

Des rapports entre la fiscalité et le commerce en droit international économique

Alain Lemieux

Volume 37, Number 1, 1996

URI: <https://id.erudit.org/iderudit/043383ar>
DOI: <https://doi.org/10.7202/043383ar>

[See table of contents](#)

Publisher(s)

Faculté de droit de l'Université Laval

ISSN

0007-974X (print)
1918-8218 (digital)

[Explore this journal](#)

Cite this article

Lemieux, A. (1996). Des rapports entre la fiscalité et le commerce en droit international économique. *Les Cahiers de droit*, 37(1), 263–287.
<https://doi.org/10.7202/043383ar>

Article abstract

Over the last 30 years, international trade has been liberalized at an outstanding pace. After tariffs, the GATT had to tackle a much more difficult problem arising from the application of non tariff barriers. This has been done under the Tokyo Round multilateral trade negotiations and substantial progress has taken place since that time. Today, it is fair to say that an important portion of non tariff barriers has been or is to be eliminated, although a lot of work has yet to be done.

Given that, States are still driven by «protectionism» and do not hesitate to apply other means which do not necessarily fall under the GATT legal framework. Among other things, this is particularly the case with tax measures which have been used by contracting parties in contradiction with or to circumvent the GA TT in order to protect their industries or to unfairly boost their exports.

The purpose of this article is to review those tax measures which have been used and which have an effect on international trade and to analyze their legality with respect to the GATT or to other international agreements, such as the Canada-United States Free Trade Agreement or the North American Free Trade Agreement. The main conclusion is that international organizations should better and closely monitor tax measures having negative effects on international trade.

Des rapports entre la fiscalité et le commerce en droit international économique

Alain LEMIEUX*

Au cours des 30 dernières années, le commerce international s'est libéralisé à un rythme sans précédent. Après s'être concentré en premier lieu sur les obstacles tarifaires, le GATT s'est ensuite attaqué aux obstacles non tarifaires, principalement à partir du Tokyo Round. Plusieurs progrès ont été réalisés et on peut dire aujourd'hui, après les récents accords du GATT, que le commerce international s'est affranchi de la plupart de ces obstacles, bien que beaucoup reste à faire.

Cela étant, les États demeurent toujours animés par un certain protectionnisme et n'hésitent pas à recourir à d'autres moyens qui, pour l'essentiel, ne relèvent pas toujours du GATT. C'est le cas de la politique fiscale. Or, à plusieurs reprises dans le passé, les États ont tenté de déjouer ou de contourner les règles du GATT en recourant à des mesures fiscales afin de protéger leurs industries ou encore d'encourager de façon déloyale leurs exportations.

L'objectif du présent article est de revoir brièvement les mesures fiscales utilisées par les États qui ont ou peuvent avoir une incidence sur le commerce international et d'analyser leur légalité au regard du GATT ou d'accords, tels que l'ALE et l'ALENA. La conclusion principale qui se dégage est que les organisations internationales doivent surveiller de plus près le recours à ces mesures, lesquelles peuvent avoir un effet négatif sur le commerce international.

* Chargé de cours, Faculté de droit, Université Laval.

Over the last 30 years, international trade has been liberalized at an outstanding pace. After tariffs, the GATT had to tackle a much more difficult problem arising from the application of non tariff barriers. This has been done under the Tokyo Round multilateral trade negotiations and substantial progress has taken place since that time. Today, it is fair to say that an important portion of non tariff barriers has been or is to be eliminated, although a lot of work has yet to be done.

Given that, States are still driven by « protectionism » and do not hesitate to apply other means which do not necessarily fall under the GATT legal framework. Among other things, this is particularly the case with tax measures which have been used by contracting parties in contradiction with or to circumvent the GATT in order to protect their industries or to unfairly boost their exports.

The purpose of this article is to review those tax measures which have been used and which have an effect on international trade and to analyze their legality with respect to the GATT or to other international agreements, such as the Canada-United States Free Trade Agreement or the North American Free Trade Agreement. The main conclusion is that international organizations should better and closely monitor tax measures having negative effects on international trade.

	<i>Pages</i>
1. La fiscalité et la clause de la nation la plus favorisée.....	267
2. La fiscalité et l'ajustement à la frontière.....	268
3. La fiscalité et le traitement national.....	269
4. La fiscalité et les subventions à l'exportation.....	271
4.1 Le cas des DISC.....	271
4.2 Les taxes et les impôts dans le cadre de l'Accord sur les subventions (1979)	272
4.2.1 Les impôts directs.....	276
4.2.2 Les impôts indirects.....	276
4.3 Les résultats de l'Uruguay Round.....	279
4.4 L'affaire des droits de coupe sur le bois d'œuvre entre le Canada et les États-Unis.....	281
4.5 Le problème du financement subventionné des exportations.....	282
5. La fiscalité et les accords régionaux de libéralisation des échanges.....	283
Conclusion.....	285

L'objectif de l'*Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce* (ci-après dénommé : « Accord général » ou « GATT » pour General Agreement on Tariffs and Trade), lequel est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1948, est la libéralisation du commerce international par l'interdiction et l'élimination des obstacles aux échanges. Il importe de rappeler que les parties contractantes à l'Accord général désiraient d'abord et surtout favoriser l'élimination progressive des droits de douane¹. Du même coup, et parfaitement conscientes que les pays auraient instinctivement une propension à ériger des obstacles non tarifaires afin de limiter les effets désorganisateur de l'abaissement des tarifs sur leur production domestique, les parties contractantes enchâssèrent dans l'Accord général des dispositions de la Charte de la Havane visant à interdire l'application de tels obstacles, sauf en de très rares occasions et à des conditions particulières². Enfin, les parties contractantes à l'Accord général élaborèrent un cadre juridique visant à réglementer un certain nombre de pratiques déloyales de commerce, notamment le dumping et le subventionnement.

Ajoutons ici que l'Accord général n'allait viser que le commerce des marchandises. C'est donc dire que le commerce des services et les investissements, même ceux qui étaient liés au commerce, n'allaient pas être protégés par le GATT. De même, les parties contractantes à l'Accord général n'entendaient aucunement réglementer les politiques économique, monétaire ou fiscale des pays.

Notons enfin que la stratégie des parties contractantes était d'abord et surtout axée sur l'élimination des obstacles commerciaux que nous pourrions qualifier de « classiques », tels que les tarifs et les restrictions quantitatives, et la réglementation des pratiques déloyales connues, soit le dumping et le subventionnement. Ce n'est que plus tard que les pays membres en viendront à resserrer la réglementation sur les obstacles non tarifaires, ces derniers étant de plus en plus utilisés pour limiter les effets des concessions tarifaires³.

-
1. Voir le préambule de l'*Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce* (ci-après cité : « Accord général » ou « GATT »). Le texte du GATT est reproduit dans GATT, supp. n° 4 *I.B.D.D.* (1969) 1-85. L'Accord général a été depuis lors complété par plusieurs autres accords internationaux conclus dans le cadre des négociations commerciales multilatérales, dont les plus récentes, soit celles de l'Uruguay Round, ont produit plusieurs ententes, sans compter la création de l'Organisation mondiale du commerce (OMC).
 2. Sur ce point, voir T. FLORY, « Les obstacles non tarifaires aux échanges », (1975) 1 *D.P.C.I.* 261.
 3. Sur ce point, voir L. QUAMBUSH, « Non-Tariff Barriers to Trade », *Inter Economics*, vol. 12, n°s 3-4, 1977, p. 80 et S.A.B. PAGE, « The Revival of Protectionism and its Consequences for Europe », *Journal of Common Market Studies*, vol. 20, 1981, pp. 17-40.

Ce bref rappel du GATT nous permet de constater que les parties contractantes se sont peu ou pas préoccupées de l'utilisation de la politique fiscale des pays, des taxes, impôts, exemptions ou exonérations de toutes sortes, comme instruments de protection des marchés ou de promotion déloyale des exportations. L'application du GATT nous démontre aujourd'hui que cette indifférence a été à l'origine d'une grave lacune puisque les impôts, taxes et autres mesures fiscales peuvent être assez facilement substituables aux droits de douane par un pays désirant protéger son marché contre les importations ou encore accroître de façon déloyale ses exportations.

Cela étant, parler de coopération internationale en matière fiscale, c'est par-dessus tout évoquer le problème de la double imposition des revenus. Cette dernière constitue un obstacle additionnel au bon fonctionnement des relations économiques internationales. C'est d'ailleurs afin de prévenir ou de corriger ce problème que les États ont été amenés à établir une certaine forme de réglementation internationale.

La réglementation retenue a été principalement de nature bilatérale, soit par la conclusion de conventions fiscales internationales. Une convention fiscale, c'est-à-dire un « instrument juridique par lequel deux États établissent, en principe pour longtemps, les conditions d'une coexistence, sinon d'une coordination, de leurs systèmes fiscaux et d'une continuité de leurs relations fiscales⁴ », a été principalement élaborée par les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) qui utilisent un *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*⁵.

Il faut bien comprendre que le modèle de convention de l'OCDE ne constitue qu'un traité « modèle » pour les États, ceux-ci pouvant y apporter les modifications désirées ou tout simplement l'ignorer. Cela dit, la négociation d'un véritable traité fiscal multilatéral a été évoquée à quelques reprises dans le passé⁶. Ces projets n'ont guère dépassé le stade des discussions,

Pour une étude récente du recours à des obstacles non tarifaires plus sophistiqués, voir A.J. ORDOVER et L. GOLDBERG, *Obstacles aux échanges et à la concurrence*, Paris, OCDE, 1993, p. 133.

4. J.L. LIÉNARD, « Présent et avenir des modèles de convention de double imposition », (1985) 1 *R.D.A.I.* 92.
5. ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, Paris, OCDE, 1977, p. 224. Ce modèle a d'ailleurs été récemment remis à jour.
6. Sur ce point, voir A.A. KNECHTLE, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Londres, H.F.L. (Publishers), 1979, pp. 189-190.

notamment à cause des grandes différences existant entre les législations fiscales nationales.

Cependant, la coopération en matière de politique fiscale peut également être traitée dans une tout autre perspective, soit celle de son rapport avec la politique commerciale. En effet, si des mesures fiscales peuvent constituer des obstacles aux relations commerciales internationales, on peut alors se demander pourquoi ces mesures ne sont pas assujetties aux dispositions du GATT.

Précisons immédiatement que même s'il est de nature essentiellement commerciale, l'Accord général traite de questions fiscales, mais uniquement dans la mesure où la fiscalité a un rapport direct avec les échanges commerciaux. Le « volet fiscal » du GATT se trouve principalement à quatre niveaux, soit au regard de l'application des dispositions relatives au traitement de la nation la plus favorisée, aux ajustements aux frontières, au traitement national et aux subventions à l'exportation. D'autres accords commerciaux, tels que l'*Accord de libre-échange entre le Canada et les États-Unis* ou encore l'*Accord de libre-échange nord-américain*, contiennent également des dispositions de nature fiscale qu'il importe d'évoquer.

1. La fiscalité et la clause de la nation la plus favorisée

Les questions fiscales sont d'abord traitées dans le cadre de l'article II de l'Accord général. Cet article codifie, par l'entremise de listes de concessions tarifaires annexées à l'Accord général, le champ d'application du traitement de la nation la plus favorisée accordé par l'article I de l'Accord général. Le paragraphe 1 b de cet article prévoit, entre autres, que les produits importés « ne sont pas soumis à d'autres droits ou impositions de toute nature perçus à l'importation ou à l'occasion de l'importation, qui seraient plus élevés que ceux qui étaient imposés à la date du présent Accord, ou que ceux qui, comme conséquence directe ou obligatoire de la législation en vigueur à cette date dans le territoire importateur, seraient imposés ultérieurement ».

Le libellé de cette disposition confirme en définitive que le droit de douane peut être assimilable à un impôt ou à une taxe⁷. Cette similarité est en fait la raison d'être de l'interdiction d'appliquer « d'autres droits ou impositions de toute nature » à l'importation. Par l'inclusion d'une telle disposition, les parties contractantes à l'Accord général se sont assurées que les concessions tarifaires accordées dans le cadre du GATT ne seraient pas

7. K.W. DAM, *The GATT: Law and the International Organization*, Chicago, The University of Chicago Press, 1970, p. 40.

annulées ni compensées par l'imposition de taxes ou d'impôts de toute nature sur les biens importés.

En revanche, cela ne veut pas dire que la perception de taxes visant les produits importés soit totalement interdite. Le paragraphe 2 de l'article II de l'Accord général prévoit un certain nombre d'exceptions au principe de l'interdiction, dont la possibilité pour une partie contractante de percevoir à l'importation d'un produit « une imposition équivalant à une taxe intérieure frappant, en conformité du paragraphe 2 de l'article III, un produit national similaire ou une marchandise qui a été incorporée dans l'article importé ».

La combinaison des articles 2 et 3 de l'Accord général signifie donc en clair que l'imposition d'une taxe visant les produits importés sera autorisée, mais pourvu que les produits domestiques soient aussi assujettis à une taxe et dans la mesure où la taxe sur les produits importés n'est pas supérieure à celle sur les produits domestiques. Ce que le GATT a donc voulu éviter en accordant le traitement national en matière d'impositions intérieures, c'est la discrimination entre produits importés et produits domestiques.

2. La fiscalité et l'ajustement à la frontière

D'abord, seuls les impôts indirects, c'est-à-dire les taxes ou droits prélevés sur les biens, préoccupaient véritablement les parties contractantes au GATT, du moins à l'origine. En effet, ce ne sont que les taxes indirectes qui, dans le commerce international, peuvent être à l'origine de différences, souvent considérables, dans les prix au point où les producteurs domestiques peuvent être désavantagés par rapport aux producteurs étrangers⁸.

À titre d'exemple, si un producteur local doit payer une taxe indirecte au Canada pour des produits qu'il exporte à l'étranger, celui-ci sera désavantagé s'il est aussi assujetti à une taxe indirecte dans le pays importateur. De même, si un producteur canadien doit payer une taxe indirecte sur ses produits vendus au Canada, il sera tout aussi désavantagé à l'égard d'un produit importé pour lequel le producteur étranger n'aurait pas à payer la même taxe⁹.

Afin de prévenir ou de corriger de tels problèmes d'iniquité fiscale, le GATT autorise l'application de mesures fiscales dites d'ajustement à la frontière (*border tax adjustments*). Pour l'essentiel, le mécanisme prévu

8. Sur ce point, voir W.R. THIRSK, « Should Taxes be Included in Trade Agreements ? », dans D.W. CONKLIN et T.S. COURCHESNE, *Canadian Trade at a Crossroads : Options for New International Agreements*, Toronto, Ontario Economic Council, 1985, pp. 138-139.

9. Pour un résumé de cette problématique, voir par exemple : M.H. WILSON, *Livre blanc sur la Réforme fiscale 1987*, Ottawa, Ministère des Finances (Canada), 1987, p. 5.

peut se résumer ainsi : un pays sera à la fois autorisé à exonérer de la taxe indirecte les produits exportés afin que ceux-ci ne soient pas désavantagés sur les marchés étrangers et à prélever une taxe indirecte sur les importations afin que celles-ci ne jouissent pas d'un avantage sur les produits locaux assujettis à une telle taxe indirecte¹⁰.

3. La fiscalité et le traitement national

La conformité des taxes ou des impôts s'est surtout posée eu égard à l'application de l'article III de l'Accord général portant sur le traitement national. L'objectif premier de la clause dite du traitement national est d'éviter la discrimination entre producteurs nationaux et producteurs étrangers en ce qui a trait aux produits vendus sur le territoire d'un pays importateur.

En vertu du paragraphe 1 de l'article III de l'Accord général, les parties reconnaissent que les taxes ou autres impositions intérieures ne devront pas être appliquées aux produits importés ou nationaux pour la protection de la production nationale. Le traitement national doit également être accordé en ce qui concerne toute loi ou tout règlement touchant la vente, la mise en marché, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur¹¹. Des tarifs différents peuvent néanmoins être appliqués pour les transports intérieurs, fondés exclusivement sur l'utilisation économique des moyens de transport et non sur l'origine du produit¹².

Bien qu'elle soit peu abondante, la jurisprudence du GATT sur l'application de l'article III aux taxes ou aux impôts est néanmoins révélatrice. Dans l'*Affaire de l'imposition des taxes brésiliennes*, par exemple, le GATT a reconnu que des taxes imposées par le Brésil de 1947 à 1953 constituaient un fardeau fiscal plus lourd à supporter pour les produits importés que pour les produits domestiques et a invité le Brésil à modifier sa législation fiscale en conséquence¹³.

De même, dans l'*Affaire de l'importation, la distribution et la vente de boissons alcooliques au Canada par des organismes provinciaux de*

10. Sur ce point, voir plus particulièrement J.H. JACKSON, *World Trade and the Law of GATT*, Indianapolis, Bobbs-Merrill, 1969, pp. 294-304.

11. GATT, art. III (4).

12. *Ibid.*

13. *Affaire de l'imposition des taxes brésiliennes*, GATT, vol. 21, supp. n° 4 I.B.D.D. (1956) 21.

*commercialisation*¹⁴, un groupe spécial du GATT fut amené à étudier la conformité d'un certain nombre de pratiques commerciales des régies provinciales des alcools avec l'Accord général. Parmi les mesures alléguées comme discriminatoires à l'encontre de l'article III de l'Accord général, le groupe spécial du GATT releva la réglementation sur les points de vente réservés (c'est-à-dire les épiceries) aux produits domestiques, l'inscription obligatoire au catalogue pour la vente et, enfin, la majoration discriminatoire (*mark-up*) sur les produits importés.

La majoration discriminatoire n'est ni plus ni moins qu'une taxe sur les boissons importées et dont le montant représente un pourcentage donné par rapport à un prix de base. Sur la question particulière de la conformité d'une telle mesure, le groupe spécial en arriva à la conclusion que ces « taxes » étaient plus élevées pour les produits importés que pour les produits nationaux. Cette majoration discriminatoire fut donc considérée comme allant à l'encontre du paragraphe 4 de l'article III de l'Accord général, le Canada n'ayant pu démontrer que ce « tarif » différent était justifiable par des frais supplémentaires de commercialisation des produits importés. Le Canada et les provinces furent donc invités par le GATT à prendre les mesures nécessaires afin de se conformer aux dispositions de l'article III.

Comme le rapport du groupe spécial ne visait que le vin et les boissons alcooliques, le GATT fut alors saisi en décembre 1990 de la conformité de mesures similaires appliquées par le Canada sur les importations de bière, dont la majoration discriminatoire¹⁵. Après examen, un groupe spécial du GATT confirma le 18 septembre 1991 sa décision de 1988 sur les boissons alcooliques en statuant que la majoration discriminatoire sur la bière importée allait à l'encontre de la clause de traitement national prévu dans le paragraphe 4 de l'article III de l'Accord général. Le GATT accorda au Canada un certain délai afin de se conformer à la décision, soit avant la fin de mars 1992 pour les écarts de majoration de prix. Après négociation avec son principal partenaire, le Canada annonça la conclusion d'un « Mémorandum d'accord États-Unis-Canada sur les pratiques provinciales de commercialisation de la bière¹⁶ ».

14. *Affaire de l'importation, la distribution et la vente de boissons alcooliques au Canada par des organismes provinciaux de commercialisation* : « Canada-Importation, distribution et vente de boissons alcooliques par les organismes provinciaux de commercialisation », GATT, Doc. L/6304, supp. n° 35 *I.B.D.D.* (1988) 38.

15. « Canada-Importation, distribution et vente de certaines boissons alcooliques par les organismes provinciaux de commercialisation », GATT, Doc. DS17/R, supp. n° 39 *I.B.D.D.* (1991) 28.

16. Sur ce point, voir MINISTRE DU COMMERCE EXTÉRIEUR, « Le ministre Hockin annonce la conclusion d'un accord avec les États-Unis au sujet de la bière », communiqué n° 152, 5 août 1993, p. 4.

Notons enfin qu'au début de 1993 la Communauté européenne demanda la constitution d'un groupe spécial du GATT afin de statuer sur la conformité d'un certain nombre de taxes américaines sur les importations avec l'article III de l'Accord général¹⁷. Les trois taxes « incriminées » étaient alors les suivantes : la Corporate Average Fuel Efficiency (CAFE), pénalité appliquée à un constructeur ou importateur si la moyenne des économies de carburant réalisées pour les automobiles fabriquées tombait au-dessous d'un certain niveau, défavorisant plusieurs constructeurs européens de séries limitées ; la taxe sur les automobiles grosses consommatrices de carburant, laquelle touchait démesurément les véhicules importés ; et la taxe de luxe imposée sur les automobiles de plus de 30 000 \$ US, laquelle frappait plus de la moitié de tous les véhicules européens exportés aux États-Unis.

4. La fiscalité et les subventions à l'exportation

Un quatrième « volet » fiscal de l'Accord général a trait au problème des taxes sur les biens exportés, et dont la remise ou l'exemption peuvent être assimilables à une subvention à l'exportation prohibée par l'article XVI de l'Accord général. Il importe ici de distinguer les impôts ou taxes directs, tels que l'impôt sur le revenu, et les taxes indirectes, telles que la taxe de vente. De façon générale, le GATT ne considère pas comme une « subvention » la remise de taxes indirectes dans la mesure où le montant de la remise n'est pas supérieur au montant initialement recouvré. En revanche, la remise des impôts directs est considérée comme une subvention.

4.1 Le cas des DISC

L'un des exemples les plus frappants d'une mesure fiscale considérée comme une subvention à l'exportation fut le cas des DISC américains. En fait, DISC est un acronyme pour décrire les dispositions de l'*Internal Revenue Code* des États-Unis portant sur les Domestic International Sales Corporations.

L'affaire des DISC souleva un contentieux important entre plusieurs membres du GATT au milieu des années 70, notamment entre, d'une part, les États-Unis et, d'autre part, le Canada et plusieurs pays européens¹⁸. D'abord et surtout, l'affaire des DISC s'adressait au fondement même des systèmes d'imposition propres à chacune des parties. Il importe d'abord de savoir que le régime d'imposition des pays européens était fondé sur le

17. « GATT », *Focus*, n° 98, avril 1993, p. 5.

18. Sur ce point, voir J.H. JACKSON, « The Jurisprudence of International Trade : The DISC Case in GATT », (1978) 72 *Am. J. Int. Law* 747-781.

principe de l'imposition territoriale, à savoir que seuls les revenus générés sur le territoire d'un État sont imposables. En revanche, les États-Unis imposent les revenus mondiaux des compagnies américaines, ainsi que les revenus des compagnies étrangères faisant des affaires aux États-Unis.

Il existe plusieurs façons pour une compagnie américaine de réduire ses impôts américains, notamment par l'établissement d'une filiale dans un pays étranger. Les revenus de cette filiale ne seront pas imposables par les États-Unis tant et aussi longtemps que ceux-ci ne seront pas rapatriés aux États-Unis, où ils deviendront alors imposables.

Comme on peut le constater, la différence dans les régimes d'imposition donnait alors un grand avantage aux compagnies européennes sur les marchés extérieurs, leurs revenus n'étant alors imposables que dans l'État de la source des revenus.

Déjà avantagées par le régime d'imposition européen, les entreprises de la Communauté européenne allaient pouvoir bénéficier des mesures visant à favoriser l'intégration économique, notamment sur le plan de la fiscalité indirecte. C'est ainsi que sur le plan communautaire, outre qu'elle favorisera l'harmonisation des taxes sur la valeur ajoutée (TVA), la Communauté européenne adoptera des mesures visant à accroître les remises de taxes (dont la TVA) sur les biens exportés et à appliquer une taxe additionnelle sur les importations, laquelle devait en quelque sorte tenir lieu de TVA sur les importations. Cette façon d'équilibrer ou d'ajuster le fardeau fiscal en ce qui concerne la taxation indirecte aux frontières est, comme nous l'avons vu, une pratique autorisée par le GATT¹⁹.

À partir de 1971, le déséquilibre en matière de traitement fiscal deviendra de plus en plus exacerbant, sinon intolérable pour les États-Unis, ces derniers faisant face à un déficit incontrôlable de leur balance des paiements. Afin de corriger la situation, les États-Unis déposeront en 1971 un projet de loi visant à établir les DISC, lequel entrera en vigueur le 1^{er} janvier 1972.

Le principe, tout comme le fonctionnement des DISC, est relativement simple : une entreprise américaine se voit accorder le droit d'établir une « filiale » aux États-Unis dont le seul objectif est l'exportation et la vente de biens à l'étranger. Cette filiale domestique pourra alors reporter l'impôt payable sur une portion déterminée (25 p. 100) de ses recettes d'exportation. En d'autres mots, par cette fiction juridique, la filiale locale se voit accorder le même traitement fiscal qu'une filiale étrangère d'une compagnie américaine²⁰.

19. GATT, art. II (2a) ; VI (4) ; XVI ; XX.

20. Voir : J.H. JACKSON, *loc. cit.*, note 18, 751-753.

Après l'entrée en vigueur de la loi sur les DISC, la Communauté économique européenne de même que le Canada porteront l'affaire devant le GATT, faisant valoir l'argument que le traitement fiscal accordé aux DISC n'est ni plus ni moins qu'une subvention à l'exportation, et est donc contraire à l'article VI de même qu'aux paragraphes 1, 3 et 4 de l'article XVI de l'Accord général.

Un groupe de travail du GATT fut alors formé afin de statuer sur la question, à savoir : le report d'une portion appréciable des recettes d'exportation générées par les DISC est-il une subvention à l'exportation au sens du paragraphe 4 de l'article XVI du GATT, et donc illicite²¹ ? La question était complexe et d'autant plus difficile à résoudre que l'Accord général n'offrait aucune définition précise d'une subvention, et encore moins d'exemples, situation qui sera corrigée à la fin des années 70.

Afin d'alimenter sa réflexion, le groupe de travail disposait néanmoins du *Rapport sur les dispositions de l'article XVI : 4*, lequel avait été préparé au début des années 60 par un autre groupe de travail du GATT²². Contribution importante, sinon majeure, le Rapport contient une *liste* de pratiques considérées comme des subventions. Parmi les pratiques énumérées, on y retrouve notamment la *remise* d'impôts directs ou de charges sociales et l'*exonération* de taxes et autres charges.

La question se posa donc : le report d'impôts, tel que celui qui est prévu dans les dispositions sur les DISC, constitue-t-il en soi une remise ou une exonération ? Le groupe de travail du GATT en arriva à la conclusion que le report d'impôt ne constituait pas « nécessairement » une remise ou une exonération. En revanche, le groupe de travail statua que son interprétation ne valait que pour le report, et ne comprenait pas le montant des intérêts sur l'impôt payable, lesquels sont généralement appliqués sur les arrérages ou reports d'impôt²³. En clair, cela signifie que si le report ne constitue pas nécessairement une remise ou une exonération, les intérêts sur ce report constituent une exonération partielle.

4.2 Les taxes et les impôts dans le cadre de l'Accord sur les subventions (1979)

La question des taxes et des impôts considérés comme des « subventions » allait inévitablement refaire surface lors des négociations commerciales multilatérales du GATT lancées à Tokyo en septembre 1973. L'un

21. *Id.*, 760.

22. *Rapport sur les dispositions de l'article XVI : 4*, GATT, Doc. L/1381, supp. n° 9 *I.B.D.D.* (1961) 185-187.

23. GATT, Doc. L/4422, supp. n° 23 *I.B.D.D.* (1976) 71.

des objectifs premiers sinon fondamentaux de ce qu'il est convenu d'appeler le Tokyo Round était justement de réduire ou d'éliminer les effets de restriction ou de distorsion des mesures non tarifaires et d'assujettir ces mesures à une discipline internationale. À ce titre, il fut reconnu, d'entrée de jeu, que le recours aux subventions pouvait avoir des effets dommageables sur le commerce et la production.

Après plusieurs années de négociations, l'*Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce* (ci-après dénommé : « Accord sur les subventions ») fut finalement conclu le 12 avril 1979 et entra en vigueur le 1^{er} janvier 1980²⁴. L'objectif de cet accord, lequel vient préciser et surtout compléter les dispositions de l'Accord général portant sur les subventions et les droits compensateurs, est « de faire en sorte que le recours aux subventions n'affecte pas défavorablement ni ne préjudicie les intérêts d'aucun signataire du présent accord, que les mesures compensatoires n'entravent pas de façon injustifiable le commerce international, et que les producteurs affectés de manière défavorable par le recours à des subventions puissent obtenir réparation dans un cadre international concerté de droits et d'obligations²⁵ ».

L'un des apports les plus importants de l'Accord sur les subventions a certes été de mieux définir ou de délimiter ce que constitue véritablement une subvention à l'exportation illicite et dans la mesure, bien entendu, où elle a causé, cause ou risque de causer un préjudice à la production domestique²⁶. Pour ce faire, l'Accord sur les subventions distingue trois types de subventions.

La première catégorie est celle des « subventions autres que les subventions à l'exportation ». Les parties de l'Accord sur les subventions reconnaissent en effet l'existence de subventions qui n'ont pas comme objectif premier de favoriser l'exportation mais qui sont plutôt utilisées « afin de poursuivre des objectifs de politique sociale et économique et ils n'entendent pas restreindre le droit des signataires de recourir à de telles subventions pour atteindre ces objectifs et d'autres objectifs importants de politique qu'ils jugent souhaitables²⁷ ». De tels objectifs ouvrant la voie à l'octroi de subventions pourront être, selon l'Accord sur les subventions, de nature

24. *Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce*, GATT, supp. n° 26 I.B.D.D. (1979) 63 (ci-après cité : « Accord sur les subventions »).

25. Préambule de l'Accord sur les subventions.

26. Sur ce point, voir GATT, art. IV, XVI et XXIII de même que l'Accord sur les subventions, art. 2-6.

27. Accord sur les subventions, art. 11.1.

à favoriser le développement régional²⁸, faciliter la restructuration industrielle²⁹, soutenir l'adaptation et le recyclage des travailleurs³⁰, redéployer l'industrie³¹, encourager la recherche et le développement³² et aider les pays en développement³³.

Notons que ces mesures, telles que les prêts, subventions, garanties, souscriptions ou participation au capital social ou incitations fiscales³⁴, risquent aussi de causer des préjudices sur les marchés extérieurs, même si leur objectif premier n'est pas de donner un avantage déloyal aux exportations. Reconnaisant cette possibilité, les parties « s'efforceront d'éviter de causer de tels effets en usant de subventions ».

La deuxième catégorie de subventions établie par l'Accord sur les subventions est celle des « subventions à l'exportation de certains produits primaires ». Faisant référence au paragraphe 3 de l'article XVI de l'Accord général, l'article 10.1 de l'Accord sur les subventions prévoit que les parties conviennent « de ne pas accorder, directement ou indirectement, de subventions à l'exportation de certains produits primaires d'une façon telle que le signataire qui accorde la subvention détiendrait plus qu'une part équitable du commerce mondial d'exportation dudit produit³⁵ ». Les produits primaires visés par cette catégorie sont, de façon générale, l'ensemble des produits de base à l'exception des minéraux³⁶.

La troisième catégorie regroupe l'ensemble des subventions généralement reconnues comme constituant des pratiques illicites en droit international économique, soit celle des « subventions à l'exportation de produits autres que certains produits primaires ». Selon l'article 9 de l'Accord sur les subventions, l'octroi de telles subventions est interdit. Afin de bien circonscrire la portée de cette interdiction, le paragraphe 2 de l'article 9 fait référence à un certain nombre de pratiques considérées comme des exemples de subventions à l'exportation et qui sont énumérées en annexe dans un document intitulé « Liste exemplative de subventions à l'exportation ».

28. *Id.*, art. 11 a).

29. *Id.*, art. 11 b).

30. *Id.*, art. 11 c).

31. *Id.*, art. 11 f).

32. *Id.*, art. 11 d).

33. *Id.*, art. 11 e).

34. *Id.*, art. (2) et (3).

35. *Id.*, art. 10.1.

36. Sur ce point, voir la note interprétative concernant l'article XVI, section B, paragraphe 2 de l'Accord général.

Ladite liste comporte, il va de soi, les mesures habituelles que constituent les subventions directes à l'exportation, les tarifs préférentiels de transport et de fret, les programmes d'assurance ou de garantie du crédit à l'exportation ou encore les crédits à l'exportation³⁷. Mais plus important, l'Accord sur les subventions fait le point sur l'ensemble des incitations fiscales qui peuvent être considérées comme des subventions à l'exportation. On distingue ainsi dans la liste exemplative trois catégories d'avantages fiscaux selon qu'ils se rapportent aux impôts directs, aux impôts indirects ou aux impositions à l'importation.

4.2.1 Les impôts directs

La première catégorie traite des impôts directs, lesquels désignent aux termes de l'Accord sur les subventions les impôts sur les salaires, bénéfiques, intérêts, loyers, redevances et autres formes de revenu ainsi que les impôts sur la propriété immobilière³⁸. En vertu de l'Accord sur les subventions, toute exonération, toute remise³⁹ ou tout report, en totalité ou en partie, de ces impôts ou cotisations de sécurité sociale « acquittés ou dus » par des entreprises et qui leur seraient accordés précisément au titre de leurs exportations est donc prohibé⁴⁰.

Au même titre se retrouve également toute déduction spéciale liée aux exportations qui, « dans le calcul de l'assiette des impôts directs, viendraient en sus de celles accordées pour la production destinée à la consommation intérieure⁴¹ ».

En matière d'impôt direct, trois autres problèmes firent également l'objet de considérations particulières, soit le statut du système de report d'impôt, le cas des pratiques de prix intrafirmes et la relation entre l'Accord sur les subventions et les mesures visant à éviter la double imposition des revenus. Le cas particulier du report d'impôt se réfère, il va de soi, à tout le contentieux sur la conformité de la législation américaine autorisant l'établissement de DISC, dont l'instrument premier de promotion des exportations était justement le report d'impôt, comme nous l'avons vu plus haut. Soulignant que l'Accord sur les subventions ne saurait en rien porter préjudice à la façon dont le GATT allait statuer sur l'affaire des DISC, les parties contractantes tinrent néanmoins à faire connaître leur point de vue selon

37. « Liste exemplative de subventions à l'exportation », dans l'annexe de l'Accord sur les subventions, points a, b, c, d, j, k et i (ci-après cité : « Liste exemplative »).

38. Accord sur les subventions, note 1 de l'annexe.

39. La remise englobe également les restitutions ou abattements d'impôts : Accord sur les subventions, note 2 de l'annexe.

40. Liste exemplative, point e).

41. *Id.*, point f).

lequel « *le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouverts*⁴² ». Comme on peut le constater, les négociateurs de l'Accord sur les subventions appuyaient presque à l'unisson la même position que l'on avait soutenue dans l'affaire des DISC, à savoir que la conformité d'un régime de report allait devoir être examinée au cas par cas. De plus, comme dans le cas de l'affaire des DISC, les rédacteurs de l'Accord sur les subventions prirent soin de préciser que le versement d'intérêts appropriés laisse présumer que le montant du report pouvait ne pas être considéré comme une subvention.

Le deuxième éclaircissement apporté par l'Accord sur les subventions a trait à la pratique des prix intrafirmes, laquelle permet à des filiales d'une entreprise ou encore à des entreprises d'un même groupe de modifier à la baisse la valeur imposable des marchandises transigées, et ce, afin de réduire leurs impôts ou taxes dans leurs activités d'exportation. Afin d'éviter que cette méthode puisse être utilisée comme subvention déguisée, les signataires de l'Accord sur les subventions réaffirmèrent le principe selon lequel « *les prix des produits dans les transactions entre les entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence*⁴³ ». Dans un tel cas, les parties s'engagent à se consulter et à s'entendre sur une base acceptable selon les modalités des accords bilatéraux existant en matière de fiscalité ou d'autres accords internationaux, dont le GATT.

La troisième clarification porte sur les rapports entre les dispositions de l'Accord sur les subventions et les mesures fiscales domestiques visant à prévenir la double imposition des revenus. Il est bien connu que la double imposition des revenus, c'est-à-dire la situation dans laquelle un même revenu, et ce, peu importe ses formes (intérêts, dividendes, revenu des particuliers et des corporations, redevances, pensions, etc.), peut être à la fois imposé par l'État de résidence et l'État de la source des revenus, constitue un obstacle important aux échanges internationaux. Afin de prévenir ou de corriger, totalement ou en partie, ce problème, les États ont mis au point, d'abord à l'interne, des systèmes de crédit pour impôts étrangers, lesquels permettent à une entreprise de soustraire de son impôt payable dans un État A les impôts payés dans un État B⁴⁴. Au niveau international,

42. Accord sur les subventions, note 2 de l'annexe.

43. *Ibid.*

44. Sur ce point, voir G. LORD, J. SASSEVILLE et P. SINGER, *Les principes de l'imposition du revenu au Canada*, 2^e éd., Montréal, Thémis, 1983, pp. 280 et 287.

les États pourront également conclure entre eux des accords visant à prévenir la double imposition des revenus⁴⁵, lesquels établiront les principes et modalités devant régir l'imposition des revenus, généralement par le recours à la technique de l'imposition exclusive, et confirmeront la pratique du crédit pour impôts étrangers, dans l'hypothèse où les États refusent de céder leurs droits d'imposition exclusive.

L'Accord sur les subventions reconnaît l'importance et l'utilité de tels mécanismes de prévention de la double imposition. En matière d'impôts directs, les parties ont d'ailleurs tenu à rappeler que l'Accord sur les subventions n'avait pas pour objet de limiter la possibilité pour un signataire de prendre de telles mesures d'évitement de la double imposition⁴⁶.

4.2.2 Les impôts indirects

Comme dans le cas des impôts directs, les parties ont également reconnu que des mesures de déduction d'impôts indirects, lesquels désignent les taxes de vente, droits d'accise, taxes sur le chiffre d'affaires et à la valeur ajoutée, impôts sur les concessions, droits de timbre, taxes de transmission, impôts sur les stocks et l'équipement, ajustements fiscaux à la frontière, et les impositions à l'importation, pouvaient constituer des subventions à l'exportation⁴⁷.

C'est le cas, par exemple, de « l'exonération ou remise, au titre de la production ou de la distribution des produits exportés, d'un montant d'impôts indirects supérieur à celui de ces impôts perçus au titre de la production et de la distribution de produits similaires lorsqu'ils sont vendus pour la consommation intérieure⁴⁸ ».

La liste exemplative prévoit également que les régimes d'exonération, de remise ou de report des impôts indirects en cascade⁴⁹ perçus à des stades antérieurs⁵⁰ sur les biens et services utilisés pour la production des marchandises exportées, et dont les montants seraient supérieurs à ceux des exonérations, remises ou reports des impôts indirects en cascade similaires perçus à des stades antérieurs sur les biens ou services utilisés pour la production

45. A. LEMIEUX, « Les recours aux conventions fiscales internationales comme remède à double imposition : bref survol de la pratique canadienne », (1987) 18 *R.G.D.* 741-774.

46. Accord sur les subventions, note 2 de l'annexe.

47. Liste exemplative, point g).

48. Accord sur les subventions, note 1 de l'annexe.

49. Il s'agit des impôts échelonnés sur des stades multiples perçus en l'absence de mécanismes de crédit ultérieur d'impôts pour le cas où des biens ou services imposables à un certain stade de production sont utilisés à un stade de production ultérieur.

50. Il s'agit des impôts perçus sur des biens et services utilisés directement ou indirectement pour la production du produit.

de produits similaires vendus pour la consommation intérieure⁵¹, seront considérés comme des subventions. Il en est enfin de même pour les systèmes de remise ou ristourne d'un montant d'imposition à l'importation (c'est-à-dire les droits de douane et autres droits perçus à l'importation) supérieur à celui des impositions perçues sur les produits importés physiquement incorporés dans le produit exporté⁵².

Notons qu'en ce qui a trait à l'exonération, à la remise ou au report des impôts indirects en cascade les négociateurs ont exclu de l'application de cette disposition les systèmes de taxe à la valeur ajoutée et les ajustements fiscaux à la frontière, le problème de la remise excessive de TVA relevant du point g) de la liste exemplative⁵³.

4.3 Les résultats de l'Uruguay Round

Les négociations du Tokyo Round ont donc, pour la première fois, clarifié le statut des mesures fiscales, aussi bien en ce qui concerne les impôts directs et indirects que pour ce qui est des diverses dépenses fiscales au regard de l'application des dispositions du GATT sur les subventions.

De façon générale, les négociations commerciales multilatérales suivantes, mieux connues sous le nom de l'Uruguay Round, viendront à l'échéance confirmer les dispositions contenues dans l'Accord sur les subventions, tout en les précisant davantage. L'*Acte final reprenant les résultats des négociations commerciales multilatérales de l'Uruguay Round*, dévoilé le 15 décembre 1993, contient des dispositions importantes sur les subventions et l'application de droits compensatoires⁵⁴, lesquelles sont consolidées dans l'*Accord relatif aux subventions et aux mesures compensatoires*⁵⁵. Plusieurs articles de l'Accord de 1993 portent sur les taxes et les impôts.

L'article 1 de cet accord offre une nouvelle définition de la « subvention ». C'est ainsi qu'une subvention sera réputée exister s'il y a une contribution essentielle des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un membre dans les cas où « des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt)⁵⁶ ».

51. Liste exemplative, point h).

52. *Id.*, point i).

53. Accord sur les subventions, note 3 de l'annexe.

54. *Acte final reprenant les résultats des négociations commerciales multilatérales de l'Uruguay Round*, GATT, MTN/FA, 15 décembre 1993.

55. *Accord relatif aux subventions et aux mesures compensatoires*, GATT, MTN/FA, II-A1A-13 dans GATT, MTN/FA, 15 décembre 1993 (ci-après cité : « Accord de 1993 »).

56. Accord de 1993, art. 1.1 a) i) et ii).

L'Accord de 1993 prend bien soin de préciser que les ajustements fiscaux à la frontière ne seront pas considérés comme des subventions, que cela soit sous la forme d'une exonération en faveur d'un produit exporté des droits ou taxes qui frappent un produit similaire lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure, ou la remise de ces droits ou taxes à la concurrence des montants plus élevés dus ou versés⁵⁷.

Une subvention, telle qu'elle est définie au paragraphe 1 de l'article 1 de l'Accord de 1993, ne sera cependant illicite que si elle est « spécifique ». Une subvention sera réputée spécifique si elle est par exemple accordée à une entreprise, une branche de production ou un groupe d'entreprises ou de branches de production⁵⁸. La subvention pourra ainsi être accordée précisément à une entreprise ou à une branche de production ou encore être subordonnée à des critères non objectifs⁵⁹. L'Accord de 1993 prévoit cependant un certain nombre d'exceptions. C'est ainsi que les subventions en matière de recherche et de développement, les aides aux régions défavorisées accordées au titre d'un cadre général de développement régional et ayant un caractère non spécifique, ou encore les aides à l'adaptation d'installations existantes à de nouvelles prescriptions environnementales sont des subventions autorisées⁶⁰.

Notons enfin que l'Accord de 1993 reproduit la « Liste exemplative des subventions à l'exportation » figurant en annexe de l'Accord sur les subventions de 1979, en y apportant cependant un certain nombre de modifications et de précisions de nature technique. Parmi les mesures fiscales on trouve l'exonération, la remise ou le report⁶¹ des impôts directs ou des cotisations sociales qui seraient accordés précisément au titre de leurs exportations ou encore les déductions spéciales liées aux exportations dans le calcul de l'assiette des impôts directs en sus de celles qui sont accordées pour la production intérieure⁶². Il en est de même de l'exonération ou de la remise des impôts indirects d'un montant supérieur à celui des impôts perçus sur la production intérieure, tout comme de l'exonération, de la remise ou du report des impôts indirects en cascade perçus à des stades antérieurs sur des biens ou services utilisés pour la production des produits exportés dont les montants sont cependant supérieurs à ceux des exonérations, remises ou

57. *Id.*, art. 1, note infrapaginale.

58. *Id.*, art. 1.2.

59. *Ibid.*

60. *Id.*, art. 8.

61. Tout comme dans le cas de l'Accord de 1979, le report décrit dans l'Accord de 1993 ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouverts.

62. Liste exemplative, points e) et f).

reports des impôts indirects en cascade perçus sur la production intérieure⁶³. Une exonération, une remise ou un report des impôts indirects en cascade sur les exportations sera néanmoins autorisé si les impôts perçus à des stades antérieurs frappent des intrants consommés dans la production du produit normal⁶⁴. Notons enfin que les dispositions relatives aux impôts indirects en cascade ne s'appliquent pas aux systèmes de taxe à la valeur ajoutée ni aux ajustements fiscaux à la frontière qui en tiennent lieu, le problème de la remise excessive de TVA étant traité au point g) de l'Accord de 1993.

4.4 L'affaire des droits de coupe sur le bois d'œuvre entre le Canada et les États-Unis

Un dernier exemple qui témoigne bien des problèmes liés à la conformité de mesures fiscales ou parafiscales au regard des accords commerciaux internationaux est le différend portant sur l'exportation du bois d'œuvre canadien aux États-Unis. Dans cette affaire, qui remonte à 1982 et qui a connu diverses péripéties⁶⁵, le cœur du problème ne concerne pas la remise ou le report de taxes ou d'impôts mais bien l'insuffisance de ce qu'il est convenu d'appeler les droits de coupe, lesquels sont prélevés auprès des producteurs de bois d'œuvre par les gouvernements provinciaux.

Pour l'essentiel, les producteurs américains de bois d'œuvre prétendaient au début des années 80 que les droits de coupe fixés et prélevés par les administrations provinciales étaient à ce point peu élevés par rapport aux droits américains qu'ils n'étaient ni plus ni moins que des subventions déguisées à l'exportation. À ce titre, il importe de préciser que si aux États-Unis les droits de coupe sur les terres publiques sont déterminés par les lois du marché, au Canada en revanche, ceux-ci sont fixés par les gouvernements provinciaux.

En mars 1992, le Département américain du Commerce répondit favorablement à la requête des producteurs américains en reconnaissant l'existence d'une subvention de 14,48 p. 100, taux qui fut ramené à 6,51 p. 100 dans sa décision finale de mai 1992, et en imposant un droit compensatoire de cet ordre sur les exportations canadiennes.

63. *Id.*, points g) et h).

64. *Id.*, point h). L'annexe II de l'Accord de 1993 contient des directives concernant la consommation d'intrants dans le processus de production.

65. Pour un résumé complet de cet épisode important des relations commerciales canado-américaines, voir : MINISTÈRE DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES ET DU COMMERCE INTERNATIONAL, « M. MacLaren accueille avec satisfaction l'annonce faite par les États-Unis d'un remboursement total des droits de douane prélevés sur le bois d'œuvre », communiqué n° 248, 15 décembre 1994.

Cette décision donna lieu à une contestation du Canada aussi bien sur la base GATT que d'après l'*Accord de libre-échange entre le Canada et les États-Unis* (ALE). À ce titre, un groupe spécial constitué dans le cadre du mécanisme du règlement des différends de l'ALE statua en décembre 1993 que les droits de coupe n'étaient pas une subvention. Après discussions, négociations et un dernier recours devant une instance binationale, le Département américain du Commerce accepta finalement, le 15 décembre 1994, de rembourser aux producteurs canadiens les quelque 800 millions de dollars prélevés à titre de droits compensatoires provisoires⁶⁶, en retour de quoi le Canada s'engagea à revoir son système de droits de coupe⁶⁷.

Comme on peut le constater, même si un groupe international d'experts a réfuté les arguments américains, force est néanmoins d'admettre que « l'affaire des droits de coupe » a permis de soulever un problème véritable, soit celui de la fixation de droits ou de taxes à des niveaux tels qu'ils peuvent être considérées comme des subventions. À preuve, l'offensive américaine n'a pas été inutile puisque le problème est en voie d'être résolu totalement sinon partiellement⁶⁸.

4.5 Le problème du financement subventionné des exportations

Cela étant, des mesures fiscales, telles que les exemptions, exonérations et remises peuvent s'appliquer, mais ce ne sont pas les seules à constituer des subventions à l'exportation. D'autres techniques tout aussi subtiles que les mesures fiscales et pouvant produire les mêmes effets pourront permettre aux gouvernements d'encourager de façon déloyale les exportations de leurs entreprises.

Les gouvernements pourront ainsi recourir au financement subventionné des exportations. Comme l'écrit André Raynauld, « le financement des exportations est subventionné lorsque des prêts sont accordés à des conditions plus favorables que sur le marché : taux d'intérêt plus bas ou échéances effectives plus longues. Cela implique, sous une forme ou sous une autre, une intervention de l'État. Ces subventions ont pour effet d'abais-

66. *Ibid.*

67. Sur ce point, voir M. TISON, « Washington rembourse les 800 millions dus aux producteurs de bois canadiens », *La Presse*, 16 décembre 1994, p. B-1.

68. À titre d'exemple, le gouvernement du Québec adoptait le 4 janvier 1995 un décret augmentant les droits de coupe en forêt de 31 p. 100 : PRESSE CANADIENNE, « Les droits de coupe sont haussés de 31 p. 100 », *Journal de Québec*, 21 janvier 1995, p. A-22. En vertu de ce nouveau système, tout indique que les droits de coupe sur plusieurs produits (soit le sapin, le pin, l'épinette et le mélèze) se sont même accrus de 53 p. 100 : M. RIVERIN, « Les droits de coupe de certaines essences ont augmenté de 53 p. 100 au Québec depuis 1 an », *Les Affaires*, 3 juin 1995, p. B-9.

ser le prix d'offre des exportations et de stimuler la production nationale aux dépens des pays concurrents⁶⁹. »

Le recours aux crédits à l'exportation et à leur financement ne date pas d'aujourd'hui, et il existe d'ailleurs une importante littérature sur le sujet. En accordant des crédits à l'exportation à des conditions avantageuses, les pays développés se livrent donc une concurrence féroce et déloyale afin de permettre à leurs entreprises de s'accaparer de parts de plus en plus importantes sur les marchés extérieurs. La communauté internationale n'est pas restée indifférente à cette pratique, loin de là. En effet, les crédits à l'exportation qui sont offerts à des conditions plus favorables que le coût d'acquisition des capitaux sont considérés comme des subventions à l'exportation et, par conséquent, prohibés par l'Accord sur les subventions de 1993, tout comme par son prédécesseur, l'Accord de 1979.

De plus, le recours aux crédits à l'exportation est fortement réglementé entre les pays membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques, lesquels adoptèrent dès 1976 un arrangement sur les crédits à l'exportation. Cet accord a été renforcé de sorte que cette pratique est maintenant régie par le nouvel *Arrangement relatif à des lignes directrices pour les crédits à l'exportation bénéficiant d'un soutien public* adopté en novembre 1989⁷⁰. De façon générale, l'Arrangement fixe des conditions minimales et maximales à l'octroi des crédits.

Bien que les crédits à l'exportation ne soient pas des mesures fiscales, ils y sont néanmoins de par leur nature et leurs effets fort similaires. Il nous est donc apparu important dans une tentative de codification des mesures fiscales liées au commerce d'évoquer leur existence, en les distinguant néanmoins des mesures fiscales traditionnelles.

5. La fiscalité et les accords régionaux de libéralisation des échanges

À l'instar du GATT, certains accords régionaux de libéralisation des échanges prennent bien soin d'exclure la politique fiscale de l'application des accords.

Ce fut ainsi le cas de l'*Accord de libre-échange entre le Canada et les États-Unis* (ALE) qui fut conclu en 1988 et qui entra en vigueur le 1^{er} janvier 1989. L'article 2001 de l'ALE reconnaît ainsi le principe que l'accord ne saurait porter atteinte aux dispositions de la *Convention fiscale de 1980 entre le Canada et les États-Unis*, laquelle vise à prévenir la double

69. A. RAYNAULD, *Le financement des exportations à destination des pays en développement*, Paris, OCDE, 1992, p. 14.

70. Le texte de l'Arrangement est reproduit dans OCDE, *Les systèmes de financement des crédits à l'exportation dans les membres de l'OCDE*, 4^e éd., Paris, OCDE, 1990.

imposition des revenus et à combattre l'évasion fiscale, ainsi qu'à ses modifications ultérieures. Dans la même veine, toute question portant sur l'application et l'interprétation des dispositions fiscales de la Convention, et, ce faisant, des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) ou de l'*Internal Revenue Code* (États-Unis), doit être soulevée dans le cadre de la procédure de règlement à l'amiable prévue dans la Convention fiscale, et non dans le cadre de la procédure de règlement des différends de l'ALE.

En revanche, des références à l'application de certaines taxes indirectes se trouvent dans l'ALE. C'est le cas du chapitre sur les investissements qui prévoit, dans son article 1609, que l'ALE ne s'applique pas à une nouvelle mesure fiscale, à la condition qu'une telle mesure ne constitue pas une discrimination arbitraire et injustifiée entre les investisseurs des deux parties ou encore une « restriction déguisée » des avantages consentis. On rencontre une disposition semblable dans le chapitre portant sur le commerce des services⁷¹.

De même, l'ALE prévoit l'élimination et l'interdiction de taxes, droits ou frais à l'exportation, à moins que ceux-ci ne soient maintenus sur le même produit lorsqu'il est destiné à la consommation intérieure⁷². On trouve enfin dans l'ALE des dispositions particulières sur les redevances pour opérations douanières⁷³, sur les *drawbacks*⁷⁴ et sur les exemptions de droit de douane⁷⁵.

L'*Accord de libre-échange nord-américain* (ALENA) reprend en substance les mêmes dispositions de l'ALE tout en les précisant et en les adaptant quelque peu au regard du nouveau partenaire, du moins en ce qui a trait aux mesures fiscales. De façon générale, l'ALENA prévoit qu'aucune de ses dispositions ne s'appliquera aux mesures fiscales⁷⁶. Les négociateurs américains, canadiens et mexicains ont également cru bon d'ajouter une disposition importante, laquelle prévoit qu'aucune disposition de l'ALENA ne modifiera les droits et obligations d'une partie en vertu d'une convention fiscale⁷⁷. En cas d'incompatibilité entre l'ALENA et une convention fiscale, les dispositions de cette convention prévauront.

Notons enfin que, si l'ALENA ne s'applique pas aux mesures fiscales, les parties se sont néanmoins engagées à en respecter les dispositions qui interdisent l'imposition de taxes, frais ou droits qui seraient discriminatoires

71. Accord de libre-échange, art. 1407.

72. *Id.*, art. 408.

73. *Id.*, art. 1903.

74. *Id.*, art. 404.

75. *Id.*, art. 405.

76. *Id.*, art. 2103.

77. *Ibid.*

à l'endroit des producteurs étrangers⁷⁸. C'est le cas des dispositions portant sur l'accès au marché⁷⁹, le commerce des services⁸⁰, le commerce de services financiers⁸¹ et les investissements⁸².

À l'instar de l'ALE, l'ALENA interdit les taxes à l'exportation⁸³, et plus particulièrement celles sur les produits énergétiques⁸⁴.

Conclusion

L'application du GATT a fait de plus en plus ressortir la propension des États à recourir aux instruments fiscaux afin de protéger leur marché intérieur ou encore d'encourager leurs producteurs locaux à accroître leurs parts sur les marchés extérieurs. Comme nous l'avons vu, les similitudes et les rapprochements entre une taxe et un droit de douane ainsi qu'entre une taxe et une subvention soulèvent tout le problème des relations étroites entre la politique fiscale et la politique commerciale. Qui plus est, les mesures fiscales et commerciales peuvent être aisément substituables. Comme l'écrit le professeur Wayne R. Thirsk :

Tariffs can be viewed as taxes on international trade, and whatever protective effects they achieve for domestic industry can be duplicated by a system of taxes and subsidies. It is well known, for example, that a tariff is equivalent to a combined tax on consumption from all sources and an equal-rate subsidy to domestic production of the taxed item. However, while tariffs determine trade volumes and can at most extinguish trade, taxes can determine the direction of trade and are thus potentially more distorting than tariffs. Subsidies can stimulate domestic supplies until they are more than adequate to meet domestic demands. Taxes, on the other hand, may discourage domestic production to the point at which a commodity once sold abroad is now purchased from abroad⁸⁵.

On peut donc comprendre que si un gouvernement peut aisément remplacer une mesure commerciale par une mesure fiscale pour atteindre le même objectif, il y a un danger que les concessions tarifaires négociées dans le cadre du GATT soient annulées ou réduites par de telles mesures fiscales qui échappent au contrôle du GATT. C'est un danger réel puisque les pays sont de plus en plus habiles à déguiser leurs subventions par l'adoption de mesures fiscales incitatives. Quoi qu'il en soit, le GATT n'a pas encore jugé bon d'accorder toute son attention aux dangers que peut constituer le

78. *Accord de libre-échange nord-américain*, art. 2103.

79. *Id.*, art. 301.

80. *Id.*, art. 1202.

81. *Id.*, art. 1204.

82. *Id.*, art. 1102 et 1103.

83. *Id.*, art. 314.

84. *Id.*, art. 604.

85. W.R. THIRSK, *loc. cit.*, note 8, 140.

recours aux mesures fiscales dans un contexte de libéralisation accrue des échanges.

Or, rien n'indique que cette tendance ne saurait se poursuivre à moins que les instances du GATT, devenu l'Organisation mondiale du commerce, ne soient déterminées à resserrer leur surveillance sur les pratiques fiscales des États⁸⁶.

Dans un contexte où les règles multilatérales régissant le commerce international ont été davantage améliorées et étendues à plusieurs secteurs d'activité dans le cadre de l'Uruguay Round, et ce, dans le sens d'une plus grande libéralisation, on se doit de reconnaître que les instruments de protection ou de promotion déloyale du commerce qui n'ont pas été englobés risquent d'être largement utilisés par les États.

C'est le cas des mesures fiscales qui ont non seulement le « mérite » de ne pas être complètement protégées par le GATT mais qui ont l'avantage — d'un point de vue protectionniste bien entendu — d'être à la fois plus préjudiciables que les tarifs et également de permettre plus de louvoiements. Plus préjudiciables aux échanges commerciaux parce que les mesures fiscales pourront être adoptées aussi bien pour décourager que pour encourager la production d'un produit ou même encore sa consommation. En ce sens, de telles mesures fiscales peuvent être utilisées comme de véritables mécanismes de contrôle de l'offre et de la demande, à l'instar des mécanismes traditionnels des contingentements. Les mesures fiscales liées au commerce pourront également permettre plus de louvoiements et elles seront plus difficiles à reconnaître ou à repérer que les dispositions de lois commerciales puisqu'elles seront souvent adoptées dans le cadre de modifications complexes et techniques de la législation fiscale, laquelle échappe d'ailleurs au contrôle du GATT.

En conclusion, il serait donc souhaitable que les États s'assurent que la libéralisation accrue des échanges ne soit ni contrecarrée, ni limitée, ni ralentie par le recours à des mesures fiscales. Pour ce faire, il importe que les traités de commerce, bilatéraux ou multilatéraux, prévoient des dispositions visant à interdire ou à limiter l'application des mesures fiscales à des fins de protection⁸⁷, de discrimination ou de promotion déloyale du commerce.

86. À preuve, voir les récentes propositions visant à forcer les États à appliquer des taxes ou impôts sur le gaspillage des ressources ou encore à des fins de protection environnementale dans le cadre de leurs relations commerciales : T. LANG et C. HINES, *The New Protectionism*, New York, The New Press, 1993, pp. 129-143.

87. Pour une recommandation en ce sens, voir : J.R. MELVIN, *Le régime fiscal et le commerce canadien*, Ottawa, Conseil économique du Canada, Information Canada, 1976, p. 143.

De plus, considérant les effets potentiellement désorganisateur des politiques économiques, et notamment de la politique fiscale, sur les échanges commerciaux⁸⁸, les organisations internationales économiques devraient assujettir ces politiques à leurs pouvoirs de contrôle et de surveillance afin de s'assurer que celles-ci ne deviennent pas des entraves au commerce⁸⁹.

88. W.J. MC KIBBIN et J.D. SACHS, *Global Linkages*, Washington (D.C.), The Brooking Institutions, 1991, pp. 207-210.

89. Voir J.A. FRENKEL, M. GOLDSTEIN et P.R. MASSON, « International Coordination of Economic Policies: Scope, Methods and Effects », dans W. GUTH, *Economic Policy Coordination*, Washington (D.C.), International Monetary Fund et HWWA-Institute, 1988, pp. 150-154.