

6 CONSTATATIONS ET CONCLUSIONS

6.1. Pour les raisons exposées dans les présents rapports, l'Organe d'appel formule les constatations et conclusions suivantes.¹²⁴⁰

6.1 Article III:2 et III:4 du GATT de 1994 et article 2:1 de l'Accord sur les MIC

6.1.1 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les produits des TIC finis importés étaient frappés d'une taxe supérieure à celle qui frappait les produits des TIC finis nationaux similaires d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994

6.2. Les produits des TIC finis importés ne sont pas admissibles au bénéfice des réductions ou exonérations fiscales parce que les producteurs étrangers ne peuvent pas être accrédités au titre des programmes concernant les TIC et supportent, par conséquent, la charge fiscale complète, contrairement aux produits des TIC finis nationaux similaires. Dans le cas d'un produit des TIC fini importé, lorsqu'un importateur vend le produit des TIC fini importé à un grossiste, un détaillant ou un distributeur, il facture l'IPI au grossiste, au détaillant ou au distributeur et verse la taxe aux pouvoirs publics brésiliens.¹²⁴¹ Au contraire, dans le cas d'un produit des TIC fini national similaire qui fait l'objet d'une exonération ou d'une réduction de l'IPI au titre des programmes concernant les TIC, le vendeur ne facture aucune taxe ou facture une taxe réduite, selon le cas, au grossiste, au détaillant ou au distributeur.¹²⁴² À ce dernier stade, le taux de taxe est donc plus élevé pour les produits des TIC finis importés que pour les produits des TIC finis nationaux similaires et la charge fiscale qui pèse sur les premiers est nécessairement supérieure à celle qui pèse sur les seconds.

6.3. Nous confirmons donc les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.154, 8.5.a et 8.16.a de ses rapports, selon lesquelles les produits des TIC finis importés supportent une charge fiscale plus lourde que les produits des TIC nationaux similaires et sont en conséquence frappés d'une taxe supérieure à celle qui frappe les produits des TIC finis nationaux similaires, ce qui est contraire à la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994.

6.1.2 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les produits des TIC intermédiaires importés étaient frappés d'une taxe supérieure à celle qui frappait les produits des TIC intermédiaires nationaux similaires d'une manière incompatible avec la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994

6.4. Dans le cadre du système de crédits-débits, les achats de produits des TIC intermédiaires importés non visés par des incitations impliquent le paiement à l'avance d'une taxe à laquelle ne sont pas exposées les sociétés achetant des produits des TIC intermédiaires nationaux similaires visés par des incitations, qui sont exonérés des taxes pertinentes.¹²⁴³ Même dans le cas des réductions fiscales, les sociétés achetant des produits des TIC intermédiaires nationaux similaires visés par des incitations doivent acquitter une taxe moindre comparativement aux sociétés achetant des produits des TIC intermédiaires importés, qui ne sont pas visés par des incitations. Nous ne voyons pas comment ces situations n'ont pas pour effet de limiter les disponibilités de trésorerie des sociétés achetant des produits des TIC intermédiaires importés non visés par des incitations. Le fait que les acheteurs de produits des TIC intermédiaires importés doivent payer les taxes pertinentes au titre des programmes concernant les TIC, indépendamment du moment dans le temps, par rapport aux acheteurs de produits des TIC intermédiaires nationaux similaires visés par des incitations, qui ne doivent pas acquitter la taxe pertinente ou qui acquittent un montant réduit, "limit[e] les disponibilités de trésorerie"¹²⁴⁴, ce qui a pour effet de faire peser une charge fiscale effective plus lourde sur les produits des TIC intermédiaires importés. En outre, la valeur du crédit d'impôt qui est généré au moment du paiement de la taxe pertinente sur la vente d'un produit des TIC intermédiaire importé non visé par des incitations diminuera avec le temps jusqu'à ce que ce crédit soit utilisé ou ajusté. Dans cette mesure, étant donné qu'il y a un intervalle de temps entre

¹²⁴⁰ Un membre de la Section a exprimé une opinion séparée au sujet du champ de l'expression "attribution ... de subventions" figurant à l'article III:8 b) du GATT de 1994. Cette opinion séparée est reproduite dans la section 5.2.5 des présents rapports.

¹²⁴¹ Rapports du Groupe spécial, paragraphe 2.14.

¹²⁴² Rapports du Groupe spécial, paragraphe 2.15.

¹²⁴³ Rapports du Groupe spécial, paragraphe 7.170.

¹²⁴⁴ Rapports du Groupe spécial, paragraphe 7.170.

l'accumulation du crédit d'impôt et l'ajustement ou l'utilisation de ce crédit, cela a nécessairement pour résultat que la valeur de l'argent (sous la forme de crédits d'impôt accumulés) diminue avec le temps. Par conséquent, les produits des TIC intermédiaires importés, dont l'achat est soumis au paiement d'une taxe à l'avance, supportent une charge fiscale plus lourde que celle qui est supportée par les produits des TIC intermédiaires nationaux similaires visés par des incitations, qui bénéficient d'une exonération ou d'une réduction fiscale.

6.5. Nous confirmons donc les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.172, 8.5.a et 8.16.a de ses rapports, selon lesquelles les produits des TIC intermédiaires importés sont frappés d'une taxe supérieure à celle qui frappe les produits des TIC intermédiaires nationaux similaires visés par des incitations, ce qui est contraire à la première phrase de l'article III:2 du GATT de 1994.

6.1.3 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les prescriptions relatives à l'accréditation au titre des programmes concernant les TIC soumettaient les produits importés à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits nationaux similaires d'une manière incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994

6.6. L'aspect des programmes concernant les TIC contesté par les parties plaignantes comme étant incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994 concernait les prescriptions relatives à l'accréditation, dont le respect permettait d'obtenir l'exonération, la réduction ou la suspension fiscale pertinente sur les ventes ou les achats de produits des TIC. Il n'est pas contesté que pour être admissible au bénéfice d'une exonération, réduction ou suspension fiscale au titre des programmes concernant les TIC, les sociétés doivent satisfaire aux prescriptions relatives à l'accréditation. Les prescriptions relatives à l'accréditation au titre des programmes concernant les TIC ont donc pour résultat de soumettre les produits des TIC importés à un traitement moins favorable sous la forme de la charge fiscale différenciée qui leur est imposée du fait que les producteurs étrangers ne peuvent pas être accrédités au titre des programmes concernant les TIC. Cela a pour conséquence, comme le Groupe spécial l'a également noté, que les producteurs étrangers "ne peuvent ... jamais remplir les conditions requises pour bénéficier des exonérations, réductions ou suspensions fiscales".¹²⁴⁵ Nous notons que les aspects des programmes concernant les TIC jugés incompatibles avec la première phrase de l'article III:2 et avec l'article III:4 sont distincts. Dans le cas de la première phrase de l'article III:2, l'aspect du programme concernant les TIC jugé incompatible est le traitement fiscal différencié qui se traduit par une charge fiscale plus lourde sur les produits des TIC importés, c'est-à-dire que les produits des TIC importés sont frappés d'une taxe supérieure à celle qui frappe les produits des TIC nationaux similaires. Au contraire, aux fins de l'article III:4, l'aspect des programmes concernant les TIC qui est jugé incompatible est celui des prescriptions relatives à l'accréditation qui se traduisent par un traitement moins favorable sous la forme du traitement fiscal différencié pour les produits des TIC importés.

6.7. Nous confirmons donc les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.225, 8.5.b et 8.16.c de ses rapports, selon lesquelles les prescriptions relatives à l'accréditation des programmes concernant les TIC, en limitant l'accès aux incitations fiscales aux seuls produits nationaux, modifient les conditions de concurrence au détriment des produits importés et font que les produits des TIC importés sont soumis à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits des TIC nationaux similaires d'une manière incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994.

6.1.4 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les programmes concernant les TIC étaient incompatibles avec l'article III:4 du GATT de 1994 du fait de la charge administrative moindre pesant sur les sociétés qui achetaient des produits intermédiaires nationaux visés par des incitations

6.8. Dans le cadre du système de crédits-débits, les acheteurs de produits des TIC intermédiaires importés qui ne sont pas visés par des incitations au titre des programmes concernant les TIC devront anticiper et acquitter le montant total de la taxe due sur ces produits. Même si toute taxe de ce type acquittée sur l'achat des produits des TIC intermédiaires importés génère un crédit d'impôt correspondant en faveur de l'acheteur, il n'en reste pas moins que la compensation de ce crédit implique une *charge administrative* à laquelle un acheteur de produits des TIC intermédiaires

¹²⁴⁵ Rapports du Groupe spécial, paragraphe 7.223.

nationaux visés par des incitations n'est pas exposé ou est exposé dans une moindre mesure.¹²⁴⁶ Il en est ainsi parce que dans le cadre du système de crédits-débits, "si le crédit d'impôt ne peut pas être compensé par des débits après trois périodes d'imposition", le processus de compensation du crédit d'impôt par d'autres taxes fédérales ou de remboursement de ce crédit peut "être astreignant pour les sociétés et peut prendre des années".¹²⁴⁷

6.9. Nous confirmons donc les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.255, 8.5.b et 8.16.c de ses rapports, selon lesquelles les programmes concernant les TIC sont incompatibles avec l'article III:4 du GATT de 1994 car ils soumettent les produits des TIC intermédiaires importés à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits des TIC intermédiaires nationaux similaires, compte tenu de la charge administrative moindre imposée aux sociétés qui achètent des produits des TIC intermédiaires nationaux visés par des incitations.

6.1.5 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les PPB et autres prescriptions relatives aux étapes de production au titre des programmes concernant les TIC étaient subordonnés à l'utilisation de produits nationaux, d'une manière incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994

6.10. Nous pensons comme le Groupe spécial que les PPB et autres prescriptions relatives aux étapes de production au titre du Programme informatique, des Programmes PATVD et PADIS et du Programme pour l'inclusion numérique fournissent une incitation à utiliser des produits des TIC nationaux. Nous confirmons donc les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.299, 7.301, 7.302, 7.308, 7.311, 7.313, 7.317, 7.319, 8.5.b et 8.16.c de ses rapports, selon lesquelles le Programme informatique, les Programmes PATVD et PADIS et le Programme pour l'inclusion numérique soumettent les produits des TIC intermédiaires importés à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits nationaux similaires.

6.1.6 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les programmes concernant les TIC étaient incompatibles avec l'article 2:1 de l'Accord sur les MIC

6.11. En appel, le Brésil n'avance aucun argument spécifique en lien avec la constatation formulée par le Groupe spécial au titre de l'article 2:1 de l'Accord sur les MIC. De fait, sa demande visant à l'infirmer de cette constatation du Groupe spécial repose sur l'hypothèse que nous infirmons les constatations formulées par le Groupe spécial au titre de l'article III:4 du GATT de 1994.¹²⁴⁸ Toutefois, pour les raisons indiquées plus haut, nous avons confirmé les constatations du Groupe spécial selon lesquelles certains aspects des programmes concernant les TIC étaient incompatibles avec l'article III:4 du GATT de 1994.

6.12. Par conséquent, nous confirmons les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.363, 8.5.d et 8.16.e de ses rapports, selon lesquelles les aspects des programmes concernant les TIC dont il a été constaté qu'ils étaient incompatibles avec l'article III:4 du GATT de 1994 sont également incompatibles avec l'article 2:1 de l'Accord sur les MIC.

¹²⁴⁶ Nous notons que dans la plupart des cas, les acheteurs de produits des TIC intermédiaires nationaux visés par des incitations n'auront pas besoin d'anticiper la taxe due sur l'achat de ces produits puisque le Programme informatique, le Programme PATVD, le Programme PADIS et le Programme pour l'inclusion numérique prévoient des exonérations fiscales, au moyen de taux nuls, pour les sociétés accréditées vendant des produits des TIC intermédiaires nationaux. C'est seulement dans le contexte de la réduction de l'IPI prévue au titre du Programme informatique que les acheteurs de produits des TIC intermédiaires nationaux devront peut-être anticiper et acquitter le montant réduit de l'IPI due.

¹²⁴⁷ Rapports du Groupe spécial, paragraphe 7.251 (faisant référence à Brésil, première communication écrite au Groupe spécial, paragraphe 702 (DS497)).

¹²⁴⁸ Brésil, communication en tant qu'appelant, paragraphe 172.

6.1.7 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les prescriptions relatives à l'accréditation au titre du Programme INOVAR-AUTO étaient incompatibles avec l'article III:4 du GATT de 1994 parce qu'elles étaient plus contraignantes pour les sociétés qui demandaient l'accréditation en tant qu'importateurs/distributeurs par rapport aux fabricants nationaux

6.13. Il n'est pas contesté qu'afin d'obtenir une quelconque accréditation au titre du Programme INOVAR-AUTO, ce qui leur donne le droit d'accumuler et d'utiliser des crédits d'impôt présumés pour l'IPI, les sociétés doivent soit être situées et opérer au Brésil, dans le cas des fabricants nationaux et des importateurs/distributeurs, soit être en cours d'établissement dans le pays en tant que fabricants nationaux, dans le cas des investisseurs.¹²⁴⁹ Pour les fabricants étrangers, la seule façon viable de pouvoir bénéficier des crédits d'impôt présumés pour l'IPI en réduisant leurs obligations fiscales liées à l'IPI au titre du Programme INOVAR-AUTO est d'obtenir une accréditation en tant qu'importateurs/distributeurs. Pour cela, toutefois, les fabricants étrangers doivent, d'abord et avant tout, être situés et opérer au Brésil.¹²⁵⁰ Cela indique que les fabricants étrangers demandant l'accréditation en tant qu'importateurs/distributeurs sont exposés à la charge correspondante accompagnant nécessairement le fait de devoir opérer ou s'établir au Brésil, à la différence des fabricants nationaux, qui d'ores et déjà opèrent ou sont établis au Brésil. En outre, nous notons que pour obtenir l'accréditation en tant qu'importateurs/distributeurs, une société satisfera aux trois prescriptions spécifiques suivantes: i) investissements dans la R&D au Brésil; ii) dépenses consacrées à l'ingénierie, à la technologie industrielle de base et au renforcement des capacités des fournisseurs au Brésil; et iii) participation au programme d'étiquetage des véhicules de l'INMETRO.¹²⁵¹ Il existe également une quatrième prescription, qui impose la réalisation au Brésil de certaines étapes de fabrication.¹²⁵² Ces activités ne peuvent pas être considérées comme typiques des fabricants étrangers qui cherchent à importer des véhicules automobiles au Brésil. Le fait que les fabricants étrangers doivent exercer ces activités pour être accrédités en tant qu'importateurs/distributeurs signifie qu'ils sont exposés à une charge à laquelle les fabricants nationaux ne sont pas exposés. La quasi-totalité de ces prescriptions peuvent être considérées comme typiques de la nature des activités exercées par un fabricant national. De fait, tout fabricant national réalisera et exercera un nombre minimal d'activités de fabrication au Brésil et, au cours de ce processus, il est probable qu'il fera des investissements dans la R&D au Brésil et qu'il effectuera des dépenses dans les catégories indiquées dans le Programme INOVAR-AUTO. Le Programme INOVAR-AUTO est donc conçu de telle manière que les prescriptions relatives à l'accréditation imposées au titre dudit programme modifient de manière défavorable les conditions de concurrence pour les produits importés par rapport aux produits nationaux similaires.

6.14. Nous confirmons donc les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.772, 8.6.b et 8.17.c de ses rapports, selon lesquelles dans le cadre du Programme INOVAR-AUTO, les conditions d'accréditation permettant de bénéficier de crédits d'impôt présumés soumettent les produits importés à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits nationaux similaires d'une manière incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994.

6.1.8 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que le Programme INOVAR-AUTO était incompatible avec l'article 2:1 de l'Accord sur les MIC

6.15. En appel, le Brésil n'avance aucun argument spécifique en lien avec la constatation formulée par le Groupe spécial au titre de l'article 2:1 de l'Accord sur les MIC. De fait, sa demande visant à l'infirmer de cette constatation du Groupe spécial repose sur l'hypothèse que nous infirmerions les constatations formulées par le Groupe spécial au titre de l'article III:4 du GATT de 1994.¹²⁵³ Toutefois, pour les raisons exposées plus haut, nous avons confirmé les constatations du Groupe spécial selon lesquelles certains aspects du Programme INOVAR-AUTO étaient incompatibles avec l'article III:4 du GATT de 1994.

¹²⁴⁹ Rapports du Groupe spécial, paragraphe 7.657 (faisant référence à Brésil, réponses aux questions n° 28 et 57 du Groupe spécial).

¹²⁵⁰ Rapports du Groupe spécial, paragraphe 7.660 (faisant référence à Brésil, réponse à la question n° 57 du Groupe spécial).

¹²⁵¹ Rapports du Groupe spécial, paragraphe 7.658.

¹²⁵² Rapports du Groupe spécial, note de bas de page 1056 relative au paragraphe 7.658.

¹²⁵³ Brésil, communication en tant qu'appelant, paragraphe 294.

6.16. Par conséquent, nous confirmons les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.804, 8.6.d et 8.17.e de ses rapports, selon lesquelles les aspects du Programme INOVAR-AUTO dont il a été constaté qu'ils étaient incompatibles avec l'article III:4 du GATT de 1994 sont également incompatibles avec l'article 2:1 de l'Accord sur les MIC.

6.2 Article III:8 b) du GATT de 1994¹²⁵⁴

6.17. Dans la mesure où l'attribution de subventions aux seuls producteurs nationaux d'un produit donné affecte les conditions de concurrence entre ce produit et le produit importé similaire, l'incompatibilité avec l'obligation de traitement national énoncée à l'article III qui en résulte est justifiée au regard de l'article III:8 b), pour autant que les conditions qui y sont énoncées soient remplies. En outre, les conditions d'admissibilité à l'attribution de subventions qui définissent la catégorie des "producteurs nationaux" admissibles par référence à leurs activités sur les marchés des produits subventionnés sont également justifiées au titre de l'article III:8 b). En revanche, une prescription imposant d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés pour pouvoir bénéficier de la subvention n'est pas couverte par l'exception prévue à l'article III:8 b) et resterait donc assujettie à l'obligation de traitement national énoncée à l'article III. En outre, un examen du texte et du contexte de l'article III:8 b), à la lumière de son objet et de son but et tel qu'il est confirmé par l'historique de sa négociation, donne à penser que l'expression "attribution ... de subventions" figurant à l'article III:8 b) n'inclut pas dans son champ l'exonération ou la réduction des taxes intérieures affectant les conditions de concurrence entre produits similaires. En fait, comme l'Organe d'appel l'a noté dans l'affaire *Canada – Périodiques*, l'article III:8 b) "prév[oyait] d'exempter des obligations énoncées à l'article III uniquement l'attribution de subventions qui entraîn[ait] des dépenses financées sur le budget de l'État".¹²⁵⁵

6.18. L'interprétation et l'application aux mesures en cause de l'article III:8 b) par le Groupe spécial obscurcissent la distinction entre les effets de l'attribution d'une subvention à un producteur national sur les conditions de concurrence sur les marchés de produits pertinents ainsi que les conditions d'admissibilité y afférentes, d'une part, et tous autres effets découlant des prescriptions imposant d'utiliser des intrants nationaux de préférence à des intrants importés dans le processus de production, d'autre part. En outre, le Groupe spécial n'a effectué à aucun stade une évaluation de la question de savoir si les mesures en cause constituaient l'"attribution aux seuls producteurs nationaux de subventions" au sens de l'article III:8 b).

6.19. En raison de ces lacunes du raisonnement du Groupe spécial, nous infirmions les constatations trop larges et sans réserve formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.87 et 7.88 de ses rapports, selon lesquelles "les subventions qui sont accordées aux seuls producteurs nationaux conformément à l'article III:8 b) ... ne sont en soi pas exemptées des disciplines de l'article III" et selon lesquelles "les aspects d'une subvention qui donnent lieu à une discrimination entre produits (y compris les prescriptions imposant d'utiliser des produits nationaux, prohibées par l'article 3.1 de l'Accord SMC) ne sont pas exemptés des disciplines de l'article III conformément à l'article III:8 b)." Selon une interprétation correcte de l'article III:8 b), aucune des mesures en cause en l'espèce ne peut être justifiée au regard de cette disposition parce que toutes impliquent l'exonération ou la réduction de taxes intérieures affectant les conditions de concurrence entre produits similaires et ne peuvent donc pas constituer l'"attribution ... de subventions" au sens de l'article III:8 b).

6.3 Article 3.1 a) de l'Accord SMC

6.20. Dans son identification du traitement servant de point de repère pour les trois catégories des traitements prévus dans les Programmes PEC et RECAP, le Groupe spécial a cherché à déterminer l'existence d'une règle générale pour les sociétés accumulant structurellement des crédits. Il s'est limité dans son analyse à chercher à identifier l'existence d'une règle générale d'imposition à laquelle le traitement contesté serait une exception. Au lieu de faire cela, toutefois, il aurait dû déterminer le traitement fiscal de contribuables se trouvant dans des situations comparables, comme l'exige le critère juridique énoncé à l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC.

6.21. Nous infirmions donc les conclusions formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.1171, 7.1172, 7.1186, 7.1187, 7.1199 et 7.1200 de ses rapports, établissant que le Brésil n'a pas démontré que les suspensions fiscales étaient le point de repère aux fins de comparaison et que le

¹²⁵⁴ Pour l'opinion séparée sur cette question, voir la section 5.2.5 des présents rapports.

¹²⁵⁵ Rapport de l'Organe d'appel *Canada – Périodiques*, pages 37 et 38.

point de repère approprié est en fait le traitement applicable aux achats des produits pertinents par les sociétés non accréditées. En conséquence, nous infirmions également les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.1211, 7.1223 et 7.1238 ainsi qu'aux paragraphes 8.7 et 8.18 de ses rapports, selon lesquelles les suspensions fiscales accordées aux sociétés enregistrées ou accréditées dans le cadre des Programmes PEC et RECAP constituent des contributions financières sous la forme de recettes publiques normalement exigibles qui sont abandonnées ou ne sont pas perçues et sont donc des subventions au sens de l'article 1.1 de l'Accord SMC et subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

6.4 Article 3.1 b) de l'Accord SMC

6.22. S'agissant de l'allégation du Brésil selon laquelle le Groupe spécial a fait erreur dans sa comparaison du traitement des produits intermédiaires et intrants au titre des programmes concernant les TIC avec le traitement servant de point de repère en établissant une distinction arbitraire entre les contribuables situés à l'intérieur du point de repère, nous ne souscrivons pas à l'approche du Brésil pour ce qui est de comparer le traitement contesté avec le traitement servant de point de repère choisi. Selon nous, le Groupe spécial n'a pas traité uniquement un sous-ensemble de contribuables (à savoir ceux qui ne sont pas en mesure de compenser le montant de la taxe payé au cours de la même période d'imposition) comme étant le point de repère aux fins de la comparaison. En fait, ayant expliqué en détail comment fonctionnait le mécanisme de crédits et débits au titre du principe de non-cumul, le Groupe spécial a conclu que, en vertu de la règle normale d'application générale du système fiscal brésilien, il y avait deux scénarios factuels possibles: un dans lequel l'acheteur des produits non visés par des incitations serait en mesure de compenser le montant de la taxe payé au cours de la même période d'imposition, et l'autre dans lequel cela ne serait pas possible. Nous considérons que, en comparant le traitement fiscal contesté avec le traitement servant de point de repère, le Groupe spécial a correctement examiné les deux scénarios factuels possibles qui résultent de l'application des règles normales du système fiscal du Brésil.

6.23. S'agissant de l'allégation du Brésil selon laquelle le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les liquidités disponibles et les intérêts implicites constituaient des recettes "normalement exigibles" au titre de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC, nous considérons qu'en l'espèce, lorsque les exonérations et réductions fiscales s'appliquent, les pouvoirs publics brésiliens ne perçoivent pas l'intégralité des recettes fiscales alors qu'ils le feraient normalement, ou ne les perçoivent qu'en partie. Le fait que, finalement, le montant de la taxe perçue dans le cadre du traitement servant de point de repère et du traitement contesté puisse être nominalement le même ne change rien au fait que, dans le cadre du traitement servant de point de repère, dans le scénario dans lequel des sociétés non accréditées ne sont pas en mesure de compenser leurs crédits immédiatement, les pouvoirs publics brésiliens percevraient et conserveraient, pendant une certaine période, le montant de la taxe qui doit leur être payé. Au cours de cette période, les pouvoirs publics brésiliens peuvent bénéficier des liquidités dont ils disposent et toucher des intérêts sur ces liquidités. En revanche, lorsque des exonérations et réductions fiscales sont appliquées, ils perçoivent la taxe ultérieurement et ne bénéficient pas des liquidités disponibles comme ils l'auraient normalement fait dans le cadre du traitement servant de point de repère. Ainsi, dans le cadre du traitement contesté, les pouvoirs publics brésiliens ne percevraient pas la taxe au moment où ils le feraient normalement dans le cadre du traitement servant de point de repère. Ce faisant, à notre avis, ils ne percevraient pas les recettes qu'ils pourraient normalement exiger.

6.24. Sur la base de ce qui précède, nous ne considérons pas que le Groupe spécial ait fait erreur en constatant que le traitement fiscal des produits intermédiaires et intrants au titre des programmes concernant les TIC constituait une subvention au titre de l'article 1.1 de l'Accord SMC. Nous confirmions donc les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.436, 7.444, 7.454, 7.463, 7.473, 7.489, 7.490 et 7.495 de ses rapports, selon lesquelles toutes les exonérations, réductions et suspensions fiscales contestées accordées à des sociétés accréditées sur i) les ventes des produits intermédiaires qu'elles fabriquent; et ii) les achats de matières premières, produits intermédiaires et matériaux d'emballage (au titre du Programme informatique) et d'intrants, biens d'équipement et produits informatiques (au titre des Programmes PADIS et PATVD) constituent des contributions financières dans les cas où "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues" en vertu de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC.

6.25. S'agissant des PPB principaux qui incorporent des PPB imbriqués au titre du Programme informatique, nous estimons qu'ils contiennent une condition exigeant l'utilisation de composants et sous-assemblages nationaux, qui doit être remplie pour que les produits pertinents bénéficient des

incitations fiscales. Nous souscrivons donc à la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les PPB principaux qui incorporent des PPB imbriqués contiennent une prescription imposant d'utiliser des produits nationaux, c'est-à-dire les composants et sous-assemblages visés par les PPB imbriqués, au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC. Par conséquent, nous confirmons les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.299, 7.300, 7.302, 7.313, 7.319, 8.5.e et 8.16.f de ses rapports, selon lesquelles les PPB principaux qui incorporent des PPB imbriqués au titre du Programme informatique sont incompatibles avec l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.

6.26. S'agissant des PPB principaux qui ne contiennent pas de PPB imbriqués au titre du Programme informatique, nous considérons qu'ils ne prévoient rien de plus qu'un ensemble d'étapes de production qui doivent être exécutées au Brésil pour qu'une société bénéficie des incitations fiscales pour le produit soumis au PPB dans le cadre du programme pertinent. Même s'il est probable que le respect des étapes de production énoncées dans les PPB entraînera l'utilisation de composants et sous-assemblages nationaux, cette utilisation de produits nationaux sera une conséquence de la prescription imposant d'exécuter les étapes de production au Brésil. Par conséquent, nous infirmions les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.301, 7.302, 7.313, 7.319, 8.5.e et 8.16.f de ses rapports, selon lesquelles les PPB principaux sans PPB imbriqués au titre du Programme informatique sont subordonnés à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.

6.27. S'agissant du programme PATDV, nous comprenons que les PPB prévus par ce programme suivent la même structure et la même logique que ceux qui sont prévus pour le Programme informatique. Par conséquent, pour les mêmes raisons que celles avancées pour le Programme informatique, dans la mesure où les PPB principaux prévus par le Programme PATVD incorporent des PPB imbriqués, nous considérons qu'ils imposent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est incompatible avec l'article 3.1 b) de l'Accord SMC. Cependant, nous ne considérons pas que les PPB principaux qui ne contiennent pas de PPB imbriqués renferment une condition exigeant l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Nous confirmons donc les constatations concernant le Programme PATVD formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.308, 7.313, 7.317, 7.319, 8.5.e et 8.16.f de ses rapports, dans la mesure où elles se rapportent aux PPB principaux qui contiennent des PPB imbriqués, et nous infirmions les constatations du Groupe spécial figurant dans les mêmes paragraphes de ses rapports, dans la mesure où elles se rapportent aux PPB principaux qui ne contiennent pas de PPB imbriqués.

6.28. S'agissant du Programme PADIS, nous ne considérons pas que les prescriptions en matière d'admissibilité de ce programme constituent une prescription en matière de subordination imposant d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés au titre de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.

6.29. S'agissant du Programme pour l'inclusion numérique, notre examen des constatations du Groupe spécial démontre que celui-ci ne disposait pas d'une base appropriée pour conclure que le Programme contenait une prescription imposant d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés qui était incompatible avec l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.

6.30. À la lumière de ce qui précède, nous infirmions les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.313, 7.317, 7.319 et 8.5.e et f de ses rapports, selon lesquelles le Programme PADIS et le Programme pour l'inclusion numérique imposent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est incompatible avec l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.

6.31. S'agissant du Programme INOVAR-AUTO, nous notons que la prescription imposant d'exécuter un nombre minimal d'étapes de fabrication au Brésil au titre de ce programme fonctionne d'une façon semblable aux PPB principaux qui n'incorporent pas de PPB imbriqués au titre des programmes concernant les TIC. Par conséquent, ayant infirmé les constatations du Groupe spécial concernant les PPB principaux qui n'incorporent pas de PPB imbriqués au titre des programmes concernant les TIC, nous infirmions également les constatations d'incompatibilité avec l'article 3.1 b) formulées par le Groupe spécial en ce qui concerne les étapes de fabrication au titre du Programme INOVAR-AUTO aux paragraphes 7.751, 7.823, 7.847, 8.6.e et 8.17.f de ses rapports.

6.32. S'agissant des appels de l'Union européenne et du Japon au sujet des constatations du Groupe spécial concernant le scénario interne, nous notons que, pour que l'existence d'une incompatibilité

avec l'article 3.1 b) de l'Accord SMC soit établie, le point de savoir si une société produit des marchandises en interne ou si elle externalise leur production n'est pas déterminant. Ce qui importe, en fait, est de savoir si cette mesure exprime une condition exigeant l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Nous considérons donc qu'il n'était pas important, aux fins de l'analyse du Groupe spécial, de savoir quels scénarios factuels étaient disponibles pour le respect des prescriptions prévues dans le cadre des programmes concernant les TIC et du Programme INOVAR-AUTO. Nous infirmos donc les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.303, 7.304 et 7.314 de ses rapports, dans le contexte de son analyse relative aux programmes concernant les TIC, dans la mesure où elles peuvent être interprétées comme laissant entendre que le scénario interne n'était pas visé par les constatations du Groupe spécial. Nous infirmos également les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.749, 7.750 et 7.770 de ses rapports, dans le contexte du Programme INOVAR-AUTO et faisant référence aux constatations mentionnées du Groupe spécial relatives aux programmes concernant les TIC, dans la mesure où elles peuvent également être interprétées comme laissant entendre que le scénario interne n'était pas visé par les constatations du Groupe spécial. Nous considérons donc que les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.319, 7.772, 7.773, 8.5.e, 8.6.b, 8.6.e, 8.16.c, 8.16.f, 8.17.c et 8.17.f de ses rapports s'appliquent également au scénario interne.

6.5 Article I:1 du GATT de 1994 et Clause d'habilitation

6.5.1 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les allégations formulées par l'Union européenne et le Japon au titre de l'article I:1 du GATT de 1994 relevaient de son mandat

6.33. Le paragraphe 4 a) de la Clause d'habilitation prévoit un degré de spécificité de la notification adoptée au titre de ce paragraphe. Au minimum, une notification conformément au paragraphe 4 a) devrait indiquer au titre de quelle disposition particulière de la Clause d'habilitation le traitement différencié et plus favorable a été adopté de manière à ce que les autres Membres en soient informés. Une notification conformément au paragraphe 4 a) concerne et influence directement l'information dont la partie plaignante dispose. Elle se rapporte donc au point de savoir si la partie plaignante est tenue d'invoquer la Clause d'habilitation et d'indiquer la ou les dispositions pertinentes de cette clause dans sa demande d'établissement d'un groupe spécial, et d'affirmer qu'un arrangement ou une mesure adopté par la partie défenderesse est incompatible non seulement avec l'article I:1 du GATT de 1994, mais aussi avec les dispositions pertinentes de la Clause d'habilitation. Bien qu'il incombe à la partie plaignante d'invoquer la Clause d'habilitation et d'indiquer la ou les dispositions pertinentes de cette clause dans sa demande d'établissement d'un groupe spécial, la charge de prouver que la mesure satisfait aux conditions énoncées dans la Clause d'habilitation incombe à la partie défenderesse invoquant la Clause d'habilitation en tant que moyen de défense.

6.34. S'agissant de la question de savoir si la mesure en cause (à savoir le traitement fiscal différencié au titre du Programme INOVAR-AUTO sous la forme de réductions fiscales intérieures accordées à certains Membres mais pas à d'autres) a été notifiée conformément au paragraphe 4 a) comme ayant été adoptée au titre du paragraphe 2 b) de la Clause d'habilitation, notre examen des constatations du Groupe spécial indique que le Brésil n'a pas démontré que le traitement fiscal différencié au titre du Programme INOVAR-AUTO avait été notifié à l'OMC comme ayant été adopté au titre du paragraphe 2 b), comme l'exige le paragraphe 4 a) de la Clause d'habilitation.

6.35. Par conséquent, nous confirmos la constatation formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 7.1082 et 7.1083 de ses rapports, selon laquelle le Brésil n'a pas démontré que le traitement fiscal différencié au titre du Programme INOVAR-AUTO avait été notifié à l'OMC comme ayant été adopté conformément au paragraphe 2 b) et selon laquelle, dans les circonstances de la présente affaire, les parties plaignantes n'avaient donc pas la charge d'invoquer et d'indiquer le paragraphe 2 b) de la Clause d'habilitation dans leurs demandes d'établissement d'un groupe spécial.

6.36. Pour ce qui est de la question de savoir si la mesure en cause (à savoir le traitement fiscal différencié au titre du Programme INOVAR-AUTO sous la forme de réductions fiscales intérieures accordées à certains Membres mais pas à d'autres) a été notifiée conformément au paragraphe 4 a) comme ayant été adoptée au titre du paragraphe 2 c) de la Clause d'habilitation, notre examen des constatations du Groupe spécial indique que le Brésil n'a pas démontré que le Traité de Montevideo de 1980 et les ACE notifiés à l'OMC avaient un lien véritable avec le Programme INOVAR-AUTO prévoyant le traitement différencié et plus favorable en cause et que le traitement différencié et plus

favorable en cause n'a donc pas été notifié à l'OMC comme ayant été adopté au titre du paragraphe 2 c), comme l'exige le paragraphe 4 a) de la Clause d'habilitation.

6.37. Nous confirmons donc la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.1119 de ses rapports, selon laquelle le traitement fiscal différencié au titre du Programme INOVAR-AUTO n'a pas été notifié comme ayant été adopté au titre du paragraphe 2 c), comme l'exige le paragraphe 4 a). En conséquence, nous confirmons également la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.1120 de ses rapports, selon laquelle, dans les circonstances de la présente affaire, les parties plaignantes n'avaient pas la charge d'invoquer et d'indiquer le paragraphe 2 c) de la Clause d'habilitation dans leurs demandes d'établissement d'un groupe spécial.

6.38. Pour ces raisons, nous confirmons les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 8.6.h et 8.17.i de ses rapports, selon lesquelles les parties plaignantes n'avaient pas la charge d'invoquer et d'indiquer les dispositions pertinentes de la Clause d'habilitation dans leurs demandes d'établissement d'un groupe spécial et leurs allégations au titre de l'article I:1 du GATT de 1994 relevaient donc du mandat du Groupe spécial.

6.5.2 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation du paragraphe 2 b) de la Clause d'habilitation et en constatant que le traitement fiscal différencié au titre du Programme INOVAR-AUTO n'était pas justifié au regard de cette disposition

6.39. Le paragraphe 2 b) prévoit l'octroi d'un "traitement différencié et plus favorable en ce qui concerne les dispositions de l'Accord général relatives aux mesures non tarifaires régies par les dispositions d'instruments négociés multilatéralement sous les auspices du GATT". Le paragraphe 2 b) prévoit l'adoption d'une catégorie limitée de traitement différencié et plus favorable, à savoir un traitement se rapportant aux "mesures non tarifaires régies par les dispositions d'instruments négociés multilatéralement sous les auspices du GATT" en tant qu'institution. Le membre de phrase "mesures non tarifaires régies par les dispositions d'instruments négociés multilatéralement sous les auspices du GATT", au moment de l'adoption de la Clause d'habilitation, se rapportait aux mesures non tarifaires prises conformément aux dispositions relatives au TSD des Codes du Tokyo Round, et non aux dispositions du GATT de 1947. Depuis l'entrée en vigueur de l'Accord sur l'OMC, le paragraphe 2 b) de la Clause d'habilitation prévoit l'adoption d'une catégorie limitée de traitement différencié et plus favorable, à savoir un traitement se rapportant aux mesures non tarifaires régies par les dispositions d'instruments négociés multilatéralement sous les auspices de l'OMC. Le GATT de 1994, bien que faisant partie intégrante de l'Accord sur l'OMC, n'a pas été négocié sous les auspices de l'OMC. Ces considérations, lues à la lumière du texte, du contexte et des circonstances entourant l'adoption de la Clause d'habilitation, puis l'établissement de l'OMC, indiquent que le paragraphe 2 b) ne concerne pas les mesures non tarifaires régies par les dispositions du GATT de 1994. En fait, le paragraphe 2 b) vise les mesures non tarifaires prises conformément aux dispositions relatives au TSD d'"instruments négociés multilatéralement sous les auspices [de] [l'OMC]".

6.40. Par conséquent, nous confirmons la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.1096 de ses rapports, selon laquelle "une mesure non tarifaire relevant des dispositions du paragraphe 2 b) doit être régie par des dispositions spécifiques relatives au traitement spécial et différencié, qui sont distinctes des dispositions du GATT de 1994 incorporant le GATT de 1947".¹²⁵⁶ Nous confirmons également les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.1097, 8.6.i et 8.17.j de ses rapports, selon lesquelles les réductions fiscales accordées au titre du Programme INOVAR-AUTO aux produits importés en provenance d'Argentine, du Mexique et d'Uruguay, dont il avait été constaté qu'elles étaient incompatibles au titre de l'article I:1 du GATT de 1994, n'étaient pas justifiées au regard du paragraphe 2 b) de la Clause d'habilitation.

¹²⁵⁶ Rapports du Groupe spécial, paragraphe 7.1096. (note de bas de page omise)

6.5.3 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation du paragraphe 2 c) de la Clause d'habilitation et en constatant que le traitement fiscal différencié au titre du Programme INOVAR-AUTO n'était pas justifié au regard de cette disposition

6.41. Le paragraphe 2 c) exclut le traitement différencié et plus favorable accordé conformément aux "arrangements régionaux ou mondiaux conclus entre" pays en développement Membres du champ d'une constatation d'incompatibilité avec l'article I:1 du GATT de 1994. Dans la mesure où le Groupe spécial s'est appuyé sur son analyse précédente concernant la question de savoir si le Programme INOVAR-AUTO accordant le traitement différencié et plus favorable (à savoir le traitement fiscal différencié sous la forme de réductions fiscales intérieures accordées à certains Membres mais pas à d'autres) avait ou non un lien véritable avec "l'arrangement notifié à l'OMC" pour déterminer si le traitement différencié et plus favorable était justifié au fond au regard du paragraphe 2 c), nous ne constatons aucune erreur dans l'approche du Groupe spécial. En fait, s'il n'y a pas de lien véritable entre la mesure en cause accordant le traitement différencié et plus favorable et les arrangements notifiés à l'OMC, nous considérons qu'il est difficile de voir comment la mesure en cause pourrait être justifiée au fond au regard du paragraphe 2 c).

6.42. Nous confirmons donc la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.1118 de ses rapports, dans la mesure où celui-ci a constaté que le Brésil n'avait indiqué aucun arrangement ayant un lien véritable avec le traitement fiscal différencié prévu dans le cadre du Programme INOVAR-AUTO. Par conséquent, nous confirmons également les constatations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 7.1121, 8.6.i et 8.17.j de ses rapports, selon lesquelles les réductions fiscales accordées au titre du Programme INOVAR-AUTO aux produits importés en provenance d'Argentine, du Mexique et d'Uruguay, dont il avait été constaté qu'elles étaient incompatibles au titre de l'article I:1 du GATT de 1994, n'étaient pas justifiées au regard du paragraphe 2 c) de la Clause d'habilitation.

6.6 Article 4.7 de l'Accord SMC

6.43. L'expression "sans retard" figurant à l'article 4.7 n'est pas employée de façon à exiger une mise en conformité *immédiate*. De même, l'expression "sans retard", prise conjointement avec la prescription voulant que le groupe spécial spécifie un délai, n'impose pas un critère ou un délai unique applicable dans tous les cas. Par contre, l'article 4.7 exige qu'un groupe spécial spécifie un délai qui corresponde à "sans retard" dans le champ des possibilités dans une affaire donnée, et compte tenu du système juridique intérieur du Membre mettant en œuvre. Pour déterminer le délai visé à l'article 4.7 qui correspond à "sans retard", un groupe spécial devrait normalement tenir compte de la nature de la mesure ou des mesures à abroger ou modifier et des procédures internes disponibles pour cette abrogation ou modification. Ces procédures internes comprennent toutes procédures extraordinaires susceptibles d'être disponibles dans le système juridique d'un Membre de l'OMC. Le Groupe spécial n'a pas établi un lien suffisant entre le délai de 90 jours qu'il a spécifié pour le retrait des subventions en cause et la procédure interne du Brésil pour ce retrait. En revanche, il a traité la pratique consistant à spécifier un délai de 90 jours suivie par certains groupes spéciaux antérieurs comme le critère *de facto* à appliquer dans tous les cas.

6.44. Nous constatons donc qu'en ne fournissant pas une "explication motivée et adéquate" ou des "justifications fondamentales" lorsqu'il a recommandé un délai de 90 jours au titre de l'article 4.7 de l'Accord SMC dans la présente affaire, le Groupe spécial a agi d'une manière incompatible avec les articles 11 et 12:7 du Mémoire d'accord. En conséquence, nous infirmos les conclusions formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 8.11 et 8.22 de ses rapports, à l'effet que le Brésil retire les subventions prohibées identifiées aux paragraphes 8.5.e, 8.6.e, 8.7, 8.16.f, 8.17.f et 8.18 de ses rapports dans un délai de 90 jours.

6.45. En outre, nous ne sommes pas en mesure de compléter l'analyse juridique, comme le demande le Brésil, et ne pouvons pas spécifier le délai dans lequel les subventions prohibées identifiées par le Groupe spécial doivent être retirées par le Brésil. Nous notons, toutefois, que les recommandations formulées par le Groupe spécial aux paragraphes 8.10 et 8.21 de ses rapports, à l'effet que le Brésil retire les subventions identifiées par le Groupe spécial "sans retard", ne sont pas altérées.

6.7 Recommandation

6.46. L'Organe d'appel recommande que l'ORD demande au Brésil de rendre ses mesures, dont il a été constaté dans les présents rapports, et dans les rapports du Groupe spécial, modifiés par les présents rapports, qu'elles étaient incompatibles avec les articles I:1, III:2 et III:4 du GATT de 1994, l'article 2:1 de l'Accord sur les MIC et l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, conformes à ses obligations au titre de ces accords.

Texte original signé à Genève le 15 octobre 2018 par:

Thomas R. Graham
Président de la Section

Peter Van den Bossche
Membre

Hong Zhao
Membre
