot "finales" à l'article X:3 b) tendrait à montrer que la révision indépendante au titre de cette disposition "[n'était] pas nécessairement limit[ée] aux mesures administratives *finales*".⁷⁶ Les Philippines souscrivent aussi au raisonnement du Groupe spécial selon lequel l'emploi de l'expression "questions douanières" à

⁷² Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 287 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1040 (italique dans l'original; souligné par les Philippines)).

⁷³ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 290 (citant le rapport du Groupe spécial *Colombie – Bureaux d'entrée*, paragraphe 7.88).

⁷⁴ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 294 (faisant référence à la communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphes 240 à 243, lesquels citent le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, paragraphe 231).

⁷⁵ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 295.

⁷⁶ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 301 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1034). (italique ajouté par les Philippines)

l'article X:3 b), par opposition à l'expression "valeur en douane" à l'article 11:1 de l'*Accord sur l'évaluation en douane*, donne à penser que le champ d'application de l'article X:3 b) est plus large que celui de l'article 11:1.

61. Les Philippines qualifient d'injustifiés les arguments contextuels de la Thaïlande basés sur l'article X:1 du GATT de 1994 et sur l'article 12 de l'*Accord sur l'évaluation en douane*. En réponse à l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle l'absence de mention des décisions concernant les garanties à l'article X:1 donne à penser que l'article X:3 b) du GATT de 1994 ne s'applique pas à ces décisions, les Philippines notent que la Thaïlande n'a pas fait appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle les règles relatives aux garanties sont couvertes par l'article X:1 en tant que règles qui visent l'évaluation en douane. En outre, les Philippines soutiennent que l'absence de référence à l'article X du GATT de 1994 dans l'article 12 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* ne peut pas être interprétée comme restreignant l'obligation de prévoir une révision indépendante conformément à l'article X:3 b).

62. Les Philippines ne souscrivent pas non plus aux arguments contextuels de la Thaïlande basés sur les articles 7.2 et 9.5 de l'*Accord antidumping*. Elles voient une différence importante entre des mesures antidumping provisoires et des garanties imposées en attendant l'achèvement de réexamens "liés à de nouveaux exportateurs" au titre de l'*Accord antidumping*, d'une part, et une garantie douanière, d'autre part. Une mesure antidumping provisoire et une garantie "liée à de nouveaux exportateurs" peuvent être imposées uniquement pour une courte période. Une fois que l'autorité a achevé la procédure pertinente, la mesure provisoire ou la garantie est automatiquement retirée et remplacée par une mesure antidumping définitive. En revanche, d'après les Philippines, une garantie douanière peut être imposée pendant un laps de temps indéfini et est donc susceptible d'imposer à l'importateur des coûts à long terme.

63. Les Philippines estiment que l'objet et le but de l'article X:3 b) confirment la conclusion du Groupe spécial selon laquelle une garantie douanière est une mesure administrative se rapportant aux questions douanières qui relève du champ d'application de l'article X:3 b). Le Groupe spécial a eu raison d'affirmer que l'objectif fondamental de l'article X:3 b) était la préservation des droits des parties lésées en matière de régularité de la procédure et de constater qu'une décision concernant une garantie pouvait avoir une incidence commercialement défavorable immédiate sur les importateurs si le niveau de cette garantie était excessif. Les Philippines ne partagent pas l'avis de la Thaïlande selon lequel, parce que les décisions concernant les garanties douanières sont seulement des mesures provisoires, elles ne sont pas "mûres" pour une révision indépendante, et selon lequel, par conséquent, les tribunaux ne devraient pas intervenir dans un processus de prise de décisions qui relève de la

compétence technique d'un organisme administratif. La Thaïlande elle-même a illustré, dans une autre affaire, l'importance d'autoriser la contestation d'une décision concernant une garantie pour des raisons de régularité de la procédure quand elle a contesté avec succès dans le cadre d'une procédure de règlement des différends à l'OMC une garantie imposée par les États-Unis pour couvrir des droits antidumping définitifs à acquitter potentiels.⁷⁷ Dans cette affaire, il n'a pas été suggéré qu'une telle révision portait préjudice à la capacité du Département du commerce des États-Unis d'estimer les droits antidumping finals ou interférait indûment avec cette capacité. Les Philippines ajoutent que, quel que soit le niveau d'une garantie ou la base de sa détermination, les autorités douanières sont tenues de déterminer la valeur en douane conformément aux dispositions pertinentes de l'*Accord sur l'évaluation en douane*, et que la législation douanière n'est pas complexe et difficile au point que les mesures gouvernementales doivent échapper à la surveillance de tribunaux indépendants. En interprétant l'article X:3 b) comme englobant les garanties douanières, le Groupe spécial a fait en sorte que les importateurs aient le droit de demander une révision indépendante pour contester le montant d'une garantie, préservant ainsi les possibilités de concurrence que l'article X du GATT de 1994 protège.

64. Enfin, les Philippines s'élèvent contre l'appel conditionnel de la Thaïlande demandant que, même si une décision concernant une garantie est considérée comme étant une "mesure administrative se rapportant aux questions douanières", l'Organe d'appel constate que prévoir un droit d'appel au moment de l'estimation finale des droits de douane satisfait néanmoins aux obligations de la Thaïlande au titre de l'article X:3 b). En droit thaïlandais, aucun tribunal indépendant n'est compétent pour connaître de la contestation d'une décision concernant une garantie séparément de l'appel concernant une estimation finale de la valeur en douane. Le Groupe spécial a constaté à juste titre que permettre la révision des décisions concernant les garanties uniquement après la publication de la détermination finale de la valeur en douane n'était pas conforme à l'article X:3 b). Un tel système n'est pas un système permettant la révision et la rectification dans les moindres délais des décisions concernant les garanties, mais simplement un système de révision des déterminations de la valeur en douane. Si un importateur décide de ne pas importer des marchandises parce qu'une garantie impose une charge financière trop lourde, il n'y aura jamais de détermination finale de la valeur en douane, et il sera donc impossible pour l'importateur d'obtenir une révision indépendante d'une décision concernant une garantie. Même dans les situations dans lesquelles l'importation a lieu et une détermination finale en matière d'évaluation en douane est établie, l'obligation d'attendre cette détermination avant de demander une révision indépendante de la garantie entraîne des délais inutiles.

⁷⁷ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 319 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, paragraphes 258 à 260).

65. Les Philippines contestent l'argument de la Thaïlande selon lequel, puisque le Groupe spécial a constaté qu'il était, en principe, acceptable au regard de l'article X:3 b) d'exiger que les importateurs engagent une révision interne avant de demander une révision indépendante d'une détermination en matière d'évaluation en douane, il doit être aussi admissible d'obliger les importateurs à attendre une détermination finale de la valeur en douane avant de demander une révision indépendante d'une décision concernant une garantie. L'obligation de demander d'abord une révision interne d'une détermination en matière d'évaluation en douane ne crée pas de lacune dans le système de révision, rendant ainsi la révision indépendante d'une détermination finale impossible dans certaines situations. En revanche, exiger des importateurs qu'ils attendent la détermination finale de la valeur en douane avant de demander une révision indépendante d'une décision concernant une garantie introduit une telle lacune. En outre, les Philippines affirment que, tandis que la révision interne d'une détermination de la valeur en douane est susceptible de contribuer à résoudre le problème d'évaluation, attendre la publication de la détermination finale de la valeur en douane ne contribue pas à la révision et la rectification dans les moindres délais d'une décision concernant une garantie.

C. *Arguments des participants tiers*

1. Australie

66. L'Australie estime que, pour examiner l'appel de la Thaïlande au titre de l'article III:2 du GATT de 1994, l'Organe d'appel doit d'abord examiner la question liminaire de savoir si le Groupe spécial a correctement identifié la mesure en cause. L'Australie considère que le Groupe spécial n'a pas dit clairement s'il s'agissait du système de TVA en soi, ou si la mesure comprenait les mécanismes employés pour recouvrer la TVA. L'Australie considère qu'il est difficile de séparer chaque composant du régime de TVA de la Thaïlande et observe que la question de savoir si la vente d'un produit est exemptée de TVA, ou si un revendeur peut demander des crédits de taxe en amont pour s'éviter cette charge fiscale, est pertinente et indissociable du régime fiscal lui-même.

67. Se référant au raisonnement suivi par le Groupe spécial *Argentine – Peaux et cuirs* et par le Groupe spécial du GATT *États-Unis – Boissons à base de malt*, l'Australie estime que le caractère administratif du mécanisme de recouvrement des taxes de la Thaïlande ne signifie pas *a priori* que ce mécanisme ne relève pas du champ d'application de la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994. Dans les circonstances de la présente affaire, les prescriptions administratives sont un mécanisme de recouvrement qui affecte le calcul de la charge cumulative de la TVA. Le non-respect des prescriptions administratives applicables aux revendeurs de cigarettes importées entraîne directement une charge fiscale plus élevée, alors que les revendeurs de cigarettes nationales sont totalement exemptés du paiement de la TVA. Par conséquent, le mécanisme de recouvrement

lui-même constitue une "taxe" aux fins de l'article III:2 puisqu'il peut entraîner une charge fiscale cumulative plus élevée pour le revendeur de cigarettes importées. Pour ce qui est de savoir si la charge fiscale qui pèse sur les cigarettes importées est "supérieure à" celle qui pèse sur les cigarettes nationales, l'Australie estime que les prescriptions administratives additionnelles applicables aux revendeurs de cigarettes importées, ainsi que le risque inhérent de charge fiscale plus élevée en cas de non-respect de ces prescriptions, devraient être pris en compte. Notant que la Thaïlande reconnaît qu'"un risque d'imposition supérieure peut donner lieu à une violation de l'article III:2"⁷⁸, l'Australie fait remarquer que lorsqu'une demande de crédit de taxe en amont d'un revendeur est rejetée, la charge fiscale effective est plus élevée, alors que ce risque n'est pas encouru par les revendeurs de cigarettes nationales, qui sont automatiquement exemptés de TVA.

68. En ce qui concerne les arguments de la Thaïlande selon lesquels le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les prescriptions administratives additionnelles accordaient un "traitement moins favorable" au sens de l'article III:4 du GATT de 1994, l'Australie ne souscrit pas à l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle "le droit de traiter les produits importés différemment peut inclure le droit d'imposer des prescriptions additionnelles ou plus complexes pour autant qu'elles n'équivalent pas à un traitement "moins favorable"⁷⁹. Au contraire, des groupes spéciaux et l'Organe d'appel ont constaté simplement qu'un traitement différent n'était pas suffisant pour une constatation d'incompatibilité avec l'article III:4. Tout en soulignant que toute détermination de l'existence d'un traitement moins favorable doit être faite au cas par cas, l'Australie demande à l'Organe d'appel de tenir compte des implications systémiques plus générales du seuil applicable pour une constatation d'incompatibilité au titre de l'article III:4. Pour l'Australie, la constatation de l'existence d'un traitement moins favorable formulée par le Groupe spécial sur la base de son point de vue selon lequel les mesures "pourrai[en]t potentiellement affecter", ou "peuvent potentiellement modifier", les conditions de concurrence semble impliquer un seuil plus bas que celui qui a été utilisé par les Groupes spéciaux *Chine – Publications et produits audiovisuels* ("on peut raisonnablement s'attendre à ce que")⁸⁰ et *Inde – Automobiles* ("très probablement").⁸¹

69. S'agissant de l'appel de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994, l'Australie est préoccupée par le fait que le Groupe spécial n'a identifié clairement ni la mesure incompatible

⁷⁸ Communication de l'Australie en tant que participant tiers, paragraphe 19 (citant la communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 81).

⁷⁹ Communication de l'Australie en tant que participant tiers, paragraphe 24 (citant la communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 129). (souligné par l'Australie)

⁸⁰ Communication de l'Australie en tant que participant tiers, paragraphe 26 (citant le rapport du Groupe spécial *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.1471).

⁸¹ Communication de l'Australie en tant que participant tiers, paragraphe 27 (citant le rapport du Groupe spécial *Inde – Automobiles*, paragraphe 7.201).

avec le GATT, ni les "lois et règlements" dont la mesure incompatible avec le GATT assurait le respect. Cette omission apparente "a porté atteinte à la capacité [du Groupe spécial] d'examiner le moyen de défense [au titre de l'article] XX d)".⁸² Le Groupe spécial aurait dû examiner si le mécanisme administratif de mise en œuvre de la TVA était conçu pour assurer la conformité avec le régime de TVA de la Thaïlande. Selon l'Australie, il apparaît que la conception de cette mesure assure, au moins en partie, ce respect. En outre, pour déterminer si la mesure était "nécessaire", il aurait fallu examiner l'éventail d'autres mesures possibles qui pouvaient assurer le respect du régime de TVA de la Thaïlande. L'Australie note à cet égard l'argument présenté par les Philippines au Groupe spécial selon lequel l'article XX d) ne peut pas justifier "à la fois les prescriptions administratives liées à la TVA imposées aux revendeurs de cigarettes importées et l'exemption accordée aux revendeurs de cigarettes nationales".⁸³

70. L'Australie souscrit au point de vue de la Thaïlande selon lequel l'acceptation d'une garantie est une décision provisoire qui ne relève pas du champ d'application de l'article X:3 b) du GATT de 1994. Les garanties sont des décisions intermédiaires prises dans l'attente d'une détermination finale en matière d'évaluation en douane, et elles sont difficiles à distinguer de cette détermination finale. En l'absence d'une référence expresse à un droit d'appel à une étape intermédiaire, il ne faudrait pas donner de l'article X:3 b) une lecture qui inclut un tel droit. Prenant note de la déclaration du Groupe spécial selon laquelle il pouvait "imaginer une situation dans laquelle la caractéristique provisoire d'une mesure ou détermination administrative exclurait cette mesure ou détermination du champ d'application de l'article X:3 b)", l'Australie fait valoir que le Groupe spécial n'a pas examiné ensuite si l'acceptation de garanties pour le paiement des droits de douane pouvait constituer une telle situation.⁸⁴ Exiger la révision externe d'une décision provisoire d'accepter une garantie pourrait de fait préjuger de la détermination finale en matière d'évaluation en douane que doit prendre l'organisme national compétent, et interférer avec cette décision. L'Australie considère que, pour autant que le droit de faire appel de la détermination finale puisse annuler une quelconque étape du processus, il ne devrait pas y avoir de droit de faire appel d'étapes individuelles intermédiaires de ce processus, à moins qu'un tel droit ne soit expressément prévu, ce qui n'est pas le cas à l'article X:3 b).

2. Union européenne

71. S'agissant de l'appel de la Thaïlande au titre de l'article III:2 du GATT de 1994, l'Union européenne croit comprendre que la mesure en cause consiste en l'exemption de la TVA sur la revente

⁸² Communication de l'Australie en tant que participant tiers, paragraphe 32.

⁸³ Communication de l'Australie en tant que participant tiers, paragraphe 35. (souligné dans l'original)

⁸⁴ Communication de l'Australie en tant que participant tiers, paragraphe 39 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1035).

de cigarettes nationales, par comparaison avec les prescriptions administratives additionnelles qui sont imposées sur les cigarettes importées afin d'obtenir le même niveau de charge fiscale. L'Union européenne considère qu'il y a violation *de jure* de l'article III:2 du GATT de 1994 lorsque, pour les produits nationaux uniquement, une exemption automatique de la TVA est incorporée dans la conception et la structure de la mesure, mais que le même résultat automatique n'est pas accordé en ce qui concerne les produits importés. L'Union européenne n'est pas d'accord avec la Thaïlande sur le fait que, pour être jugée incompatible avec la première phrase de l'article III:2, une mesure doit entraîner un *taux* d'imposition plus élevé pour les produits importés. Au lieu de cela, comme le Groupe spécial l'a dit dans l'affaire *Argentine – Peaux et cuirs*, la "charge fiscale" n'a pas besoin d'être la taxe en elle-même, mais peut aussi être dérivée des "aspects de systèmes fiscaux plus larges" qui sont visés par les disciplines de l'article III:2.⁸⁵ L'Union européenne ajoute que l'emploi du terme "indirectement" à l'article III:2 étaye le point de vue selon lequel le champ d'application de cette disposition inclut les situations où, comme en l'espèce, la mesure en cause contient des éléments qui affectent d'une manière défavorable uniquement les produits importés, en augmentant la charge fiscale totale qui pèse sur eux par rapport à celle qui pèse sur les produits nationaux.

72. L'Union européenne ne souscrit pas non plus à l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle l'analyse d'une mesure au titre de la première phrase de l'article III:2 doit consister en un exercice mathématique. Une interprétation aussi étroite donnerait aux Membres de l'OMC la possibilité de contourner la norme énoncée à l'article III:2. Qui plus est, il n'est pas approprié d'établir une distinction entre les mesures fiscales "de fond", telles que le taux d'imposition, et les "mesures d'administration fiscale", telles que les mesures en cause en l'espèce. L'Union européenne insiste sur le fait qu'une charge fiscale peut aussi être de nature non mathématique.

73. L'Union européenne observe qu'il apparaît que l'appel de la Thaïlande au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 soulève la question de savoir si, dans le cadre d'une analyse au titre de cette disposition, les groupes spéciaux doivent procéder à une analyse détaillée afin d'établir que la mesure en cause *affectera* la position concurrentielle des cigarettes importées d'une manière négative, ou si une analyse fondée sur la possibilité que la mesure en cause *puisse* affecter la position concurrentielle des cigarettes importées peut suffire pour constater l'existence d'une incompatibilité. L'Organe d'appel a dit que, pour établir l'existence d'une incompatibilité avec l'article III:4, les effets réels d'une mesure sur le marché n'avaient pas besoin d'être montrés. Au lieu de cela, il suffit de montrer qu'"il

⁸⁵ Communication de l'Union européenne en tant que participant tiers, paragraphe 18 (citant le rapport du Groupe spécial *Argentine – Peaux et cuirs*, note de bas de page 449 relative au paragraphe 11.152).

est probable qu'une telle mesure aboutira à ce résultat".⁸⁶ Des mesures antérieures ont aussi été jugées incompatibles avec l'article III:4 lorsqu'elles créaient une simple "incitation"⁸⁷ à favoriser les produits nationaux, ou que "l'on [pouvait] raisonnablement s'attendre"⁸⁸ à ce qu'elles modifient les conditions de concurrence. Par conséquent, il semble être suffisant qu'un groupe spécial détermine sur la base des données de fait disponibles que la mesure affectera *probablement* d'une manière négative les conditions de concurrence. Sans donner son avis sur la constatation du Groupe spécial au titre de l'article III:4, l'Union européenne encourage l'Organe d'appel à examiner cette constatation conformément à cette jurisprudence, et à voir dans quelle mesure les faits portés à la connaissance du Groupe spécial (c'est-à-dire, l'accumulation de toutes les prescriptions imposées aux revendeurs de cigarettes importées) permettent de s'attendre raisonnablement à ce que les produits importés soient traités d'une manière moins favorable, ou, en d'autres termes, donnent crédit à une conclusion allant dans ce sens.

74. S'agissant de l'appel de la Thaïlande concernant l'acceptation par le Groupe spécial de la pièce PHL-289, l'Union européenne estime que la première question sur laquelle l'Organe d'appel doit se prononcer est celle de savoir si la pièce PHL-289 a été ou non présentée à titre de réfutation. Si ce n'est pas le cas, alors le Groupe spécial a enfreint ses procédures de travail en admettant cet élément de preuve présenté en temps inopportun sans exiger un exposé de raisons valables et sans donner à la Thaïlande le droit de formuler des observations à cet égard. L'article 11 du Mémoire d'accord oblige les groupes spéciaux à respecter activement les droits des parties en matière de régularité de la procédure. Par conséquent, si le Groupe spécial a accepté et utilisé la pièce PHL-289 en contravention de ses procédures de travail, il aurait dû, au minimum, ménager à la Thaïlande la possibilité de formuler des observations. S'il ne l'a pas fait, on ne peut pas remédier à cette irrégularité en faisant valoir qu'une telle possibilité a été fournie au cours du réexamen intérimaire. L'Organe d'appel n'a pas besoin d'examiner le contenu du rapport intérimaire, puisque la question soulevée en appel est celle de savoir si la constatation formulée par le Groupe spécial dans son rapport, selon laquelle les personnes inscrites au registre de la TVA n'ont pas à déclarer les ventes de cigarettes nationales sur le formulaire Por.Por.30, était fondée exclusivement sur la pièce PHL-289. Pour finir, l'Union européenne observe que, même si l'Organe d'appel est d'accord avec la Thaïlande au sujet du traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289, c'est à la Thaïlande qu'incombe la charge d'expliquer pourquoi et comment la constatation finale formulée par le Groupe spécial au titre

⁸⁶ Communication de l'Union européenne en tant que participant tiers, paragraphe 27 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 215).

⁸⁷ Communication de l'Union européenne en tant que participant tiers, paragraphe 28 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 212; et le rapport de l'Organe d'appel *Inde – Automobiles*, paragraphes 7.195 à 7.198 et 7.201).

⁸⁸ Communication de l'Union européenne en tant que participant tiers, paragraphe 29 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.1471).

de l'article III:4 dépendait entièrement de la constatation factuelle du Groupe spécial concernant la déclaration des reventes de cigarettes nationales sur le formulaire Por.Por.30.

75. En ce qui concerne l'appel de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994, l'Union européenne considère que la question pertinente est de savoir si la mesure en cause assure le respect d'autres lois ou règlements qui ne sont pas incompatibles avec les règles de l'OMC. La mesure en cause en l'espèce est le traitement différent appliqué aux cigarettes importées par rapport aux cigarettes nationales, c'est-à-dire les prescriptions administratives additionnelles imposées aux cigarettes importées. Les lois ou règlements dont la mesure en cause vise à assurer le respect sont les lois de la Thaïlande relatives à la TVA. Étant donné que la mesure incompatible avec le GATT en cause fait partie du régime de TVA, l'Union européenne considère que le Groupe spécial a conclu à bon droit que les lois ou règlements dont la mesure en cause assurait le respect, c'est-à-dire les lois composant le régime de TVA thaïlandais, étaient aussi incompatibles avec les règles de l'OMC.

76. L'Union européenne estime que le Groupe spécial a constaté à juste titre que les décisions concernant l'imposition de garanties conformément à l'article 13 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* relevaient des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" visées à l'article X:3 b) du GATT de 1994. La qualification d'une mesure comme étant "provisoire" ou "finale" n'est pas cruciale pour que cette mesure relève du champ d'application de l'article X:3 b). La question clé est plutôt de savoir si la mesure administrative en cause a un effet direct et individuel important sur l'importateur. L'Union européenne soutient que ni le texte de l'article X:3 b), ni celui des autres paragraphes de l'article X, ne font de distinction entre les mesures administratives "provisoires" et "finales". À l'inverse, d'autres dispositions du GATT de 1994, comme l'article XV:2, mentionnent explicitement des mesures "finales". L'Union européenne souscrit aussi au raisonnement du Groupe spécial selon lequel l'objectif de régularité de la procédure qui sous-tend l'article X:3 b) étaye une interprétation de l'expression "mesure administrative" qui ne se limite pas aux déterminations administratives finales.

77. En outre, l'Union européenne estime que l'imposition d'une garantie est séparée et distincte de la détermination de la valeur en douane. Comme la détermination de la valeur de marchandises importées, l'imposition d'une garantie est un élément constitutif de l'imposition et du recouvrement de droits de douane. En revanche, elle n'est pas un élément constitutif de la détermination de la valeur en douane. C'est une mesure séparée et distincte, qui constitue une "mesure administrative" au sens de l'article X:3 b). L'Union européenne conteste aussi l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle l'imposition d'une garantie ne peut pas être révisée effectivement si l'on ne connaît pas les droits finals à acquitter, ainsi que l'invocation par la Thaïlande du rapport de l'Organe d'appel *États-Unis* –

Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane. Dans ce différend, l'Organe d'appel n'a pas exclu que, dans certaines circonstances, une garantie puisse constituer une "mesure particulière contre le dumping" relevant de l'article 17.4 de l'*Accord antidumping*.⁸⁹ Pour l'Union européenne, le même raisonnement étaye le point de vue selon lequel une garantie au titre de l'article 13 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* peut constituer une "mesure administrative se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b) du GATT de 1994.

78. Enfin, si l'Organe d'appel confirme la constatation du Groupe spécial selon laquelle l'acceptation d'une garantie au titre de l'article 13 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* constitue une "mesure administrative se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b) du GATT de 1994, l'Union européenne considère qu'un système qui requiert une détermination finale de la valeur en douane pour qu'il puisse être fait appel de l'imposition d'une garantie est contraire à l'article X:3 b). Les préoccupations de la Thaïlande quant au fait qu'un appel concernant une garantie puisse interférer avec le processus de prise de décisions de l'administration des douanes sont infondées. Les tribunaux sont en mesure de réviser de manière approfondie les décisions des autorités douanières. En outre, il se peut qu'ils n'aient pas besoin de réviser la détermination finale de la valeur en douane et puissent limiter leur analyse à la révision de la base ayant servi à fixer le montant de la garantie, n'interférant donc pas avec le processus de prise de décisions de l'administration des douanes. L'Union européenne ajoute qu'une fois que la valeur en douane finale est établie, un appel concernant l'imposition d'une garantie n'a plus lieu d'être puisque la garantie cesse de fait d'exister.

3. États-Unis

79. S'agissant de l'appel de la Thaïlande concernant la constatation du Groupe spécial relative au traitement moins favorable au titre de l'article III:4 du GATT de 1994, les États-Unis font valoir que, bien qu'un plaignant n'ait pas à démontrer l'incidence réelle d'une mesure sur le commerce, il doit établir que la mesure modifie les conditions de concurrence pour les produits importés. Les États-Unis se demandent si le simple risque qu'une modification des conditions de concurrence puisse se produire satisferait à cette prescription, étant donné qu'une constatation de l'existence d'un traitement moins favorable ne peut pas être fondée sur une simple affirmation ou spéculation.⁹⁰

80. Pour ce qui est de l'appel de la Thaïlande concernant le traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289, les États-Unis observent que les procédures de travail du Groupe spécial prévoyaient expressément la présentation d'éléments de preuve factuels, même après la première réunion de fond,

⁸⁹ Communication de l'Union européenne en tant que participant tiers, paragraphe 64 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, paragraphes 230 et 231).

⁹⁰ Déclaration finale des États-Unis à l'audience.

aux fins des réfutations, des réponses aux questions ou des observations sur les réponses aux questions. Les États-Unis ne se prononcent pas sur le point de savoir si l'élément de preuve en cause peut à bon droit être considéré comme ayant été présenté à ces fins. Quoi qu'il en soit, quand bien même il aurait pu le faire, le Groupe spécial n'était pas tenu, pour assurer la régularité de la procédure, de ménager à la Thaïlande une possibilité de présenter des observations concernant la pièce PHL-289. En outre, la Thaïlande a en fait répondu à l'élément de preuve dans le cadre du réexamen intérimaire, et le Groupe spécial a pris en compte cette réponse dans son évaluation des éléments de preuve. Par conséquent, les États-Unis ne voient pas bien quel droit de la Thaïlande en matière de régularité de la procédure n'a pas été respecté. Ils rappellent aussi que l'article 11 du Mémoire d'accord ménage aux groupes spéciaux un certain pouvoir discrétionnaire pour le traitement des éléments de preuve, et que les procédures de travail "n'imposent pas aux groupes spéciaux de règles strictes en ce qui concerne les délais pour la présentation des éléments de preuve".⁹¹

81. Les États-Unis ne prennent pas position sur la question de savoir si la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec les obligations au titre de l'article X:3 b) du GATT de 1994. Ils remarquent cependant que le Groupe spécial n'a pas accepté la catégorisation faite par la Thaïlande des mesures douanières en mesures "provisoires" et "non provisoires", et n'a donc pas formulé de constatation générale concernant ces catégories de mesures, ni cherché à définir les types de mesure précis qui relevaient du champ d'application de l'article X:3 b). Au lieu de cela, d'après les États-Unis, le Groupe spécial a examiné à bon droit si les garanties en cause constituaient des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" et, dans l'affirmative, si la Thaïlande avait manqué à l'obligation de prévoir la révision et la rectification dans les moindres délais de ces mesures. C'est cette même question qui est présentée en appel. Les États-Unis considèrent en outre que, contrairement à ce que la Thaïlande fait valoir en appel, ni le rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, ni les dispositions de l'*Accord sur l'évaluation en douane* ou de l'*Accord antidumping*, ne sont pertinents pour répondre à cette question. En ce qui concerne la question de savoir si une mesure satisfait à l'obligation de prévoir "de réviser et de rectifier dans les moindres délais", les États-Unis conviennent avec la Thaïlande et le Groupe spécial qu'une telle évaluation requiert une analyse au cas par cas, et conviennent avec le Groupe spécial que ce qu'il faut pour qu'une mesure soit prise "dans les moindres délais" dépendra du contexte factuel de la mesure spécifique en cause dans un différend.

⁹¹ Déclaration liminaire des États-Unis à l'audience (citant le rapport de l'Organe d'appel *Argentine – Chaussures, textiles et vêtements*, paragraphe 80).

III. Questions soulevées dans le présent appel

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

- a) S'agissant des constatations formulées par le Groupe spécial au titre de l'article III du GATT de 1994 en ce qui concerne le traitement accordé par la Thaïlande aux revendeurs de cigarettes importées, par rapport au traitement qu'elle accorde aux revendeurs de cigarettes nationales similaires:
- i) si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que la Thaïlande agissait d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994 en frappant les cigarettes importées d'une taxe sur la valeur ajoutée ("TVA") supérieure à celle qui frappait les cigarettes nationales similaires;
 - ii) si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que la Thaïlande agissait d'une manière incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994, et, en particulier:
 - si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que la Thaïlande accordait aux cigarettes importées un traitement moins favorable que le traitement accordé aux cigarettes nationales similaires;
 - si le Groupe spécial n'a pas garanti la régularité de la procédure, et donc ne s'est pas acquitté de son devoir au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord de procéder à une évaluation objective de la question, en acceptant et en utilisant la pièce PHL-289 sans ménager à la Thaïlande une possibilité de formuler des observations sur cet élément de preuve; et
 - si le Groupe spécial a fait erreur en rejetant le moyen de défense invoqué par la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994 en ce qui concerne la constatation d'incompatibilité formulée par le Groupe spécial au titre de l'article III:4; et
- b) si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation et son application de l'article X:3 b) du GATT de 1994 en constatant que la Thaïlande agissait d'une manière incompatible avec son obligation, au titre de cette disposition, de maintenir ou d'instituer des tribunaux ou des procédures indépendants afin de réviser dans les moindres délais les décisions concernant les garanties.

IV. Article III du GATT de 1994

A. Introduction

83. Les Philippines ont allégué devant le Groupe spécial que la législation thaïlandaise établissait une discrimination entre les revendeurs de cigarettes importées et les revendeurs de cigarettes nationales d'une manière incompatible avec l'article III:2 et l'article III:4 du GATT de 1994. Selon elles, la Thaïlande agit d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 parce qu'elle impose une TVA sur les cigarettes importées qui est supérieure à celle qui frappe les cigarettes nationales similaires en exemptant de TVA les ventes de cigarettes nationales.⁹² Les Philippines ont aussi allégué que la Thaïlande agissait d'une manière incompatible avec l'article III:4 parce que son système de TVA accordait un traitement moins favorable aux cigarettes importées en imposant aux revendeurs de cigarettes importées des prescriptions administratives plus contraignantes que celles imposées aux revendeurs de cigarettes nationales similaires.

84. S'agissant des deux allégations, le Groupe spécial a formulé des constatations favorables aux Philippines⁹³ et la Thaïlande fait appel de ces constatations. Avant d'examiner l'appel de la Thaïlande, nous décrivons les aspects pertinents du régime de TVA thaïlandais et identifions les mesures que le Groupe spécial a jugées incompatibles avec l'article III:2 et l'article III:4, respectivement, du GATT de 1994.

B. Aperçu des mesures en cause

1. Mesure contestée au titre de l'article III:2 du GATT de 1994

85. Aux fins de l'allégation formulée par les Philippines au titre de l'article III:2 du GATT de 1994, le Groupe spécial a examiné diverses dispositions du régime de TVA thaïlandais.⁹⁴

⁹² Les Philippines ont aussi allégué que, dans la détermination de la base d'imposition applicable aux cigarettes importées, la Thaïlande agissait d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994 en frappant les cigarettes importées d'une TVA supérieure à celle qui frappait les cigarettes nationales similaires. Le Groupe spécial a formulé une constatation favorable aux Philippines en ce qui concerne cette allégation, et la Thaïlande n'a pas fait appel de cette constatation. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.3 a))

⁹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.3 b) et c).

⁹⁴ Le Groupe spécial a indiqué que les mesures thaïlandaises spécifiquement indiquées dans la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Philippines étaient "les articles 81 et 82/7 du Code des impôts de la Thaïlande, l'article 3 1) du Décret royal n° 239 et l'Ordonnance du Département des impôts n° Por. 85/2542". Il a expliqué qu'au cours du différend, les parties avaient aussi mentionné d'autres dispositions se rapportant à l'application et à l'exemption de l'obligation d'acquitter la TVA. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.572)

86. La Thaïlande administre la TVA conformément au chapitre IV de la Loi promulguant le Code des impôts⁹⁵ (le "Code des impôts de la Thaïlande").⁹⁶ Le Code des impôts de la Thaïlande dispose qu'en règle générale, chaque personne inscrite au registre de la TVA⁹⁷ qui fait partie de la chaîne de distribution d'un produit est tenue d'acquitter la TVA.⁹⁸ Le taux de TVA généralement applicable aux ventes de produits en Thaïlande est de 7 pour cent *ad valorem*.⁹⁹ Pour la plupart des produits, on calcule la TVA en appliquant ce taux au prix de vente effectif du produit à chaque étape de la chaîne d'approvisionnement.¹⁰⁰ La TVA doit être déclarée tous les mois sur le formulaire fiscal Por.Por.30.¹⁰¹ Conformément à l'article 82/3 du Code des impôts de la Thaïlande, chaque mois fiscal, les vendeurs ont le droit de déduire la "taxe en amont", acquittée sur l'achat des marchandises au vendeur précédent, de la "taxe en aval" recouvrée auprès de l'acheteur suivant des marchandises.¹⁰² Le montant de la TVA à acquitter en vertu de la législation thaïlandaise pour une transaction de vente est par conséquent le montant à acquitter une fois la taxe en amont déduite de la taxe en aval.¹⁰³ Lorsque la taxe en aval est supérieure à la taxe en amont, la taxe exigible est égale à la différence entre les deux. Lorsque la taxe en amont est supérieure à la taxe en aval, la différence est traitée comme un crédit de taxe et le vendeur est en droit de bénéficier d'un remboursement de la taxe ou d'appliquer le crédit sur des montants futurs de TVA.¹⁰⁴

87. Cependant, s'agissant des ventes de cigarettes, le système de TVA thaïlandais fonctionne différemment sur deux aspects principaux. Premièrement, au lieu d'appliquer le taux d'imposition au prix de vente effectif, on calcule la TVA pour chaque étape de la chaîne d'approvisionnement des cigarettes, à commencer par la vente initiale de cigarettes effectuée en Thaïlande par le Monopole thaïlandais des tabacs ("TTM") ou par un importateur, en appliquant le taux de 7 pour cent au prix de vente au détail maximum ("MRSP"), le prix de référence fixé par le gouvernement thaïlandais pour

⁹⁵ Government of the Kingdom of Thailand, The Council of Regency, The Act Promulgating the Revenue Code, B.E. 2481 (pièce PHL-94 présentée au Groupe spécial).

⁹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.573 (faisant référence au chapitre IV, intitulé "Taxe sur la valeur ajoutée", comprenant les articles 77 à 90 du Code des impôts de la Thaïlande).

⁹⁷ Les obligations en matière de TVA prévues par le Code des impôts de la Thaïlande s'appliquent aux personnes inscrites au registre de la TVA. En vertu de l'article 85 du Code des impôts de la Thaïlande, tous les vendeurs sont tenus de déposer une demande d'inscription au registre de la TVA avant de démarrer une activité de vente de marchandises ou de fourniture de services. L'article 81 du Code des impôts de la Thaïlande exempte de l'inscription au registre de la TVA les entreprises dont l'activité consiste à vendre uniquement des marchandises exemptées de TVA ainsi que les entreprises dont les ventes annuelles sont inférieures à 1,8 million de baht. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.687 à 7.689 et note de bas de page 1243 y relative)

⁹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.574 et 7.580 (faisant référence, entre autres, au Code des impôts de la Thaïlande, article 82 et article 82/3).

⁹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.457.

¹⁰⁰ Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 947 relative au paragraphe 7.460.

¹⁰¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.634 et 7.652.

¹⁰² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.579.

¹⁰³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.580 et 7.628.

¹⁰⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.581.

chaque marque de cigarettes.¹⁰⁵ Cela veut dire que, puisque la TVA est basée sur le même prix fixe à chaque étape de la chaîne d'approvisionnement, le montant de la TVA calculé est le même pour chaque transaction de vente le long de cette chaîne. En outre, puisque le montant de la TVA acquittée par un revendeur de cigarettes à un vendeur précédent sous la forme d'une taxe en amont est le même que le montant que le revendeur recouvre auprès d'un acheteur ultérieur sous la forme d'une taxe en aval, ces montants, sous réserve que certaines prescriptions administratives soient respectées, se compenseront, la TVA à acquitter étant, par conséquent, nulle.

88. Deuxièmement, la législation thaïlandaise prévoit une exemption de la TVA pour toutes les ventes de cigarettes nationales par des revendeurs faisant partie de la chaîne de distribution des cigarettes nationales. Ainsi, les revendeurs de cigarettes nationales ne sont pas tenus d'acquitter la TVA en raison de l'exemption prévue à l'article 81 1) v) du Code des impôts de la Thaïlande, à l'article 3 1) du Décret royal de la Thaïlande pris en vertu du Code des impôts de la Thaïlande¹⁰⁶ ("Décret royal n° 239") et dans l'Ordonnance du Département des impôts n° Por. 85/2542¹⁰⁷ de la Thaïlande ("Ordonnance n° Por. 85/2542").¹⁰⁸

89. L'article 81 1) v) du Code des impôts de la Thaïlande dispose ce qui suit:

Article 81. Il existera une exemption de la taxe sur la valeur ajoutée pour les transactions ci-après:

1) Vente de marchandises non destinées à l'exportation ou fourniture de services comme indiqué ci-après:

...

v) Vente de marchandises ou fourniture de services désignés par un décret royal.¹⁰⁹ (note de bas de page omise)

90. L'article 3 1) du Décret royal n° 239 dispose ce qui suit:

¹⁰⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.460 et note de bas de page 947 y relative, et paragraphes 7.577 et 7.578 (faisant référence au Code des impôts de la Thaïlande, article 79/5 et article 82/7). Bien que les cigarettes ne puissent pas être vendues à des prix supérieurs au MRSP, elles peuvent être vendues à des prix qui lui sont inférieurs. (*Ibid.*, paragraphe 7.463)

¹⁰⁶ Government of the Kingdom of Thailand, Royal Decree Issued under the Revenue Code Governing Exemption from Value Added Tax (No. 239) B.E. 2534 (pièce PHL-217 présentée au Groupe spécial).

¹⁰⁷ Government of the Kingdom of Thailand, Order of Revenue Department No. Por. 85/2542, Re Computation of Tax Base for Importation and Sale of Tobacco According to Category and Type Prescribed by Director-General and Approved by Minister under Section 79/5 of Revenue Code, and Preparation of Tax Invoice in Case of Sale of Tobacco under Section 86/5(2) of Revenue Code (pièce PHL-95 présentée au Groupe spécial).

¹⁰⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.591.

¹⁰⁹ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.584.

Article 3. Il existera une exemption de la taxe sur la valeur ajoutée pour les activités ci-après:

1) Vente de cigarettes produites par un fabricant qui est un organisme public où le vendeur n'est pas le fabricant qui produit ces cigarettes ...¹¹⁰

91. Comme le Groupe spécial l'a expliqué, puisque le TTM est le seul fabricant de cigarettes en Thaïlande et que c'est un organisme public thaïlandais, ces dispositions exemptent de la TVA les revendeurs de cigarettes de la marque TTM.¹¹¹ Le Groupe spécial a donc conclu que, en ce qui concerne les ventes de cigarettes nationales, le TTM était assujettis à la TVA, tandis que les revendeurs de cigarettes nationales ne l'étaient pas.¹¹²

92. S'agissant des cigarettes importées, le Groupe spécial a indiqué ce qui suit:

Il n'existe aucune exemption de ce type pour les cigarettes importées. Ainsi, le grossiste, lorsqu'il revend ultérieurement les cigarettes importées au détaillant, par exemple, est tenu d'acquitter une TVA égale à 7 pour cent du MRSP. Cette obligation d'acquitter la TVA intervient à chaque étape ultérieure de la transaction jusqu'à ce que les consommateurs achètent les cigarettes importées. Chaque agent assujetti à la TVA qui fait partie de la chaîne de distribution des cigarettes importées peut demander un remboursement des montants excédentaires de TVA acquittés, sur la base du montant des crédits de TVA obtenus lors de l'achat de cigarettes auprès d'un vendeur précédent, en déposant le formulaire Por.Por.30 auprès des autorités thaïlandaises.¹¹³ (note de bas de page omise)

93. Enfin, le Groupe spécial a fait référence à certaines "[a]utres dispositions pertinentes" qu'il a examinées, y compris l'article 82/5 du Code des impôts de la Thaïlande, qui indiquait les cas dans lesquels des personnes inscrites au registre de la TVA n'étaient pas autorisées à déduire la taxe en amont lors du calcul de la taxe à acquitter au titre de l'article 82/3.¹¹⁴ L'article 82/5 dispose qu'un crédit de taxe sera refusé dans les six cas suivants:

i) il n'y a pas de facture fiscale ou elle ne peut être présentée pour prouver que la taxe en amont a été recouvrée, sauf s'il existe une raison valable conformément aux règles et conditions prescrites par le Directeur général;

¹¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.585.

¹¹¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.585. L'Ordonnance n° Por. 85/2542 confirme aussi que le premier acheteur de cigarettes auprès du TTM est exempté de la TVA conformément à l'article 81 1) v) du Code des impôts de la Thaïlande. (*Ibid.*, paragraphe 7.586)

¹¹² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.590 et 7.591.

¹¹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.591.

¹¹⁴ Rapport du Groupe spécial point VII.E.3 d) et paragraphe 7.593.

- ii) une facture fiscale contient des renseignements qui sont incorrects ou inappropriés sur le fond conformément aux règles et conditions prescrites par le Directeur général;
- iii) la taxe en amont n'est pas directement liée à l'activité menée par un fournisseur conformément aux règles et conditions prescrites par le Directeur général;
- iv) la taxe en amont découle de frais de représentation ou de frais de caractère similaire conformément aux règles et conditions prescrites par le Directeur général;
- v) la taxe en amont figure sur une facture fiscale délivrée par une personne qui n'est pas autorisée à le faire au titre de la division 10; ou
- vi) il s'agit d'une taxe en amont désignée par le Directeur général avec l'approbation du Ministre.¹¹⁵

94. En résumé, lorsqu'il a évalué l'allégation formulée par les Philippines au titre de l'article III:2 au sujet des revendeurs de cigarettes, le Groupe spécial a examiné collectivement plusieurs dispositions de la législation thaïlandaise. Il a d'abord indiqué que les revendeurs de cigarettes importées étaient tenus d'acquitter la TVA au titre de l'article 82/7 du Code des impôts de la Thaïlande et que les revendeurs de cigarettes nationales étaient exemptés de l'obligation d'acquitter la TVA conformément à l'article 81 1) v) du Code des impôts de la Thaïlande, de l'article 3 1) du Décret royal n° 239 et de l'Ordonnance n° Por. 85/2542.¹¹⁶ Reconnaissant que le montant de la TVA à acquitter correspond à la taxe en aval minorée de la taxe en amont¹¹⁷, le Groupe spécial a ensuite évalué si les revendeurs de cigarettes importées pouvaient bénéficier "automatiquement" d'un crédit de taxe en amont.¹¹⁸ Le Groupe spécial a constaté que ces revendeurs n'obtiendraient pas de crédit de taxe en amont s'ils ne satisfaisaient pas à certaines conditions, à savoir: i) remplir et déposer le formulaire Por.Por.30; ii) présenter une facture fiscale complète et exacte concernant une transaction (ou satisfaire à d'autres conditions prévues par l'article 82/5 du Code des impôts de la Thaïlande); ou iii) respecter d'autres prescriptions en matière de tenue de registres.¹¹⁹ Sur cette base, le Groupe spécial a conclu que "les revendeurs de cigarettes nationales [étaient] exemptés *de jure* de TVA, tandis que la même exemption n'[était] pas accordée aux revendeurs de cigarettes importées, étant

¹¹⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.593.

¹¹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.621 et 7.622.

¹¹⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.628.

¹¹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.632.

¹¹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.634.

donné que les crédits d'impôt ne compens[aient] pas automatiquement et irrévocablement dans chaque cas les montants de la taxe que les [revendeurs] de cigarettes importées [étaient] tenus d'acquitter".¹²⁰

95. Par conséquent, la mesure que le Groupe spécial a analysée au titre de l'article III:2 du GATT de 1994 consiste en une exemption de l'obligation d'acquitter la TVA pour les revendeurs de cigarettes nationales et en l'imposition de la TVA aux revendeurs de cigarettes importées lorsqu'ils ne satisfont pas aux conditions prescrites pour l'obtention des crédits de taxe en amont nécessaires pour que la TVA à acquitter soit nulle.

2. Mesure contestée au titre de l'article III:4 du GATT de 1994

96. Aux fins de l'allégation formulée par les Philippines au titre de l'article III:4 du GATT de 1994, le Groupe spécial a aussi examiné une série de dispositions du régime de TVA thaïlandais.¹²¹

97. En vertu de l'article 81/2 du Code des impôts de la Thaïlande, les entreprises exemptées de TVA sont également dispensées de respecter les dispositions du chapitre IV du Code des impôts de la Thaïlande. Par conséquent, puisque les revendeurs de cigarettes nationales sont exemptés de TVA, ils sont aussi dispensés de l'obligation de respecter les prescriptions administratives liées à la TVA figurant dans le chapitre IV.¹²² Le Groupe spécial a examiné diverses prescriptions qui, selon les Philippines, s'appliquaient uniquement aux revendeurs de cigarettes importées et pas aux revendeurs de cigarettes nationales. Il a conclu que trois ensembles de prescriptions administratives liées à la TVA imposaient une charge administrative additionnelle uniquement aux revendeurs de cigarettes importées.¹²³

98. Premièrement, l'article 83/1 du Code des impôts de la Thaïlande impose à toute personne inscrite au registre de la TVA l'obligation de déposer une déclaration fiscale, à savoir le formulaire

¹²⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.644.

¹²¹ Les Philippines ont indiqué les dispositions pertinentes ci-après se rapportant aux prescriptions administratives liées à la TVA appliquées par la Thaïlande: les articles 81 et 82/7 du Code des impôts de la Thaïlande; le Décret royal n° 239; et l'Ordonnance n° Por. 85/2542. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.649)

¹²² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.688 à 7.690.

¹²³ Les Philippines ont aussi allégué devant le Groupe spécial que les revendeurs de cigarettes importées étaient soumis à des prescriptions liées aux factures fiscales et à des procédures de vérification auxquelles les revendeurs de cigarettes nationales n'étaient pas soumis. S'agissant de la prescription imposant d'établir et de conserver des factures fiscales, le Groupe spécial a constaté que les Philippines n'avaient pas répondu à l'argument de la Thaïlande selon lequel les récépissés des ventes, que tous les fournisseurs inscrits ou non au registre de la TVA devaient conserver, pouvaient servir de factures fiscales, et que les Philippines n'avaient pas pleinement expliqué leur argument selon lequel l'utilisation du MRSP comme base d'imposition rendrait plus contraignante pour les revendeurs de cigarettes importées la prescription imposant d'établir une facture fiscale. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.706 et 7.707) S'agissant des procédures de vérification, le Groupe spécial a constaté que les revendeurs de cigarettes tant importées que nationales étaient assujettis à des procédures similaires. (*Ibid.*, paragraphe 7.718)

Por.Por.30, tous les mois, quel que soit le type de marchandises vendues et/ou de services fournis.¹²⁴ Les revendeurs de marchandises frappées de la TVA, telles que les cigarettes importées, sont donc tenus de déposer un formulaire Por.Por.30. Les revendeurs qui vendent exclusivement des marchandises exemptées de TVA, telles que les cigarettes nationales, ne sont pas tenus d'être inscrits au registre de la TVA et, par conséquent, sont exemptés de cette prescription.¹²⁵ Lorsqu'un revendeur vend à la fois des cigarettes nationales et d'autres marchandises qui sont, elles, frappées de la TVA, ce revendeur, en raison de ses ventes de ces marchandises, a l'obligation de déposer le formulaire Por.Por.30. Le Groupe spécial a constaté toutefois que ce revendeur n'était pas tenu de déclarer ses ventes de cigarettes nationales exemptées de TVA sur ce formulaire.¹²⁶ Il a conclu par conséquent que les revendeurs de cigarettes importées étaient soumis à une charge administrative plus lourde s'agissant de l'obligation de remplir et de présenter le formulaire Por.Por.30 pour les raisons suivantes: i) un revendeur de cigarettes nationales qui fait exclusivement le commerce des marchandises exemptées de TVA et qui n'est donc pas tenu de s'inscrire aux fins de la TVA est exempté de l'obligation de déposer un formulaire Por.Por.30, alors que la même exemption n'est pas accordée aux revendeurs de cigarettes importées; et ii) un revendeur de cigarettes qui est inscrit au registre de la TVA n'a pas besoin de déclarer des ventes de cigarettes nationales lorsqu'il remplit le formulaire Por.Por.30.¹²⁷ Dans le présent rapport, nous désignons collectivement ce premier ensemble de prescriptions comme les "prescriptions relatives au formulaire Por.Por.30".

99. Deuxièmement, l'article 87 du Code des impôts de la Thaïlande prescrit aux revendeurs de cigarettes importées d'établir et de conserver des relevés de la taxe en amont et de la taxe en aval ainsi que des relevés des marchandises et des matières premières.¹²⁸ Les revendeurs de cigarettes importées sont aussi soumis à l'obligation de fournir des relevés des recettes et des dépenses, obligation dont sont exemptés les revendeurs qui vendent exclusivement des cigarettes nationales.¹²⁹ Le Groupe spécial a donc conclu que les revendeurs de cigarettes importées, mais pas les revendeurs de cigarettes nationales, étaient soumis à l'obligation de remplir et de fournir des relevés.¹³⁰ Il a constaté en outre que l'article 87/3 du Code des impôts de la Thaïlande prescrivait aux revendeurs de cigarettes importées de conserver davantage de renseignements à des fins de comptabilité et de vérification que ceux qui étaient exigés des revendeurs de cigarettes nationales.¹³¹ Dans le présent rapport, nous

¹²⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.686.

¹²⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.694.

¹²⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.703.

¹²⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.704.

¹²⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.654.

¹²⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.710.

¹³⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.715.

¹³¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.717.

désignons collectivement ce deuxième ensemble de prescriptions comme les "prescriptions en matière de déclaration et de tenue de registres".

100. Troisièmement, les articles 89 et 90 du Code des impôts de la Thaïlande soumettent les personnes inscrites au registre de la TVA à diverses pénalités et autres sanctions associées au non-respect des prescriptions administratives liées à la TVA énoncées dans le chapitre IV du Code des impôts de la Thaïlande.¹³² Les revendeurs de marchandises qui sont frappées de la TVA, telles que les cigarettes importées, sont par conséquent passibles de ces pénalités et autres sanctions, tandis que les revendeurs qui vendent exclusivement des cigarettes nationales ne le sont pas. Dans le présent rapport, nous désignons collectivement ce troisième ensemble de prescriptions comme les "pénalités et autres sanctions".

101. En résumé, le Groupe spécial a constaté que la Thaïlande imposait ces trois ensembles de prescriptions uniquement aux revendeurs de cigarettes importées.¹³³ À l'exception de la question de savoir si les ventes de cigarettes nationales doivent être déclarées sur le formulaire Por.Por.30, qui est examinée plus loin dans la section IV.D.2 de notre rapport, les participants ne contestent pas en appel les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les prescriptions relatives au formulaire Por.Por.30, les prescriptions en matière de déclaration et de tenue de registres et les pénalités et autres sanctions sont imposées uniquement aux revendeurs de cigarettes importées, et pas aux revendeurs de cigarettes nationales.¹³⁴

¹³² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.719, 7.720 et 7.722. Le Groupe spécial a analysé ces pénalités et autres sanctions comme faisant partie des prescriptions administratives additionnelles en cause, et aucun des participants n'a contesté cette façon de procéder. Nous faisons observer qu'elles ne sont pas des prescriptions administratives en tant que telles, mais plutôt la conséquence du non-respect des prescriptions administratives liées à la TVA. Néanmoins, comme le Groupe spécial, nous traitons les pénalités et autres sanctions comme faisant partie des prescriptions administratives additionnelles pertinentes aux fins de notre rapport.

¹³³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.722.

¹³⁴ Le Groupe spécial n'a formulé aucune constatation concernant la mesure dans laquelle les revendeurs de cigarettes vendaient exclusivement des cigarettes nationales, exclusivement des cigarettes importées, ou à la fois des cigarettes nationales et des cigarettes importées, ni concernant la mesure dans laquelle les circuits de distribution des cigarettes nationales et des cigarettes importées se chevauchaient en Thaïlande. Bien qu'il ait pris acte d'éléments de preuve présentés par les Philippines selon lesquels plus de 20 pour cent des revendeurs de cigarettes en Thaïlande ne vendaient pas de cigarettes importées, le Groupe spécial a considéré que les Philippines n'avaient pas démontré pourquoi les 68 000 entreprises concernées avaient décidé de ne pas vendre de cigarettes importées et il a aussi pris note de l'argument de la Thaïlande selon lequel un grand nombre de ces entreprises étaient exemptées de l'obligation d'acquitter la TVA en raison de leur faible chiffre d'affaires annuel. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.725 et 7.727, et note de bas de page 1300 relative au paragraphe 7.736) En vertu de l'article 81/1 et de l'article 81/2 du Code des impôts de la Thaïlande, les petites entreprises (c'est-à-dire les entreprises dont les ventes annuelles sont inférieures à 1,8 million de baht) sont exemptées de toutes les obligations prévues au chapitre IV du Code des impôts de la Thaïlande. (*Ibid.*, paragraphe 7.689 et note de bas de page 1243 y relative)

102. En conséquence, la mesure que le Groupe spécial a analysée au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 consiste en une exemption des trois ensembles de prescriptions administratives liées à la TVA pour les revendeurs de cigarettes nationales et en l'imposition de ces prescriptions administratives aux revendeurs de cigarettes importées.

103. Compte tenu de ce qui précède, nous passons maintenant à l'évaluation des allégations d'erreur formulées en appel par la Thaïlande au titre de l'article III:2 et de l'article III:4 du GATT de 1994.

C. *Article III:2 du GATT de 1994*

104. La Thaïlande fait appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle:

... s'agissant de l'exemption de la TVA pour les revendeurs de cigarettes nationales, la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 en frappant les cigarettes importées d'une TVA supérieure à celle qui frappait les cigarettes nationales similaires du fait qu'elle a accordé l'exemption de l'obligation d'acquitter la TVA seulement aux revendeurs de cigarettes nationales.¹³⁵

105. La Thaïlande soulève deux questions principales en appel. Premièrement, elle allègue que le Groupe spécial a fait erreur parce que les mesures qu'il a jugées incompatibles avec la première phrase de l'article III:2 n'étaient pas des mesures fiscales relevant du champ d'application de cette disposition. Au lieu de cela, selon la Thaïlande, les mesures impliquent uniquement des prescriptions administratives qui relèvent du champ d'application de l'article III:4, et non de l'article III:2. Deuxièmement, la Thaïlande allègue que, même si les mesures relèvent du champ d'application de l'article III:2, elles ne frappent pas les cigarettes importées de taxes supérieures à celles qui frappent les cigarettes nationales. Selon elle, il ne peut y avoir une incompatibilité avec l'article III:2 à cause de l'obligation de respecter la formalité administrative de dépôt d'un formulaire fiscal ou de la limitation de la disponibilité des crédits de taxe aux seules transactions qui sont documentées et légitimes.

¹³⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.3 b); voir aussi le paragraphe 7.644. Lorsqu'il a évalué l'allégation des Philippines au titre de l'article III:2, le Groupe spécial a effectué une analyse en deux étapes pour déterminer: i) si les produits importés et les produits nationaux en cause étaient "similaires"; et ii) si, du fait de la mesure contestée, les produits importés étaient frappés d'une taxe ou imposition intérieure supérieure à celle qui frappait les produits nationaux similaires. (*Ibid.*, paragraphe 7.569) S'agissant de la similarité, le Groupe spécial a constaté que les cigarettes importées en cause étaient des cigarettes nationales "similaires" situées dans les mêmes segments de prix. (*Ibid.*, paragraphes 7.451 et 7.597) La Thaïlande n'a pas fait appel de cette constatation.

106. Les Philippines font valoir que le Groupe spécial a établi à bon droit au titre de l'article III:2 que les cigarettes importées étaient frappées d'une taxe supérieure à celle qui frappait les cigarettes nationales similaires. Elles considèrent que le Groupe spécial aurait pu limiter son analyse et constater simplement que les revendeurs de cigarettes importées étaient tenus d'acquitter la TVA, tandis que les revendeurs de cigarettes nationales, au moyen d'une exemption complète de la TVA, ne l'étaient pas. Les Philippines ajoutent que, alors qu'il n'avait pas besoin de le faire, le Groupe spécial a procédé à une analyse plus poussée et a constaté à bon droit l'existence d'une taxe discriminatoire parce que les revendeurs de cigarettes importées, dans certaines circonstances définies dans la législation thaïlandaise, pouvaient ne pas satisfaire aux conditions nécessaires pour une compensation de la TVA à acquitter. Les Philippines rejettent l'argument de la Thaïlande selon lequel les formalités administratives associées à l'obligation d'acquitter la TVA ne peuvent pas donner lieu à l'imposition d'une taxe supérieure au titre de l'article III:2.

107. Avant de passer à l'évaluation du fond de l'allégation d'erreur formulée en appel par la Thaïlande, nous estimons qu'il est nécessaire de rappeler la mesure que le Groupe spécial a jugée incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994. La Thaïlande affirme qu'il n'est pas contesté en l'espèce que le taux de TVA qu'elle applique est de 7 pour cent tant pour les cigarettes importées que pour les cigarettes nationales, et que le Groupe spécial a constaté que le montant total de la TVA est recouvré à la fois auprès du producteur national et des importateurs au moment de la vente initiale.¹³⁶ La Thaïlande fait valoir que, de ce fait, la constatation du Groupe spécial ne reposait pas sur la charge fiscale prévue par la législation thaïlandaise relative à la TVA, mais reposait uniquement sur la différence dans les "prescriptions administratives" applicables aux reventes de cigarettes importées et de cigarettes nationales et sur les conséquences du non-respect de ces prescriptions.¹³⁷

108. Nous considérons que la description faite par la Thaïlande de la mesure analysée par le Groupe spécial au titre de l'article III:2 comme étant des "prescriptions administratives" en rapport avec la TVA est à la fois pas assez et trop large. La description n'est pas assez large parce qu'elle ne prend pas en compte l'exemption complète de la TVA accordée aux reventes de cigarettes nationales et ne tient donc pas compte du fait que la TVA devra, dans les cas où certaines conditions prescrites par la législation thaïlandaise ne seront pas remplies, être acquittée par les revendeurs de cigarettes importées, mais jamais par les revendeurs de cigarettes nationales. Pour cette raison, l'observation de la Thaïlande selon laquelle le producteur national et l'importateur acquittent le même montant de TVA

¹³⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 73 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.590).

¹³⁷ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphes 74 et 75.

est incomplète parce qu'elle ne tient pas compte du fait qu'en vertu de la législation thaïlandaise, les revendeurs ultérieurs de cigarettes importées, mais pas les revendeurs ultérieurs de cigarettes nationales, pourront aussi être tenus d'acquitter la TVA. Dans le même temps, la description faite par la Thaïlande est trop large parce que la mesure pertinente aux fins de l'examen par le Groupe spécial de l'allégation formulée par les Philippines au titre de l'article III:2 ne comprend pas toutes les prescriptions administratives évaluées par le Groupe spécial en ce qui concerne l'allégation formulée par les Philippines au titre de l'article III:4.¹³⁸ Comme nous l'avons expliqué, la mesure pertinente analysée par le Groupe spécial au titre de l'article III:2 consiste en une exemption de la TVA pour les revendeurs de cigarettes nationales et en l'imposition de la TVA aux revendeurs de cigarettes importées lorsqu'ils ne satisfont pas aux conditions prescrites pour l'obtention des crédits de taxe en amont nécessaires pour que la TVA à acquitter soit nulle.¹³⁹

109. Sur la base de cette interprétation de la mesure de la Thaïlande, nous passons maintenant à l'appel de la Thaïlande concernant la constatation formulée par le Groupe spécial au titre de la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994.

110. L'article III du GATT de 1994, intitulé "Traitement national en matière d'impositions et de réglementation intérieures", énonce les obligations qui interdisent l'application par les Membres de taxes et de mesures de réglementation intérieures de manière à protéger la production nationale. Les diverses dispositions de l'article III ont donc pour effet de faire en sorte que les Membres garantissent l'égalité des conditions de concurrence entre les produits importés et les produits nationaux sur leurs marchés intérieurs.¹⁴⁰

111. La première phrase de l'article III:2 dispose ce qui suit:

Les produits du territoire de tout Membre importés sur le territoire de tout autre Membre ne seront pas frappés, directement ou

¹³⁸ Dans son analyse au titre de l'article III:2, le Groupe spécial a indiqué les dispositions de la législation thaïlandaise qui énonçaient les conditions d'obtention d'un crédit de taxe en amont. Il a considéré qu'un revendeur de cigarettes importées serait soumis à la TVA s'il ne remplissait pas et ne déposait pas correctement le formulaire Por.Por.30, ou s'il ne présentait pas, comme il est indiqué à l'article 82/5 1) et 2) du Code des impôts de la Thaïlande, une facture fiscale complète et exacte concernant une transaction. Le Groupe spécial a aussi indiqué qu'il ne serait pas possible de bénéficier d'un crédit de taxe en amont si certaines prescriptions en matière de déclaration et de tenue de registres n'étaient pas respectées, ou d'autres conditions énoncées à l'article 82/5 du Code des impôts de la Thaïlande, n'étaient pas remplies. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.634) En revanche, nous notons que, dans son examen de l'allégation formulée par les Philippines au titre de l'article III:4, le Groupe spécial a évalué diverses prescriptions administratives en plus des prescriptions relatives au formulaire Por.Por.30, mais n'a pas examiné les conditions énoncées à l'article 82/5 du Code des impôts de la Thaïlande.

¹³⁹ Voir *supra*, la paragraphe 95.

¹⁴⁰ Rapport de l'Organe d'appel *Japon – Boissons alcooliques II*, pages 18 à 20. Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Boissons alcooliques*, paragraphes 119 et 127; et les rapports de l'Organe d'appel *Chine – Pièces automobiles*, paragraphe 161.

indirectement, de taxes ou autres impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent, directement ou indirectement, les produits nationaux similaires.

112. La première phrase de l'article III:2 sert donc à interdire l'imposition de taxes ou autres impositions intérieures discriminatoires sur les produits importés par rapport aux produits nationaux similaires. Dans son appel, la Thaïlande nous demande de traiter deux questions: le point de savoir si sa mesure relève du champ d'application de la première phrase de l'article III:2; et, dans l'affirmative, si les taxes ou impositions qui frappent les produits importés en application de la mesure de la Thaïlande sont "supérieures" à celles qui frappent les produits nationaux similaires. La première phrase de l'article III:2 concerne les circonstances dans lesquelles des produits importés et des produits nationaux similaires sont frappés "directement ou indirectement" de taxes ou autres impositions intérieures "de quelque nature qu'elles soient". Ce libellé laisse entendre que la disposition s'applique à un large éventail de mesures.¹⁴¹ S'agissant de la prescription "non ... supérieures à", l'Organe d'appel a précisé qu'une constatation d'incompatibilité au titre de la première phrase de l'article III:2 n'était pas subordonnée à "l'existence d'effets sur le commerce" et que même le plus petit dépassement était de trop.¹⁴² Aux fins de notre examen de l'appel de la Thaïlande, une mesure qui frappe des produits de taxes ou autres impositions intérieures peut être examinée au regard de la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994. Lorsqu'une telle mesure frappe des produits importés de taxes ou impositions supérieures à celles qui frappent les produits nationaux similaires, elle sera incompatible avec la première phrase de l'article III:2.

113. La Thaïlande fait valoir que, puisque la mesure pertinente se rapporte uniquement à des prescriptions administratives et aux conséquences financières du non-respect de ces prescriptions, elle aurait dû être évaluée par le Groupe spécial au regard de l'article III:4 et non de l'article III:2, du GATT de 1994. Selon elle, les prescriptions administratives relatives au recouvrement de taxes, ou les conséquences résultant du non-respect de ces prescriptions, ne sont pas soumises aux disciplines de l'article III:2, "même si le non-respect de ces prescriptions administratives peut avoir des conséquences financières pour un produit importé".¹⁴³ Les Philippines font valoir que le Groupe spécial a constaté à juste titre que la mesure de la Thaïlande relevait du champ d'application de l'article III:2.

114. Comme nous l'avons déjà expliqué, nous n'acceptons pas la qualification par la Thaïlande de la mesure contestée par les Philippines et jugée par le Groupe spécial incompatible avec l'article III:2, comme étant des prescriptions administratives. Pour les raisons exposées plus haut, nous n'acceptons

¹⁴¹ Rapport de l'Organe d'appel *Canada – Périodiques*, page 22.

¹⁴² Rapport de l'Organe d'appel *Japon – Boissons alcooliques II*, page 26.

¹⁴³ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 71.

pas non plus la position de la Thaïlande selon laquelle la mesure en cause ne se rapporte pas aux charges fiscales respectives imposées sur les cigarettes importées et les cigarettes nationales. La mesure de la Thaïlande soumet les revendeurs de cigarettes importées à la TVA lorsqu'ils ne satisfont pas aux conditions prescrites pour l'obtention des crédits de taxe en amont nécessaires pour que la TVA à acquitter soit nulle. Le point de savoir s'il est satisfait à ces conditions a donc une conséquence directe pour le montant de la taxe à acquitter imposée sur les cigarettes importées. À l'inverse, une exemption complète de la TVA garantit que les revendeurs n'auront jamais de TVA à acquitter en ce qui concerne leurs ventes de cigarettes nationales. Nous partageons donc l'avis du Groupe spécial selon lequel la mesure de la Thaïlande a une incidence sur la taxe à acquitter respectivement sur les cigarettes importées et sur les cigarettes nationales similaires, et nous rejetons, en conséquence, l'allégation de la Thaïlande selon laquelle la mesure consistait uniquement en des prescriptions administratives qui n'étaient pas soumises aux disciplines de la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994.¹⁴⁴

115. La Thaïlande fait aussi valoir que, même s'il a eu raison d'examiner la mesure de la Thaïlande au titre de l'article III:2, le Groupe spécial a fait erreur en constatant qu'elle avait agi d'une manière incompatible avec cette disposition. Elle soutient qu'exiger des revendeurs qu'ils remplissent des "formalités administratives"¹⁴⁵ afin d'obtenir les crédits de taxe en amont nécessaires pour que la TVA à acquitter soit nulle ne peut pas être incompatible avec les règles de l'OMC. La Thaïlande ajoute qu'aucune des six situations indiquées à l'article 82/5 du Code des impôts de la Thaïlande¹⁴⁶ ne concerne une situation dans laquelle un revendeur pourrait se voir refuser un crédit de taxe en amont sur la base d'un achat effectif et légitime de cigarettes destinées à être revendues. En revanche, les Philippines font valoir que, si les revendeurs de cigarettes importées ne peuvent pas obtenir de crédit de taxe en amont, c'est la conséquence juridique du cadre réglementaire établi par la Thaïlande. Elles soutiennent que les revendeurs de cigarettes nationales n'ont jamais à faire face à cette conséquence parce qu'ils sont automatiquement exemptés de l'obligation d'acquitter la TVA sur ces ventes.

¹⁴⁴ Nous notons que même si une mesure en cause consistait uniquement en des prescriptions administratives, nous n'excluons pas la possibilité que ces prescriptions puissent avoir une incidence sur les charges fiscales respectives pesant sur les produits importés et les produits nationaux similaires et puissent, par conséquent, être visées par l'article III:2. La Thaïlande a peut-être raison lorsqu'elle indique que des mesures consistant en des "prescriptions administratives relatives à la vente de produits importés" ont été examinées au regard de l'article III:4 dans des rapports de l'OMC antérieurs (communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 69), mais cela ne démontre pas, à notre avis, que, si ces prescriptions frappent les produits importés et les produits nationaux similaires de taxes ou autres impositions intérieures, les mêmes mesures, ou certains aspects des mêmes mesures, ne pourraient pas aussi être analysées au regard de l'article III:2. (Voir le rapport du Groupe spécial *Argentine – Peaux et cuirs*, paragraphe 11.143 (constatant que les mesures administratives concernant le paiement anticipé de taxe "peuvent être considérées comme des mesures fiscales [qui] doivent être examinées dans le cadre de l'article III:2").)

¹⁴⁵ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 91.

¹⁴⁶ Voir *supra*, le paragraphe 93.

116. La Thaïlande ne conteste pas que les revendeurs de cigarettes importées sont tenus d'acquitter la TVA lorsqu'ils ne satisfont pas aux conditions d'obtention d'un crédit de taxe en amont¹⁴⁷ ni qu'une mesure générant un risque d'imposition d'une taxe supérieure peut donner lieu à une violation de la première phrase de l'article III:2.¹⁴⁸ Au lieu de cela, elle fait valoir qu'exiger des revendeurs qu'ils satisfassent aux prescriptions administratives en matière de TVA ne présente pas de risque lié au calcul de la charge fiscale et ne peut, par conséquent, pas donner lieu à une violation au titre de l'article III:2. Nous considérons toutefois qu'une conception appropriée de la mesure de la Thaïlande montre clairement que ce n'est pas la simple imposition de prescriptions administratives qui entraîne une charge fiscale différenciée, mais plutôt que seuls les revendeurs de cigarettes importées sont soumis à l'obligation d'acquitter la TVA en cas de non-compensation de la taxe en aval. Les revendeurs de cigarettes importées sont tenus d'acquitter la TVA dans certaines circonstances définies dans la législation thaïlandaise, tandis que les revendeurs de cigarettes nationales, grâce à une exemption complète de la TVA, ne le sont pas. Sur la base de cette interprétation de la mesure, nous partageons donc l'avis du Groupe spécial selon lequel la Thaïlande frappe les cigarettes importées de taxes intérieures supérieures à celles qui frappent les cigarettes nationales similaires, au sens de la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994.

117. La Thaïlande fait aussi valoir que la conduite des parties privées par rapport à la mesure contestée ne peut pas servir de base pour établir l'existence d'une violation de l'article III:2. Comme elle l'indique, un système consistant à compenser la taxe en amont par la taxe en aval ne peut pas être considéré comme incompatible avec les règles de l'OMC "simplement parce que des parties privées sont tenues de respecter certaines prescriptions administratives", ou parce qu'il oblige les revendeurs "à limiter leurs demandes de crédits de taxe en amont aux achats effectifs et légitimes" de cigarettes.¹⁴⁹ La Thaïlande a fait valoir à l'audience que les revendeurs de cigarettes importées étaient redevables de la TVA uniquement lorsqu'ils n'avaient pas légitimement acheté des cigarettes, ou qu'ils faisaient des erreurs dans leur déclaration de TVA.¹⁵⁰ Nous ne voyons pas bien, sur la base des constatations formulées par le Groupe spécial au sujet du fonctionnement de la mesure de la Thaïlande, si les situations dans lesquelles les revendeurs de cigarettes importées sont tenus d'acquitter la TVA sont limitées à celles indiquées par la Thaïlande. En tout état de cause, nous ne considérons pas que la mesure de la Thaïlande interdise une constatation d'incompatibilité avec l'article III:2 en raison du fait que les revendeurs de cigarettes importées peuvent entreprendre une

¹⁴⁷ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 97. Voir aussi les réponses de la Thaïlande aux questions n° 137 et 138 du Groupe spécial.

¹⁴⁸ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphes 80 à 82 (faisant référence au rapport du Groupe spécial du GATT *États-Unis – Tabac*, paragraphe 97).

¹⁴⁹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 90.

¹⁵⁰ Réponses de la Thaïlande aux questions posées à l'audience.

action pour éviter l'imposition de la TVA. À notre avis, la disponibilité d'un tel moyen d'action ne modifie pas l'évaluation juridique du point de savoir si, en vertu de la législation thaïlandaise, les cigarettes importées sont frappées de taxes ou autres impositions intérieures supérieures à celles qui frappent les cigarettes nationales. Comme nous l'avons expliqué, la mesure de la Thaïlande prévoit des circonstances dans lesquelles les revendeurs de cigarettes importées sont tenus d'acquitter la TVA, ce que les revendeurs de cigarettes nationales ne sont jamais tenus de faire. À cet égard, nous approuvons le fait que le Groupe spécial s'est appuyé sur l'affaire *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, dans laquelle l'Organe d'appel avait indiqué, dans le contexte de son analyse au titre de l'article III:4, que "le fait qu'un élément quelconque du domaine privé intervienne dans ce choix ne permett[ait] pas à la Corée de se soustraire à sa responsabilité au regard du GATT de 1994 en ce qui concerne l'établissement de conditions de concurrence moins favorables pour le produit importé que pour le produit national, auquel [avait] abouti cette mesure".¹⁵¹

118. Nous ne souscrivons pas non plus à l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle la constatation du Groupe spécial limiterait la capacité des Membres de l'OMC de veiller à ce que leurs régimes fiscaux soient administrés correctement.¹⁵² Une fois encore, le Groupe spécial a considéré que la mesure de la Thaïlande était incompatible avec la première phrase de l'article III:2, non pas parce qu'elle prescrivait des conditions pour l'obtention de crédits de taxe, mais plutôt parce que ces conditions s'appliquaient uniquement aux revendeurs de cigarettes importées et qu'elles ne "compens[aient] pas automatiquement et irrévocablement dans chaque cas les montants de la taxe que [ces revendeurs étaient] tenus d'acquitter".¹⁵³ Les Membres de l'OMC restent libres "d'administrer et de percevoir des taxes intérieures comme bon leur semble", pour autant qu'ils le fassent d'une manière "conforme[]" à l'article III:2".¹⁵⁴ L'imposition de prescriptions juridiques entraînant l'obligation d'acquitter une taxe sur les produits importés lorsque les revendeurs ne satisfont pas aux conditions prescrites à remplir nécessairement pour se soustraire à cette obligation, mais qui n'entraînent jamais d'obligation d'acquitter une taxe sur les produits nationaux similaires, est incompatible avec les prescriptions énoncées dans la première phrase de l'article III:2.

119. Pour les raisons qui précèdent, nous *confirmons* la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 8.3 b) de son rapport, selon laquelle la Thaïlande agit d'une manière

¹⁵¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 146).

¹⁵² Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphes 96, 97 et 104.

¹⁵³ Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.644.

¹⁵⁴ Rapport du Groupe spécial *Argentine – Peaux et cuirs*, paragraphe 11.144. Le Groupe spécial a indiqué que la Thaïlande n'avait pas établi de moyen de défense au titre de l'article XX s'agissant de la violation alléguée de l'article III:2 du GATT de 1994. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.642)

incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994 en frappant les cigarettes importées d'une TVA supérieure à celle qui frappe les cigarettes nationales similaires.¹⁵⁵

D. *Article III:4 du GATT de 1994*

120. La Thaïlande fait appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle:

... s'agissant de l'exemption de la TVA pour les revendeurs de cigarettes nationales, la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec l'article III:4 en soumettant les cigarettes importées à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux cigarettes nationales similaires du fait qu'elle a imposé des prescriptions administratives additionnelles liées à la TVA exigible aux revendeurs de cigarettes importées.¹⁵⁶

121. La constatation du Groupe spécial au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 concernait une exemption de trois ensembles de prescriptions administratives liées à la TVA pour les revendeurs de cigarettes nationales, et l'imposition de ces prescriptions administratives aux revendeurs de cigarettes importées. Ces trois ensembles de prescriptions administratives sont: i) les prescriptions relatives au formulaire Por.Por.30; ii) les prescriptions en matière de déclaration et de tenue de registres; et iii) les pénalités et autres sanctions.¹⁵⁷ Nous désignons collectivement ces prescriptions par l'expression "prescriptions administratives additionnelles".

122. La Thaïlande avance trois motifs indépendants d'infirmer la constatation formulée par le Groupe spécial au titre de l'article III:4. Premièrement, elle fait valoir que l'analyse relative au "traitement [non] moins favorable" faite par le Groupe spécial était insuffisante en droit pour étayer une constatation selon laquelle elle avait agi d'une manière incompatible avec l'article III:4. Deuxièmement, la Thaïlande allègue que le Groupe spécial a fait erreur en acceptant et en utilisant une pièce présentée tard dans la procédure par les Philippines – la pièce PHL-289 – et qu'il a ainsi violé l'article 11 du Mémoire d'accord, les droits de la Thaïlande en matière de régularité de la procédure et le paragraphe 15 de ses procédures de travail. Troisièmement, la Thaïlande allègue que, parce que le Groupe spécial n'a pas procédé à une analyse juridique correcte concernant son moyen de défense au titre de l'article XX d) du GATT de 1994, il l'a "effectivement privé[e]" de la possibilité de justifier les prescriptions administratives additionnelles comme étant nécessaires pour assurer le respect des lois thaïlandaises relatives à la TVA. Nous examinons ces questions l'une après l'autre.

¹⁵⁵ Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.644.

¹⁵⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.3 c); voir aussi le paragraphe 7.738.

¹⁵⁷ Voir *supra*, la section IV.B.2.

1. Article III:4: "traitement [non] moins favorable"

123. Dans son appel concernant la constatation du Groupe spécial selon laquelle les cigarettes importées sont traitées moins favorablement que les cigarettes nationales similaires, la Thaïlande fait valoir que les différences de traitement ne sont "pas nécessairement incompatible[s] avec l'article III:4, pour autant que le traitement accordé par [la] mesure ne soit pas "moins favorable"¹⁵⁸, et qu'une détermination de l'existence d'un traitement moins favorable "ne peut pas reposer sur une simple affirmation, mais doit être fondé[e] sur une analyse détaillée de la mesure contestée et de ses conséquences sur le marché".¹⁵⁹ Or la Thaïlande estime que le Groupe spécial a basé sa constatation sur la "simple affirmation"¹⁶⁰ ou la "possibilité théorique"¹⁶¹ selon laquelle les différences de traitement qu'il constatait "[pourraient] affecter les coûts et [pourraient] potentiellement affecter la position concurrentielle" des cigarettes importées.¹⁶² Elle ajoute que le Groupe spécial n'a réalisé "aucune analyse satisfaisante"¹⁶³ de la manière dont les différences de traitement pourraient, en pratique, augmenter les coûts, ou de la manière dont les mesures en cause "limitaient" ou "restreignaient" les choix qui s'offraient aux négociants de façon à affecter les conditions de concurrence pour les revendeurs de cigarettes importées.¹⁶⁴

124. Les Philippines répondent à cela qu'un traitement est moins favorable s'il n'"assur[e pas] l'égalité effective des possibilités¹⁶⁵ entre les produits importés et les produits nationaux", et que cette égalité des possibilités est compromise lorsque la réglementation du gouvernement n'est pas "parfaitement neutre".¹⁶⁶ Elles affirment que, lorsque la réglementation du gouvernement soumet les produits importés à des charges qui ne sont pas imposées sur les produits nationaux similaires, le traitement accordé aux produits importés et aux produits nationaux similaires est inégal et, par conséquent, ""en soi moins favorable" pour les produits importés".¹⁶⁷ Sur cette base, le Groupe spécial a constaté à juste titre qu'étant donné que les revendeurs de cigarettes importées devaient respecter trois prescriptions administratives additionnelles qui n'étaient pas imposées aux revendeurs de cigarettes nationales, le traitement accordé aux cigarettes importées était "en soi moins

¹⁵⁸ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 122 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 135).

¹⁵⁹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 125 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 215). (italique ajouté par la Thaïlande)

¹⁶⁰ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 142.

¹⁶¹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 120.

¹⁶² Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 120. (italique dans l'original)

¹⁶³ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 135. (italique dans l'original)

¹⁶⁴ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 140.

¹⁶⁵ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 121 (citant, entre autres choses, le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, paragraphes 10.78 et 10.84).

¹⁶⁶ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 123.

¹⁶⁷ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 129 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Article 211, Loi portant ouverture de crédits*, paragraphe 265).

favorable".¹⁶⁸ Les Philippines ajoutent que, quand bien même il n'était pas nécessaire qu'il le fasse, le Groupe spécial a recherché une confirmation supplémentaire de sa constatation de l'existence d'un traitement moins favorable en examinant les manières dont les prescriptions administratives additionnelles de la Thaïlande compromettaient l'égalité des conditions de concurrence sur le marché thaïlandais. Il a examiné des éléments de preuve concernant l'élasticité des prix et la substituabilité des cigarettes, et a constaté que les cigarettes nationales et les cigarettes importées se trouvaient dans un rapport de concurrence étroit sur le marché thaïlandais, de sorte que les prescriptions administratives additionnelles pouvaient potentiellement avoir une incidence négative sur la position concurrentielle des cigarettes importées. Les Philippines font observer que les prescriptions administratives additionnelles sont susceptibles de se répercuter sur les coûts d'exploitation des entreprises, compromettant ainsi l'égalité des conditions de concurrence.

125. Nous commençons notre analyse par le texte de l'article III:4 du GATT de 1994, dont la partie pertinente dispose ce qui suit:

Les produits du territoire de tout Membre importés sur le territoire de tout autre Membre ne seront pas soumis à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale en ce qui concerne toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur.

126. L'article III:4 fait partie du cadre plus large établi à l'article III, qui fait en sorte que les Membres garantissent l'égalité des conditions de concurrence entre les produits importés et les produits nationaux.¹⁶⁹ Comme les autres paragraphes de l'article III, l'obligation prescrite à l'article III:4 est éclairée par le principe général énoncé à l'article III:1, selon lequel les mesures intérieures ne devraient pas être appliquées de manière à protéger la production nationale.¹⁷⁰ Dans le contexte de l'article III:4, cela signifie que, dans les cas où un traitement moins favorable est accordé aux produits importés, une protection est accordée à la production nationale.¹⁷¹

127. L'article III:4 se compose de trois éléments dont il faut démontrer l'existence pour établir qu'il y a incompatibilité avec cette disposition, à savoir: i) les produits importés et les produits nationaux sont des "produits similaires"; ii) la mesure en cause constitue une loi, un règlement ou une prescription affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution ou l'utilisation des produits en cause sur le marché intérieur; et iii) le traitement accordé aux produits importés est moins

¹⁶⁸ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 137 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Article 211, Loi portant ouverture de crédits*, paragraphe 265).

¹⁶⁹ Voir le rapport de l'Organe d'appel *Japon – Boissons alcooliques II*, page 19.

¹⁷⁰ Voir le rapport de l'Organe d'appel *Japon – Boissons alcooliques II*, page 21.

¹⁷¹ Voir le rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 100.

favorable que le traitement accordé aux produits nationaux similaires.¹⁷² L'appel de la Thaïlande concerne uniquement la constatation du Groupe spécial relative au troisième élément, à savoir le critère du traitement non moins favorable énoncé à l'article III:4.¹⁷³

128. L'expression "traitement [non] moins favorable" figurant à l'article III:4 a été interprétée par l'Organe d'appel dans des différends antérieurs. Dans l'affaire *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, l'Organe d'appel a expliqué que l'analyse de la question de savoir si les produits importés étaient traités moins favorablement devait établir si la mesure en cause "modifi[ait] les conditions de concurrence au détriment des produits importés sur le marché en question".¹⁷⁴ L'Organe d'appel a aussi dit qu'"[u]ne différence formelle de traitement entre les produits importés et les produits nationaux similaires n'[était]... ni nécessaire, ni suffisante pour démontrer qu'il y [avait] violation de l'article III:4".¹⁷⁵ Par conséquent, le simple fait qu'un Membre établit des distinctions dans la réglementation entre les produits importés et les produits nationaux similaires ne permet pas, en lui-même, de déterminer si les produits importés sont traités moins favorablement au sens de l'article III:4.¹⁷⁶ La question pertinente est plutôt de savoir si ces différences de réglementation faussent les conditions de concurrence au détriment des produits importés. Dans l'affirmative, le traitement différencié équivaudra à un traitement "moins favorable" au sens de l'article III:4.

129. L'analyse de la question de savoir si un traitement moins favorable est accordé aux produits importés exige un examen attentif "fondé sur une étude approfondie de "l'idée maîtresse et l'effet essentiel de la mesure en tant que telle""¹⁷⁷, y compris des conséquences des mesures pour les conditions de concurrence entre les produits importés et les produits nationaux similaires. Cette analyse n'a pas besoin d'être fondée sur des éléments de preuve empiriques concernant les effets réels de la mesure en cause sur le marché intérieur du Membre concerné. Bien entendu, rien n'empêche un groupe spécial de prendre en compte de tels éléments de preuve relatifs aux effets réels.

¹⁷² Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 133.

¹⁷³ Le Groupe spécial a constaté que les marques de cigarettes importées *Marlboro* et *L&M* étaient des cigarettes nationales thaïlandaises "similaires" au sens de l'article III:4 du GATT de 1994. (Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.662) De même, il a constaté que les règlements thaïlandais en cause, contenant les prescriptions administratives additionnelles, pouvaient être considérés comme affectant la vente de cigarettes importées sur le marché intérieur au sens de l'article III:4. (*Ibid.*, paragraphe 7.665) Il n'est fait appel d'aucune de ces constatations.

¹⁷⁴ Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 137. (italique dans l'original)

¹⁷⁵ Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 137.

¹⁷⁶ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 100.

¹⁷⁷ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 215 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, note de bas de page 44 relative au paragraphe 142).

130. Les conséquences de la mesure contestée pour l'égalité des conditions de concurrence sont, d'abord et avant tout, celles qui ressortent de la conception, de la structure et du fonctionnement attendu de la mesure. Par exemple, dans le cas où le système juridique d'un Membre applique un régime réglementaire unique aux produits importés et aux produits nationaux similaires, la seule différence étant qu'une prescription additionnelle est imposée uniquement aux produits importés, l'existence de cette prescription additionnelle pourrait donner fortement à penser que les produits importés sont traités moins favorablement. Cependant, puisque l'examen de la question de savoir si les produits importés sont traités moins favorablement "ne peut pas reposer sur une simple affirmation"¹⁷⁸, une étude approfondie de la mesure en cause exigera normalement une identification ou explication plus détaillée de ses conséquences pour les conditions de concurrence afin de pouvoir dûment étayer une constatation de l'existence d'un traitement moins favorable au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.

131. Le Groupe spécial a constaté que les prescriptions administratives additionnelles imposées uniquement aux revendeurs de cigarettes importées "pourrai[ent] potentiellement affecter" les conditions de concurrence pour les cigarettes importées d'une manière négative.¹⁷⁹ Dans son analyse, il a commencé par observer que, dans des différends antérieurs, l'existence d'un simple système d'autorisations administratives¹⁸⁰, l'existence d'un système différencié de distribution¹⁸¹, ou la simple possibilité que des non-ressortissants aient à défendre leurs demandes de brevet devant deux juridictions et non pas une seule¹⁸², étaient autant de situations dont il avait été constaté qu'elles constituaient des "charges administratives additionnelles" accordant un traitement moins favorable.¹⁸³ Le Groupe spécial a ensuite observé que les parts de marché relatives des cigarettes importées et des cigarettes nationales sur le marché thaïlandais, ainsi qu'une étude économétrique présentée par les Philippines, témoignaient d'un certain degré d'élasticité des prix et de substituabilité. Il a estimé que cela tendrait également à indiquer que les prescriptions administratives additionnelles "pourraient potentiellement avoir" une incidence négative sur la position concurrentielle des cigarettes importées sur le marché thaïlandais.¹⁸⁴ Il a en outre fait le raisonnement selon lequel, parce que la charge associée aux prescriptions administratives additionnelles était susceptible de se répercuter sur les

¹⁷⁸ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 215.

¹⁷⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.734.

¹⁸⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.732 (faisant référence au rapport du Groupe spécial *Canada – Exportations de blé et importations de grains*, paragraphes 6.184 et 6.213).

¹⁸¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.732 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphes 143 à 151; et au rapport du Groupe spécial du GATT *États-Unis – Boissons à base de malt*, paragraphes 5.32 et 5.35).

¹⁸² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.730 et 7.732 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Article 211, Loi portant ouverture de crédits*, paragraphe 265).

¹⁸³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.732.

¹⁸⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.735.

coûts d'exploitation des fournisseurs de cigarettes importées, cela pourrait limiter les possibilités commerciales offertes à ces cigarettes dans la mesure où les fournisseurs de cigarettes chercheraient à réduire les coûts en évitant les reventes de cigarettes importées.¹⁸⁵

132. En appel, la Thaïlande affirme que le Groupe spécial a fait erreur et a appliqué un critère incorrect concernant le traitement moins favorable, parce que sa constatation était fondée sur la "possibilité théorique" que les "différences *puissent* affecter les coûts et *puissent potentiellement affecter* la position concurrentielle des cigarettes importées d'une manière négative"¹⁸⁶, et qu'il n'a procédé à aucune analyse satisfaisante concernant les conséquences de la mesure sur le marché, ou la façon dont les différences affectaient la position concurrentielle des cigarettes importées. Bien qu'elle ne conteste pas la constatation du Groupe spécial selon laquelle les prescriptions administratives additionnelles sont imposées uniquement aux revendeurs de cigarettes importées¹⁸⁷, la Thaïlande qualifie ces prescriptions de différences de traitement "négligeables"¹⁸⁸ ou "très minimes"¹⁸⁹, et fait valoir que "le droit de traiter les produits importés différemment peut inclure le droit d'imposer des prescriptions additionnelles ou plus complexes pour autant qu'elles n'équivalent pas à un traitement "moins favorable"¹⁹⁰.

133. Nous constatons que les "différences" de réglementation en cause découlent du fait que les revendeurs de cigarettes importées doivent respecter les prescriptions administratives additionnelles, alors que les revendeurs de cigarettes nationales en sont exemptés. Par conséquent, en l'espèce, la seule différence de traitement réglementaire tient à des prescriptions appliquées *uniquement* aux cigarettes importées. Le fait incontesté que les revendeurs de cigarettes importées sont soumis à certaines prescriptions administratives, alors que les revendeurs de cigarettes nationales similaires ne le sont pas, donne en lui-même fortement à penser qu'un traitement moins favorable est accordé aux cigarettes importées.

134. S'agissant du critère concernant le traitement moins favorable visé à l'article III:4, nous observons que, dans sa communication en tant que participant tiers, l'Australie se dit préoccupée par le fait que le Groupe spécial a apparemment utilisé le critère consistant à savoir si la mesure en cause "[pouvait] potentiellement modifier" les conditions de concurrence au détriment des produits

¹⁸⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.736.

¹⁸⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 120. (italique dans l'original)

¹⁸⁷ La Thaïlande a confirmé à l'audience que, en appel, elle contestait uniquement les éléments de preuve ayant servi de base à la constatation du Groupe spécial selon laquelle les revendeurs de cigarettes importées n'étaient pas tenus de déclarer les reventes de cigarettes nationales sur le formulaire Por.Por.30. Cette question est examinée ci-après dans le contexte de l'allégation de la Thaïlande au titre de l'article 11 du Mémorandum d'accord.

¹⁸⁸ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 135.

¹⁸⁹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 137.

¹⁹⁰ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 129.

importés. L'Australie fait valoir que des groupes spéciaux antérieurs ont utilisé un critère juridique plus rigoureux concernant le traitement moins favorable, c'est-à-dire celui consistant à savoir si "on peut raisonnablement s'attendre"¹⁹¹ à ce qu'une mesure modifie, ou si une mesure modifiera "très probablement", de manière défavorable les conditions de concurrence.¹⁹² Nous sommes toutefois d'avis qu'une analyse du traitement moins favorable ne devrait pas être fondée sur une estimation du degré de probabilité qu'une incidence défavorable sur les conditions de concurrence se concrétisera. Au lieu de cela, une analyse au titre de l'article III:4 doit commencer par une étude attentive de la mesure en cause, y compris un examen de sa conception, de sa structure et de son fonctionnement attendu. Une telle étude pourrait tout à fait comporter – mais n'exige pas – une évaluation de la mesure contestée à la lumière des éléments de preuve relatifs à ses effets réels sur le marché. Quoi qu'il en soit, il doit exister dans chaque cas une véritable relation entre la mesure en cause et son incidence défavorable sur les possibilités de concurrence pour les produits importés par rapport aux produits nationaux similaires pour étayer une constatation selon laquelle les produits importés sont traités moins favorablement.

135. Par ailleurs, nous ne partageons pas l'avis de la Thaïlande selon lequel l'utilisation par le Groupe spécial du terme "potentiellement" indique que le Groupe spécial a constaté l'existence d'un traitement moins favorable uniquement sur la base de la "possibilité" lointaine, non étayée ou "théorique" que les différences de traitement réglementaire puissent affecter les conditions de concurrence pour les cigarettes importées. Le Groupe spécial a fait référence au rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)* pour faire observer que l'examen du point de savoir si une mesure impliquait un traitement moins favorable "n[avait] pas besoin d'être fondé sur les *effets réels* de la mesure contestée sur le marché".¹⁹³ Le Groupe spécial a interprété cette déclaration comme signifiant que "la mesure contestée sur le marché [pouvait] être apprécié[e] sur la base de ses effets *potentiels* sur les conditions de concurrence pour le produit importé concerné".¹⁹⁴ Nous sommes d'avis que, lorsqu'on les lit dans le contexte de ce raisonnement, il est clair que les termes "potentiellement" et "effets potentiels" visaient à indiquer que le Groupe spécial reconnaissait qu'il n'était pas tenu de se renseigner sur les "effets réels" des prescriptions administratives additionnelles.

¹⁹¹ Communication de l'Australie en tant que participant tiers, paragraphe 26 (citant le rapport du Groupe spécial *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.1471).

¹⁹² Communication de l'Australie en tant que participant tiers, paragraphe 27 (citant le rapport du Groupe spécial *Inde – Automobiles*, paragraphe 7.201).

¹⁹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.730 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 215 (italique dans l'original)).

¹⁹⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.730. (italique dans l'original)

136. Nous faisons en outre remarquer que le Groupe spécial a *bien* identifié d'autres conséquences des prescriptions administratives additionnelles sur le marché thaïlandais qui affectaient la position concurrentielle des cigarettes importées et des cigarettes nationales. En particulier, il a observé qu'une étude économétrique présentée par les Philippines donnait à penser qu'il existait un "certain degré d'élasticité des prix et de substituabilité" entre les cigarettes importées et les cigarettes nationales, et que cela tendait à indiquer que les prescriptions administratives additionnelles "pourraient potentiellement avoir une incidence négative sur la position concurrentielle de[s] cigarettes [importées] sur le marché".¹⁹⁵ En appel, la Thaïlande allègue que le Groupe spécial lui-même a reconnu leur caractère "inégal".¹⁹⁶ Elle ajoute qu'en plus, l'analyse relative au traitement non moins favorable au titre de l'article III:4 présuppose que les produits importés et les produits nationaux ont été considérés comme "similaires", et que, par conséquent, des produits importés et des produits nationaux faisant l'objet d'une analyse au titre de l'article III:4 auront toujours "dans "une certaine" mesure un rapport de concurrence les uns avec les autres".¹⁹⁷

137. Selon nous, le Groupe spécial n'a pas reconnu que les éléments de preuve économétriques qui lui avaient été présentés étaient "inégaux". Au lieu de cela, il a simplement pris note de l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle "les tendances de la substituabilité [étaient] inégales pour plusieurs paires de marques nationales et étrangères".¹⁹⁸ Par ailleurs, le Groupe spécial n'a pas fait erreur en utilisant ces éléments de preuve économétriques pour constater l'existence d'un traitement moins favorable au titre de l'article III:4. Il s'en est servi simplement pour *confirmer* que les prescriptions administratives additionnelles pourraient avoir une incidence négative sur les cigarettes importées par rapport aux cigarettes nationales, étant donné que ces produits étaient en concurrence étroite les uns avec les autres sur le marché thaïlandais.¹⁹⁹ Prenant un exemple spécifique, le Groupe spécial a considéré que les prescriptions administratives additionnelles imposées uniquement aux revendeurs de

¹⁹⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.735. Ces éléments de preuve ont été fournis par les Philippines et consistent en une étude menée par un professeur d'économie concernant l'élasticité-prix croisée entre les cigarettes importées et les cigarettes nationales en Thaïlande entre 2007 et 2009. En particulier, cette étude note que "l'augmentation estimée de la part de marché détenue par les cigarettes nationales en raison d'une augmentation du prix de vente au détail relatif des cigarettes importées donne fortement à penser que les deux produits sont de proches substituts aux yeux des consommateurs thaïlandais". (*Ibid.*, paragraphe 7.446 (citant la pièce PHL-149, page 9, présentée au Groupe spécial))

¹⁹⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 114 (citant le rapport du Groupe spécial, note de bas de page 1299 relative au paragraphe 7.735).

¹⁹⁷ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 132.

¹⁹⁸ Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 1299 relative au paragraphe 7.735.

¹⁹⁹ Au paragraphe 7.735 de son rapport, le Groupe spécial a dit: i) que le TTM dét[enait] 78 pour cent des parts de marché, les cigarettes importées représentant les 22 pour cent restants; ii) que les éléments de preuve économétriques produits par les Philippines donn[aient] à penser qu'il exist[ait] un certain degré d'élasticité et de substituabilité entre les cigarettes importées et les cigarettes nationales; et iii) que, "[à] notre avis, cela tendrait également à indiquer que des prescriptions administratives additionnelles, même peu nombreuses, imposées uniquement aux cigarettes importées pourraient potentiellement avoir une incidence négative sur la position concurrentielle de ces cigarettes sur le marché".

cigarettes importées pourraient affecter les décisions commerciales des fournisseurs de cigarettes en raison de "la charge administrative additionnelle susceptible d'alourdir leurs coûts d'exploitation" et qu'il en résulterait une modification des conditions de concurrence au détriment des cigarettes importées.²⁰⁰ Bien que la Thaïlande critique le Groupe spécial pour cette déclaration "hâtive"²⁰¹, nous considérons qu'il a simplement voulu indiquer que "les coûts d'exploitation potentiels associés aux prescriptions administratives additionnelles" pourraient influencer sur les décisions commerciales, sur un marché où les produits étaient en concurrence étroite les uns avec les autres.²⁰² Selon nous, il était raisonnable que le Groupe spécial conclue que le respect des prescriptions administratives additionnelles impliquerait certains coûts que les revendeurs de cigarettes importées, et non les revendeurs de cigarettes nationales similaires, devraient supporter, compte tenu, entre autres choses, des éléments de preuve économiques relatifs au marché.

138. Par conséquent, nous ne sommes pas convaincus par les arguments de la Thaïlande selon lesquels le Groupe spécial est parvenu à sa constatation "sans formuler de constatations factuelles autres que celles établissant l'existence des prescriptions différentes elles-mêmes".²⁰³ Le Groupe spécial a évalué certaines conséquences de ces mesures sur le marché thaïlandais en se référant à des éléments de preuve économétriques indiquant l'existence d'un rapport de concurrence étroit, ainsi qu'en notant que les prescriptions administratives additionnelles entraînaient certains coûts d'exploitation.²⁰⁴ Nous observons que, même si le Groupe spécial aurait pu se renseigner davantage sur les conséquences de la mesure de la Thaïlande pour les conditions de concurrence, le simple fait que les prescriptions administratives additionnelles soient imposées aux cigarettes importées, et pas aux cigarettes nationales similaires, donne, en lui-même, fortement à penser que les conditions de concurrence sont modifiées de manière défavorable au détriment des cigarettes importées. Nous considérons donc que l'analyse faite par le Groupe spécial était suffisante pour étayer sa constatation selon laquelle les prescriptions administratives additionnelles modifiaient les conditions de concurrence au détriment des cigarettes importées.

²⁰⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.736.

²⁰¹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 134.

²⁰² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.736.

²⁰³ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 119.

²⁰⁴ En outre, nous notons que d'autres constatations du Groupe spécial ont donné des indications supplémentaires sur les conséquences des prescriptions administratives additionnelles sur le marché thaïlandais. Le Groupe spécial a constaté que le non-respect des prescriptions relatives au formulaire Por.Por.30 et des prescriptions en matière de déclaration et de tenue de registres pouvait entraîner le refus de crédits de taxe. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.634) Il a aussi constaté que les revendeurs de cigarettes importées pouvaient faire l'objet de certaines pénalités et autres sanctions s'ils ne respectaient pas les prescriptions administratives liées à la TVA. (*Ibid.*, paragraphes 7.719 et 7.722) À l'inverse, ces risques économiques n'étaient pas encourus par les revendeurs de cigarettes nationales.

139. Enfin, la Thaïlande allègue que le Groupe spécial n'a pas examiné son argument selon lequel les revendeurs de cigarettes importées obtenaient certains "avantages financiers" grâce aux prescriptions administratives additionnelles.²⁰⁵ En particulier, elle fait valoir que les revendeurs de cigarettes importées peuvent demander "des crédits de taxe en amont additionnels sur la TVA versée sur les services collectifs, les frais administratifs et d'autres services consommés, sur la base du rapport entre leurs ventes soumises à la TVA et leurs ventes exemptées de TVA".²⁰⁶ Nous observons cependant que la Thaïlande a présenté cet argument uniquement en réponse aux questions posées par le Groupe spécial après la première réunion de fond, et à quelques reprises ultérieurement, et qu'elle n'a produit aucun élément de preuve pour étayer son affirmation. Nous ne voyons par conséquent rien qui justifie l'affirmation de la Thaïlande en appel selon laquelle le Groupe spécial aurait dû prendre davantage cet argument en considération dans le cadre de son analyse sur le fond.²⁰⁷

140. Par conséquent, nous rejetons l'affirmation de la Thaïlande en appel selon laquelle les constatations du Groupe spécial et son "analyse du traitement moins favorable ne sont pas suffisants en droit pour étayer une constatation de violation de l'article III:4".²⁰⁸ Nous constatons donc que le Groupe spécial n'a pas fait erreur en concluant, au paragraphe 7.738 de son rapport, que la Thaïlande accordait aux cigarettes importées un traitement moins favorable que le traitement accordé aux cigarettes nationales similaires.

2. Article 11 du Mémorandum d'accord: traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289

141. Nous passons maintenant à la demande de la Thaïlande visant à ce que soit infirmée la constatation d'incompatibilité avec l'article III:4 du GATT de 1994 formulée par le Groupe spécial, au

²⁰⁵ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 136.

²⁰⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 136.

²⁰⁷ Nous notons aussi que le Groupe spécial du GATT *États-Unis – Article 337 de la Loi douanière* a dit ce qui suit:

[L]a règle du traitement "non moins favorable" de l'article III:4 doit être comprise comme applicable à chaque affaire concernant des produits importés considérée individuellement. [Le Groupe spécial] rejetait toute idée qui consisterait à équilibrer le traitement plus favorable de certains produits importés avec un traitement moins favorable d'autres produits importés. Si cette idée était admise, elle permettrait à une partie contractante de déroger à l'obligation d'accorder un traitement non moins favorable dans un cas, ou même à l'égard d'une partie contractante, sous prétexte qu'elle accorde un traitement plus favorable dans un autre cas ou à une autre partie contractante. Une telle interprétation conduirait à une grande incertitude quant aux conditions de la concurrence entre les produits importés et les produits nationaux et irait ainsi à l'encontre de l'objet même de l'article III.

(Groupe spécial du GATT *États-Unis – Article 337 de la Loi douanière*, paragraphe 5.14)

²⁰⁸ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 117.

motif que celui-ci ne s'est pas conformé à l'article 11 du Mémorandum d'accord. La Thaïlande estime que le Groupe spécial a manqué à son obligation d'assurer la régularité de la procédure et de procéder à une évaluation objective de la question en acceptant et en utilisant la pièce PHL-289 sans ménager à la Thaïlande la possibilité de répondre à cet élément de preuve.

142. Avant d'examiner sur le fond l'allégation d'erreur formulée par la Thaïlande, nous jugeons utile d'exposer les circonstances qui ont amené cette question à être soulevée en appel. La pièce PHL-289 a été présentée par les Philippines au dernier stade de la procédure devant le Groupe spécial et consiste en un avis d'expert émanant d'un avocat fiscaliste thaïlandais. Cet avis concerne la question de savoir si, en droit thaïlandais, les personnes inscrites au registre de la TVA qui revendent des cigarettes nationales sont tenues de déclarer leurs ventes de cigarettes nationales sur le formulaire Por.Por.30. Cette question a été contestée tout au long de la procédure du Groupe spécial, les Philippines faisant valoir que les personnes inscrites au registre de la TVA étaient obligées de déclarer uniquement les reventes de cigarettes importées, pas celles de cigarettes nationales, et la Thaïlande faisant valoir que les reventes de cigarettes aussi bien importées que nationales devaient être déclarées. Comme il est expliqué plus haut²⁰⁹, le Groupe spécial a finalement adopté le point de vue des Philippines.²¹⁰ La prescription imposant de déclarer les reventes de cigarettes importées, mais pas les reventes de cigarettes nationales similaires, sur le formulaire Por.Por.30 était donc l'une des prescriptions administratives additionnelles examinées par le Groupe spécial dans son analyse au titre de l'article III:4.²¹¹

143. Avant la présentation de la pièce PHL-289, chaque partie avait fourni plusieurs pièces à l'appui de sa position quant au point de savoir si les reventes de cigarettes nationales devaient ou non être déclarées sur le formulaire Por.Por.30. La Thaïlande a présenté le formulaire Por.Por.30, ainsi que les instructions données aux contribuables sur la façon de le remplir²¹², et certains exemples du formulaire Por.Por.30 effectivement déposés par des personnes inscrites au registre de la TVA.²¹³ Les

²⁰⁹ *Supra*, paragraphe 98.

²¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.703.

²¹¹ L'allégation de la Thaïlande au titre de l'article 11 concernant la pièce PHL-289 porte uniquement sur la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.704, selon laquelle les personnes inscrites au registre de la TVA n'ont pas besoin d'inclure des renseignements sur les reventes de cigarettes nationales dans le formulaire Por.Por.30, et elle ne porte pas sur la constatation formulée par le Groupe spécial au même paragraphe selon laquelle les personnes qui revendent exclusivement des cigarettes nationales sont exemptées de la prescription imposant de déposer un formulaire Por.Por.30. L'objection de la Thaïlande concernant la pièce PHL-289 ne porte pas non plus sur les autres prescriptions administratives additionnelles dont le Groupe spécial a constaté qu'elles étaient imposées uniquement aux revendeurs de cigarettes importées.

²¹² Formulaire Por.Por.30 (formulaire thaïlandais mensuel de déclaration de la TVA) (pièce THA-42 présentée au Groupe spécial), communiqué par la Thaïlande avec ses réponses aux questions posées par le Groupe spécial après la première réunion de fond.

²¹³ Formulaires Por.Por.30 remplis par le TTM et par un revendeur (pièce THA-89 présentée au Groupe spécial (RCC)), communiqués par la Thaïlande avec sa déclaration liminaire à la deuxième réunion de fond.

Philippines ont présenté, avec leur deuxième communication écrite, un avis d'expert²¹⁴ et une décision du Directeur général du Département thaïlandais des impôts rendue en 2000 (la "Décision du DG des impôts de 2000").²¹⁵ Elles ont ensuite présenté un deuxième avis d'expert avec leur déclaration liminaire à la deuxième réunion de fond du Groupe spécial avec les parties.²¹⁶ Dans les questions qu'il a posées après la deuxième réunion de fond, le Groupe spécial a spécifiquement demandé à la Thaïlande de faire des observations sur la Décision du DG des impôts de 2000 fournie par les Philippines.²¹⁷ En réponse, la Thaïlande a présenté un extrait d'un manuel de 2006 relatif au Code des impôts thaïlandais²¹⁸ (le "Manuel de 2006"), et une décision du Directeur général du Département thaïlandais des impôts rendue en 1995 (la "Décision du DG des impôts de 1995").²¹⁹ Le 8 décembre 2009, chaque partie a présenté ses observations sur les réponses de l'autre partie aux questions posées par le Groupe spécial après la deuxième réunion de fond. Il s'agissait du dernier stade de la procédure devant le Groupe spécial. Dans leurs observations, les Philippines ont répondu aux éléments de preuve présentés par la Thaïlande, en particulier en ce qui concerne la Décision du DG des impôts de 1995, et elles ont présenté à cette occasion un troisième avis d'expert (pièce PHL-289), qui constitue l'élément de preuve central pour la question soulevée en appel.²²⁰

144. Le rapport intérimaire du Groupe spécial a été distribué aux parties le 30 juin 2010. Dans ses observations sur le rapport intérimaire, la Thaïlande a demandé au Groupe spécial de revoir son analyse au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 et de constater que les reventes de cigarettes nationales *devaient* être déclarées sur le formulaire Por.Por.30.²²¹ L'un des arguments avancés par la Thaïlande à l'appui de cette demande était que le Groupe spécial n'aurait pas dû utiliser la pièce PHL-289. La Thaïlande a souligné que cette pièce n'avait été fournie qu'"à la dernière

²¹⁴ Avis d'expert de M. Piphob Veraphong, 17 juillet 2009 (pièce PHL-207 présentée au Groupe spécial).

²¹⁵ Décision du Département des impôts Gor.Kor. 0811/Por.633, 27 janvier 2000 (pièce PHL-253 présentée au Groupe spécial).

²¹⁶ Avis d'expert de M. Piphob Veraphong, 1^{er} septembre 2009 (pièce PHL-254 présentée au Groupe spécial).

²¹⁷ Dans sa question n° 142(2), le Groupe spécial a demandé à la Thaïlande de faire des observations sur la "Décision du DG des droits d'accise, fournie par les Philippines à la deuxième réunion de fond (pièce PHL-253)".

²¹⁸ Extrait de la page 4-266 du *Manuel relatif au Code des impôts* élaboré par le professeur Paichit Rojanavanich et MM. Chumporn Sensai et Saroch Thongpracum, B.E. 2549 (2006) (pièce THA-95 présentée au Groupe spécial).

²¹⁹ Décision du Département des impôts Gor.Kor. 0802/Por.22836, 10 octobre 1995 (pièce THA-96 présentée au Groupe spécial).

²²⁰ Avis d'expert de M. Piphob Veraphong, 8 décembre 2009 (pièce PHL-289 présentée au Groupe spécial).

²²¹ Observations de la Thaïlande sur le rapport intérimaire, paragraphe 63. Les observations de la Thaïlande ont été présentées au Groupe spécial le 14 juillet 2010.

possibilité ménagée aux parties de présenter leur point de vue"²²², et que le paragraphe 15 des procédures de travail du Groupe spécial exigeait que les éléments de preuve, y compris la pièce PHL-289, soient présentés au plus tard pendant la première réunion de fond du Groupe spécial avec les parties.²²³ Le Groupe spécial a rejeté la demande de la Thaïlande, faisant observer que rien dans le Mémoire d'accord ou dans ses procédures de travail ne lui interdisait "d'accepter des éléments de preuve communiqués par une partie au stade le plus tardif de la procédure".²²⁴ Il a aussi interprété la première phrase de l'avis figurant dans la pièce PHL-289 comme "[donnant] à penser que le but recherché de cet élément de preuve était de réfuter les arguments de la Thaïlande relatifs à [la Décision du DG des impôts de 1995]".²²⁵ Par conséquent, étant donné que la pièce PHL-289 était un élément de preuve nécessaire aux fins des réfutations ou des observations communiquées par les parties, le Groupe spécial a conclu qu'accepter cet élément de preuve était conforme au paragraphe 15 de ses procédures de travail.

145. En appel, la Thaïlande fait valoir que le Groupe spécial a violé ses droits en matière de régularité de la procédure et a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord en acceptant et en utilisant la pièce PHL-289 sans lui accorder le droit de faire des observations sur cet élément de preuve. La Thaïlande mentionne plusieurs considérations permettant d'établir l'existence de cette violation, que l'on peut regrouper en deux axes d'argumentation. Premièrement, elle souligne que la régularité de la procédure exige que des possibilités adéquates soient ménagées à chaque partie pour répondre aux éléments de preuve fournis par l'autre partie. Compte tenu de l'importance de la pièce PHL-289 pour la constatation du Groupe spécial relative à la prescription imposant de déclarer les ventes de cigarettes nationales sur le formulaire Por.Por.30, la Thaïlande considère qu'il aurait fallu "accorder la plus grande importance" à ses droits en matière de régularité de la procédure en ce qui concerne cet élément de preuve.²²⁶ Elle ajoute que le manquement du Groupe spécial à son obligation d'assurer la régularité de la procédure a été "aggravé" par le fait qu'il ne s'en est pas remis à l'interprétation donnée par la Thaïlande de sa propre législation.²²⁷ Deuxièmement, la Thaïlande affirme que l'acceptation par le Groupe spécial de la pièce PHL-289 n'était pas compatible avec le paragraphe 15 de ses procédures de travail. Elle estime que, puisque la pièce PHL-289 n'était pas un élément de preuve présenté à titre de réfutation, elle aurait dû être présentée au plus tard pendant la première réunion de fond, ou acceptée uniquement

²²² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.122 (citant les observations de la Thaïlande sur le rapport intérimaire, paragraphe 48).

²²³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.122.

²²⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.125.

²²⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.127.

²²⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 171.

²²⁷ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 173.

après avoir exigé des Philippines un exposé de raisons valables et accordé à la Thaïlande un droit de réponse.

146. Les Philippines, pour leur part, font valoir que le Groupe spécial s'est acquitté de ses obligations au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord. Elles estiment que le Groupe spécial a respecté à la fois les droits de la Thaïlande en matière de régularité de la procédure et le paragraphe 15 de ses procédures de travail. La Thaïlande a eu des possibilités de formuler des observations sur la pièce PHL-289 et a tiré parti de l'une de celles-ci au cours du réexamen intérimaire. Les Philippines soulignent que la Thaïlande n'a pas cherché à faire des observations sur la pièce PHL-289 au moment où celle-ci a été présentée, et qu'elle n'a pas présenté son propre élément de preuve, la Décision du DG des impôts de 1995, le plus rapidement possible mais seulement dans ses réponses aux questions posées par le Groupe spécial après la deuxième réunion de fond. Les Philippines soutiennent aussi que le Groupe spécial n'a pas accordé un poids décisif à la pièce PHL-289, ni dans son rapport intérimaire ni dans son rapport final. Elles estiment en outre que l'avis d'expert figurant dans la pièce PHL-289 constitue un élément de preuve couvert par la première, et non pas la deuxième phrase du paragraphe 15 des procédures de travail du Groupe spécial. Par conséquent le Groupe spécial n'était tenu, au titre du paragraphe 15, ni de déterminer que les Philippines avaient exposé des raisons valables pour l'admission de la pièce PHL-289, ni de ménager à la Thaïlande une possibilité de répondre à cet élément de preuve.

147. Nous notons que la Thaïlande formule son allégation au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord comme étant une "allégation relative à la régularité de la procédure".²²⁸ La régularité de la procédure est un principe fondamental du règlement des différends à l'OMC.²²⁹ Elle éclaire les dispositions du Mémoire d'accord et y trouve son expression.²³⁰ Lorsqu'un groupe spécial procède à une évaluation objective d'une question, il est "tenu de garantir la régularité de la procédure".²³¹ La régularité de la procédure est intrinsèquement liée aux notions d'équité, d'impartialité et aux droits des parties de se faire entendre et de se voir ménager des possibilités adéquates de présenter leurs allégations, de prouver la validité de leurs moyens de défense et d'établir

²²⁸ Réponse de la Thaïlande aux questions posées à l'audience.

²²⁹ L'Organe d'appel a dit ce qui suit: "la protection de la régularité de la procédure est une caractéristique essentielle d'un système juridictionnel fondé sur des règles, tel que celui qui a été établi dans le cadre du Mémoire d'accord" et "la régularité de la procédure est fondamentale pour assurer un déroulement équitable et harmonieux des procédures de règlement des différends". (Rapports de l'Organe d'appel *Canada – Maintien de la suspension/États-Unis – Maintien de la suspension*, paragraphe 433; et rapport de l'Organe d'appel *Thaïlande – Poutres en H*, paragraphe 88, respectivement. Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *Chili – Système de fourchettes de prix*, paragraphe 176)

²³⁰ Voir le rapport de l'Organe d'appel *Mexique – Sirop de maïs (article 21:5 – États-Unis)*, paragraphe 107. Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *Inde – Brevets (États-Unis)*, paragraphe 94; et le rapport de l'Organe d'appel *Chili – Système de fourchettes de prix*, paragraphe 176.

²³¹ Rapport de l'Organe d'appel *Chili – Système de fourchettes de prix*, paragraphe 176.

les faits dans le contexte de procédures menées d'une manière équilibrée et harmonieuse, conformément aux règles établies. La protection de la régularité de la procédure est donc un moyen essentiel de garantir la légitimité et l'efficacité d'un système juridictionnel fondé sur des règles.

148. Les procédures de travail des groupes spéciaux devraient à la fois intégrer et renforcer la régularité de la procédure. L'article 12:1 du Mémoire d'accord dispose que les groupes spéciaux "suivront" les procédures de travail énoncées dans l'Appendice 3, "à moins qu'ils n'en décident autrement après avoir consulté les parties au différend". Les procédures de travail adoptées par un groupe spécial doivent être conformes au Mémoire d'accord.²³² Comme l'a précédemment observé l'Organe d'appel, l'utilisation par les groupes spéciaux de procédures de travail types détaillées favorise l'équité et la protection de la régularité de la procédure.²³³ L'inclusion par un groupe spécial dans ses procédures de travail d'une règle incompatible avec la régularité de la procédure indiquerait clairement que ce groupe spécial a manqué à son obligation d'assurer la protection de la régularité de la procédure. Parallèlement, même lorsque les procédures de travail sont elles-mêmes solides, le fait qu'un groupe spécial ne les respecte pas pourra être pertinent, sans pour autant être nécessairement déterminant, pour la question de savoir si ce groupe spécial a manqué à son obligation d'assurer la protection de la régularité de la procédure dans un cas donné.

149. Nous rappelons aussi que la procédure de groupe spécial comprend deux étapes principales, la première consistant pour chaque partie à exposer ses "principaux arguments, y compris donner une description détaillée des faits de la cause, preuves à l'appui", et la deuxième étant conçue pour permettre à chaque partie de réfuter les arguments et les éléments de preuve présentés par les autres parties.²³⁴ Néanmoins, la présentation d'éléments de preuve peut ne pas toujours relever clairement de l'une ou l'autre de ces catégories, en particulier lorsque les groupes spéciaux eux-mêmes, dans l'exercice de leur pouvoir d'établissement des faits, cherchent à suivre des orientations spécifiques lorsqu'ils posent des questions aux parties. À cet égard, nous souhaitons réaffirmer que la régularité de la procédure sera garantie de la meilleure façon par des procédures de travail permettant "d'établir les faits pertinents au début de la procédure"²³⁵ et que "[l]a régularité de la procédure peut être un sujet

²³² Nous observons que, dans l'affaire *Inde – Brevets (États-Unis)*, l'Organe d'appel a estimé que, bien que "les groupes spéciaux aient une certaine latitude pour établir leurs propres procédures de travail, cette latitude ne [permettait] pas de modifier les dispositions de fond du Mémoire d'accord". (Rapport de l'Organe d'appel *Inde – Brevets (États-Unis)*, paragraphe 92. Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 241)

²³³ Voir les rapports de l'Organe d'appel *Canada – Maintien de la suspension/États-Unis – Maintien de la suspension*, paragraphe 434; rapport de l'Organe d'appel *Argentine – Chaussures, textiles et vêtements*, note de bas de page 68 relative au paragraphe 79; rapport de l'Organe d'appel *CE – Bananes III*, paragraphe 144; et rapport de l'Organe d'appel *Inde – Brevets (États-Unis)*, paragraphe 95.

²³⁴ Rapport de l'Organe d'appel *Argentine – Chaussures, textiles et vêtements*, paragraphe 79. Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphe 240.

²³⁵ Rapport de l'Organe d'appel *Inde – Brevets (États-Unis)*, paragraphe 95.

de préoccupation particulier quand une partie présente des *faits nouveaux* à un stade avancé de la procédure de groupe spécial."²³⁶ En outre, lorsque les circonstances particulières de différends spécifiques présentent des situations qui ne sont pas explicitement régies par leurs procédures de travail, les groupes spéciaux, dans l'exercice du contrôle qu'ils ont sur la procédure et dans les limites imposées par la régularité de la procédure et par le Mémoire d'accord, disposent d'une marge discrétionnaire pour s'occuper de ce type de situations.²³⁷

150. En règle générale, la régularité de la procédure exige que soit ménagée à chaque partie une possibilité véritable de formuler des observations sur les arguments et les éléments de preuve présentés par l'autre partie. Cela a été expressément reconnu par l'Organe d'appel dans l'affaire *Australie – Saumons* lorsque celui-ci a indiqué qu'"[il] [était] en matière de régularité de la procédure un principe fondamental voulant qu'une partie se voit accorder la possibilité de répondre aux allégations formulées contre elle".²³⁸ Dans le même temps, la régularité de la procédure peut aussi exiger d'un groupe spécial qu'il tienne dûment compte de la nécessité de protéger d'autres intérêts tels que le droit d'une partie lésée d'avoir recours à un processus juridictionnel lui permettant d'obtenir réparation en temps voulu, ainsi que de la nécessité de mener à terme la procédure. Ces intérêts trouvent leur expression dans les dispositions du Mémoire d'accord, y compris son article 3:3, qui appelle au "règlement rapide" des différends dans le cadre de l'OMC car cela est "indispensable au bon fonctionnement de l'OMC et à l'existence d'un juste équilibre entre les droits et les obligations des Membres". De même, l'article 12:2 du Mémoire d'accord dispose que "[l]a procédure des groupes spéciaux devrait offrir une flexibilité suffisante pour que les rapports des groupes soient de haute qualité, sans toutefois retarder indûment les travaux des groupes". En outre, "aux fins de la régularité de la procédure, les parties devaient porter les manquements allégués aux règles de procédure à l'attention d'un groupe spécial le plus rapidement possible".²³⁹ Par conséquent, garantir la régularité de la procédure exige une mise en balance des divers intérêts, y compris les intérêts systémiques et ceux des parties, ainsi que des considérations tant générales que propres à l'affaire. À notre avis, les groupes spéciaux sont les mieux placés pour déterminer comment parvenir à cet équilibre dans une procédure donnée, à condition qu'ils veillent à protéger la régularité de la procédure et qu'ils restent dans les limites de leurs devoirs au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord.

²³⁶ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Jeux*, paragraphe 271. (italique dans l'original)

²³⁷ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Hormones*, note de bas de page 138 relative au paragraphe 152.

²³⁸ Rapport de l'Organe d'appel *Australie – Saumons*, paragraphe 278. Voir aussi *ibid.*, paragraphe 272; et le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Jeux*, paragraphe 270.

²³⁹ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Acier au carbone*, paragraphe 123. Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Jeux*, paragraphe 269; le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC*, paragraphe 166; et le rapport de l'Organe d'appel *Mexique – Sirop de maïs (article 21:5 – États-Unis)*, paragraphe 50.

151. Nous commençons notre analyse du traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289 en examinant les arguments de la Thaïlande concernant le paragraphe 15 des procédures de travail du Groupe spécial qui dispose ce qui suit:

Les parties présenteront tous les éléments de preuve factuels au Groupe spécial au plus tard pendant la première réunion de fond, sauf en ce qui concerne les éléments de preuve factuels nécessaires aux fins des réfutations, les réponses aux questions ou les observations sur les réponses communiquées par chacune d'entre elles. Des exceptions à cette procédure seront autorisées sur exposé de raisons valables. En pareil cas, l'autre partie se verra accorder un délai pour faire des observations, selon qu'il sera approprié.²⁴⁰

152. Nous notons d'abord que, bien qu'elle allègue que le Groupe spécial n'a pas respecté les dispositions de ce paragraphe, la Thaïlande ne nous demande pas de formuler une constatation indépendante selon laquelle le Groupe spécial a violé le paragraphe 15 de ses procédures de travail. Elle invoque plutôt cette disposition pour étayer son affirmation selon laquelle le Groupe spécial a violé ses droits en matière de régularité de la procédure et ne s'est pas acquitté de ses devoirs au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord.²⁴¹

153. D'après notre lecture du paragraphe 15, celui-ci traite de deux catégories d'éléments de preuve. La première englobe les éléments de preuve qui sont présentés au plus tard pendant la première réunion de fond ainsi que les éléments de preuve qui, bien qu'ils aient été présentés à un stade ultérieur, sont nécessaires aux fins des réfutations, des réponses aux questions ou des observations sur les réponses aux questions. La deuxième catégorie d'éléments de preuve englobe le reste. Elle comprend les éléments de preuve qui n'entrent pas dans le champ de la première phrase. S'agissant de la deuxième catégorie d'éléments de preuve, la partie qui présente ces éléments doit exposer des raisons valables et l'autre partie doit se voir accorder la possibilité de faire des observations.

154. La Thaïlande soutient que la pièce PHL-289 ne peut pas être qualifiée d'élément de preuve nécessaire aux fins des réfutations ou des observations sur les réponses qu'elle a apportées aux questions du Groupe spécial parce qu'elle était un élément de preuve fourni pour étayer l'argumentation *prima facie* des Philippines et, en particulier, pour établir que les reventes de cigarettes nationales n'avaient pas à être déclarées sur le formulaire Por.Por.30. Pourtant, comme expliqué plus haut, les Philippines avaient présenté antérieurement la décision du DG des impôts de 2000 et deux avis d'experts à l'appui de cette affirmation. Ensuite, en réponse à une demande

²⁴⁰ Rapport du Groupe spécial, annexe A-1. Le Groupe spécial, conformément à l'article 12:1 du Mémoire d'accord, a adopté ses propres procédures de travail après consultation des parties.

²⁴¹ Réponse de la Thaïlande aux questions posées à l'audience.

spécifique du Groupe spécial l'invitant à formuler des observations sur la décision du DG des impôts de 2000, la Thaïlande a présenté la décision du DG des impôts de 1995 pour montrer que les reventes de cigarettes nationales devaient être déclarées sur le formulaire Por.Por.30. Les Philippines ont répondu, à leur tour, dans les observations qu'elles ont formulées sur les réponses de la Thaïlande en présentant la pièce PHL-289 pour montrer que la décision du DG des impôts de 2000 reflétait l'état actuel de la législation thaïlandaise. De notre point de vue, la pièce PHL-289 a été présentée pour expliquer les écarts entre la décision du DG des impôts de 1995 et la décision du DG des impôts de 2000. En tant que telle, cette pièce était un "élément[] de preuve factuel[] nécessaire[] aux fins des réfutations ... ou [des] observations sur les réponses communiquées par [la Thaïlande]" au sens de la première phrase du paragraphe 15. Ainsi, l'acceptation par le Groupe spécial de la pièce PHL-289 sans qu'il soit exigé des Philippines qu'elles exposent des raisons valables ou sans que la Thaïlande se voie accorder la possibilité de formuler des observations sur cette pièce n'était pas incompatible avec le paragraphe 15 des procédures de travail du Groupe spécial.²⁴²

155. Cependant, le fait que le traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289 n'était pas incompatible avec le paragraphe 15 de ses procédures de travail ne permet pas, à notre avis, de déterminer si les droits de la Thaïlande en matière de régularité de la procédure ont été respectés et, par conséquent, si le Groupe spécial s'est acquitté de ses devoirs au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord. Comme exposé plus haut, la régularité de la procédure exige généralement que chaque partie se voie accorder une possibilité véritable de faire des observations sur les éléments de preuve fournis par l'autre partie. Dans le même temps, un certain nombre de considérations différentes devront être prises en compte dans l'effort fait par un groupe spécial pour protéger la régularité de la procédure dans un différend particulier, et celles-ci peuvent comprendre la nécessité pour un groupe spécial, dans la recherche d'un règlement rapide du différend, d'exercer un contrôle sur la procédure afin de mettre un terme au va-et-vient des éléments de preuve contradictoires présentés par les parties. Dans le contexte du présent différend, il y a plusieurs considérations pertinentes pour notre évaluation de l'allégation formulée par la Thaïlande au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord. Celles-ci comprennent: la conduite des parties; la question de droit à laquelle les éléments de preuve se rapportent et les circonstances entourant la présentation des éléments de preuve relatifs à cette question; et le pouvoir discrétionnaire dont disposent les groupes spéciaux au titre du Mémoire d'accord dans la conduite de la procédure et l'appréciation des éléments de preuve.

²⁴² Nous notons qu'il apparaît que la première phrase du paragraphe 15 autorise la présentation d'éléments de preuve factuels au tout dernier stade de la procédure, c'est-à-dire dans les observations formulées par une partie sur les réponses de l'autre partie aux questions du Groupe spécial après la deuxième réunion de fond. La présentation par une partie d'éléments de preuve factuels à un stade aussi avancé de la procédure devrait être inhabituelle.

156. S'agissant de la conduite des parties, nous faisons observer que la Thaïlande a fourni deux éléments de preuve, y compris la décision du DG des impôts de 1995, en réponse à une question spécifique posée par le Groupe spécial après la deuxième réunion de fond. La pièce PHL-289 a ensuite été présentée par les Philippines à la première occasion suivante, c'est-à-dire dans les observations qu'elles ont formulées sur les réponses de la Thaïlande aux questions du Groupe spécial.²⁴³ Bien qu'il s'agisse du dernier stade de la procédure du Groupe spécial, les Philippines n'auraient eu aucune raison de fournir le témoignage d'expert figurant dans la pièce PHL-289 à un stade antérieur étant donné que cet élément de preuve a été présenté pour réfuter la décision du DG des impôts de 1995. En outre, la Thaïlande n'a pas fait objection à la pièce PHL-289 au moment où elle a été présentée, mais sept mois plus tard dans les observations qu'elle a formulées au sujet du rapport intérimaire du Groupe spécial. Bien que nous soyons conscients que la présentation par les parties d'observations sur les réponses de l'autre partie aux questions posées par le Groupe spécial constituait le dernier stade de la procédure du Groupe spécial, nous ne considérons pas que cela a empêché la Thaïlande de faire objection à la pièce PHL-289 en temps opportun ni de demander que le Groupe spécial rejette cet élément de preuve ou donne à la Thaïlande la possibilité d'y répondre.²⁴⁴

157. La Thaïlande allègue que la violation de la régularité de la procédure est "plus grave" parce que la "pièce PHL-289 était le "seul élément de preuve" à l'appui"²⁴⁵ de la constatation du Groupe spécial selon laquelle les reventes de cigarettes nationales n'avaient pas à être déclarées sur le formulaire Por.Por.30 et que les "droits des parties au titre du Mémorandum d'accord pouvaient être affectés par l'importance des éléments de preuve en cause".²⁴⁶ En réponse à cela, les Philippines font valoir que le Groupe spécial n'a pas accordé un "poids décisif"²⁴⁷ à la pièce PHL-289, mais a plutôt formulé sa constatation sur la base "de plusieurs éléments de preuve constituant la totalité des éléments de preuve qui lui ont été présentés".²⁴⁸

158. Nous rappelons que la question de savoir si une personne inscrite au registre de la TVA est tenue de déclarer les reventes de marchandises exemptées de la TVA, telles que les cigarettes nationales, sur le formulaire Por.Por.30 a fait l'objet d'une controverse entre les parties tout au long de la procédure et chacune d'elles a fourni plusieurs éléments de preuve à l'appui de sa position. Ainsi, au moment où la pièce PHL-289 a été présentée par les Philippines, aussi bien la Thaïlande que le

²⁴³ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphes 189 à 192.

²⁴⁴ Bien que les Philippines affirment que la Thaïlande a eu la possibilité, et s'en est prévalu, de répondre à la pièce PHL-289 dans les observations qu'elle a formulées sur le rapport intérimaire, nous ne considérons pas que cela constituait une possibilité appropriée de réponse.

²⁴⁵ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 170.

²⁴⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 170 (faisant référence au rapport du Groupe spécial *Corée – Boissons alcooliques*, paragraphe 10.25).

²⁴⁷ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 209.

²⁴⁸ Communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 221.

Groupe spécial auraient été conscients du fait qu'elle se rapportait à une question essentielle et très controversée. Lorsqu'il a déterminé que les reventes de cigarettes nationales n'avaient pas à être déclarées sur le formulaire Por.Por.30, le Groupe spécial a expliqué que cette constatation avait été formulée "après [qu'il a] examiné soigneusement tous les éléments de preuve dans leur intégralité".²⁴⁹ Dans son analyse, le Groupe spécial a fait référence à un manuel de 2006 ainsi qu'à la décision du DG des impôts de 1995, qui avaient été présentés pour montrer que les reventes de produits exemptés de la TVA devaient être déclarées sur le formulaire Por.Por.30.²⁵⁰ Il a aussi fait observer que la décision du DG des impôts de 2000, ainsi que le deuxième avis d'expert présenté par les Philippines, indiquaient que les entreprises qui vendaient des cigarettes nationales exemptées de la TVA ne devaient pas déclarer ces ventes sur le formulaire Por.Por.30.²⁵¹ Il a noté en outre qu'il était expliqué dans le troisième avis d'expert présenté par les Philippines – la pièce PHL-289 – que les différences dans les décisions rendues en 1995 et en 2000 reflétaient "un changement de l'approche suivie par le DG des impôts en ce qui concerne l'obligation de remplir le formulaire Por.Por.30".²⁵²

159. Le passage en revue des éléments de preuve examinés par le Groupe spécial effectué plus haut indique que la pièce PHL-289 n'était pas le seul élément de preuve étayant la constatation du Groupe spécial selon laquelle les reventes de cigarettes nationales n'avaient pas à être déclarées sur le formulaire Por.Por.30.²⁵³ D'ailleurs, le principal élément à l'appui de cette constatation semble avoir été trouvé dans la décision du DG des impôts de 2000 que le Groupe spécial a apparemment jugé

²⁴⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.703. L'affirmation de la Thaïlande selon laquelle la pièce PHL-289 était le *seul* élément de preuve sur lequel le Groupe spécial avait fondé sa constatation selon laquelle les ventes de cigarettes nationales n'avaient pas à être déclarées sur le formulaire Por.Por.30 repose aussi sur une déclaration faite par le Groupe spécial dans son rapport intérimaire, qui n'a pas été incluse dans son rapport final. Nous ne jugeons pas approprié, dans la présente procédure d'appel, que la Thaïlande s'appuie sur une déclaration faite par le Groupe spécial dans son rapport intérimaire mais qui a été supprimée du rapport du Groupe spécial.

²⁵⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.698.

²⁵¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.699.

²⁵² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.700 et note de bas de page 1253 y relative.

²⁵³ Nous prenons note de l'argument additionnel de la Thaïlande selon lequel le fait que le Groupe spécial n'a pas respecté les droits de celle-ci en matière de régularité de la procédure a été "aggravé" par le fait que le Groupe spécial ne s'en est pas "dûment remis" à l'interprétation donnée par la Thaïlande de sa propre législation. (Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 173) À notre avis, le Groupe spécial *Chine – Droits de propriété intellectuelle* a reconnu à juste titre que, "objectivement, un Membre [était] normalement bien placé pour expliquer le sens de sa propre législation", mais que cela ne dispensait pas une partie de la charge qui lui incombait de fournir les arguments et les éléments de preuve nécessaires pour étayer l'interprétation qu'elle proposait. (Rapport du Groupe spécial *Chine – Droits de propriété intellectuelle*, paragraphe 7.28) En outre, les devoirs incombant à un groupe spécial au titre de l'article 11 du Mémorandum d'accord exigent qu'il procède à une évaluation objective de tous ces arguments et éléments de preuve. En l'espèce, le Groupe spécial a fait observer, dans le contexte de l'analyse qu'il a effectuée au titre de l'article III:4, que la "Thaïlande devrait normalement être à même d'[expliquer la nature] des obligations découlant de la législation thaïlandaise mais que, dans la mesure où les parties n'étaient pas d'accord sur la teneur de ces obligations, le Groupe spécial était tenu d'"examiner la question en cause de manière objective sur la base du texte de la ou des disposition(s) concernée(s) ainsi que des éléments de preuve dont [il était saisi]". (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.684 (note de bas de page omise)) Nous ne voyons aucune erreur dans l'approche du Groupe spécial.

déterminante parce qu'elle confirmait que "les recettes exemptées en vertu de l'article 81 n'[avaient] pas à être déclarées sur le formulaire Por.Por.30 aux fins du calcul de la TVA".²⁵⁴

160. Au vu de ce qui précède, nous ne considérons pas que le traitement par le Groupe spécial de la pièce PHL-289 équivalait à une violation de la régularité de la procédure. La Thaïlande aurait pu demander la possibilité de répondre au moment où les Philippines ont présenté la pièce en question, mais elle ne l'a pas fait.²⁵⁵ Bien que la pièce PHL-289 ait été présentée à un stade très avancé de la procédure, cet élément de preuve n'a pas soulevé ni ne concernait une nouvelle question dont la Thaïlande n'avait pas eu connaissance auparavant ou que le Groupe spécial n'avait pas étudiée, et il ne s'agissait pas du seul élément de preuve à l'appui de la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les reventes de cigarettes nationales n'avaient pas à être déclarées sur le formulaire Por.Por.30. Le Groupe spécial aurait pu choisir de refuser d'accepter la pièce PHL-289 ou de ménager à la Thaïlande la possibilité d'y répondre. Il ne l'a pas fait. Cependant, compte tenu de l'ensemble des circonstances, nous considérons que le Groupe spécial n'a pas manqué de protéger la régularité de la procédure en l'espèce.²⁵⁶

161. Pour toutes ces raisons, nous *constatons* que la Thaïlande n'a pas établi que le Groupe spécial n'a pas garanti la régularité de la procédure et, par conséquent, ne s'est pas acquitté de son devoir au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord de procéder à une évaluation objective de la question en acceptant et en utilisant la pièce PHL-289 sans avoir ménagé à la Thaïlande la possibilité de formuler des observations sur cet élément de preuve.

²⁵⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.701.

²⁵⁵ Nous ne voulons pas dire que le fait que la Thaïlande n'a pas demandé expressément la possibilité de répondre à la pièce PHL-289 implique automatiquement qu'elle ne peut pas avoir raison lorsqu'elle allègue que le Groupe spécial n'a pas garanti la régularité de la procédure. Dans le même temps, le fait que la Thaïlande n'a pas demandé la possibilité de répondre est une considération pertinente pour notre évaluation globale du point de savoir si, dans les circonstances de la présente affaire, la conduite du Groupe spécial a empêché la Thaïlande de bénéficier d'une procédure régulière. Nous observons, à cet égard, que, lorsqu'il a été confronté à une question analogue à celle soulevée en l'espèce, le Groupe spécial *Chine – Pièces automobiles* a rejeté "l'argument de la Chine selon lequel le Groupe spécial aurait dû, d'office, accorder un délai aux autres parties pour leur permettre de formuler des observations sur la pièce CDA-48" et a indiqué que "c'[était] la Chine, *et non le Groupe spécial*, qui aurait dû prendre l'initiative de demander la possibilité de communiquer des observations sur la pièce CDA-48." (Rapports du Groupe spécial, *Chine – Pièces automobiles*, paragraphe 6.22 (pas d'italique dans l'original)) Nous ne souscrivons pas à ces déclarations dans la mesure où elles impliquent que seule la conduite de la partie qui reçoit les éléments de preuve présentés par l'autre partie à un stade tardif de la procédure est pertinente pour déterminer si la régularité de la procédure a été protégée. À notre avis, cette partie et le groupe spécial auquel les éléments de preuve sont présentés ont tous deux la responsabilité d'examiner s'il serait utile ou nécessaire de donner la possibilité de répondre à ces éléments de preuve et d'agir en conséquence.

²⁵⁶ Nous souhaitons souligner toutefois que nous ne considérons pas que la simple qualification d'éléments de preuve comme étant des éléments de preuve présentés à titre de réfutation signifie qu'il ne peut pas y avoir de préoccupations en matière de régularité de la procédure dans des situations où un groupe spécial ne ménage pas à une partie la possibilité de répondre à ces éléments de preuve présentés à titre de réfutation.

3. Moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994

162. La Thaïlande fait également appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle:

... la Thaïlande ne s'est pas acquittée de la charge de prouver que les prescriptions administratives relatives à la déclaration de la TVA et l'imposition de sanctions en cas de non-respect de ces prescriptions sont nécessaires pour assurer le respect des lois thaïlandaises relatives à la TVA au sens de l'article XX d) du GATT de 1994.²⁵⁷

163. Le Groupe spécial a formulé cette constatation en réponse aux efforts de la Thaïlande pour invoquer l'article XX d) du GATT de 1994 afin de défendre les prescriptions administratives additionnelles jugées incompatibles avec l'article III:4. L'article XX d) permet aux Membres de justifier des mesures jugées incompatibles avec les dispositions du GATT de 1994 s'ils peuvent établir que ces mesures sont "nécessaires pour assurer le respect des lois et règlements qui ne sont pas incompatibles avec les dispositions du présent accord", et pour autant que l'application de ces mesures soit également compatible avec les prescriptions du texte introductif de l'article XX. Par conséquent, pour établir le bien-fondé d'un moyen de défense au titre de l'article XX d), un défendeur doit, entre autres choses, indiquer "des lois et règlements qui ne sont pas incompatibles" avec le GATT de 1994 et établir que la mesure jugée incompatible avec le GATT est "nécessaire" pour assurer le respect de ces "lois et règlements".

164. La Thaïlande nous demande d'infirmier la constatation du Groupe spécial au titre de l'article XX d). Elle ne conteste pas le fond du raisonnement du Groupe spécial concernant son moyen de défense, en tant que tel. En fait, elle soutient qu'une référence figurant dans la phrase du rapport du Groupe spécial qui précède immédiatement la constatation du Groupe spécial révèle que celui-ci "a commis une erreur fondamentale d'analyse juridique en rejetant le moyen de défense invoqué par la Thaïlande au titre de l'article XX d)".²⁵⁸ Cette phrase est la suivante:

Comme nous l'avons vu dans la section VII.F.6 b) ii) ci-dessus, nous avons néanmoins constaté que les lois thaïlandaises relatives à la TVA qui, d'après la Thaïlande, sont censées assurer le respect de[s] ... prescription[s] administrative[s] en cause, n'étaient *pas* compatibles avec les règles de l'OMC.²⁵⁹ (italique dans l'original; non souligné dans l'original)

165. Ainsi, au moyen d'un renvoi à la section VII.F.6 b) ii) de son rapport, le Groupe spécial a exprimé le point de vue selon lequel la Thaïlande n'avait pas indiqué de "lois et règlements qui

²⁵⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.758.

²⁵⁸ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 153.

²⁵⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.758.

n[étaient] pas incompatibles" avec le GATT de 1994, mais seulement des lois relatives à la TVA que le Groupe spécial avait déjà jugés incompatibles avec le GATT. Comme le moyen de défense au titre de l'article XX d) établi par la Thaïlande ne pouvait pas aboutir si les lois ou règlements dont les mesures en cause étaient censées assurer le respect étaient eux-mêmes incompatibles avec le GATT, le Groupe spécial est parvenu, dans la phrase suivante de son rapport, à la constatation exposée ci-dessus.

166. La section VII.F.6 b) ii) du rapport du Groupe spécial comprend les paragraphes 7.729 à 7.738. Elle contient l'analyse du Groupe spécial concernant la "[q]uestion de savoir si les cigarettes importées sont soumises à un traitement moins favorable que les cigarettes nationales au sens de l'article III:4"²⁶⁰ et débouche sur la conclusion du Groupe spécial selon laquelle "la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec l'article III:4 en soumettant les cigarettes importées à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux cigarettes nationales similaires *par le biais des prescriptions administratives liées à la TVA qu'elle n'imposait qu'aux revendeurs de cigarettes importées*".²⁶¹

167. La Thaïlande fait valoir que la référence faite par le Groupe spécial à la section VII.F.6 b) ii) montre qu'il a identifié comme étant les "lois et règlements" dont la mesure incompatible était censée assurer le respect de la mesure même qu'il avait jugée incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994. Par conséquent, le renvoi du Groupe spécial signifie, d'après la Thaïlande, que le Groupe spécial a rejeté le moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) concernant la violation de l'article III:4 au motif qu'il avait déjà constaté que les prescriptions administratives additionnelles violaient l'article III:4. Un tel raisonnement circulaire constitue, du point de vue de la Thaïlande, une "erreur fondamentale" du Groupe spécial qui "a effectivement privé la Thaïlande de son droit d'établir son moyen de défense au titre de l'article XX d)" concernant la constatation d'incompatibilité avec l'article III:4. Pour cette raison, la Thaïlande estime que la constatation du Groupe spécial relative à l'article III:4 "est également viciée sur le plan juridique"²⁶² et devrait aussi être infirmée.

168. En revanche, les Philippines considèrent que le renvoi fait par le Groupe spécial est une simple erreur matérielle. D'après elles, rien dans le raisonnement du Groupe spécial ne donne à penser que son examen du moyen de défense de la Thaïlande consistait en une analyse circulaire de la question de savoir si les prescriptions administratives additionnelles étaient nécessaires pour assurer le respect de ces mêmes prescriptions administratives. Les Philippines soulignent que le Groupe spécial a dûment défini le critère juridique au titre de l'article XX d) et identifié l'argument de la Thaïlande

²⁶⁰ Rapport du Groupe spécial, titre de la section VII.F.6 b).

²⁶¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.738. (pas d'italique dans l'original)

²⁶² Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 156.

comme étant que les "prescriptions administratives" étaient nécessaires pour assurer le respect "des lois thaïlandaises relatives à la TVA". Par conséquent, elles estiment que d'autres éléments du raisonnement du Groupe spécial révèlent que le renvoi figurant au paragraphe 7.758 était simplement une erreur et que le Groupe spécial entendait, en réalité, faire référence à la section VII.E.5 b) ii) de son rapport, qui traite de l'imposition discriminatoire, et non à la section VII.F.6 b) ii) de son rapport, qui traite des prescriptions administratives discriminatoires. En conséquence, elles demandent à l'Organe d'appel de corriger cette erreur matérielle, en remplaçant la référence à la "section VII.F.6 b) ii)" par une référence à la "section VII.E.5 b) ii)".

169. Comme les participants, nous considérons aussi que la référence du Groupe spécial à la section VII.F.6 b) ii) est erronée. Pris littéralement, ce renvoi signifie que le Groupe spécial a estimé que les prescriptions administratives additionnelles ne pouvaient pas être justifiées comme étant nécessaires pour assurer le respect de ces mêmes prescriptions administratives additionnelles puisque les prescriptions administratives additionnelles avaient déjà été jugées incompatibles avec l'article III:4. Ce serait manifestement une approche incorrecte de l'analyse du moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d).

170. L'analyse et la décision du Groupe spécial concernant le moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994 ont été extrêmement brefs. En à peine plus d'une page, le Groupe spécial a présenté le texte de la disposition, indiqué l'ordre d'analyse, la charge de la preuve et les éléments requis pour un moyen de défense au titre de l'article XX d). Dans un seul paragraphe, comprenant le renvoi à la section VII.F.6 b) ii) cité plus haut, le Groupe spécial a appliqué cette analyse aux faits portés à sa connaissance. La brièveté de cette analyse n'a pas en soi été contestée en appel. Cependant, elle signifie que le raisonnement du Groupe spécial offre peu d'indications quant aux détails des étapes de son analyse. Par conséquent, même si l'on accepte les affirmations des Philippines selon lesquelles le Groupe spécial a dûment identifié le critère juridique devant être appliqué au titre de l'article XX d) et les éléments du moyen de défense avancé par la Thaïlande, nous ne disposons pas d'un raisonnement suffisant pour nous permettre de conclure avec certitude que, bien que le Groupe spécial ait, en fait, fait référence à sa constatation de la section VII.F.6 b) ii), il entendait faire référence à sa constatation de la section VII.E.5 b) ii) de son rapport, ou même à une quelconque autre section de son rapport. La référence à la section VII.F.6 b) ii) était une erreur manifeste, mais on ne voit pas très bien, sur la base du rapport du Groupe spécial, quelle aurait été la référence correcte.

171. En conséquence, en raison de l'erreur manifeste dans l'avant-dernière phrase du paragraphe 7.758 du rapport du Groupe spécial, nous sommes contraints d'infirmar la constatation

formulée par le Groupe spécial dans ce paragraphe, selon laquelle la Thaïlande ne s'était pas acquittée de la charge qui lui incombait de démontrer que les prescriptions administratives additionnelles étaient nécessaires pour assurer le respect des lois thaïlandaises relatives à la TVA au sens de l'article XX d) du GATT de 1994.

172. La Thaïlande soutient que, dans le cas où nous infirmerions cette constatation du Groupe spécial, nous devrions également infirmer sa constatation selon laquelle les prescriptions administratives additionnelles sont incompatibles avec l'article III:4 puisque le Groupe spécial "a effectivement privé la Thaïlande de son droit d'établir son moyen de défense au titre de l'article XX d)" concernant cette constatation.²⁶³ Elle ne mentionne aucune disposition du Mémoire d'accord ou d'un autre accord visé, ni aucune jurisprudence, à l'appui de cette position.

173. Nous avons du mal à comprendre pourquoi la décision du Groupe spécial concernant l'allégation des Philippines au titre de l'article III:4 devrait dépendre de la décision du Groupe spécial concernant le moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d). Il est vrai que, pour examiner une mesure spécifique, un groupe spécial peut être amené à analyser une obligation de fond et un moyen de défense affirmatif et à les appliquer tous deux à cette mesure. Il est également vrai qu'un tel exercice exigera d'un groupe spécial qu'il trouve et applique un "point d'équilibre"²⁶⁴ entre une obligation de fond et une exception. Néanmoins, cela ne fait pas des analyses de l'obligation et de l'exception faites par ce groupe spécial une analyse unique et intégrée. Au contraire, l'analyse de la question de savoir si une mesure contrevient à une obligation précède nécessairement l'"autre" évaluation, "distincte", de la question de savoir si une telle mesure est justifiée par ailleurs, et se distingue de cette évaluation.²⁶⁵ Par conséquent, nous rejetons la demande de la Thaïlande visant à ce que nous infirmions la constatation du Groupe spécial au titre de l'article III:4 au motif que le Groupe spécial a fait erreur dans son analyse du moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d).

174. Dans les cas où il a infirmé des constatations et des interprétations du droit formulées par des groupes spéciaux, l'Organe d'appel s'est toujours efforcé, dans les limites de sa compétence, de "facilit[er] le règlement rapide du différend"²⁶⁶ en complétant l'analyse juridique des questions

²⁶³ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 156.

²⁶⁴ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Crevettes*, paragraphe 159.

²⁶⁵ Dans l'affaire *États-Unis – Essence*, l'Organe d'appel a mis en garde contre une confusion "entre la question de savoir s'il existait une incompatibilité avec une règle de fond et l'*autre question, distincte*, ... qui était de savoir si cette incompatibilité était néanmoins justifiée". (Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Essence*, page 25 (pas d'italique dans l'original); voir aussi le rapport du Groupe spécial du GATT *États-Unis – Article 337 de la Loi douanière*, paragraphe 5.9)

²⁶⁶ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Acier laminé à chaud*, paragraphe 235.

pertinentes.²⁶⁷ Les mêmes considérations nous incitent à nous efforcer de faire de même dans le présent appel. En conséquence, nous examinons si nous sommes nous-mêmes en mesure de nous prononcer sur le moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994.

175. L'article XX d) du GATT de 1994 dispose ce qui suit:

Exceptions générales

Sous réserve que ces mesures ne soient pas appliquées de façon à constituer soit un moyen de discrimination arbitraire ou injustifiable entre les pays où les mêmes conditions existent, soit une restriction déguisée au commerce international, rien dans le présent Accord ne sera interprété comme empêchant l'adoption ou l'application par tout Membre des mesures:

....

- d) nécessaires pour assurer le respect des lois et règlements qui ne sont pas incompatibles avec les dispositions du présent Accord, tels que, par exemple, les lois et règlements qui ont trait à l'application des mesures douanières, au maintien en vigueur des monopoles administrés conformément au paragraphe 4 de l'article II et à l'article XVII, à la protection des brevets, marques de fabrique et droits d'auteur et de reproduction et aux mesures propres à empêcher les pratiques de nature à induire en erreur[.]

176. L'article XX d) est l'une des "exceptions générales" limitées et conditionnelles qui permettent aux Membres poursuivant certains objectifs de politique publique de déroger aux obligations de fond prévues dans le GATT de 1994, y compris les obligations en matière de traitement national énoncées à l'article III.²⁶⁸ Pour justifier une mesure au demeurant incompatible avec le GATT, le Membre invoquant l'article XX d) comme moyen de défense a la charge d'établir que les conditions qui y sont prescrites sont remplies.²⁶⁹

177. Un Membre réussira à s'acquitter de cette charge et à établir son moyen de défense au titre de l'article XX d) en démontrant l'existence de trois éléments clés, à savoir: i) que la mesure en cause assure le respect de "lois et règlements" qui sont eux-mêmes compatibles avec le GATT de 1994; ii) que la mesure en cause est "nécessaire" pour assurer ce respect; et iii) que la mesure en cause

²⁶⁷ Dans la mesure où, pour compléter l'analyse juridique, l'Organe d'appel est tenu de s'appuyer sur des faits, il peut compléter l'analyse seulement si "les constatations factuelles du groupe spécial" et/ou "les faits incontestés versés au dossier du groupe spécial" offrent une base factuelle suffisante pour procéder à l'analyse juridique requise. (Voir le rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 78)

²⁶⁸ Voir le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Essence*, page 25; et rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Crevettes*, paragraphe 156.

²⁶⁹ Voir le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 157.

satisfait aux prescriptions énoncées dans le texte introductif de l'article XX. De plus, lorsqu'on invoque l'article XX d) pour justifier une incompatibilité avec l'article III:4, l'élément dont on doit démontrer qu'il est "nécessaire" est le traitement donnant lieu à la constatation de l'existence d'un traitement moins favorable.²⁷⁰ Donc, lorsque l'existence d'un traitement moins favorable est constatée sur la base de différences dans la réglementation des importations et des produits nationaux similaires, l'analyse d'un moyen de défense au titre de l'article XX d) devrait être axée sur la question de savoir si ces différences de réglementation sont "nécessaires" pour assurer le respect de "lois et règlements" qui ne sont pas incompatibles avec le GATT.

178. Sur l'ensemble des communications qu'elle a présentées au Groupe spécial, la Thaïlande a consacré seulement six paragraphes à la justification des prescriptions administratives additionnelles et n'a guère ou pas du tout donné de précisions concernant les éléments nécessaires de son moyen de défense au titre de l'article XX d). Nous relevons au moins quatre défauts graves dans la présentation par la Thaïlande au Groupe spécial de son moyen de défense au titre de l'article XX d).

179. Premièrement, en exposant son moyen de défense, la Thaïlande s'est efforcée de justifier les prescriptions administratives relatives à l'obligation d'acquitter la TVA en général, au lieu de justifier le *traitement différencié* accordé aux cigarettes importées par rapport aux cigarettes nationales en vertu de sa mesure. Deuxièmement, la Thaïlande n'a pas indiqué précisément les "lois et règlements" dont la mesure en cause était censée assurer le respect et n'a fait aucun effort pour établir que ces lois et règlements étaient compatibles avec le GATT de 1994. Même à supposer que les vagues références faites par la Thaïlande dans ses communications au Groupe spécial²⁷¹ puissent être interprétées comme indiquant les lois et règlements pertinents dont les prescriptions administratives additionnelles visent à assurer le respect, les arguments de la Thaïlande concernant, troisièmement, la "nécessité" et,

²⁷⁰ Voir le rapport du Groupe spécial du GATT *États-Unis – Article 337 de la Loi douanière*, paragraphe 5.27.

²⁷¹ La Thaïlande a fait des références imprécises aux éléments suivants: "législation thaïlandaise relative à la TVA" (première communication écrite de la Thaïlande au Groupe spécial, paragraphe 260); "système de TVA de la Thaïlande établi par le chapitre 4 du Code des impôts de la Thaïlande" (*ibid.*); et "prescriptions en matière de déclaration normales de ses lois relatives à la TVA et autres lois fiscales" (réponse de la Thaïlande à la question n° 139 du Groupe spécial, paragraphe 147). Ces références englobent une multitude de dispositions de la législation thaïlandaise traitant de diverses questions. Dans un cas, la Thaïlande a également fait valoir que les "sanctions [] assur[aient] le respect des prescriptions en matière de déclaration normales de ses lois relatives à la TVA et autres lois fiscales, en particulier dans les cas où ... ces prescriptions en matière de déclaration contribu[aient] à la lutte contre la contrebande de cigarettes" (réponse de la Thaïlande à la question n° 139 du Groupe spécial, paragraphe 147). Cet argument semble avoir été avancé pour justifier les sanctions au regard de l'article XX d) au cas où le Groupe spécial aurait considéré que de telles sanctions constituaient une "taxe supérieure" au titre de l'article III:2 du GATT de 1994. Nous ne savons pas très bien si la Thaïlande a cherché à avancer le même moyen de défense au cas où, comme le Groupe spécial l'a constaté en définitive, les sanctions auraient été incompatibles avec l'article III:4.

quatrièmement, le texte introductif de l'article XX n'étaient manifestement pas assez développés.²⁷² S'agissant du critère de la nécessité, la Thaïlande a affirmé que les "prescriptions en matière de déclaration [étaient] nécessaires ... à l'application du système de TVA de la Thaïlande"²⁷³ et que les prescriptions administratives additionnelles étaient nécessaires "en ce sens qu'il [était] difficile de voir comment la Thaïlande pourrait administrer son système de TVA *sans* imposer aux personnes assujetties à la TVA d'établir et de présenter des déclarations de taxes en amont et en aval, le formulaire de TVA Por.Por.30 et les autres documents requis".²⁷⁴ La Thaïlande n'a pas explicité ces affirmations et n'a fourni aucun élément de preuve pour les étayer.²⁷⁵ S'agissant du texte introductif de l'article XX, la Thaïlande n'y a fait référence qu'une fois. En tout et pour tout, cette référence correspondait à l'argument de la Thaïlande selon lequel, "[é]tant donné que ces mesures [étaient] appliquées à tous les produits, importés ou nationaux, soumis à la TVA, elles n'[étaient] pas appliquées de façon à constituer soit une discrimination arbitraire ou injustifiable soit une restriction déguisée au commerce international".²⁷⁶ Cela ne peut suffire à établir que les prescriptions administratives additionnelles satisfont aux prescriptions du texte introductif de l'article XX.²⁷⁷

180. Par conséquent, de notre point de vue, les arguments et éléments de preuve présentés par la Thaïlande, tels qu'ils sont libellés, n'établissent pas l'existence des éléments requis d'un moyen de

²⁷² Le fait que la Thaïlande a très peu explicité son moyen de défense en ce qui concerne la "nécessité" est probablement dû au fait qu'il est difficile de présenter des arguments détaillés pour démontrer la "nécessité" d'une mesure au titre de l'article XX d) en l'absence d'une indication claire des lois ou règlements pour le respect desquels cette mesure est censée être nécessaire.

²⁷³ Deuxième communication écrite de la Thaïlande au Groupe spécial, paragraphe 177.

²⁷⁴ Première communication écrite de la Thaïlande au Groupe spécial, paragraphe 260 (italique dans l'original). La Thaïlande a ajouté que les prescriptions administratives additionnelles "[étaient] nécessaires, selon l'interprétation donnée de ce terme par l'Organe d'appel dans l'affaire *Brésil – Pneumatiques rechapés*" (deuxième communication écrite de la Thaïlande au Groupe spécial, paragraphe 177), et, dans une note de bas de page, elle a cité une déclaration faite par l'Organe d'appel dans ce rapport, selon laquelle une mesure était nécessaire si elle était "à même d'apporter une contribution importante à la réalisation de son objectif" (deuxième communication écrite de la Thaïlande au Groupe spécial, note de bas de page 139 relative au paragraphe 177 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Brésil – Pneumatiques rechapés*, paragraphe 150)).

²⁷⁵ Nous rappelons que, pour déterminer "si une mesure ... est ... "nécessaire", il faut [drait] soupeser et mettre en balance une série de facteurs" (Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 164) et que "deux facteurs qui, dans la plupart des cas, seront pertinents pour la détermination par un groupe spécial de la "nécessité" d'une mesure [sont] la contribution de la mesure à la réalisation des objectifs qu'elle poursuit [et] l'incidence restrictive de la mesure sur le commerce international". (Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Jeux*, paragraphe 306). De plus, l'analyse de la "nécessité" par un groupe spécial doit inclure un examen de la question de savoir "si une mesure de rechange compatible avec l'Accord sur l'OMC, dont on pourrait "raisonnablement attendre" du Membre concerné "qu'il y ait recours", est à sa disposition". (Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 166) Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *Brésil – Pneumatiques rechapés*, paragraphes 142 et 143.

²⁷⁶ Première communication écrite de la Thaïlande au Groupe spécial, paragraphe 260.

²⁷⁷ De plus, nous ne sommes pas certains de savoir ce que la Thaïlande voulait désigner par le membre de phrase "ces mesures sont appliquées à tous les produits, importés ou nationaux, soumis à la TVA", puisque les mesures qui devaient être justifiées au regard de l'article XX d) et du texte introductif de l'article XX étaient les prescriptions administratives additionnelles, qui ne sont *pas* appliquées aux revendeurs de cigarettes nationales.

défense au titre de l'article XX d). En conséquence, nous *constatons* que la Thaïlande n'a pas établi un moyen de défense *prima facie* et n'a donc pas établi que les prescriptions administratives additionnelles étaient justifiées au regard de l'article XX d) du GATT de 1994.

4. Conclusion

181. Compte tenu de ce qui précède, nous *confirmons* la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 8.3 c) de son rapport, selon laquelle la Thaïlande agit d'une manière incompatible avec ses obligations au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 en soumettant les cigarettes importées à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux cigarettes nationales similaires.²⁷⁸

V. Article X:3 b) du GATT de 1994

A. Introduction

182. La Thaïlande fait appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle elle a agi d'une manière incompatible avec l'article X:3 b) du GATT de 1994 en ne maintenant ou en n'instituant pas des tribunaux ou des procédures de révision indépendants afin de réviser dans les moindres délais les décisions concernant les garanties.²⁷⁹

183. Premièrement, le Groupe spécial a examiné le sens de l'expression "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" figurant à l'article X:3 b). Il a constaté que l'imposition d'une garantie par le Département des douanes thaïlandais ("douanes thaïlandaises") était une "mesure[] administrative[] se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b).²⁸⁰ Deuxièmement, il a examiné si la Thaïlande maintenait ou instituait des tribunaux ou des procédures afin de réviser et de rectifier dans les moindres délais les décisions concernant les garanties conformément à l'article X:3 b) et a constaté que le système thaïlandais ne respectait pas cette obligation.²⁸¹

184. En appel, la Thaïlande nous demande d'infirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle elle agit d'une manière incompatible avec l'article X:3 b). Elle soutient que le Groupe spécial a fait erreur en concluant qu'exiger une garantie pour l'obtention de la mainlevée des marchandises en attendant une détermination finale de la valeur en douane était une "mesure[] administrative[] se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b). Au cas où nous rejeterions cette allégation d'erreur et confirmerions la constatation du Groupe spécial selon laquelle exiger une

²⁷⁸ Voir également le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.738.

²⁷⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.1087 et 8.4 g).

²⁸⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1053.

²⁸¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1087.

garantie relève du champ d'application de l'article X:3 b), la Thaïlande fait alors observer que prévoir un droit d'appel pour une décision concernant une garantie au moment de l'estimation finale des droits satisfait aux obligations de la Thaïlande au titre de l'article X:3 b).

185. Les Philippines soutiennent que le Groupe spécial a constaté à juste titre que les décisions concernant les garanties en cause constituaient des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b). Elles nous demandent de confirmer cette constatation du Groupe spécial et de rejeter l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle prévoir un droit d'appel au moment de l'estimation finale des droits satisfait aux obligations de la Thaïlande au titre de l'article X:3 b).

B. *Article X:3 b) du GATT de 1994*

186. L'article X:3 b) prévoit que les Membres de l'OMC maintiendront des tribunaux ou des procédures judiciaires, arbitraux ou administratifs afin "de réviser et de rectifier dans les moindres délais les mesures administratives se rapportant aux questions douanières". En appel, les allégations d'erreur formulées par la Thaïlande se rapportent à l'interprétation et à l'application par le Groupe spécial, dans le contexte des décisions concernant les garanties, des expressions "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" et "réviser ... dans les moindres délais" qui figurent à l'article X:3 b).

187. Avant de passer à notre analyse, nous exposons brièvement notre compréhension du fonctionnement de la mesure en cause sur la base des constatations du Groupe spécial et du dossier du Groupe spécial. L'article 112 de la Loi douanière de la Thaïlande (la "Loi douanière thaïlandaise")²⁸² dispose que, en cas de doute concernant le montant du droit applicable à une marchandise spécifique, les fonctionnaires des douanes peuvent procéder à un examen détaillé. Dans de telles circonstances, les douanes peuvent accorder la mainlevée des marchandises en question en attendant l'estimation finale du montant du droit à acquitter, sous réserve que l'importateur paie "le montant du droit déclaré à l'importation par l'importateur ou l'exportateur" et sous réserve qu'"une somme d'argent additionnelle couvrant le droit maximal exigible sur les marchandises" soit déposée à titre de garantie.²⁸³ Si, par exemple, les douanes thaïlandaises se demandent si le prix déclaré par l'importateur est une base appropriée pour l'évaluation en douane, elles peuvent examiner la question plus avant. Au cours du processus d'examen, l'importateur a le droit de retirer les marchandises contre

²⁸² Government of The Kingdom of Thailand, The Customs Act, B.E. 2469 (pièce PHL-20 présentée au Groupe spécial).

²⁸³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1017 (citant la Loi douanière thaïlandaise, article 112).

paiement d'une garantie.²⁸⁴ L'article 112 prévoit par ailleurs que la garantie peut être donnée sous la forme d'un dépôt en espèces ou, sous réserve de l'approbation du Directeur général des douanes thaïlandaises, elle peut être fournie sous la forme d'une "garantie ... du Ministère des finances ou d'une banque".

188. Une fois que le montant final du droit à acquitter a été établi, les douanes thaïlandaises publient un avis d'estimation. Si le montant final du droit à acquitter dépasse le droit acquitté sur la valeur déclarée au moment de l'importation des marchandises et que la garantie a été donnée sous la forme d'un dépôt en espèces, le montant à hauteur duquel il dépasse le droit déclaré sera prélevé immédiatement sur le dépôt en espèces.²⁸⁵ Dans le cas où une garantie d'une banque ou du Ministère des finances a été donnée, l'importateur ou l'exportateur acquittera le montant qui dépasse le droit déclaré dans les 30 jours suivant la date de réception de l'avis d'estimation. Si le droit déclaré acquitté ou le dépôt en espèces dépasse le montant spécifié dans l'avis d'estimation finale, l'excédent, avec les intérêts, doit être remboursé à l'importateur.²⁸⁶

189. Tant l'importateur que l'exportateur ont le droit de contester l'estimation finale des droits auprès de la Commission des recours (la "BoA") dans les 30 jours suivant la date de réception de l'avis d'estimation, conformément à l'article 112*sexies* de la Loi douanière thaïlandaise.²⁸⁷

190. Le Groupe spécial a constaté qu'il pouvait être fait appel des décisions concernant les garanties auprès du tribunal fiscal thaïlandais seulement lorsque: i) l'importateur avait reçu un avis d'estimation concernant la valeur en douane finale des marchandises concernées; et ii) l'importateur avait contesté cet avis auprès de la BoA.²⁸⁸ Nous croyons comprendre que l'allégation des Philippines au titre de l'article X:3 b) au sujet des appels des décisions concernant les garanties ainsi que la constatation du Groupe spécial s'y rapportant étaient axées sur la première de ces deux étapes

²⁸⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.971. La garantie doit être d'un montant égal à la différence entre le prix c.a.f. déclaré et un prix c.a.f. (plus élevé) fixé provisoirement par les douanes thaïlandaises, majoré des taxes calculées sur la base du prix c.a.f. provisoire plus élevé.

²⁸⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.856 (citant la Loi douanière thaïlandaise, article 112*bis*).

²⁸⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.857 (citant la Loi douanière thaïlandaise, article 112*quater*).

²⁸⁷ Dans des constatations dont il n'est pas fait appel, le Groupe spécial a conclu que la BoA ne pouvait pas être considérée comme étant hors de la sphère de contrôle ou d'influence des douanes thaïlandaises, principalement parce que son personnel, au moins en partie, était constitué d'agents des douanes thaïlandaises, ce qui générerait la possibilité que des personnes participant à la prise de décisions douanières puissent également participer à la révision de ces mêmes décisions. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.1003 à 7.1005) En conséquence, le Groupe spécial a estimé que la BoA ne pouvait pas être considérée comme un tribunal indépendant des organismes chargés de l'application des mesures administratives au sens de l'article X:3 b). (*Ibid.*, paragraphe 7.1006)

²⁸⁸ Bien que la Thaïlande ait soutenu qu'il pouvait être fait appel des décisions concernant les garanties directement auprès du tribunal fiscal thaïlandais sans appel préalable auprès de la BoA, le Groupe spécial, sur la base des éléments de preuve présentés par les Philippines, a fait une constatation différente. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.1072 à 7.1083; voir également le paragraphe 7.91)

obligatoires, c'est-à-dire sur la prescription de la législation thaïlandaise qui imposait d'attendre la publication de l'avis d'estimation avant de pouvoir faire appel d'une décision concernant une garantie.²⁸⁹ De plus, nous croyons comprendre que l'allégation des Philippines se rapporte aux décisions concernant les garanties indépendamment de la question de savoir si une caution est fournie au moyen d'un dépôt en espèces ou au moyen d'une garantie d'une banque ou du Ministère des finances. Enfin, s'agissant de l'obligation au titre de l'article X:3 b), nous notons que l'allégation des Philippines et les constatations du Groupe spécial étaient axées sur la question de savoir si le système thaïlandais garantissait une révision "dans les moindres délais" plutôt que sur ce que signifiait "réviser et ... rectifier" les décisions concernant les garanties.

1. Sens des expressions "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" et "réviser et ... rectifier dans les moindres délais" figurant à l'article X:3 b)

191. L'article X:3 b) du GATT de 1994 dispose ce qui suit:

Chaque Membre maintiendra, ou instituera aussitôt que possible, des tribunaux ou des procédures judiciaires, arbitraux ou administratifs afin, notamment, de réviser et de rectifier dans les moindres délais les mesures administratives se rapportant aux questions douanières. Ces tribunaux ou procédures seront indépendants des organismes chargés de l'application des mesures administratives, et leurs décisions seront exécutées par ces organismes et en régiront la pratique administrative, à moins qu'il ne soit interjeté appel auprès d'une juridiction supérieure dans les délais prescrits pour les appels interjetés par les importateurs, *sous réserve* que l'administration centrale d'un tel organisme puisse prendre des mesures en vue d'obtenir une révision de l'affaire dans une autre action, s'il y a des raisons valables de croire que la décision est incompatible avec les principes du droit ou avec les faits de la cause. (italique dans l'original)

192. Nous commençons notre analyse du sens ordinaire de l'expression "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" en examinant les définitions que donnent les dictionnaires des différents termes formant cette expression. Le terme "action" (mesure) est défini, entre autres, comme suit: "[a] thing done, a deed, an act" (une chose faite, une action, un acte) et "an act or decision by an executive or legislative body (as of a government or a political party) or by a supranational agency"

²⁸⁹ Nous prenons note de la constatation du Groupe spécial selon laquelle les retards dans la procédure d'appel de la BoA en question illustrent le fait que le processus intermédiaire menant à la révision par le tribunal fiscal thaïlandais a la "capacité systémique de faire obstacle à une révision *dans les moindres délais* des mesures administratives par un tribunal indépendant" (rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1015 (italique dans l'original)). Sur la base des éléments de preuve concernant des retards excessifs dans de multiples affaires, le Groupe spécial a conclu à l'existence d'une "capacité dilatoire du système", et a donc conclu que la Thaïlande avait agi d'une manière incompatible avec son obligation au titre de l'article X:3 b) du GATT de 1994. (*Ibid.*)

(un acte ou une décision d'un organe exécutif ou législatif (par exemple un gouvernement ou un parti politique) ou d'une organisation supranationale).²⁹⁰ Le terme "administrative" (administratif) est défini comme suit: "of or relating to the executive branch of a government" (du pouvoir exécutif d'un gouvernement ou s'y rapportant) et "of or relating to a government agency" (d'un organisme gouvernemental ou s'y rapportant).²⁹¹ Par conséquent, l'expression "administrative action" (mesures administratives) s'entend des actes ou décisions du pouvoir exécutif d'un gouvernement, ou d'un organisme gouvernemental.

193. De plus, le terme "customs" (douane, douanier) est défini comme suit: "duties levied upon imports as a branch of the public revenue; the department of the Civil Service employed in levying these duties" (droits perçus sur les importations en tant qu'élément des recettes publiques; département de la fonction publique chargé de percevoir ces droits).²⁹² Nous notons également que la *Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers amendée*²⁹³ (la "*Convention révisée de Kyoto*") définit le terme "douane" dans le contexte du chapitre 2 de l'Annexe générale à cette convention.²⁹⁴ Il s'agit des services administratifs responsables de l'application de la législation douanière et de la perception des droits et taxes et qui sont également chargés de l'application d'autres lois et règlements "relatifs à l'importation, à l'exportation, à l'acheminement ou au stockage des marchandises".²⁹⁵ De plus, nous observons que le terme "matter" (question), lorsqu'il est employé avec un qualificatif, est défini comme suit: "[a] thing, affair, subject, etc., of the kind denoted by, or pertaining to the thing denoted by the qualification." (une chose, une affaire, un sujet, etc. du type dénoté par le qualificatif ou se rapportant à la chose dénotée par le qualificatif).²⁹⁶

194. Passant à l'expression "relating to" (se rapportant à), nous notons que le verbe "relate to" (se rapporter à) est défini, entre autres, comme suit: "[h]ave some connection with, be connected to"

²⁹⁰ *Webster's Third New International Dictionary of the English Language, Unabridged*, P. Babcock Gove (éd.) (Merriam-Webster Inc., 1976), page 21.

²⁹¹ *Merriam Webster's Dictionary of Law*, L.P. Wood (éd.) (Merriam-Webster Inc., 1996), page 13.

²⁹² *The Oxford English Dictionary*, 2^{ème} édition, J.A. Simpson and E.S.C. Weiner (éds) (Clarendon Press, Oxford, 1989), Vol. IV, page 167.

²⁹³ *Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers*, faite à Kyoto le 18 mai 1973, 950 RTNU 269, amendée par le *Protocole d'amendement à la Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers*, fait à Bruxelles le 26 juin 1999, 2370 RTNU 27.

²⁹⁴ L'"Annexe générale" est l'ensemble de dispositions applicables à tous les régimes douaniers et pratiques douanières visés par la Convention (voir l'article 1 de la *Convention révisée de Kyoto*).

²⁹⁵ Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1027 (citant la *Convention révisée de Kyoto*, chapitres 2 et 10 de l'Annexe générale).

²⁹⁶ *The Oxford English Dictionary*, 2^{ème} édition, J.A. Simpson and E.S.C. Weiner (éds) (Clarendon Press, Oxford, 1989), Vol. IX, page 481.

(avoir un certain lien avec, être relié à).²⁹⁷ Le Groupe spécial a également fait référence à l'interprétation donnée par l'Organe d'appel de l'expression "related to" (lié à) dans le contexte de l'article XX du GATT de 1994, l'Organe d'appel ayant constaté que, pour qu'une mesure soit "liée à" un objectif particulier, il devait y avoir un lien rationnel entre la mesure et l'objectif poursuivi.²⁹⁸ Pour qu'un tel lien rationnel existe, la portée et l'étendue de la mesure ne doivent pas être excessives au regard de son objectif. De même, dans le contexte de l'article X:3 b), nous estimons que les mesures doivent avoir un lien rationnel avec les questions douanières pour relever du champ d'application de cette disposition.

195. Ensuite, nous examinons l'expression "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" dans son contexte. Nous notons que la deuxième phrase de l'article X:3 b) fait référence aux "organismes chargés de l'application des mesures administratives". Cela laisse entendre que les "mesures administratives" au sens de l'article X:3 b) sont des mesures d'organismes qui "font appliquer", c'est-à-dire "appliquent" les règles pertinentes. La référence aux "appels interjetés par les importateurs" donne à penser que les mesures administratives pertinentes sont des mesures qui affectent les "importateurs".

196. Nous jugeons également pertinent le contexte établi par l'article 11:1 de l'*Accord sur l'évaluation en douane*. Il prévoit ce qui suit:

La législation de chaque Membre prévoira un droit d'appel n'entraînant aucune pénalité, concernant toute détermination de la valeur en douane, pour l'importateur ou toute autre personne qui pourrait être redevable des droits.

197. Cette disposition impose une obligation concernant un type spécifique de mesure administrative, à savoir concernant la détermination de la valeur en douane. Selon nous, la description plus spécifique d'un type de mesure administrative à l'article 11:1 de l'*Accord sur l'évaluation en douane*, et l'absence de toute qualification similaire à l'article X:3 b) du GATT de 1994, donnent à penser que l'obligation énoncée à l'article X:3 b) n'est pas limitée à des types particuliers de "mesures administratives" liées aux questions douanières.

198. Nous notons l'affirmation de la Thaïlande selon laquelle les articles 7, 9.5 et 13 de l'*Accord antidumping* "fourni[ssent] un contexte important pour examiner si l'imposition d'une garantie au titre de l'article 13 de l'[*Accord sur l'évaluation en douane*] est une "mesure[] administrative[]" se

²⁹⁷ *Shorter Oxford English Dictionary*, 6^{ème} édition, A. Stevenson (éd.) (Oxford University Press, 2007), Vol. 2, page 2519.

²⁹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1028 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel États-Unis – Crevettes, paragraphe 141).

rapportant aux questions douanières"".²⁹⁹ La Thaïlande fait valoir que l'absence de tout droit d'appel concernant les mesures antidumping provisoires ou les garanties "liées à de nouveaux exportateurs" au titre de l'*Accord antidumping* donne à penser que les garanties au sens de l'article 13 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* ne relèvent pas des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" visées à l'article X:3 b) du GATT de 1994.³⁰⁰

199. La Thaïlande n'a pas expliqué pourquoi ces dispositions de l'*Accord antidumping* constituaient un contexte pertinent pour l'interprétation de l'expression "mesures administratives se rapportant aux questions douanières", et nous ne sommes pas convaincus que ce soit le cas. Nous voyons d'importantes différences conceptuelles entre les droits de douane ordinaires et les droits antidumping. Ces différences plaident en défaveur d'une prise en considération des dispositions susmentionnées de l'*Accord antidumping* comme contexte pertinent pour l'interprétation de l'article X:3 b) du GATT de 1994. L'*Accord antidumping* régleme spécifiquement les questions se rapportant à des situations de ce qui est généralement considéré comme du "commerce déloyal". Ces règles autorisent une réponse des Membres importateurs pour neutraliser les effets du dumping et rétablir une "égalité de conditions". En revanche, l'article X:3 b) n'est pas une règle spécifique ciblant des pratiques commerciales "déloyales". En fait, il se rapporte aux questions douanières en général. Les différences conceptuelles entre les droits antidumping et les droits de douane ordinaires ressortent des différentes disciplines qui s'appliquent en ce qui concerne l'imposition de chaque type de droit. Par exemple, l'imposition de droits antidumping requiert comme condition préalable, entre autres choses, que le Membre importateur fasse une détermination de l'existence d'un dommage. En revanche, les droits de douane ordinaires peuvent, dans la limite des consolidations tarifaires, être appliqués sans qu'une telle détermination soit faite.

200. Même si nous devons considérer que les dispositions susmentionnées de l'*Accord antidumping* constituent un contexte pertinent pour l'interprétation de l'expression "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" figurant à l'article X:3 b) du GATT de 1994, nous ne pensons pas que ces dispositions étayent la position de la Thaïlande. Selon nous, il n'est pas évident que les garanties douanières en question devraient être assimilées aux mesures antidumping provisoires et aux garanties "liées à de nouveaux exportateurs" prévues dans le contexte d'une détermination antidumping. De plus, l'article 13 de l'*Accord antidumping* emploie un libellé qui diffère de celui de l'article X:3 b) du GATT de 1994, et qui indique clairement que la révision est limitée aux déterminations "finales" et aux déterminations des procédures de réexamen prévues à l'article 11 de l'*Accord antidumping*. L'absence d'une telle limitation expresse à l'article X:3 b) donne

²⁹⁹ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 266.

³⁰⁰ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 270.

plutôt à penser que l'expression "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" n'est pas limitée de la manière dont la Thaïlande l'affirme.

201. En conséquence, nous estimons que ces dispositions n'éclairent pas le sens ordinaire de l'expression "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" figurant à l'article X:3 b). En fait, une lecture de l'expression "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" à la lumière de l'article X:3 b) dans son ensemble et dans le contexte de l'article 11:1 de l'*Accord sur l'évaluation en douane* montre l'intention commune des Membres de l'OMC de ne pas limiter l'obligation énoncée à l'article X:3 b) à des types particuliers de "mesures administratives" liées aux questions douanières.

202. Enfin, nous examinons l'expression "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" à la lumière de l'objet et du but du traité. Un objet et un but fondamentaux du GATT de 1994, tels qu'ils ressortent de l'article X:3 b), consistent à garantir la régularité de la procédure pour ce qui est des questions douanières. L'Organe d'appel a fait référence à cet objectif de régularité de la procédure dans l'affaire *CE – Certaines questions douanières*.³⁰¹ Dans cet ordre d'idées, le Groupe spécial *CE – Certaines questions douanières* a indiqué que l'article X:3 b) visait à "faire en sorte qu'un négociant lésé par une décision d'un organisme administratif puisse faire réviser la décision défavorable".³⁰² De plus, se référant plus généralement à l'article X:3 du GATT de 1994, l'Organe d'appel a constaté que cette disposition établissait certains critères minimaux concernant la transparence et l'équité au plan de la procédure dans l'application par les Membres de leurs règlements commerciaux.³⁰³ Tout en reconnaissant le pouvoir discrétionnaire qu'ont les Membres de l'OMC d'élaborer et d'appliquer leurs propres lois et règlements, l'article X:3 permet également de faire en sorte que les Membres offrent aux différents négociants les garanties d'une procédure régulière. Selon nous, l'obligation au titre de l'article X:3 b) de maintenir des tribunaux ou des procédures afin de réviser et de rectifier dans les moindres délais les mesures administratives se rapportant aux questions douanières est une expression de cet objectif de régularité de la procédure énoncé à l'article X:3. Compte tenu des considérations qui précèdent, nous ne voyons pas d'erreur dans la constatation intermédiaire du Groupe spécial selon laquelle les "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" recouvrent "toute une série d'actes consistant à appliquer des instruments juridiques ayant un lien rationnel avec les questions douanières".³⁰⁴

³⁰¹ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Certaines questions douanières*, paragraphe 302.

³⁰² Rapport du Groupe spécial *CE – Certaines questions douanières*, paragraphe 7.536.

³⁰³ Voir le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Crevettes*, paragraphe 183.

³⁰⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1029.

203. Ensuite, nous examinons le sens de l'expression "réviser et ... rectifier dans les moindres délais" figurant à l'article X:3 b). Le terme "prompt" (dans les moindres délais) est défini comme suit: "ready, quick; done, performed, etc., without delay" (immédiat, rapide; effectué, réalisé, etc., sans tarder).³⁰⁵ De plus, l'objectif de régularité de la procédure qui ressort de l'article X:3 du GATT de 1994 donne à penser que par l'expression "réviser et ... rectifier dans les moindres délais", on doit entendre une révision et une rectification d'une mesure administrative qui sont réalisées de manière rapide et effective et sans tarder. Ce qui est rapide ou réalisé sans tarder dépend du contexte et des circonstances particulières, y compris la nature du type spécifique de mesures à réviser et rectifier. Le point de savoir si un système garantit ou non une révision dans les moindres délais ne peut donc pas être déterminé dans l'abstrait. Par conséquent, nous partageons l'avis du Groupe spécial selon lequel la nature des mesures administratives spécifiques en cause éclaire le sens de l'expression "dans les moindres délais" dans les circonstances particulières du système interne d'un Membre.³⁰⁶

204. Par ailleurs, nous notons que l'article X:3 b) parle de "réviser et ... rectifier" les mesures administratives. Le terme "review" (révision) est défini comme suit: "[a]n inspection, an examination" (une inspection, un examen) ou, dans le contexte juridique, comme suit: "[c]onsideration of a judgment, sentence, etc., by some higher court or authority" (examen d'un jugement, d'une sentence, etc., par une juridiction ou autorité supérieure).³⁰⁷ Le terme "correction" (rectification) est défini comme étant: "[t]he action of putting right or indicating errors" (l'action consistant à corriger ou indiquer des erreurs).³⁰⁸ L'emploi du terme "rectifier" indique que l'article X:3 b) exige plus qu'une simple action déclaratoire ou qu'un simple examen *a posteriori* de la question de savoir si les mesures administratives sont conformes à la législation intérieure ou non. Le respect de l'obligation de maintenir des tribunaux ou des procédures afin de "rectifier" les mesures administratives se rapportant aux questions douanières exige que les Membres fassent en sorte que leur système de révision permette de corriger les mesures administratives pertinentes.

205. Enfin, nous notons que l'article X:3 b) ne prescrit pas un type particulier de révision ou de rectification des mesures administratives se rapportant aux questions douanières. En fait, il fait

³⁰⁵ *Shorter Oxford English Dictionary*, 6^{ème} édition, A. Stevenson (éd.) (Oxford University Press, 2007), Vol. 2, page 2367. Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1085.

³⁰⁶ Rapport du groupe spécial, paragraphe 7.1086. Nous notons également que le Groupe spécial, ailleurs dans son rapport, a dit que "montrer des cas spécifiques dans lesquels la révision n'[avait] pas été assurée dans les moindres délais pourrait néanmoins aider à prouver l'existence d'une violation de l'article X:3 b) dans la mesure où le fait que le processus de révision concerné n'[avait] pas été mené à bien dans les moindres délais [pouvait] être lié à un défaut systémique dans le tribunal ou la procédure qu'un Membre main[tenait]". (*Ibid.*, paragraphe 7.997)

³⁰⁷ *Shorter Oxford English Dictionary*, 6^{ème} édition, A. Stevenson (éd.) (Oxford University Press, 2007), Vol. 2, page 2566.

³⁰⁸ *Shorter Oxford English Dictionary*, 6^{ème} édition, A. Stevenson (éd.) (Oxford University Press, 2007), Vol. 1, page 527.

référence à "des tribunaux ou des procédures judiciaires, arbitraux ou administratifs". Cela donne à penser qu'il y a différentes façons pour un Membre de satisfaire à l'obligation de maintenir des tribunaux ou des procédures pour la révision et la rectification dans les moindres délais des mesures administratives se rapportant aux questions douanières, sous réserve, entre autres choses, que ces tribunaux et procédures soient indépendants des organismes chargés de l'application des mesures administratives, comme le requiert la deuxième phrase de l'article X:3 b).

2. Application de l'article X:3 b) aux faits de la cause

a) Mesures administratives se rapportant aux questions douanières

206. Nous allons maintenant examiner si le Groupe spécial a constaté à juste titre que les décisions prises par les douanes thaïlandaises concernant les garanties requises pour l'obtention de la mainlevée des marchandises en attendant une estimation finale des droits constituaient des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières". Le Groupe spécial a noté que les participants s'accordaient à dire que les déterminations en matière d'évaluation en douane relevaient des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" visées à l'article X:3 b).³⁰⁹ En appel, comme devant le Groupe spécial, le désaccord des participants concerne la question de savoir si l'imposition d'une garantie à titre de caution pour couvrir les droits définitifs à acquitter en échange de la mainlevée des marchandises relève également du champ d'application de l'article X:3 b).

207. Nous rappelons que, conformément à l'article 112 de la Loi douanière thaïlandaise, les fonctionnaires des douanes peuvent, en cas de doute au sujet du montant du droit applicable à une marchandise donnée, procéder à un examen détaillé. En pareil cas, les douanes peuvent accorder la mainlevée des marchandises en question en attendant l'estimation finale du droit à acquitter, à condition que l'importateur acquitte le droit déclaré et qu'un dépôt en espèces ou une garantie couvrant le droit maximal exigible sur les marchandises soit fourni.³¹⁰

208. Nous notons que le Groupe spécial a pris en compte la définition suivante du terme "guarantee" (garantie) tirée du *Black's Law Dictionary*: "[s]omething given or existing as security, such as to fulfill a future engagement or a condition subsequent" (quelque chose qui est donné ou qui existe en tant que caution, par exemple, pour la réalisation d'un engagement futur ou d'une condition ultérieure).³¹¹ Lu à la lumière de la présente affaire, l'"engagement futur" est l'acquittement des droits de douane définitifs. Nous notons également, comme l'a fait le Groupe spécial, que l'article 13 de

³⁰⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.992.

³¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1017 (citant la Loi douanière thaïlandaise, article 112). Voir *supra*, les paragraphes 187 et 188.

³¹¹ Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 1752 relative au paragraphe 7.1037 (citant *Black's Law Dictionary*, 7^{ème} édition, B.A. Garner (éd.) (West Group, 1999), page 711).

l'Accord sur l'évaluation en douane fait référence au concept de "garantie" en relation avec l'évaluation en douane. La première phrase de l'article 13 fait référence à différentes formes sous lesquelles une garantie peut être fournie. La deuxième phrase, tout en énonçant l'obligation pour les Membres de prévoir la possibilité d'obtenir la mainlevée des marchandises en attendant une détermination finale de la valeur en douane, laisse aux Membres une très grande latitude pour déterminer la forme de la garantie à fournir. Par conséquent, nous croyons comprendre qu'en ce qui concerne les questions douanières, les garanties comprennent des instruments juridiques de formes diverses, fournis afin de garantir l'acquittement des droits de douane définitifs. Nous observons également que les décisions prises par les autorités douanières d'imposer ou d'accepter des garanties peuvent être liées, entre autres choses, au montant ou à la forme de la garantie fournie.

209. Les décisions concernant les garanties douanières en cause dans le présent différend sont des actions entreprises par les autorités douanières thaïlandaises.³¹² En tant que telles, elles constituent des actes du pouvoir exécutif et donc des mesures administratives au sens de l'article X:3 b). En outre, puisqu'elles servent à garantir l'acquittement des droits de douane définitifs, ces décisions concernant les garanties sont liées aux "questions douanières" et relèvent donc du champ d'application de l'article X:3 b).

210. En appel, la Thaïlande fait observer que l'imposition d'une garantie ne constitue pas une mesure[] administrative[] au sens de l'article X:3 b) parce qu'elle ne constitue qu'une étape administrative d'une mesure provisoire. Elle affirme que la déclaration faite par l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, selon laquelle "l'acceptation d'une garantie pour le paiement intégral et final de droits devrait être considérée comme un élément constitutif de l'imposition et du recouvrement de droits antidumping ou de droits compensateurs", laisse entendre que l'Organe d'appel qualifiait une garantie de "mesure provisoire".³¹³ La Thaïlande estime que la justification avancée par l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane* s'applique également aux garanties en cause dans le présent différend.

211. Nous ne sommes pas d'accord avec la Thaïlande. Selon nous, la déclaration faite par l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, selon laquelle les garanties visées par la note relative aux paragraphes 2

³¹² Dans les paragraphes qui suivent, lorsque nous faisons référence au système thaïlandais, et sauf indication contraire, nous utilisons le terme "garanties" pour désigner à la fois les dépôts en espèces et les garanties d'une banque ou du Ministère des finances, au sens de l'article 112 de la Loi douanière thaïlandaise.

³¹³ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 240 (citant le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, paragraphe 231).

et 3 de l'article VI du GATT de 1994 sont accessoires par rapport à l'obligation d'acquitter le droit final, ne corrobore pas l'idée que ces garanties sont des mesures "provisoires". Le fait que deux instruments juridiques, dans cette affaire la garantie et l'imposition de droits antidumping, sont interdépendants, sans plus, ne laisse pas entendre que l'un des deux instruments est nécessairement de nature provisoire. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a expliqué que "la garantie [était] censée fournir une protection contre le risque de non-paiement qui pou[vait] naître des différences entre le montant recouvré au moment de l'importation et le montant des droits à acquitter qui pourr[ait] être finalement déterminé".³¹⁴ Cette déclaration est compatible avec l'idée qu'une garantie est une mesure finale, et non provisoire, s'agissant de cette intention d'éviter le risque de non-paiement.

212. Le Groupe spécial a renvoyé à cette partie du rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, et a conclu que, dans les circonstances particulières de l'évaluation en douane, l'imposition d'une garantie était censée avoir pour but distinct de garantir le paiement du montant définitif du droit de douane en attendant la détermination finale par les douanes du droit à acquitter.³¹⁵ Nous souscrivons à cette qualification de la garantie. En ce qui concerne le but consistant à garantir le paiement des droits de douane, la garantie est la mesure finale, et non simplement une étape intermédiaire.

213. La Thaïlande fait aussi valoir que l'article X:1 du GATT de 1994 énumère plusieurs types de mesures différents, comme "[l]es lois, règlements, décisions judiciaires et administratives d'application générale", mais ne contient aucune référence aux garanties et autres cautions. Pour la Thaïlande, cela donne à penser que les rédacteurs n'entendaient pas que l'article X:3 b) s'applique aux décisions concernant les garanties.³¹⁶ Nous ne sommes pas convaincus par cet argument. Il part de l'hypothèse que l'article X:1 et l'article X:3 b) se rapportent aux mêmes types de mesures. Or, ce n'est pas nécessairement le cas. L'article X:1 et l'article X:3 b) du GATT de 1994 énoncent des obligations distinctes. Tous les deux emploient des termes généraux, quoique différents. Aucune disposition n'emploie le mot "garantie". Par conséquent, nous ne voyons rien qui permette de supposer que l'obligation énoncée à l'article X:3 b) ne s'applique qu'aux mesures entrant dans le champ d'application de l'article X:1 du GATT de 1994.

214. Enfin, la Thaïlande fait valoir que le concept de régularité de la procédure n'appelle pas nécessairement la conclusion qu'il doit y avoir un droit d'appel pour les décisions concernant les garanties. Elle estime que les décisions concernant les garanties ne sont pas des actes administratifs

³¹⁴ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, paragraphe 221.

³¹⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1039 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)/États-Unis – Directive sur les cautionnements en douane*, paragraphe 221).

³¹⁶ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 253.

finals mais constituent simplement des étapes intermédiaires vers une décision finale en matière d'évaluation en douane et que, en tant que telles, elles ne constituent pas des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b). La Thaïlande fait référence à la doctrine de la "maturité", qui reflète le concept de déférence à l'égard de la compétence d'un organisme administratif. La Thaïlande fait valoir qu'il n'est pas logique, d'un point de vue pratique, d'exiger que des tribunaux interviennent dans un processus de prise de décisions relevant de la compétence technique d'un organisme administratif avant que cet organisme ait eu la possibilité d'examiner de manière approfondie la question et de rendre une décision finale.³¹⁷

215. Comme nous l'avons déjà indiqué plus haut, nous n'estimons pas qu'une garantie soit simplement une étape intermédiaire dans la procédure administrative aboutissant à l'estimation finale du droit de douane. En fait, une prescription imposant de fournir une garantie en échange de la mainlevée des marchandises a une teneur administrative propre. Comme le Groupe spécial l'a constaté à juste titre, la garantie est un mécanisme qui permet, d'une part, à l'importateur de retirer ses marchandises de la douane, et, d'autre part, de garantir le paiement du droit de douane définitif.³¹⁸ Il s'agit d'un acte administratif final, et non intermédiaire, en ce qui concerne ces objectifs particuliers. Le fait qu'une garantie sert de caution pour une exigence découlant d'une autre mesure administrative ne change rien au fait que l'imposition d'une garantie est une mesure administrative en elle-même.

216. Pour ces raisons, nous souscrivons à l'avis du Groupe spécial selon lequel l'"imposition d'une garantie est une "mesure administrative se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b)".³¹⁹

b) Révision et rectification dans les moindres délais

217. Au cas où nous confirmerions la constatation du Groupe spécial selon laquelle les décisions concernant les garanties relèvent des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières", la Thaïlande fait appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle le fait qu'elle prévoit un droit d'appel contre les décisions concernant les garanties au moment où l'avis d'estimation finale est publié ne satisfait pas à l'obligation énoncée à l'article X:3 b).³²⁰ Étant donné que nous avons souscrit à l'avis du Groupe spécial selon lequel les décisions concernant les garanties relevaient des "mesures administratives se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b), la condition sur laquelle repose cette partie de l'appel de la Thaïlande est remplie. Par conséquent, nous

³¹⁷ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 278 (faisant référence à la Cour suprême des États-Unis, *Abbott Laboratories vs. Gardner*, 387 U.S. 136 (1967)).

³¹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.1039 et 7.1040.

³¹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1053.

³²⁰ Communication de la Thaïlande en tant qu'appelant, paragraphe 294.

allons maintenant examiner si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que le fait que la Thaïlande prévoyait un droit d'appel contre l'imposition d'une garantie uniquement au moment où l'avis d'estimation finale était publié ne satisfaisait pas à l'obligation prescrite à l'article X:3 b).

218. Pour évaluer si la possibilité de faire appel d'une décision concernant une garantie auprès du tribunal fiscal thaïlandais après la publication de l'avis d'estimation satisfaisait aux dispositions de l'article X:3 b), le Groupe spécial a estimé que la question de savoir si un Membre prévoyait la révision et la rectification dans les moindres délais d'une mesure administrative devait être examinée à la lumière de la nature de la mesure administrative spécifique concernée.³²¹ Il a également tenu compte du fait que les décisions concernant les garanties pouvaient, en fonction de la situation, entraîner une lourde charge financière pour les importateurs. S'agissant du présent différend, le Groupe spécial a observé qu'il n'y avait pas de délai pour la publication de l'avis d'estimation, et que dans certains cas cela avait pris "jusqu'à dix mois".³²² Il a également noté qu'après la publication d'une estimation finale, un importateur devait tout d'abord épuiser la procédure d'appel auprès de la BoA avant de pouvoir faire appel auprès du tribunal fiscal thaïlandais.³²³ Dans le cadre de l'allégation relative aux décisions concernant les garanties formulée par les Philippines au titre de l'article X:3 b), ni les Philippines ni le Groupe spécial n'ont évoqué la durée des procédures de la BoA.³²⁴ Le Groupe spécial a ensuite constaté que, si un système ne permettait pas la révision d'une décision concernant une garantie avant que l'estimation finale du droit de douane ait été faite, un importateur pouvait se trouver dans une situation où il ne pourrait pas retirer les marchandises importées à cause d'une valeur de garantie fixée à un niveau excessivement élevé.³²⁵ Il a conclu que cela n'était pas compatible avec l'obligation énoncée à l'article X:3 b) de maintenir des tribunaux ou des procédures indépendants afin de réviser dans les moindres délais la mesure administrative concernée.³²⁶

219. Nous avons exposé plus haut les raisons pour lesquelles nous pensons, comme le Groupe spécial, que la nature de la mesure administrative spécifique en cause éclaire le sens de l'expression "dans les moindres délais" dans les circonstances particulières d'une affaire donnée. S'agissant de la situation dans le présent différend, nous estimons que le caractère d'une garantie est pertinent pour déterminer ce qui peut être considéré comme "dans les moindres délais" en ce qui concerne la révision des décisions concernant les garanties. Comme il est indiqué plus haut, une "garantie" (garantie) est

³²¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1086.

³²² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1084.

³²³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.1072 à 7.1083; voir aussi le paragraphe 7.91.

³²⁴ Ailleurs dans son rapport, dans le cadre d'une allégation des Philippines au titre de l'article X:3 a), le Groupe spécial a fait observer qu'il avait fallu, en moyenne, deux ans et six mois pour que la BoA instruisse des appels particuliers concernant des décisions en matière d'évaluation en douane interjetés par PM Thailand entre 2000 et 2002. (rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.953)

³²⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1087.

³²⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1087.

définie comme "[s]omething given or existing as a security, such as to fulfill a future engagement or a condition subsequent" (quelque chose qui est donné ou qui existe en tant que caution, par exemple, pour la réalisation d'un engagement futur ou d'une condition ultérieure).³²⁷ Cette définition clarifie un élément essentiel d'une garantie, à savoir sa relation avec un événement futur. Une garantie est liée à la réalisation d'un engagement ou d'une condition dans le futur mais est distincte de cette réalisation. En conséquence, une garantie est effective en tant que caution à partir du moment où elle est donnée jusqu'au moment où l'engagement ou la condition est réalisé. Une fois que la condition future est réalisée, la garantie ne sert plus de caution.

220. Nous rappelons également la considération que nous avons exposée plus haut, à savoir que l'objectif de régularité de la procédure visé à l'article X:3 du GATT de 1994 donne à penser que par l'expression "réviser et rectifier dans les moindres délais", on doit entendre une révision et une rectification d'une mesure administrative qui sont réalisées de manière rapide et effective et sans tarder. Il s'ensuit que le mécanisme de révision des mesures administratives se rapportant aux questions douanières doit permettre que cette révision soit faite en temps utile et de manière effective. Dans les circonstances particulières d'une garantie, qui est effective en tant que caution à partir du moment où elle est donnée jusqu'au moment où l'engagement ou la condition est réalisé, nous estimons que, pour qu'il soit jugé qu'une révision est faite en temps utile et de manière effective, il doit au moins être possible de contester la garantie pendant le laps de temps où elle sert de caution. La raison en est que c'est pendant le laps de temps où une garantie est exigée que les importateurs sont le plus affectés par la décision concernant la garantie.

221. En l'espèce, le Groupe spécial a cru comprendre que la mesure de la Thaïlande fonctionnait d'une manière qui permettait de contester la décision concernant une garantie uniquement une fois que l'avis d'estimation était publié et que la BoA avait révisé l'estimation finale. Comme cela est indiqué plus haut, la législation thaïlandaise dispose qu'une fois que le droit définitif a été établi, et si le droit définitif à acquitter dépasse le droit acquitté sur la valeur déclarée au moment de l'importation des marchandises, le montant à hauteur duquel il dépasse le droit déclaré sera prélevé immédiatement sur le dépôt en espèces si des espèces ont été déposées à titre de caution.³²⁸ Dans le cas où une garantie d'une banque ou du Ministère des finances a été donnée, l'importateur ou l'exportateur acquittera le montant qui dépasse le droit déclaré dans les 30 jours suivant la date de réception de l'avis d'estimation. Si le droit initialement acquitté ou le dépôt en espèces dépasse le montant spécifié dans

³²⁷ *Black's Law Dictionary*, 7^{ème} édition, B.A. Garner (éd.) (West Group, 1999), page 711.

³²⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.856 (citant la Loi douanière thaïlandaise, article 112*bis*).

l'avis d'estimation finale, l'excédent, avec les intérêts, doit être remboursé à l'importateur.³²⁹ Ainsi, lorsque la condition est réalisée – en l'espèce l'acquittement du droit définitif – la fonction de caution de la garantie prend fin.³³⁰ En disposant qu'une garantie ne peut être contestée qu'une fois l'avis d'estimation publié, l'article 112 de la Loi douanière thaïlandaise retarde inmanquablement la révision des décisions concernant les garanties et met ainsi ces décisions à l'abri d'une contestation pendant toute la période pendant laquelle les garanties servent de caution et pendant laquelle les négociants sont le plus affectés par ces décisions.³³¹ Nous reconnaissons que, dans le cas où une caution a été donnée sous la forme d'une garantie d'une banque ou du Ministère des finances, une telle garantie pourrait être contestée dans le bref laps de temps qui s'écoule entre la publication d'un avis d'estimation et l'acquittement du droit définitif. Même dans de tels cas, toutefois, le système de révision maintenu par la Thaïlande impose des retards dont la durée est fondamentalement semblable à celle de la fonction de caution de la garantie. De ce fait, ce système n'assure pas la révision dans les moindres délais des mesures administratives pertinentes.

222. Pour les raisons susmentionnées, nous ne constatons aucune erreur dans la conclusion du Groupe spécial selon lequel le système thaïlandais de révision des décisions concernant les garanties n'est pas compatible avec l'obligation au titre de l'article X:3 b) de prévoir la révision dans les moindres délais des mesures administratives se rapportant aux questions douanières parce qu'une telle révision ne peut être demandée qu'après que l'estimation finale du droit de douane a été faite. Par conséquent, nous *confirmons* la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 8.4 g) de son rapport, selon laquelle la Thaïlande a agi d'une manière incompatible avec l'article X:3 b) en ne maintenant pas ou en n'instituant pas des tribunaux ou des procédures indépendants afin de réviser dans les moindres délais les décisions concernant les garanties.³³²

VI. Constatations et conclusions

223. Pour les raisons énoncées dans le présent rapport, l'Organe d'appel:

³²⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.857 (citant la Loi douanière thaïlandaise, article 112*quarter*).

³³⁰ Cela se produit soit immédiatement au moment de la publication de l'avis d'estimation lorsque la caution a été donnée sous la forme d'un dépôt en espèces, ou au moment de l'acquittement intégral du droit fixé dans les 30 jours lorsque la caution a été donnée sous la forme d'une garantie d'une banque ou du Ministère des finances.

³³¹ Nous notons également que le fait qu'une décision concernant une garantie ne peut pas être contestée avant la publication de l'avis d'estimation risque dans certains cas d'empêcher un importateur d'obtenir des douanes la mainlevée des marchandises en attendant la détermination des droits de douane définitifs ou risque même d'amener un importateur à annuler une transaction, par exemple dans le cas où le montant d'une garantie est tellement élevé que l'importateur est incapable de la fournir. (Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1086; et la communication des Philippines en tant qu'intimé, paragraphe 312)

³³² Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1087.

- a) s'agissant des constatations formulées par le Groupe spécial au titre de l'article III du GATT de 1994 en ce qui concerne le traitement accordé par la Thaïlande aux revendeurs de cigarettes importées, par rapport au traitement qu'elle accorde aux revendeurs de cigarettes nationales similaires:
- i) confirme la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 8.3 b) de son rapport³³³, selon laquelle la Thaïlande agit d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994 en frappant les cigarettes importées d'une TVA supérieure à celle qui frappe les cigarettes nationales similaires;
- ii) s'agissant des constatations formulées par le Groupe spécial au titre de l'article III:4 du GATT de 1994:
- constate que le Groupe spécial n'a pas fait erreur en concluant, au paragraphe 7.738 de son rapport, que la Thaïlande accordait aux cigarettes importées un traitement moins favorable que le traitement accordé aux cigarettes nationales similaires;
 - constate que la Thaïlande n'a pas établi que le Groupe spécial n'avait pas garanti la régularité de la procédure, et donc ne s'était pas acquitté de son devoir au titre de l'article 11 du Mémorandum d'accord de procéder à une évaluation objective de la question, en acceptant et en utilisant la pièce PHL-289 sans ménager à la Thaïlande une possibilité de formuler des observations sur cet élément de preuve;
 - infirme la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.758 de son rapport en ce qui concerne l'article XX d) du GATT de 1994; mais constate que la Thaïlande n'a pas établi que sa mesure était justifiée au regard de l'article XX d) du GATT de 1994; et

³³³ Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.644.

- confirme la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 8.3 c) de son rapport³³⁴, selon laquelle la Thaïlande agit d'une manière incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994 en soumettant les cigarettes importées à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux cigarettes nationales similaires; et
- b) confirme la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 8.4 g) de son rapport³³⁵, selon laquelle la Thaïlande agit d'une manière incompatible avec l'article X:3 b) du GATT de 1994 en ne maintenant pas ou en n'instituant pas des tribunaux ou des procédures indépendants afin de réviser dans les moindres délais les décisions concernant les garanties.

224. L'Organe d'appel recommande que l'ORD demande à la Thaïlande de rendre ses mesures, dont il a été constaté dans le présent rapport, et dans le rapport du Groupe spécial modifié par le présent rapport, qu'elles étaient incompatibles avec l'*Accord sur l'évaluation en douane* et le GATT de 1994, conformes à ses obligations au titre de ces accords.

³³⁴ Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.738.

³³⁵ Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1087.

Texte original signé à Genève le 20 mai 2011 par:

Peter Van den Bossche

Président de la section

Ricardo Ramírez-Hernández

Membre

Yuejiao Zhang

Membre

ANNEXE I

**ORGANISATION MONDIALE
DU COMMERCE**

WT/DS371/8
23 février 2011

(11-0961)

Original: anglais

**THAÏLANDE – MESURES DOUANIÈRES ET FISCALES VISANT
LES CIGARETTES EN PROVENANCE DES PHILIPPINES**

Notification d'un appel présentée par la Thaïlande au titre de l'article 16:4 et de l'article 17
du Mémoire d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement
des différends (Mémoire d'accord) et de la règle 20 1) des
Procédures de travail pour l'examen en appel

La notification ci-après, datée du 22 février 2011 et adressée par la délégation de la Thaïlande, est distribuée aux Membres.

Conformément aux articles 16:4 et 17 du *Mémoire d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends* ("Mémoire d'accord") et à la règle 20 des *Procédures de travail pour l'examen en appel*, la Thaïlande notifie à l'Organe de règlement des différends sa décision de faire appel, auprès de l'Organe d'appel, de certaines questions de droit et interprétations du droit figurant dans le rapport du Groupe spécial *Thaïlande – Mesures douanières et fiscales visant les cigarettes en provenance des Philippines* (WT/DS371/R), qui a été distribué le 15 novembre 2010 (le "rapport du Groupe spécial"). Conformément aux règles 20 1) et 21 1) des *Procédures de travail pour l'examen en appel*, la Thaïlande dépose simultanément la présente déclaration d'appel et sa communication en tant qu'appelant auprès du Secrétariat de l'Organe d'appel.

Comme il est indiqué ci-dessous, la Thaïlande fait appel de certaines des constatations du Groupe spécial relatives aux mesures liées à son régime applicable à la taxe sur la valeur ajoutée ("TVA") pour les cigarettes, ainsi qu'à son régime pour l'acceptation de garanties visant à assurer le versement du montant des droits de douane exigible en définitive de l'importateur, dans l'attente de la détermination finale de la valeur en douane des marchandises importées.

La Thaïlande demande que l'Organe d'appel examine les erreurs de droit et d'interprétation du droit ci-après commises par le Groupe spécial dans son rapport:

I. Constatation du Groupe spécial au titre de l'article III:2 du GATT de 1994

1. Le Groupe spécial a fait erreur en droit en constatant qu'il y avait violation de la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994, non sur la base des charges fiscales qui frappaient les produits importés et nationaux en vertu de la législation thaïlandaise relative à la TVA, mais

seulement sur la base des prescriptions administratives du système de TVA thaïlandais et des conséquences du non-respect de ces prescriptions.¹ Les prescriptions administratives du système de TVA thaïlandais et les conséquences de leur non-respect sont des mesures qui relèvent de l'article III:4 et non de la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994.

2. Même si le Groupe spécial a eu raison d'examiner les prescriptions administratives de la législation thaïlandaise relative à la TVA au regard de la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994, il a fait erreur en droit en constatant qu'il y avait violation de l'article III:2 seulement sur la base des prescriptions administratives suivant lesquelles les revendeurs devaient déposer un formulaire de TVA dans lequel ils déclaraient et compensaient leurs crédits et montants à acquitter au titre de la TVA sur les reventes de cigarettes importées pour chaque mois et suivant lesquelles des crédits de TVA étaient accordés seulement pour des achats effectifs et documentés de marchandises comme les cigarettes importées.² Ces prescriptions ne peuvent pas, en droit, entraîner l'imposition aux produits importés d'une taxe supérieure à celle qui frappe les produits nationaux au sens de la première phrase de l'article III:2.

II. Constatation du Groupe spécial au titre des articles III:4 et XX d) du GATT de 1994

3. Le Groupe spécial a fait erreur en droit en constatant que certaines prescriptions administratives additionnelles applicables à la revente de cigarettes importées soumettaient les produits importés à un traitement moins favorable au sens de l'article III:4 du GATT de 1994 sur la base d'une constatation établissant uniquement que ces prescriptions administratives pouvaient [potentiellement] affecter la position concurrentielle des cigarettes importées, qui n'est pas étayée par son analyse et ses constatations factuelles.³

4. Le Groupe spécial a fait erreur en droit en rejetant le moyen de défense de la Thaïlande au titre de l'article XX d) du GATT de 1994 concernant l'allégation des Philippines au titre de l'article III:4 au motif qu'il avait déjà constaté que les mesures pour lesquelles la Thaïlande avait avancé le moyen de défense (les prescriptions administratives additionnelles applicables à la revente de cigarettes importées) étaient incompatibles avec l'article III:4 du GATT de 1994.⁴ Au lieu de cela, il aurait dû examiner d'abord si les lois pour lesquelles la Thaïlande cherchait à se mettre en conformité étaient par ailleurs compatibles avec le GATT de 1994.⁵

5. Le Groupe spécial a fait erreur en droit en acceptant et en utilisant les éléments de preuve présentés à la dernière occasion offerte aux parties pour présenter leurs vues au Groupe spécial, qui étaient les seuls éléments de preuve à l'appui d'un aspect de la constatation du Groupe spécial au titre de l'article III:4 et au sujet desquels la Thaïlande n'a pas eu la possibilité de formuler d'observations.⁶ Il a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord et avec le paragraphe 15 de ses Procédures de travail et n'a pas protégé les droits de la Thaïlande à une procédure régulière en acceptant et en utilisant ces éléments de preuve.⁷

¹ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 6.98 à 6.120, 7.568 à 7.644 et 8.3 b). Le présent appel n'inclut pas la constatation distincte du Groupe spécial au titre de la première phrase de l'article III:2, figurant aux paragraphes 7.567 et 8.3 a) du rapport du Groupe spécial.

² Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 6.98 à 6.120, 7.613 à 7.637 et 8.3 b).

³ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.724 à 7.738 et 8.3 c).

⁴ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.749 à 7.758.

⁵ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.738 et 8.3 c).

⁶ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 6.122 à 6.128, 7.684 à 7.704 et 8.3 c).

⁷ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 6.122 à 6.128, 7.684 à 7.704 et 8.3 c).

III. Constatation du Groupe spécial au titre de l'article X:3 b) du GATT de 1994

6. Le Groupe spécial a fait erreur en droit en constatant que la mesure provisoire consistant à accepter une garantie dans les circonstances prévues à l'article 13 de l'Accord sur la mise en œuvre de l'article VII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 ("Accord sur l'évaluation en douane") constituait une "mesure[] administrative[] se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b) du GATT de 1994, faisant l'objet d'un droit de révision au titre dudit article.⁸

7. Même si le Groupe spécial a eu raison de dire que l'acceptation d'une garantie au titre de l'article 13 de l'Accord sur l'évaluation en douane constituait une "mesure[] administrative[] se rapportant aux questions douanières" au sens de l'article X:3 b), il a fait erreur en droit en constatant qu'accorder un droit de réviser la décision concernant la garantie au moment de la détermination finale du montant du droit à acquitter ne pouvait pas satisfaire à l'obligation énoncée à l'article X:3 b).⁹

La Thaïlande demande à l'Organe d'appel d'infirmer les constatations du Groupe spécial indiquées dans la présente déclaration d'appel.

⁸ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.1016 à 7.1053 et 8.4 g).

⁹ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.1054 à 7.1087 et 8.4 g).