

Chapitre IV

Méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert

A. Introduction

4.1 Ce chapitre examine les différentes procédures administratives susceptibles d'être utilisées pour réduire au maximum et contribuer à résoudre les différends en matière de prix de transfert qui peuvent survenir entre les contribuables et les administrations fiscales, ainsi qu'entre les différentes administrations fiscales. De tels différends peuvent surgir même si les orientations figurant dans ce rapport sont suivies scrupuleusement pour l'application du principe de pleine concurrence. Il est possible que les contribuables et les administrations fiscales aboutissent à des conclusions différentes en ce qui concerne les conditions de pleine concurrence des transactions entre entreprises associées qui font l'objet d'une vérification, étant donné la complexité de certaines questions de prix de transfert et les difficultés d'interprétation et d'évaluation dans chaque cas d'espèce.

4.2 Lorsque deux administrations fiscales ou plus adoptent des positions divergentes pour la détermination des conditions de pleine concurrence, il peut en résulter une double imposition. On entend par double imposition la prise en compte d'un même revenu dans la base d'imposition par plus d'une administration fiscale, soit lorsque le revenu se trouve entre les mains de contribuables différents (double imposition économique, pour les entreprises associées) soit lorsqu'il se trouve entre les mains de la même entité juridique (double imposition juridique, pour les établissements stables). La double imposition n'est pas souhaitable et doit être éliminée dans toute la mesure du possible, parce qu'elle constitue un obstacle potentiel à l'expansion des flux internationaux d'échanges et d'investissements. Mais le fait qu'un même revenu soit inclus dans la base d'imposition par plus d'une administration fiscale ne signifie pas toujours qu'il sera effectivement taxé deux fois.

4.3 Ce chapitre est consacré à un certain nombre de méthodes administratives permettant de résoudre les différends dus à l'ajustement de prix de transfert et d'éviter la double imposition. La section B traite des pratiques mises en œuvre par les administrations fiscales pour faire respecter le régime des prix de transfert, en particulier sous l'angle du contrôle, de la charge de la preuve et des sanctions. La section C porte sur les ajustements corrélatifs (article 9 paragraphe 2 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE) et la procédure amiable (article 25). La section D décrit l'utilisation des contrôles fiscaux simultanés par deux administrations fiscales (ou plus) pour accélérer l'identification, l'examen et le règlement des problèmes que posent les prix de transfert (et d'autres problèmes fiscaux internationaux). Les sections E et F traitent de divers dispositifs visant à réduire les différends en matière de prix de transfert entre les contribuables et leur administration fiscale. La section E évoque la possibilité d'instaurer des régimes de protection en faveur de certains contribuables et la section F les Accords de fixation préalable des prix de transfert, qui consistent à définir par avance une méthode ou des conditions de fixation des prix de transfert auxquelles le contribuable devra se conformer pour certaines transactions entre entreprises associées. La section G commente brièvement l'utilisation de l'arbitrage pour le règlement des différends entre pays se rapportant aux prix de transfert.

B. Pratiques de mise en œuvre du régime des prix de transfert

4.4 Chaque pays Membre définit et met en œuvre conformément à son droit interne et à ses procédures administratives certaines pratiques tendant à assurer le respect de ses dispositions fiscales. Un grand nombre de pays font essentiellement appel à trois éléments pour la mise en œuvre des dispositions fiscales internes : ils s'efforcent 1. de limiter les possibilités d'inobservation des dispositions fiscales (par exemple en instaurant une retenue à la source et en exigeant la communication de certains renseignements), 2. de faciliter de manière positive le respect des obligations fiscales (par exemple par des actions de formation et par la publication de guides) ; et 3. de dissuader le contribuable de ne pas se conformer à la législation fiscale. Ces pratiques fiscales qui relèvent de la souveraineté nationale et sont fonction des particularités de systèmes fiscaux très différents doivent rester de la compétence de chaque pays. Néanmoins, une application équitable du principe de pleine concurrence requiert des règles de procédures claires pour assurer une protection suffisante du contribuable et faire en sorte que les recettes fiscales ne soient pas transférées vers les pays qui appliquent des règles de procédure excessivement sévères. Toutefois, lorsqu'un contribuable soumis à un contrôle dans un pays fait partie d'un groupe multinational, il est possible que les pratiques de mise en

œuvre de la législation fiscale nationale d'un pays, qui vérifie la situation d'un contribuable, aient une incidence dans d'autres pays. Tel pourra être en particulier le cas lorsqu'on a affaire à des prix de transfert se rapportant à des opérations internationales, la fixation des prix de transfert se répercutant sur l'impôt recouvré par les deux administrations fiscales dont relèvent les entreprises associées qui ont conclu la transaction contrôlée. Si le même prix de transfert n'est pas accepté par les autres administrations fiscales, le groupe multinational peut être soumis à une double imposition ainsi qu'il est expliqué au paragraphe 4.26. Par conséquent, les administrations fiscales devraient prendre en compte le principe de pleine concurrence dans la mise en œuvre de leurs pratiques nationales destinées à assurer le respect des obligations fiscales ainsi que les conséquences que peuvent avoir pour les autres administrations fiscales, les règles qu'elles appliquent pour faire respecter le régime des prix de transfert ; elles doivent s'efforcer non seulement de faciliter une juste répartition de l'impôt entre les pays mais aussi de prévenir la double imposition des contribuables.

4.5 Cette section décrit trois aspects de la mise en œuvre des règles relatives aux prix de transfert qui doivent tout particulièrement retenir l'attention lorsqu'il s'agit de faire en sorte que les administrations fiscales mettent en œuvre ces règles de façon équitable à la fois pour les contribuables et les autres administrations fiscales. Si d'autres pratiques de mise en œuvre du régime des prix de transfert sont communément utilisées dans les pays membres de l'OCDE, comme par exemple le recours à des procédures contentieuses, et des sanctions en matière de charge de la preuve lorsque des informations peuvent être réclamées par une administration fiscale mais ne sont pas fournies, ces trois aspects auront souvent une incidence sur la manière dont les administrations fiscales d'autres pays envisagent la procédure amiable et définissent leur attitude pour s'assurer le respect de leur propre réglementation en matière de prix de transfert. Ces trois aspects sont les suivants: les pratiques en matière de vérification, la charge de la preuve et les sanctions. Toute évaluation dans ces trois domaines est nécessairement fonction des caractéristiques du système fiscal. Il ne sera donc pas possible de définir un ensemble uniforme de principes à respecter ou de points à examiner qui soit valable dans tous les cas. Cette section a donné donc des indications générales quant aux types de problèmes qui peuvent se poser et aux méthodes pouvant être raisonnablement appliquées pour arriver à un équilibre entre les intérêts des contribuables et ceux des administrations fiscales concernées par une investigation relative aux prix de transfert.

i) Pratiques en matière de vérification

4.6 Les pratiques en matière de vérification sont très différentes d'un pays Membre de l'OCDE à l'autre. Ces différences peuvent être dues à toute une série de facteurs, notamment, la structure de l'administration fiscale, la superficie et la population du pays, le volume du commerce intérieur et du commerce extérieur et divers paramètres culturels et historiques.

4.7 Les affaires de prix de transfert peuvent soulever des difficultés particulières par rapport aux pratiques normales de vérification ou de contrôle, aussi bien pour l'administration fiscale que pour le contribuable. En effet, elles mettent en jeu un très grand nombre d'éléments et peuvent exiger une évaluation complexe pour ce qui est de la comparabilité, des marchés et des informations de nature financière ou d'autres informations concernant la branche d'activité. Par conséquent, certaines administrations fiscales ont des vérificateurs spécialisés dans les prix de transfert et les vérifications en matière de prix de transfert peuvent exiger plus de temps que d'autres vérifications et suivre des procédures particulières.

4.8 Comme la fixation d'un prix de transfert n'est pas une science exacte, il ne sera pas toujours possible de déterminer un seul prix correct de pleine concurrence ; au contraire, comme il est indiqué au chapitre I, il faudra parfois estimer le prix correct par référence à une fourchette de chiffres acceptables. Par ailleurs, le choix de la méthode de fixation du prix de pleine concurrence ne sera pas, dans bien des cas, parfaitement clair. Le contribuable peut éprouver des difficultés particulières lorsque l'administration fiscale propose d'appliquer une méthode, par exemple la méthode transactionnelle de bénéfice qui n'est pas la même que celle utilisée par le contribuable.

4.9 Lorsqu'une affaire de prix de transfert soulève des problèmes particulièrement délicats, le contribuable même le mieux intentionné peut commettre de bonne foi une erreur en raison de la complexité des faits à apprécier. En outre, le vérificateur même le mieux intentionné peut tirer des conclusions erronées des circonstances de l'espèce. Les administrations fiscales sont invitées à prendre en compte cette observation pour leurs vérifications ayant trait à des prix de transfert, et ce de deux manières. Premièrement, il est souhaitable que les vérificateurs fassent preuve de souplesse et n'exigent pas des contribuables, pour la fixation de leurs prix de transfert, un niveau de précision irréaliste compte tenu des faits et circonstances. Deuxièmement, il est souhaitable que les vérificateurs tiennent compte du jugement commercial porté par le contribuable sur l'application du principe de pleine concurrence, afin que l'analyse des prix de transfert soit en phase avec les réalités de la vie des affaires. Par conséquent, il est souhaitable que les vérificateurs commencent par

examiner les prix de transfert du point de vue de la méthode que le contribuable a choisie pour fixer ses prix. Les indications données au chapitre I dans la section relative à l'utilisation des méthodes de fixation des prix de transfert (paragraphe 1.68 à 1.70 du chapitre I) peuvent également être utiles à cet égard.

4.10 Dans la répartition des moyens dont elles disposent pour effectuer les vérifications, les administrations fiscales devraient tenir compte des méthodes de fixation des prix utilisées par le contribuable, en recherchant par exemple si le groupe multinational a recours à un centre de profit. Voir le paragraphe 1.5.

ii) Charge de la preuve

4.11 Tout comme les pratiques en matière de vérification, les règles qui régissent la charge de la preuve dans le domaine fiscal sont différentes d'un pays Membre de l'OCDE à l'autre. Dans la plupart des pays, la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, aussi bien dans le cadre de ses propres procédures (par exemple en matière d'assiette et de recours) qu'au stade contentieux. Dans certains de ces pays, il peut y avoir renversement de la charge de la preuve, l'administration fiscale étant en droit d'évaluer le revenu imposable s'il s'avère que le contribuable n'a pas agi de bonne foi, par exemple en ne coopérant pas, en ne se conformant pas à des demandes raisonnables de documents ou en procédant à des déclarations erronées ou fallacieuses. Dans d'autres pays, la charge de la preuve incombe au contribuable. A cet égard, il faut cependant noter les conclusions des paragraphes 4.16 et 4.17.

4.12 Il y a lieu de tenir compte de l'incidence des dispositions régissant la charge de la preuve sur le comportement de l'administration fiscale et du contribuable. A titre d'exemple, lorsqu'en droit interne la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, le contribuable pourra n'être aucunement tenu, sur le plan juridique, de démontrer qu'il a correctement calculé ses prix de transfert, tant que l'administration fiscale n'aura pas fourni un commencement de preuve montrant que la fixation des prix n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. Mais même dans ce cas, l'administration fiscale peut bien entendu contraindre le contribuable à produire les documents relatifs à ses transactions avec des entreprises associées qui sont susceptibles de lui permettre d'entreprendre une vérification. Dans certains pays, les contribuables ont le devoir de coopérer avec l'administration fiscale. Si un contribuable manque à cette obligation, l'administration fiscale peut être habilitée à évaluer d'office ses revenus et à estimer sa situation, sur la base des données dont elle dispose. Dans ces cas, les administrations ne doivent pas chercher à imposer en matière de

coopération des règles trop strictes auxquelles les contribuables auraient du mal à se conformer.

4.13 Dans les pays où la charge de la preuve incombe au contribuable, les administrations fiscales n'ont généralement pas la possibilité d'opérer des redressements qui ne reposent pas sur des bases juridiques solides. Par exemple, une administration fiscale d'un pays Membre de l'OCDE ne pourrait pas opérer un redressement sur la base d'un revenu imposable calculé à partir d'un pourcentage fixe du chiffre d'affaires sans tenir compte du principe de pleine concurrence. Dans les pays où la charge de la preuve incombe au contribuable, en cas de procédure contentieuse, la charge de la preuve est souvent considérée comme susceptible d'être renversée. Lorsque le contribuable présente à un tribunal des arguments et des preuves suffisantes pour démontrer que son prix de transfert était conforme au principe de pleine concurrence, c'est alors à l'administration fiscale qu'incombe, en droit ou en fait, la charge de la preuve pour contester la position du contribuable et présenter des arguments et des données démontrant pourquoi le prix de transfert fixé par le contribuable n'était pas conforme au principe de pleine concurrence et pourquoi l'évaluation de l'administration est correcte. En revanche, si un contribuable ne fait pas beaucoup d'efforts pour démontrer que son prix de transfert était conforme au principe de pleine concurrence, on estime qu'il ne s'est pas conformé aux obligations qui lui incombent en matière de charge de la preuve lorsqu'une administration fiscale a procédé à un redressement qui reposait sur des fondements juridiques solides.

4.14 Dans les affaires de prix de transfert, le régime différent de la preuve d'un pays Membre de l'OCDE à l'autre pose de sérieux problèmes si les droits qui découlent des règles de preuve sont déterminants du point de vue de l'attitude des intéressés. Prenons l'exemple de la vérification d'une transaction entre entreprises associées faisant intervenir les autorités d'un pays dans lequel la charge de la preuve incombe au contribuable et celles d'un deuxième pays dans lequel elle incombe à l'administration fiscale. Si la charge de la preuve est déterminante du point de vue de l'attitude adoptée, l'administration fiscale du premier pays pourra faire valoir au sujet des prix de transfert une position sans fondement que le contribuable pourra accepter, et l'administration fiscale du deuxième pays aura alors à démontrer que les prix de transfert n'ont pas été correctement fixés. Il pourrait advenir que ni le contribuable du second pays ni l'administration fiscale du premier pays ne s'efforcent de déterminer un prix acceptable de pleine concurrence. Ce type de comportement pourrait aboutir à un conflit significatif et à une double imposition.

4.15 Considérons une situation identique à celle de l'exemple du paragraphe précédent. Si la charge de la preuve est encore déterminante du

point de vue de l'attitude adoptée, un contribuable du premier pays qui est une filiale d'un contribuable du deuxième pays (nonobstant les règles en matière de charge de la preuve et ces Principes directeurs) peut ne pas être en mesure de montrer que ses prix de transfert sont de pleine concurrence ou ne pas être disposé à le faire. Après vérification, l'administration fiscale du premier pays effectue un ajustement de bonne foi sur la base des informations dont elle dispose. La société-mère de l'autre pays n'est pas tenue de fournir à son administration fiscale des informations montrant que le prix de transfert était de pleine concurrence dans la mesure où la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale. De ce fait, il sera difficile aux deux administrations fiscales de parvenir à un accord dans le cadre de procédures faisant intervenir les autorités compétentes.

4.16 Dans la pratique, ni les administrations fiscales ni les contribuables ne devraient faire un aussi mauvais usage des règles de preuve. Vu la complexité des analyses qui ont trait aux prix de transfert, il convient que les contribuables et les administrations fiscales mettent en œuvre avec une particulière prudence et avec modération les règles de preuve dans les affaires de prix de transfert. Plus précisément, la pratique suivante paraît souhaitable : l'administration fiscale ou le contribuable ne devraient pas faire un usage abusif des règles de preuve pour se livrer à des assertions sans fondement ou non vérifiables dans le contexte de prix de transfert. L'administration fiscale devrait être prête à démontrer de bonne foi qu'elle a déterminé les prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence, même si la charge de la preuve incombe au contribuable. De même, le contribuable devrait être prêt à démontrer de bonne foi qu'il a fixé ses prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence, quelles que soient les règles de preuve.

4.17 Les Commentaires sur le paragraphe 2 de l'article 9 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE précisent que l'État auquel un ajustement corrélatif est demandé ne doit donner suite à cette mesure que s'il "estime que le chiffre des bénéfices rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance". Cela signifie que dans le cadre de procédures faisant intervenir les autorités compétentes, c'est à l'État qui a proposé l'ajustement primaire qu'incombe la charge de démontrer à l'autre État que le redressement "est justifié dans son principe et dans son montant". Il faut que les autorités compétentes des deux pays se montrent coopératives dans le cadre de procédures amiables.

iii) Sanctions

4.18 Les sanctions ont le plus souvent pour objet de dissuader le contribuable de ne pas se conformer à la législation fiscale, lorsque les

obligations en cause visent soit des prescriptions de nature procédurale, notamment la fourniture des renseignements nécessaires ou le dépôt de déclarations, soit la détermination quant au fond de l'obligation fiscale. L'objectif est généralement de rendre le coût d'insuffisances de paiement ou d'autres inobservances de la législation fiscale plus élevé que celui du respect des obligations fiscales. Le Comité des affaires fiscales a reconnu que l'objectif premier des sanctions fiscales de nature civile devait être de favoriser le respect de la législation fiscale [voir le rapport OCDE Droits et obligations des contribuables (1990)]. Si une procédure amiable entre deux pays aboutit à une suppression ou à une réduction de l'ajustement, il est important qu'il existe des possibilités d'annuler ou d'atténuer une pénalité imposée par les administrations fiscales.

4.19 Une grande prudence s'impose lorsqu'on veut comparer les pratiques et politiques des différents pays en matière de sanctions. Premièrement, il faut être bien conscient que les dénominations de sanctions ayant le même objet peuvent varier d'un pays à l'autre. Deuxièmement, il faut tenir compte de l'ensemble des dispositions en vigueur dans un pays Membre de l'OCDE pour assurer le respect des obligations fiscales. Les pratiques nationales de mise en œuvre des dispositions fiscales sont fonction, comme on l'a vu précédemment, de l'ensemble du système fiscal du pays et elles reposent sur une certaine appréciation des besoins et des équilibres à respecter, notamment pour ce qui est du choix entre les mesures qui éliminent les possibilités d'inobservation des dispositions fiscales (par exemple, le fait d'imposer aux contribuables l'obligation de coopérer avec l'administration fiscale ou de renverser la charge de la preuve dans les cas où il apparaît qu'ils n'ont pas agi de bonne foi) et les sanctions pécuniaires (par exemple, l'application, en cas d'insuffisance de l'impôt versé, d'un supplément d'impôt en plus du montant de l'insuffisance de l'impôt). En outre, la nature des sanctions fiscales peut être fonction du système judiciaire du pays. La plupart des pays n'appliquent pas de pénalités sans faute : dans certains pays, par exemple, l'imposition d'une pénalité sans faute serait contraire aux principes sous-jacents de leur système juridique.

4.20 Il existe tout un éventail de sanctions. Il faut tout d'abord distinguer les sanctions civiles et les sanctions pénales. Les sanctions pénales sont pratiquement toujours réservées aux cas de fraude très grave et la charge de la preuve est généralement très lourde pour la partie qui invoque l'application de la sanction (c'est-à-dire l'administration fiscale). Dans aucun pays Membre de l'OCDE, les sanctions pénales ne constituent le principal moyen pour promouvoir le respect des obligations fiscales. Les sanctions civiles (ou administratives) sont plus courantes et il s'agit généralement de sanctions pécuniaires (même si, comme on l'a vu, la sanction peut avoir un caractère autre que pécuniaire, notamment sous la

forme d'un renversement de la charge de la preuve, lorsque, par exemple, le contribuable ne s'est pas conformé à certaines règles de procédure ou n'a pas coopéré et les ajustements discrétionnaires aboutissent à une sanction effective).

4.21 Certaines sanctions civiles visent à faire respecter des obligations d'ordre procédural, comme le dépôt de déclarations en temps voulu et la communication de renseignements. Souvent, les sanctions de ce type sont faibles et calculées sur la base d'un montant forfaitaire pour chaque jour de retard, par exemple lorsqu'une déclaration n'a pas été soumise. Les sanctions civiles les plus lourdes sont celles qui concernent la minoration de l'impôt dû.

4.22 Bien que certains pays puissent employer le terme de "pénalités", dans d'autres pays, les mêmes prélèvements ou des prélèvements similaires peuvent être classés dans la catégorie des "intérêts". Les régimes de "pénalités" de certains pays peuvent donc comporter des "suppléments d'impôt" ou des "intérêts" en cas de minoration aboutissant à des paiements d'impôts tardifs postérieurs à la date d'exigibilité. Ces dispositions sont souvent destinées à faire en sorte que l'administration fiscale récupère au moins la valeur réelle du manque à gagner qu'elle a subi.

4.23 Les sanctions pécuniaires civiles pour minoration d'impôt interviennent fréquemment dans l'un des cas suivants : minoration d'impôt au-delà d'un certain seuil, négligence du contribuable ou intention délibérée d'éviter l'impôt (et également en cas de fraude, celle-ci pouvant toutefois déclencher des sanctions pénales plus lourdes). Il existe dans un grand nombre de pays membres de l'OCDE des sanctions pécuniaires civiles pour négligence ou intention délibérée, alors qu'un petit nombre seulement de pays membres sanctionnent la minoration d'impôt en l'absence de faute.

4.24 Il est difficile d'apprécier dans l'abstrait si une sanction pécuniaire civile est ou non excessive. Dans les pays membres de l'OCDE, les sanctions pécuniaires civiles pour minoration sont souvent calculées en pourcentage de la minoration, la fourchette étant le plus souvent de 10 à 200 pour cent. Dans la plupart des pays membres, la sanction est modulée en fonction des agissements du contribuable. A titre d'exemple, les sanctions les plus lourdes ne peuvent souvent être prononcées qu'en cas de degré élevé de culpabilité du contribuable, et notamment en cas d'intention délibérée d'échapper à l'impôt. Les pénalités sans faute, lorsqu'elles sont utilisées, sont généralement moins lourdes que celles qui supposent la culpabilité du contribuable (voir paragraphe 4.28).

4.25 Les sanctions, s'il en est fait bon usage, peuvent utilement répondre au souci des pays membres de parvenir à un meilleur respect des obligations fiscales dans le domaine des prix de transfert. Toutefois, de par

la nature des problèmes que posent les prix de transfert, il faut veiller à ce que dans ces cas, la mise en œuvre d'un dispositif de sanctions se fasse dans des conditions qui soient justes et ne constituent pas une charge excessive pour le contribuable.

4.26 Puisque les affaires internationales de prix de transfert concernent l'assiette de deux pays, des sanctions trop lourdes dans un pays peuvent inciter le contribuable à majorer ses revenus dans ce pays contrairement à l'article 9. S'il aboutit à ce résultat, le dispositif de sanctions n'a pas atteint son objectif premier, à savoir promouvoir le respect des obligations fiscales, et se traduit par une inobservation d'un genre différent, à savoir la non-conformité au principe de pleine concurrence et une minoration de revenus dans l'autre pays. Chaque pays Membre de l'OCDE devrait s'assurer que ses pratiques en matière de prix de transfert ne soient pas appliquées d'une manière incompatible avec les objectifs du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de manière à éviter les distorsions mentionnées ci-dessus.

4.27 Les pays membres de l'OCDE estiment en général que, pour apprécier l'équité d'un système de sanctions, il faut se demander si la pénalité est proportionnée à l'infraction. Cela veut dire, par exemple, que la gravité de la sanction sera fonction des conditions dans lesquelles elle peut être prononcée et que plus la sanction sera lourde, plus les conditions d'application seront strictes.

4.28 Comme les pénalités ne constituent que l'un des nombreux aspects administratifs et procéduraux d'un système fiscal, il est difficile de se prononcer sur l'équité d'une sanction particulière sans examiner les autres aspects du système fiscal. Néanmoins, les pays membres de l'OCDE conviennent qu'il est possible de tirer les conclusions suivantes, indépendamment des autres aspects du système fiscal en vigueur dans un pays donné. En premier lieu, l'application d'une pénalité conséquente en l'absence de faute, du seul fait d'une minoration d'un certain montant, serait considérée comme excessivement sévère lorsqu'il s'agit d'une erreur de bonne foi et non d'une négligence ou d'une véritable intention d'échapper à l'impôt. En second lieu, il serait injuste de proposer des pénalités importantes aux contribuables qui se sont efforcés de bonne foi de fixer les conditions de leurs transactions avec des entreprises associées selon des modalités conformes au principe de pleine concurrence. En particulier, il ne faudrait pas imposer une pénalité à un contribuable pour n'avoir pas tenu compte, dans la fixation de son prix de transfert, de données auxquelles il n'avait pas accès, ou pour n'avoir pas appliqué une méthode de fixation des prix nécessitant des données auxquelles il n'avait pas accès. Les administrations fiscales sont invitées à tenir compte de ces observations dans l'application de leurs dispositions en matière de pénalités.

C. L'ajustement corrélatif et la procédure amiable: articles 9 et 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

i) La procédure amiable

4.29 La procédure amiable constitue pour les administrations fiscales un moyen traditionnel de résoudre les différends concernant l'application de conventions de double imposition. Cette procédure, qu'expose et autorise l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, peut être utilisée pour éliminer la double imposition qui est susceptible de résulter de l'ajustement de prix de transfert.

4.30 L'article 25 indique trois domaines dans lesquels la procédure amiable est généralement utilisée. Il s'agit tout d'abord des cas "d'imposition non conforme aux dispositions de la Convention", qui relèvent des paragraphes 1 et 2 de cet article. Dans ce domaine, la procédure est généralement engagée par le contribuable. Les deux autres domaines, qui ne font pas nécessairement intervenir le contribuable, relèvent du paragraphe 3; il s'agit des questions ayant trait à "l'interprétation ou l'application de la Convention" et à l'élimination de la double imposition dans les cas non prévus par la Convention. Le paragraphe 9 des Commentaires de l'article 25 précise que cet article constitue également pour les autorités compétentes un mécanisme leur permettant de résoudre non seulement les cas de double imposition juridique mais aussi ceux de double imposition économique découlant des ajustements des prix de transfert effectués conformément à l'article 9 paragraphe 1.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.31 L'article 25 paragraphe 5, qui a été intégré au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE en 2008, stipule que, dans les cas où les autorités compétentes ne peuvent parvenir à un accord dans un délai de deux ans à compter de la présentation d'un cas en vertu du paragraphe 1 de l'article 25, les problèmes laissés en suspens seront, à la demande de la personne ayant soumis le cas, résolus par arbitrage. Ce prolongement de la procédure amiable garantit que, lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder sur une ou plusieurs questions empêchant la résolution du cas en question, celle-ci sera alors rendue possible en les soumettant à un arbitrage ayant force obligatoire. Lorsqu'une ou plusieurs questions ont été soumises à arbitrage conformément à cette disposition, et à moins que la personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable concrétisant la décision d'arbitrage, cette décision devra lier les deux États, et l'imposition de toute personne directement concernée par le cas devra se conformer à la décision prise quant aux problèmes

soumis à arbitrage; de plus, les décisions auxquelles le processus d'arbitrage a donné lieu devront figurer dans l'accord amiable qui lui sera présenté. Lorsqu'une convention bilatérale en particulier ne contient pas de clause d'arbitrage analogue à celle prévue à l'article 25 paragraphe 5, la procédure amiable n'oblige pas les autorités compétentes à parvenir à un accord et à résoudre leurs différends en matière fiscale et elles sont seulement tenues de s'efforcer de parvenir à un accord. Il est possible qu'elles n'y parviennent pas en raison de divergences entre les législations internes ou de restrictions aux pouvoirs de négociation de l'administration fiscale découlant de la législation nationale. Il faut toutefois préciser qu'en l'absence de clause d'arbitrage sur le modèle de celle prévue au paragraphe 5 de l'article 25 dans une convention bilatérale en particulier, les autorités compétentes des États peuvent d'un commun accord mettre en place une procédure d'arbitrage analogue ayant force obligatoire (voir le paragraphe 51 des Commentaires de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE). On notera à cet égard que les États Membres des Communautés européennes ont signé le 23 juillet 1990 une convention d'arbitrage, qui est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, afin de résoudre les différends en matière de prix de transfert qui surviennent entre eux.

(Amendé le 16 juillet 2009)

ii) L'ajustement corrélatif : article 9 paragraphe 2

4.32 Pour éliminer la double imposition liée aux prix de transfert, les administrations fiscales peuvent prendre en compte les demandes en vue d'un ajustement corrélatif tel que décrit à l'article 9 paragraphe 2. L'ajustement corrélatif, qui peut en pratique intervenir dans le cadre de la procédure amiable, permet d'atténuer ou d'éliminer la double imposition lorsqu'une seule administration fiscale majore les bénéficiaires imposables d'une société (c'est-à-dire effectue un "ajustement primaire") par suite de l'application du principe de pleine concurrence à des transactions faisant intervenir une entreprise associée relevant d'une deuxième autorité fiscale. L'ajustement corrélatif consiste alors en un ajustement en baisse, effectué par l'administration fiscale de l'autre pays, de l'impôt dû par cette entreprise associée, de sorte que la répartition des bénéficiaires entre les deux autorités fiscales est conforme à l'ajustement primaire et qu'il n'y a pas double imposition. Il se peut également que la première administration fiscale accepte de réduire (ou de supprimer) l'ajustement primaire dans le cadre de consultations avec l'autre administration fiscale, auquel cas l'ajustement corrélatif sera moindre (ou peut-être inutile). On notera que la finalité de l'ajustement corrélatif n'est pas d'assurer à une multinationale un avantage supérieur à celui qui aurait résulté de transactions réalisées dès le départ dans des conditions de pleine concurrence.

4.33 L'article 9 paragraphe 2 prévoit expressément que les autorités compétentes se consultent si nécessaire pour déterminer l'ajustement corrélatif, ce qui montre que la procédure amiable de l'article 25 peut être utilisée pour examiner les demandes d'ajustement corrélatif. Toutefois, le chevauchement entre les deux articles a amené les pays membres de l'OCDE à rechercher si la procédure amiable peut être utilisée pour procéder à un ajustement corrélatif lorsque la convention bilatérale concernant l'impôt sur le revenu ne comporte aucune disposition comparable à l'article 9 paragraphe 2. Les paragraphes 10 et 10.1 des Commentaires de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE précisent désormais expressément que, selon l'opinion dominante au sein des pays membres de l'OCDE, la procédure amiable s'applique aux ajustements des prix de transfert même en l'absence de disposition comparable à l'article 9 paragraphe 2. Le paragraphe 10.1 note également que les pays membres de l'OCDE qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition économique frappant des entreprises de bonne foi, en s'appuyant sur des dispositions de leur législation interne.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.34 Selon l'article 9 paragraphe 2, un ajustement corrélatif peut être effectué par un État contractant soit en recalculant, sur la base du prix révisé approprié, les bénéfices imposables de l'entreprise associée assujettie à l'impôt dans cet État, soit en ne modifiant pas les calculs et en accordant à l'entreprise associée un allègement qu'elle pourra faire valoir sur l'impôt acquitté dans cet État à concurrence de l'impôt supplémentaire perçu dans l'État procédant à l'ajustement en conséquence de la révision du prix de transfert. La première méthode est de loin la plus répandue parmi les pays membres de l'OCDE.

4.35 En l'absence de décision d'arbitrage prise conformément à une procédure d'arbitrage analogue à celle décrite à l'article 25 paragraphe 5 prévoyant un ajustement corrélatif, l'ajustement corrélatif n'est pas obligatoire, la règle étant que les administrations fiscales ne sont pas tenues de parvenir à un accord dans le cadre de la procédure amiable. En vertu de l'article 9 paragraphe 2, une administration fiscale ne devrait procéder à un ajustement corrélatif que dans la mesure où elle considère que l'ajustement initial est justifié à la fois dans son principe et dans son montant. Il est indispensable que l'ajustement corrélatif ne soit pas obligatoire, afin qu'une administration fiscale ne soit pas obligée d'accepter les conséquences d'un

ajustement arbitraire ou fantaisiste opéré par un autre État. Il est par ailleurs essentiel de préserver la souveraineté fiscale de chaque pays Membre de l'OCDE.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.36 Lorsqu'une administration fiscale a décidé de procéder à un ajustement corrélatif, il lui faut déterminer si cet ajustement doit porter sur l'année au cours de laquelle les transactions entre entreprises associées donnant lieu à l'ajustement ont été réalisées ou sur une autre année, par exemple celle au cours de laquelle l'ajustement primaire a été opéré. A cet égard, la question se pose souvent de savoir si un contribuable a droit à des intérêts sur les impôts qu'il a versés en trop dans le pays qui a accepté de procéder à l'ajustement corrélatif (examiné aux paragraphes 4.64 à 4.66). La première méthode est préférable parce qu'elle permet une compensation entre les revenus et les charges et reflète mieux la situation économique qui aurait prévalu si les transactions entre entreprises associées s'étaient effectuées dans des conditions de pleine concurrence. Toutefois, lorsqu'un long délai se sera écoulé entre l'année donnant lieu à ajustement et l'année au cours de laquelle le contribuable a accepté l'ajustement ou une décision judiciaire définitive a été rendue, l'administration fiscale devrait disposer d'une marge de manœuvre suffisante pour pouvoir procéder à l'ajustement corrélatif au titre de l'année où l'ajustement primaire a été accepté ou a fait l'objet d'une décision judiciaire. Cette méthode suppose nécessairement des dispositions de droit interne pour sa mise en œuvre. En général, ce n'est pas celle qui est choisie, mais elle pourrait constituer une mesure équitable dans des cas exceptionnels pour faciliter la mise en œuvre de l'ajustement et éviter une éventuelle prescription.

4.37 L'ajustement corrélatif peut être un moyen très efficace pour remédier à la double imposition résultant d'ajustements des prix de transfert. En général, les pays membres de l'OCDE s'efforcent de bonne foi de parvenir à un accord chaque fois que la procédure amiable est invoquée. Grâce à la procédure amiable, les administrations fiscales peuvent traiter les problèmes dans un cadre non contentieux et parviennent souvent à une solution négociée conforme à l'intérêt de l'ensemble des parties. La procédure amiable permet également aux administrations fiscales de prendre en compte d'autres aspects de l'imposition, notamment en ce qui concerne les retenues à la source.

4.38 Un pays Membre de l'OCDE au moins a mis en place un mécanisme qui peut rendre moins nécessaires des ajustements primaires ; ce mécanisme consiste à autoriser le contribuable à déclarer fiscalement un prix de transfert qu'il estime conforme au principe de pleine concurrence pour une transaction entre entreprises associées, même si ce prix est différent de

celui effectivement pratiqué pour la transaction entre les entreprises associées. Cet ajustement, qualifié parfois de "compensatoire", intervient lors de la déclaration d'impôt. Grâce à l'ajustement compensatoire, le contribuable peut déclarer plus facilement son revenu conformément au principe de pleine concurrence, sachant qu'au moment où des entreprises associées fixent les prix de leurs transactions elles peuvent ne pas disposer d'informations au sujet de transactions comparables sur le marché libre. Par conséquent, pour effectuer une déclaration fiscale exacte, un contribuable serait autorisé à procéder à un ajustement compensatoire en comptabilisant la différence entre le prix de pleine concurrence et le prix effectivement enregistré dans ses documents comptables.

4.39 Toutefois, la plupart des pays membres de l'OCDE n'admettent pas l'ajustement compensatoire, au motif que la déclaration d'impôt doit refléter les transactions effectives. Si l'ajustement compensatoire est autorisé (ou requis) dans le pays d'une entreprise associée, mais ne l'est pas dans le pays de l'autre entreprise associée, il peut y avoir double imposition parce que, à défaut d'ajustement primaire, un ajustement corrélatif sera impossible. La procédure amiable est disponible pour résoudre les difficultés que soulève l'ajustement compensatoire, et les autorités compétentes sont encouragées à mettre tout en œuvre pour résoudre tout cas de double imposition susceptible de résulter d'approches nationales différentes de ces ajustements de fin d'année.

(Amendé le 16 juillet 2009)

iii) Problèmes posés par ces procédures

4.40 S'il est vrai que la procédure d'ajustement corrélatif et la procédure amiable se sont avérées à même de régler la plupart des litiges relatifs aux prix de transfert, les contribuables ont fait part de sérieuses préoccupations. Par exemple, ils se sont inquiétés qu'en raison de la complexité des problèmes de prix de transfert, les procédures destinées à éviter la double imposition ne comportent pas de garde fous suffisants. L'inclusion dans la mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE d'un nouveau paragraphe 5 à l'article 25 apporte une réponse à ces préoccupations. Ce paragraphe introduit un mécanisme permettant aux contribuables de demander un arbitrage sur les points non résolus qui empêchent les autorités compétentes d'aboutir à un accord amiable dans un délai de deux ans. Les Commentaires de l'article 25 envisagent également le recours à des mécanismes supplémentaires de résolution des différends en plus de l'arbitrage, y compris la médiation et la soumission des différends factuels à des experts tiers.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.41 Les contribuables craignent également que les affaires ne soient pas réglées uniquement en fonction du cas d'espèce, mais au vu d'un bilan global des résultats d'autres affaires. Une bonne pratique établie est que, dans la résolution de cas de procédures amiables, une autorité compétente doit conduire les discussions avec les autres autorités compétentes sur la base de principes et d'une manière qui soit juste et objective, chaque cas devant faire l'objet d'une décision en fonction de ses caractéristiques propres et non par référence à un équilibre des résultats d'autres cas. Dans la mesure où ils s'appliquent, ces principes directeurs fournissent une base appropriée pour le développement d'une approche qui repose sur des principes. De même, on peut redouter des mesures de représailles ou des ajustements compensatoires de la part du pays auquel il a été demandé de procéder à un ajustement corrélatif. Il n'est pas dans les intentions des administrations fiscales de prendre des mesures de rétorsion; c'est peut-être parce que les contribuables ne sont pas bien informés qu'ils nourrissent cette appréhension. Les administrations fiscales devraient prendre des initiatives pour donner aux contribuables l'assurance qu'ils n'ont pas à craindre des mesures de rétorsion et que, conformément au principe de pleine concurrence, chaque affaire est réglée en fonction du cas d'espèce. Les contribuables ne devraient pas être dissuadés de mettre en œuvre des procédures amiables lorsque l'Article 25 est applicable.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.42 Les préoccupations les plus importantes qui ont été exprimées à propos de la procédure amiable, dans la mesure où elle se répercute sur l'ajustement corrélatif, sont sans doute les suivantes (elles seront examinées successivement) :

- a) les délais prévus en droit interne peuvent rendre impossible l'ajustement corrélatif en l'absence de dispositions dérogoires dans la convention fiscale;
- b) la procédure amiable peut être d'une durée excessive;
- c) la participation des contribuables peut être limitée;
- d) les contribuables peuvent rencontrer des difficultés pour se procurer des documents rendus publics leur indiquant comment ils peuvent utiliser la procédure;
- e) dans certains cas il n'existe pas de possibilité de suspension du recouvrement des redressements fiscaux ou la perception d'intérêts en attendant l'aboutissement de la procédure amiable.

iv) Recommandations en vue du règlement des problèmes

a) Délais

4.43 L'allègement prévu à l'article 9 paragraphe 2 peut ne plus être possible lorsque le délai fixé par la Convention ou la législation interne pour effectuer l'ajustement corrélatif est venu à expiration. L'article 9 paragraphe 2 ne fixe aucune limite au-delà de laquelle l'ajustement corrélatif ne pourra plus être effectué. Certains pays préfèrent une solution souple pour atténuer la double imposition. D'autres jugent cette attitude déraisonnable pour des raisons administratives. Dans ces conditions, les possibilités d'allègement seront fonction de la solution adoptée dans la convention applicable : elle pourra déroger aux délais prévus en droit interne, fixer d'autres délais ou n'avoir aucune incidence sur les délais prévus en droit interne.

4.44 L'imposition doit devenir définitive à un certain moment si l'on veut éviter une situation d'incertitude pour le contribuable et pour l'administration fiscale. Dans une affaire de prix de transfert, un pays peut être juridiquement dans l'incapacité de procéder à un ajustement corrélatif si le délai imparti pour liquider définitivement l'impôt dû par l'entreprise associée en cause a expiré. Si l'on veut limiter le plus possible la double imposition, il faut donc prendre en compte l'existence de ces délais et leur variabilité d'un pays à l'autre.

4.45 L'article 25 paragraphe 2 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE retient la solution suivante : l'accord conclu via la procédure amiable devra être appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants. Par conséquent, ces délais n'empêchent pas de procéder à un ajustement corrélatif lorsqu'une convention bilatérale comporte cette disposition. Mais certains pays, ne voulant pas ou ne pouvant pas déroger par le biais de cette disposition aux délais fixés dans leur droit interne, ont formulé sur ce point des réserves expresses. Les pays membres de l'OCDE sont donc invités dans toute la mesure du possible à allonger les délais prévus en droit interne aux fins de l'ajustement corrélatif lorsque la procédure amiable a été invoquée.

4.46 Lorsqu'une convention bilatérale ne déroge pas, aux fins de la procédure amiable, aux délais fixés en droit interne, les administrations fiscales devraient être prêtes à engager rapidement des discussions à la demande du contribuable bien avant l'expiration de tout délai rendant impossible un ajustement. De plus, il est souhaitable que les pays membres de l'OCDE adoptent en droit interne des dispositions autorisant la suspension des délais applicables pour la détermination de l'impôt dû tant que les discussions ne sont pas achevées.

4.47 Une autre solution pour régler le problème des délais consiste à fixer des règles au niveau de l'ajustement primaire et non de l'ajustement corrélatif. Le problème que posent les délais pour l'ajustement corrélatif tient parfois à ce que la liquidation initiale de l'impôt à laquelle est subordonné l'ajustement primaire intervient plusieurs années après l'année d'imposition. C'est pourquoi certains pays estiment qu'il faudrait prévoir dans les conventions fiscales une disposition rendant impossible une liquidation initiale après un certain délai. Mais un grand nombre de pays s'opposent à cette solution. En effet, il faudra parfois beaucoup de temps à l'administration fiscale pour mener les enquêtes préalables à tout ajustement. Un grand nombre d'administrations fiscales pourraient en outre difficilement écarter un ajustement, quel que soit le moment où sa nécessité se fait sentir, dès lors que les délais fixés par leur droit interne ne les empêchent pas d'y procéder. Il n'est pas possible au stade actuel de formuler une recommandation générale pour le délai concernant la liquidation initiale. Il est néanmoins souhaitable que les administrations fiscales procèdent à cette liquidation dans les délais prévus par leur législation interne, sans prorogation. Si la complexité du dossier ou le manque de coopération de la part du contribuable exige une prorogation, celle-ci devra être d'une durée minimale et précise. De plus, lorsque les délais maximums applicables sur le plan interne peuvent être prorogés avec l'accord du contribuable, cette prorogation ne devrait avoir lieu que lorsque celui-ci y consent de son plein gré. Les vérificateurs sont invités à faire connaître suffisamment tôt aux contribuables leur intention de procéder à un redressement lié à des prix de transfert dans le cadre de transactions internationales, de manière que le contribuable puisse, s'il le souhaite, informer l'administration fiscale de l'autre État concerné, qui pourra ainsi envisager d'emblée le problème dans l'optique d'une éventuelle procédure amiable.

4.48 Un autre délai doit être pris en compte, celui des trois ans dans lesquels le contribuable doit invoquer la procédure amiable en vertu de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ce délai de trois ans commence à courir à compter de la première notification de la mesure qui a entraîné une imposition non conforme aux dispositions de la Convention, qui peut être la date à laquelle l'administration fiscale notifie pour la première fois l'ajustement envisagé au contribuable, dite « mesure d'ajustement » ou « acte d'imposition », ou une date antérieure mentionnée aux paragraphes 18-18.2 des Commentaires de l'article 25. Certains pays jugent ce délai trop bref. D'autres le jugeant trop long, ont formulé sur ce point des réserves. Les Commentaires de l'article 25 précisent que ce délai

"doit être considéré comme un minimum, de sorte que les États contractants sont libres de convenir dans les conventions bilatérales d'un délai plus long dans l'intérêt des contribuables".

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.49 Un problème se pose pour l'application de ce délai de trois ans en ce qui concerne la détermination de son point de départ, dont traitent les paragraphes 18-18.3 des Commentaires de l'article 25. En particulier, le paragraphe 18 indique que le délai de trois ans "doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable". Le paragraphe 18.1 contient des indications pour déterminer la date de l'acte d'imposition. Le paragraphe 18.2 examine les cas d'autoévaluation. Le paragraphe 18.3 précise que lorsque l'imposition non conforme à la Convention "résulte de l'effet combiné de décisions ou de mesures prises par les deux États contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente."

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.50 Afin d'éviter autant que possible que les délais fixés empêchent le fonctionnement efficace de la procédure amiable pour la réduction ou l'élimination de la double imposition, le contribuable devrait pouvoir invoquer cette procédure le plus tôt possible, c'est-à-dire dès qu'un ajustement paraît probable. De cette manière, les consultations pourraient être engagées avant que l'une ou l'autre des autorités fiscales prenne des mesures irrévocables, de sorte que les obstacles à une conclusion des discussions mutuellement acceptable soient aussi peu nombreux que possible. Toutefois, certaines autorités compétentes ne souhaitent pas intervenir si tôt parce que l'ajustement envisagé ne débouchera pas nécessairement sur l'adoption d'une mesure ou ne déclenchera pas nécessairement une demande d'ajustement corrélatif. Par conséquent, permettre aux contribuables d'invoquer trop tôt la procédure amiable peut être source de travail inutile.

4.51 Il convient malgré tout que les autorités compétentes soient prêtes à engager, dans le cadre de la procédure amiable, des discussions portant sur des prix de transfert aussitôt qu'il leur est possible compte tenu des impératifs d'utilisation économique de leurs ressources.

b) Durée de la procédure amiable

4.52 Une fois engagée, la procédure amiable peut se révéler très longue. En effet, les prix de transfert posent des problèmes complexes qui ne peuvent pas toujours être résolus rapidement par les autorités fiscales. L'éloignement empêche parfois les autorités fiscales de se rencontrer

fréquemment et un échange de correspondance n'est souvent guère satisfaisant par rapport à des discussions en tête à tête. Il faut également tenir compte des difficultés de communication linguistique et des différences sur le plan des procédures et des systèmes juridiques et comptables, autant de facteurs qui peuvent retarder les opérations. En outre, le contribuable peut lui-même tarder à fournir les renseignements qui lui sont demandés par les administrations fiscales pour constituer leur dossier. Quoi qu'il en soit, des retards ne se produisent pas toujours et dans la pratique les consultations aboutissent souvent à un règlement relativement rapide des problèmes.

4.53 Il est possible de réduire le temps nécessaire à l'achèvement de la procédure amiable. L'allégement des formalités requises pour mettre en œuvre la procédure peut accélérer les opérations. A cet égard, des contacts personnels ou des entretiens téléphoniques seront souvent utiles pour déterminer plus rapidement si un ajustement dans un pays peut soulever des difficultés dans un autre pays. Ces contacts sont onéreux, mais ils peuvent à la longue avoir un meilleur rapport coût-efficacité que des communications formelles par écrit, qui prennent beaucoup de temps. L'OCDE a rédigé un Manuel en ligne pour des procédures amiables efficaces (MEMAP) qui recense des pratiques exemplaires que les pays sont incités à suivre afin d'améliorer l'efficacité de leurs procédures amiables.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.54 Plus fondamentalement, l'introduction d'une clause d'arbitrage analogue à celle envisagée à l'article 25 paragraphe 5 afin de résoudre les questions non réglées après un délai de deux ans devrait réduire considérablement les risques de procédures amiables trop longues.

(Remplacé le 16 juillet 2009)

4.55 *(Supprimé le 16 juillet 2009)*

c) Participation du contribuable

4.56 En vertu de l'article 25 paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, le contribuable peut soumettre une demande de mise en œuvre de la procédure amiable. Le paragraphe 23 des Commentaires de l'article 25 précise que les demandes d'ouverture de la procédure amiable ne doivent pas être rejetées sans motif valable. Les circonstances dans lesquelles un État peut souhaiter refuser à un contribuable l'accès à la procédure amiable et la réponse adéquate à apporter dans ce cas sont analysées aux paragraphes 18.5 - 18.8 des Commentaires de l'article 25.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.57 Mais tout en ayant le droit d'engager la procédure, le contribuable n'a aucun droit d'y participer. On peut faire valoir qu'il devrait lui aussi avoir le droit de participer à la procédure amiable -- et notamment de soumettre ses arguments aux deux autorités compétentes -- et d'être informé de l'état d'avancement des discussions. On notera à cet égard que la mise en œuvre de la procédure amiable nécessite en pratique l'accord du contribuable. Certains représentants des contribuables estiment que le contribuable devrait également avoir le droit d'assister aux discussions en tête à tête entre les autorités compétentes. Le but serait d'éviter tout malentendu, de la part des autorités compétentes, quant aux éléments de fait et à la position du contribuable.

4.58 La procédure amiable prévue à l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et adoptée dans un grand nombre de conventions bilatérales n'est qu'une procédure de consultations et non une procédure contentieuse. S'il est vrai que dans certains cas l'intervention du contribuable peut faciliter le déroulement de la procédure, cette participation devrait être laissée à la discrétion des autorités compétentes.

4.59 Sur un plan plus général, il est essentiel que le contribuable fournisse aux autorités compétentes en temps utile toutes les informations requises. Les administrations fiscales disposant de moyens limités, les contribuables doivent faire tout leur possible pour faciliter la procédure amiable. En outre, cette procédure ayant fondamentalement pour but de venir en aide au contribuable, les administrations fiscales doivent lui permettre de soumettre comme il convient tous faits et arguments pertinents, de façon à éviter autant que possible des malentendus.

4.60 Dans la pratique, les autorités fiscales d'un grand nombre de pays membres de l'OCDE offrent couramment ces possibilités au contribuable, le tiennent informé de l'état d'avancement des discussions et lui demandent souvent s'il est en mesure d'accepter les solutions envisagées par les autorités compétentes. Il conviendrait d'adopter aussi largement que possible cette pratique déjà courante dans la plupart des pays. Le Manuel MEMAP de l'OCDE en tient d'ailleurs compte.

(Amendé le 16 juillet 2009)

d) Informations concernant les procédures applicables

4.61 Il serait utile, pour une meilleure information du contribuable, que les autorités compétentes établissent et rendent publiques leurs propres règles ou procédures internes régissant le recours à la procédure amiable. Les pays membres de l'OCDE et plusieurs économies non membres sont convenus d'inclure des références à leurs règles ou procédures nationales dans

leurs Fiches par pays sur les procédures amiables publiées sur le site Internet de l'OCDE et régulièrement mises à jour. La tâche des administrations fiscales pourrait également s'en trouver facilitée, surtout si elles sont susceptibles d'être saisies d'un nombre élevé et croissant d'affaires pour lesquelles un accord amiable avec d'autres administrations fiscales pourra être nécessaire ou souhaitable, ne serait-ce que pour leur éviter d'avoir à répondre à de nombreuses demandes d'information ou à élaborer de nouvelles procédures pour chaque cas.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.62 Les administrations fiscales pourraient par exemple indiquer clairement comment le contribuable peut porter une difficulté à l'attention de l'autorité compétente de façon qu'elle puisse engager des discussions avec l'autorité compétente de l'autre pays. Toute publication à cet effet pourrait préciser l'adresse des autorités à contacter, le stade auquel l'autorité compétente est prête à se saisir du dossier, la nature des informations nécessaires ou utiles à l'autorité compétente pour instruire le dossier, etc. Il pourrait être également intéressant d'exposer la politique des autorités compétentes pour les questions qui ont trait aux prix de transfert et aux ajustements corrélatifs. Cette possibilité pourrait être étudiée unilatéralement par l'autorité compétente, qui devrait, le cas échéant, donner sur le plan interne la publicité qui convient aux règles et procédures qu'elle applique (dans le respect de la confidentialité des informations concernant le contribuable).

4.63 Les règles ou directives régissant la procédure amiable n'ont pas à être déterminées d'un commun accord entre autorités compétentes, puisqu'elles ne concernent que les relations entre l'autorité compétente d'un pays et ses contribuables. Il conviendrait néanmoins que chaque autorité compétente communique régulièrement ses règles ou directives unilatérales aux autorités compétentes des autres pays avec lesquelles elle engage une procédure amiable.

e) Problèmes relatifs au recouvrement des redressements fiscaux et aux intérêts à percevoir

4.64 Le processus d'obtention d'un allègement de la double imposition au moyen d'un ajustement corrélatif peut être rendu plus complexe par des problèmes de recouvrement des redressements et de calcul des intérêts en cas d'insuffisance de paiement d'impôts ou de trop-perçu. Un premier problème tient au fait que le recouvrement du montant du redressement peut intervenir avant l'achèvement de la procédure d'ajustement corrélatif, en l'absence de mécanisme interne permettant de suspendre le recouvrement.

De ce fait, le groupe multinational risque de payer deux fois le même impôt en attendant que son affaire soit réglée. Ce problème n'est pas propre à la procédure amiable. Il peut également se poser en cas de recours interne. Il est souhaitable que les pays n'ayant pas de procédure permettant de suspendre le recouvrement au cours d'une procédure amiable mettent en place une telle procédure si leur droit interne le permet, sous réserve qu'ils puissent se prémunir contre le risque de défaut de paiement du contribuable. Voir les paragraphes 31.5-31.6 des Commentaires de l'article 25.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.65 Que le recouvrement du redressement soit ou non suspendu ou partiellement suspendu, d'autres complications peuvent survenir. L'instruction des affaires de prix de transfert durant souvent très longtemps, les intérêts au titre de l'insuffisance de paiement d'impôt ou en cas d'ajustement corrélatif, au titre du trop perçu dans l'autre pays, peuvent être égaux ou supérieurs au montant même de l'impôt. Les administrations fiscales devraient être conscientes du fait que l'incompatibilité des règles de calcul des intérêts appliquées par deux pays risque d'aboutir à un coût supplémentaire pour le groupe multinational ou dans d'autres cas le faire profiter d'un avantage (par exemple, lorsque l'intérêt versé dans le pays qui effectue l'ajustement corrélatif excède celui qui est appliqué dans le pays qui effectue l'ajustement primaire) qui n'aurait pas existé si les transactions contrôlées avaient eu lieu au départ dans des conditions de pleine concurrence, et elles devraient en tenir compte dans leurs procédures amiables.

4.66 Le montant des intérêts (à distinguer du taux auquel ceux-ci sont appliqués) peut aussi dépendre de l'année au cours de laquelle les autorités compétentes effectuent l'ajustement corrélatif. Ces autorités peuvent décider d'imputer l'ajustement sur l'année où l'ajustement primaire est effectué, auquel cas les intérêts susceptibles d'être versés (quel que soit le taux applicable) seront relativement faibles, alors que l'administration qui effectue l'ajustement primaire peut s'efforcer d'imposer des intérêts sur les redressements effectués à partir de l'année au cours de laquelle les transactions contrôlées ont eu lieu (nonobstant le fait que le taux d'intérêt applicable peut être relativement faible). La question de savoir sur quelle année il faut imputer un ajustement corrélatif est traitée au paragraphe 4.36. C'est pourquoi il conviendra dans certains cas que les deux autorités compétentes décident d'un commun accord que l'ajustement en cause ne donnera pas lieu au paiement d'intérêts de la part du contribuable ou de leur part, étant entendu que cela ne sera pas toujours possible en l'absence d'une disposition spécifique à cet effet dans la convention bilatérale applicable. On pourra ainsi éviter également des complications administratives. Toutefois, étant donné que les intérêts relatifs à l'insuffisance de paiement et ceux

relatifs au trop-perçu sont imputables à des contribuables différents de pays différents, cette méthode ne garantit pas un résultat économique correct.

v) *Ajustements secondaires*

4.67 L'ajustement corrélatif n'est pas le seul ajustement susceptible d'être déclenché par un ajustement primaire de prix de transfert. L'ajustement primaire d'un prix de transfert et l'ajustement corrélatif modifient fiscalement la répartition des bénéfices imposables d'un groupe multinational, mais il ne change rien au fait que l'excédent de bénéfices correspondant à l'ajustement n'est pas conforme au résultat qui aurait été obtenu dans des conditions de pleine concurrence. Pour que la répartition effective des bénéfices soit conforme à l'ajustement primaire du prix de transfert, certains pays qui ont proposé un tel ajustement reconstituent, en vertu de leur législation nationale, une transaction (transaction secondaire) dans laquelle les bénéfices excédentaires résultant de l'ajustement primaire sont traités comme s'ils avaient été transférés sous une forme ou sous une autre et sont imposés en conséquence. En général, la transaction secondaire prend la forme de reconstitution de dividendes, d'apports en fonds propres ou de prêts. Ainsi, un pays opérant un ajustement primaire sur le revenu d'une filiale d'une société mère étrangère pourra traiter l'excédent de bénéfices de la société-mère étrangère comme un dividende, assujetti le cas échéant à une retenue à la source. Il est possible que la filiale ait payé à sa société mère étrangère un prix de transfert excessif pour éviter cette retenue à la source. Par conséquent, les ajustements secondaires s'efforcent de prendre en compte la différence entre les bénéfices imposables ajustés et ceux qui avaient été comptabilisés initialement. L'assujettissement à l'impôt d'une transaction secondaire donne lieu à un ajustement secondaire du prix de transfert (un ajustement secondaire). L'ajustement secondaire peut donc servir à empêcher l'évasion fiscale. Les modalités exactes de la transaction secondaire ainsi que de l'ajustement qui en résulte seront fonction des particularités du cas d'espèce et de la législation fiscale du pays qui établit l'ajustement secondaire.

4.68 Un autre exemple de cas où une administration fiscale s'efforce d'établir une transaction secondaire est celui où l'administration fiscale qui effectue l'ajustement primaire traite le bénéfice excédentaire comme une reconstitution de prêt d'une entreprise associée à l'autre entreprise associée. Dans ce cas, on admet qu'il y a obligation de rembourser le prêt. L'administration fiscale qui effectue l'ajustement primaire peut ensuite s'efforcer d'appliquer le principe de pleine concurrence à cette transaction secondaire afin d'imputer un taux d'intérêt de pleine concurrence. Il faut en général déterminer le taux d'intérêt à appliquer et la date à laquelle les versements d'intérêts doivent intervenir le cas échéant ou rechercher si les

intérêts doivent être capitalisés. L'approche de la reconstitution de prêt peut avoir une incidence non seulement pour l'année sur laquelle porte un ajustement primaire mais aussi pour les années ultérieures jusqu'à la date à laquelle le prêt reconstitué est considéré par l'administration fiscale qui invoque l'ajustement secondaire comme ayant été remboursé.

4.69 Un ajustement secondaire peut aboutir à une double imposition si l'autre pays n'accorde pas un crédit d'impôt correspondant ou une autre forme d'allègement pour le supplément d'impôt pouvant résulter de l'ajustement secondaire. Lorsque l'ajustement secondaire prend la forme d'un dividende imputé, toute retenue à la source qui est ensuite appliquée peut n'être pas susceptible d'allègement parce que le droit interne de l'autre pays peut considérer que les dividendes n'ont pas été reçus.

4.70 Les Commentaires de l'article 9 paragraphe 2 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE précisent que l'objet de ce paragraphe n'est pas de traiter des ajustements secondaires, et que par conséquent cette disposition n'interdit pas aux administrations fiscales d'opérer de tels ajustements et ne les oblige pas non plus à le faire. D'une manière générale, on peut dire que l'objet des conventions fiscales est d'éviter la fraude en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune. De nombreux pays ne pratiquent pas l'ajustement secondaire, soit parce que cette solution ne leur paraît pas satisfaisante, soit parce que leur droit interne ne les y autorise pas. Certains pays pourront refuser d'accorder un allègement au titre d'ajustements secondaires effectués par d'autres pays et, en fait, l'article 9 ne les oblige pas à le faire.

4.71 Certains pays ne procèdent pas à des ajustements secondaires en raison des difficultés qu'ils soulèvent dans la pratique. A titre d'exemple, si un ajustement primaire est effectué entre des sociétés sœurs, l'ajustement secondaire peut entraîner le versement d'un dividende théorique, par une des sociétés jusqu'à une société mère commune via toute une chaîne de participations, suivi d'apports en fonds propres en sens inverse jusqu'à l'autre société participant à la transaction, à travers une autre chaîne de participations. On peut ainsi créer un grand nombre de transactions hypothétiques, qui posent les problèmes suivants: d'autres pays doivent-ils tirer des conséquences fiscales au-delà de celles liées à la transaction pour laquelle l'ajustement primaire a été effectué? On pourrait éviter ce problème en assimilant la transaction secondaire à un prêt, mais cette méthode n'est pas utilisée à cette fin par la plupart des pays et un prêt imputé pose lui-même des problèmes en ce qui concerne le calcul des intérêts. Il serait regrettable que des actionnaires minoritaires qui ne sont pas parties aux transactions contrôlées et qui n'ont par conséquent pas bénéficié de versements excédentaires soient considérés comme bénéficiaires d'un dividende reconstitué, bien qu'un dividende non proportionnel puisse être

considéré comme incompatible avec les dispositions du droit des sociétés applicables. En outre, du fait de l'interaction avec le système de crédit d'impôt étranger, un ajustement secondaire peut réduire excessivement la charge fiscale globale du groupe multinational.

4.72 Compte tenu des difficultés qui viennent d'être évoquées, il est souhaitable que les administrations fiscales, lorsque des ajustements secondaires sont considérés comme nécessaires, procèdent à ces ajustements de telle manière que les risques de double imposition qui pourraient en résulter soient réduits au minimum, sauf lorsque le comportement du contribuable dénote une intention de déguiser un dividende en vue d'échapper à la retenue à la source. En outre, il est recommandé aux pays qui sont en train de définir ou de modifier leur politique dans ce domaine de tenir compte des difficultés mentionnées ci-dessus.

4.73 Certains pays pratiquant l'ajustement secondaire offrent au contribuable qui a bénéficié de l'ajustement primaire une autre option : il pourra éviter l'ajustement secondaire en faisant rapatrier l'excédent de bénéfices pour le groupe multinational dont il fait partie afin de mettre ses comptes en conformité avec l'ajustement primaire. Ce rapatriement peut prendre la forme de l'ouverture d'un compte clients ou de la reclassification d'autres transferts, par exemple comme versement de dividendes lorsque l'ajustement est effectué entre une société-mère et sa filiale, comme paiement d'un prix de transfert additionnel (lorsque le prix initial était trop faible) ou comme remboursement d'une partie d'un prix de transfert (lorsque le prix initial était trop élevé).

4.74 Lorsqu'un rapatriement implique la reclassification d'un versement de dividendes, le montant du dividende (jusqu'à concurrence de l'ajustement primaire) est déduit du revenu brut du bénéficiaire (puisque'il aura déjà été pris en compte lors de l'ajustement primaire). En conséquence, le bénéficiaire perd un crédit d'impôt indirect (ou le bénéfice d'une exonération fiscale du dividende en régime d'exonération) et le crédit d'impôt au titre de la retenue à la source qui avait été accordé pour le dividende.

4.75 Lorsque le rapatriement se traduit par l'ouverture d'un compte client, les rectifications des flux effectifs de trésorerie seront étalées dans le temps, la législation interne pouvant toutefois limiter le délai dans lequel ce compte peut être apuré. Cela revient à recourir à un prêt hypothétique comme transaction secondaire pour tenir compte de l'excédent de bénéfices se trouvant entre les mains de l'une des parties à la transaction entre entreprises associées. Les intérêts courant sur ce compte peuvent cependant avoir eux-mêmes des conséquences sur le plan fiscal, ce qui peut être un facteur de complication, selon la date à laquelle ils commencent à courir en droit interne (comme on l'a vu au paragraphe 4.68). Certains pays peuvent

être disposés à renoncer à taxer les intérêts courant sur ces comptes dans le cadre d'un accord entre autorités compétentes.

4.76 En cas de tentative de rapatriement, la question se pose de savoir comment enregistrer de tels paiements ou arrangements dans la comptabilité du contribuable qui rapatrie les paiements effectués à l'entreprise qui lui est associée de sorte que celle-ci, comme l'administration fiscale du pays en question, soit informée du fait qu'un rapatriement a eu lieu ou a été mis en place. L'enregistrement effectif des sommes rapatriées dans les comptes de l'entreprise à laquelle le rapatriement est demandé dépendra en définitive de la forme que prend ce rapatriement. Par exemple, lorsqu'un dividende perçu doit être considéré par l'administration fiscale qui effectue l'ajustement primaire et par le contribuable qui perçoit ce dividende comme le rapatriement en question, il n'est pas forcément nécessaire que ce type d'opération soit expressément enregistré dans les comptes de l'entreprise associée qui effectue ce versement, dans la mesure où une telle opération peut être sans incidence sur le montant ou la qualification du dividende qui est entre ses mains. En revanche, lorsqu'un compte client est constitué, le contribuable qui enregistre ce compte, de même que l'administration fiscale du pays concerné, devront être conscients du fait qu'il porte sur un rapatriement, de sorte que l'on puisse clairement identifier tous les remboursements effectués à l'aide de ce compte ou les intérêts de la dette en cours et les traiter conformément à la législation interne de ce pays. En outre, des problèmes peuvent se poser en ce qui concerne les gains et pertes de change.

4.77 Comme, à l'heure actuelle, la plupart des pays membres de l'OCDE n'ont pas beaucoup d'expérience en matière de rapatriement, il est recommandé d'examiner les accords entre contribuables et administrations fiscales en vue d'un rapatriement dans le cadre de la procédure amiable lorsqu'elle a été mise en œuvre en ce qui concerne l'ajustement primaire correspondant.

(Amendé le 16 juillet 2009)

D. Contrôles fiscaux simultanés

i) Définition et cadre général

4.78 Le contrôle fiscal simultané est une forme d'assistance mutuelle, utilisée dans un grand nombre d'affaires relatives à des transactions internationales, qui permet à deux pays ou plus de coopérer dans des enquêtes fiscales. Les contrôles fiscaux simultanés peuvent être

particulièrement utiles lorsque l'accès à des renseignements qui se trouvent dans un pays tiers est déterminant pour une enquête fiscale, car ils accélèrent et facilitent en général l'échange de renseignements. Traditionnellement, les contrôles fiscaux simultanés concernent essentiellement, dans le domaine des prix de transfert, les affaires dans lesquelles l'interposition de paradis fiscaux masque la véritable nature des opérations. Certains suggèrent toutefois que, dans les affaires complexes de prix de transfert, les contrôles simultanés jouent un plus grand rôle, de manière à améliorer la qualité des données dont les administrations fiscales participantes ont besoin pour analyser les prix de transfert. Ils considèrent également que les contrôles simultanés sont à même de réduire les possibilités de double imposition économique, d'abaisser le coût que l'application de la réglementation fiscale représente pour le contribuable et d'accélérer la solution des problèmes. Lorsqu'un contrôle simultané aboutit à un redressement, les deux pays concernés doivent s'efforcer d'aboutir à un résultat permettant d'éviter la double imposition de l'ensemble du groupe multinational.

4.79 Les contrôles fiscaux simultanés sont définis dans la partie A de l'Accord modèle de l'OCDE pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés ("Accord Modèle OCDE"). Selon cet accord, un contrôle fiscal simultané est un "contrôle entrepris en vertu d'un accord par lequel deux ou plusieurs États contractants conviennent de contrôler simultanément et de manière indépendante, chacun sur son territoire, la situation fiscale d'un (de plusieurs) contribuable(s) qui présente pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus". Cette forme d'assistance mutuelle n'est pas censée remplacer la procédure amiable. Tout échange de renseignements qui résulte d'un tel contrôle simultané continue de s'effectuer par l'intermédiaire des autorités compétentes, moyennant toutes les mesures de sauvegarde prévues dans ce type d'échange. On trouvera des renseignements pratiques sur les contrôles fiscaux simultanés dans le module concerné du Manuel sur l'échange de renseignements approuvé par le Comité des affaires fiscales le 23 janvier 2006 (voir <http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual>).

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.80 Bien que des dispositions calquées sur l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE puissent constituer la base juridique nécessaire pour la réalisation de contrôles simultanées, les autorités compétentes concluent souvent des accords ad hoc qui définissent les objectifs de leurs programmes de contrôles fiscaux simultanés et les modalités pratiques de ces contrôles et de l'échange de renseignements. Une fois qu'un accord fixant les grandes lignes à suivre a été conclu et que certaines affaires ont été sélectionnées, les fonctionnaires des services fiscaux de chaque État procèdent séparément à leurs contrôles dans leur

propre juridiction et conformément à leur droit et à leurs pratiques administratives.

ii) *Fondement juridique des contrôles fiscaux simultanés*

4.81 Les contrôles fiscaux simultanés entrent dans le champ des dispositions prévues en matière d'échange de renseignements à l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Cet article régit la coopération entre les autorités compétentes des États contractants sous forme d'échanges de renseignements nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la convention ou de leur droit interne relatives aux impôts couverts par la convention. L'article 26 et les Commentaires ne limitent pas les possibilités d'assistance aux trois méthodes d'échange de renseignements mentionnées dans les Commentaires (échange sur demande, échange automatique et échange spontané de renseignements).

4.82 Les contrôles fiscaux simultanés peuvent être autorisés en dehors du cadre des conventions de double imposition. A titre d'exemple, l'article 12 de la Convention nordique d'assistance mutuelle en matière fiscale régit l'échange de renseignements et l'assistance en matière de recouvrement entre les pays nordiques et ouvre la possibilité de procéder à des contrôles fiscaux simultanés. Cette convention définit des Principes directeurs communs pour la sélection des affaires et l'exécution des contrôles simultanés. La Convention conjointe du Conseil de l'Europe et de l'OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale prévoit elle aussi expressément à son article 8 la possibilité de contrôles fiscaux simultanés.

4.83 Dans tous les cas, les renseignements obtenus par l'administration fiscale d'un État doivent être traités de façon confidentielle dans le cadre du droit interne et ne peuvent être utilisés qu'à certaines fins de nature fiscale et être divulgués qu'à certaines personnes et autorités intervenant dans des affaires fiscales définies de façon précise et couvertes par la convention fiscale ou l'accord d'assistance mutuelle. Les contribuables concernés sont normalement avisés que le contrôle fiscal dont ils feront l'objet est un contrôle fiscal simultané et dans certains pays ils ont le droit d'être informés lorsque les administrations fiscales envisagent un contrôle fiscal simultané ou lorsque des informations seront transmises conformément à l'article 26. Dans ces cas, l'autorité compétente doit faire connaître à son homologue étranger qu'une telle divulgation aura lieu.

iii) *Contrôles fiscaux simultanés et prix de transfert*

4.84 Les différences qui existent d'un pays à l'autre quant aux délais dans lesquels les contrôles doivent être effectués ou l'imposition doit être

liquidée et également quant aux exercices fiscaux susceptibles de donner lieu à un contrôle peuvent entraver considérablement la sélection des affaires de prix de transfert en vue d'un contrôle simultané. Toutefois, ces problèmes peuvent être atténués si les autorités compétentes se communiquent suffisamment tôt leurs calendriers de contrôle, de façon à pouvoir déterminer dans quels cas les périodes de contrôle fiscal coïncident et à synchroniser les périodes futures de contrôle. Certains pays ont constaté qu'une telle communication des calendriers de contrôle était certes très utile, mais qu'une présentation plus complète des problèmes justifiant un contrôle simultané augmentait très nettement les chances de voir l'autre partie accepter une proposition.

4.85 Dès lors qu'un dossier a été retenu pour un contrôle fiscal simultané, il est habituel que les fonctionnaires des services fiscaux se rencontrent pour planifier et coordonner le contrôle simultané et en suivre de près les résultats. Surtout lorsque l'affaire est complexe, des rencontres entre les fonctionnaires concernés peuvent aussi se tenir en présence du contribuable afin de clarifier certains éléments de fait. Dans les pays où le contribuable a le droit d'être consulté avant la transmission d'informations à une autre administration fiscale, cette procédure devrait également être suivie dans le cadre d'un contrôle simultané. Dans ce cas, l'administration fiscale en question devrait informer, avant le déclenchement du contrôle simultané, ses partenaires conventionnels de l'obligation qui lui incombe.

4.86 Les contrôles fiscaux simultanés peuvent constituer un moyen utile pour déterminer correctement les obligations fiscales d'entreprises associées lorsque, par exemple, il y a partage ou imputation des coûts et lorsque les bénéfices sont répartis entre des contribuables de différentes juridictions fiscales ou, plus généralement, lorsque des problèmes de détermination des prix de transfert interviennent. Les contrôles fiscaux simultanés peuvent faciliter l'échange de renseignements relatifs aux pratiques des entreprises multinationales, à des transactions complexes, aux accords de partage des coûts et aux méthodes de répartition des bénéfices dans des domaines particuliers comme les transactions sur titres ou marchandises à l'échelle mondiale ou les transactions financières innovatrices. Grâce aux contrôles fiscaux simultanés, les administrations fiscales seront mieux au fait des activités d'ensemble d'une entreprise multinationale et mieux à même de comparer et de vérifier des transactions internationales. Les contrôles fiscaux simultanés peuvent également contribuer à l'échange de renseignements à l'échelle d'une branche d'activité, en vue de mieux connaître le comportement des contribuables, les pratiques et les tendances dans un secteur et d'obtenir d'autres informations pouvant être utiles au-delà des affaires spécifiques donnant lieu à un contrôle simultané.

4.87 L'un des objectifs des contrôles fiscaux simultanés est de faire mieux respecter la réglementation concernant les prix de transfert. En effet, il peut être difficile pour une administration fiscale d'obtenir les renseignements nécessaires et de déterminer les éléments de fait qui s'attachent par exemple aux conditions dans lesquelles des entreprises associées de deux pays ou plus fixent leurs prix de transfert pour leurs transactions, surtout si les contribuables qui relèvent de sa compétence ne coopèrent pas ou ne fournissent pas en temps utile les informations nécessaires. Les contrôles fiscaux simultanés permettent aux administrations fiscales d'établir plus rapidement, plus efficacement et à moindres frais ces éléments de fait.

4.88 Cette procédure permet également de déceler suffisamment tôt d'éventuels différends en matière de prix de transfert, de façon à minimiser le contentieux. Sur la base des renseignements recueillis au cours d'un contrôle fiscal simultané, les fonctionnaires des services fiscaux participants ont en effet la possibilité d'examiner leurs divergences à propos des conditions de détermination des prix de transfert entre les entreprises associées et d'aplanir ces divergences. En cas de contrôle fiscal simultané, les fonctionnaires concernés doivent, dans toute la mesure du possible, arriver à des constatations convergentes pour ce qui est de l'établissement et de l'appréciation des faits se rapportant aux transactions entre les entreprises associées, en consignnant le cas échéant leurs désaccords quant à l'analyse des éléments de fait et toute divergence ayant trait au traitement juridique des conditions de détermination des prix de transfert entre les entreprises associées. Ces constatations peuvent servir de base à des procédures amiables ultérieures et sont susceptibles d'éviter les problèmes qui se posent lorsqu'un pays contrôle un contribuable longtemps après que l'autre État contractant a définitivement liquidé l'impôt de l'entreprise associée concernée. On peut ainsi, par exemple, éviter certaines des difficultés auxquelles se heurte la procédure amiable par manque de renseignements pertinents.

4.89 Dans certains cas, le contrôle fiscal simultané débouche sur un accord entre les administrations fiscales participantes au sujet des conditions de détermination des prix de transfert des transactions entre les entreprises associées. Lorsqu'un accord est obtenu, un ajustement corrélatif peut être effectué suffisamment tôt, de sorte qu'on peut éviter au maximum la prescription et la double imposition économique. En outre, si l'accord concernant les prix de transfert entre entreprises associées est approuvé par le contribuable, chacun s'épargnera un contentieux long et onéreux.

4.90 Même si les administrations fiscales ne parviennent pas à s'entendre lors d'un contrôle fiscal simultané sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées, l'Accord modèle de l'OCDE prévoit la

possibilité, pour l'une des entreprises associées, de présenter une demande d'ouverture d'une procédure amiable en vue d'éviter la double imposition plus tôt qu'en l'absence de contrôle fiscal simultané. Dans ce cas, le contrôle fiscal simultané permet de réduire sensiblement le délai entre les redressements effectués par l'administration fiscale et la mise en œuvre d'une procédure amiable. De plus, l'Accord modèle de l'OCDE repose sur l'idée qu'un contrôle fiscal simultané peut faciliter la procédure amiable, parce que les administrations fiscales pourront rassembler des éléments de fait plus complets pour les redressements susceptibles de donner lieu de la part d'un contribuable à une demande de procédure amiable. Grâce aux constatations des administrations fiscales concernant l'établissement et l'appréciation des faits ainsi que le traitement fiscal envisagé, la mise en œuvre de la procédure amiable sera sensiblement améliorée et les autorités compétentes pourront parvenir plus facilement à un accord.

4.91 Les entreprises associées peuvent également tirer avantage d'un contrôle fiscal simultané en ce qu'il leur fera gagner du temps et économiser des ressources du fait de la coordination des enquêtes des administrations fiscales concernées et de l'élimination de doubles emplois. En outre, l'intervention simultanée de deux administrations fiscales ou plus dans le contrôle des prix de transfert entre des entreprises associées offre la possibilité à une entreprise multinationale de jouer un rôle plus actif dans le règlement des problèmes que posent les prix de transfert. En présentant les faits et arguments pertinents à chaque administration fiscale participante durant le contrôle fiscal simultané, les entreprises associées pourront en effet éviter des malentendus et faciliter le travail parallèle de détermination et d'évaluation de leurs conditions de prix de transfert accompli par les administrations fiscales concernées. Ainsi, les entreprises associées pourront savoir suffisamment tôt à quoi s'en tenir pour leurs prix de transfert (voir paragraphe 4.78).

iv) *Recommandation concernant l'utilisation des contrôles fiscaux simultanés*

4.92 Devant le recours croissant aux contrôles fiscaux simultanés entre pays membres de l'OCDE, le Comité des affaires fiscales a jugé utile d'établir un Accord modèle de l'OCDE pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés, à l'intention des pays qui peuvent et veulent s'engager dans ce type de coopération. Le 23 juillet 1992, le Conseil de l'OCDE a recommandé aux pays membres d'utiliser cet accord modèle, qui contient des Principes directeurs sur les aspects juridiques et pratiques de cette forme de coopération.

4.93 Compte tenu de l'internationalisation croissante des échanges et des activités industrielles et commerciales et de la complexité des opérations des entreprises multinationales, les problèmes liés aux prix de transfert jouent un rôle de plus en plus important. Les contrôles fiscaux simultanés peuvent atténuer les difficultés auxquelles se heurtent les contribuables et les administrations fiscales dans le domaine de la fixation des prix de transfert des entreprises multinationales. Il est donc recommandé de recourir plus souvent aux contrôles fiscaux simultanés, en matière de prix de transfert et de faciliter l'échange de renseignements ainsi que le déroulement des procédures amiables. Dans le cadre d'un contrôle simultané, si un redressement intervient, les deux pays concernés doivent s'efforcer d'éviter la double imposition du groupe multinational.

E. Régime de protection

i) Introduction

4.94 L'application du principe de pleine concurrence, exige la recherche de très nombreux éléments de fait et comporte souvent une large marge d'appréciation. Elle laisse place à l'incertitude et peut imposer aux contribuables et aux administrations fiscales une lourde charge administrative, que la complexité des réglementations et des formalités que doivent respecter les contribuables peuvent encore aggraver. C'est pourquoi les pays membres de l'OCDE ont été amenés à s'interroger sur l'opportunité d'instaurer des régimes de protection dans le domaine des prix de transfert.

ii) Définition et finalité des régimes de protection

4.95 Les difficultés que suscite l'application du principe de pleine concurrence peuvent être atténuées si dans certains cas les contribuables peuvent se conformer, pour leurs prix de transfert, à un ensemble de règles simples et si les prix de transfert ainsi fixés sont automatiquement acceptés par l'administration fiscale nationale. C'est ce qu'on appelle un "régime de protection". En matière fiscale, un régime de protection est une réglementation qui s'applique à une catégorie donnée de contribuables exemptés de certaines obligations édictées par la législation fiscale et bénéficiant d'un régime exceptionnel, souvent plus simple. Dans le cas particulier des prix de transfert, l'éventail des règles administratives applicables à un régime de protection se situe entre l'exonération totale des contribuables concernés de l'obligation de se conformer à la législation nationale en matière de prix de transfert et l'obligation de se conformer à diverses règles de procédure pour pouvoir bénéficier du régime de

protection. Il peut s'agir, par exemple, d'imposer au contribuable qu'il établisse ses prix de transfert ou ses résultats d'une certaine manière (en appliquant par exemple une méthode simplifiée de fixation des prix de transfert prescrite par l'administration fiscale), ou de l'astreindre à la fourniture de certains renseignements ou à la tenue de certains comptes pour ses transactions avec des entreprises associées. Avec un régime de protection, l'administration fiscale doit s'investir davantage, puisqu'il faudra assurer le suivi du respect des règles de procédure par le contribuable.

4.96 On peut distinguer pour les régimes de protection deux variantes du point de vue du régime des transactions du contribuable avec des entreprises associées: soit certaines transactions échapperont à l'application des réglementations en matière de prix de transfert (en particulier grâce à la fixation de seuils), soit la réglementation sera simplifiée (par exemple grâce à la fixation de fourchettes dans lesquelles devront s'inscrire les prix ou les bénéfiques). Les autorités fiscales devront en tant que de besoin réviser et rendre publics périodiquement ces deux modes de délimitation des régimes de protection. Les régimes de protection ne comportent pas de procédure par laquelle une administration fiscale et un contribuable s'entendent par avance sur la fixation du prix de transfert pour des transactions avec des entreprises associées ("accords préalables en matière de prix de transfert") ; ce mécanisme sera commenté à la section E du présent chapitre. On ne traitera pas non plus dans cette section des dispositions fiscales destinées à empêcher l'endettement "excessif" d'une filiale étrangère (règles relatives à la "sous-capitalisation"), qui seront évoquées au chapitre X du présent rapport.

4.97 Les régimes de protection soulèvent des problèmes importants du point de vue du risque d'arbitraire que peut engendrer la détermination des prix de transfert par les contribuables admis à bénéficier de ces régimes, des possibilités de planification fiscale et du risque de double imposition lié à une éventuelle non-conformité des régimes d'exception au principe de pleine concurrence.

iii) Éléments en faveur de l'utilisation de régimes d'exception

4.98 Les principaux objectifs des régimes de protection sont les suivants: simplifier, pour les contribuables admis à en bénéficier, la mise en conformité avec la réglementation aux fins de l'application du principe de pleine concurrence aux transactions avec des entreprises associées ; donner à une catégorie de contribuables l'assurance que le prix imputé ou perçu au titre de transactions avec des entreprises associées sera accepté par l'administration fiscale sans vérification particulière ; alléger la tâche de l'administration fiscale en ce qu'elle n'aura pas à procéder à des vérifications et

à des contrôles auprès de ces contribuables en ce qui concerne leurs prix de transfert.

a) Allègement des obligations

4.99 La mise en œuvre du principe de pleine concurrence peut exiger la collecte et l'analyse de données difficiles à obtenir et/ou à évaluer. Dans certains cas, la complexité de ces opérations peut être disproportionnée par rapport à la taille de la société ou au volume de ses transactions avec des entreprises associées.

4.100 Les régimes de protection pourraient sensiblement faciliter le respect des obligations en exemptant les contribuables de certaines dispositions. Conçu comme une commodité, un régime de protection confère plus de souplesse, surtout lorsqu'il n'existe pas de prix de pleine concurrence correspondants ou comparables. Dans le cadre d'un régime de protection, le contribuable connaîtrait par avance la fourchette de prix ou de marge bénéficiaire que doit respecter l'entreprise pour bénéficier de ce régime. Il suffirait au contribuable d'appliquer une méthode simplifiée, essentiellement une mesure de la rentabilité, qui lui épargnerait la recherche d'éléments de comparaison et lui permettrait donc d'économiser le temps et les ressources qui auraient dû être consacrés à la détermination des prix de transfert.

b) Certitude

4.101 Un autre avantage des régimes de protection résiderait dans la certitude que les prix de transfert du contribuable seront acceptés par l'administration fiscale. Les contribuables admis au bénéfice du régime de protection auraient l'assurance qu'ils ne seront pas soumis à une vérification ou à un redressement liés à leurs prix de transfert. L'administration fiscale accepterait automatiquement, sans autre examen, tout prix ou résultat dépassant un seuil minimum ou s'inscrivant dans une fourchette préétablie. A cet effet, les contribuables pourraient se voir indiquer les paramètres permettant d'obtenir un prix de transfert ou un résultat acceptable pour l'administration fiscale. Il pourrait s'agir, par exemple, d'un barème de marge commerciale ou d'indicateurs de bénéfices propres à un secteur.

c) Simplification administrative

4.102 Un régime de protection simplifierait la tâche de l'administration fiscale. Une fois défini le groupe de contribuables admis au bénéfice du régime de protection, ces contribuables ne nécessiteraient plus qu'une vérification minimale de leurs prix de transfert et des résultats de leurs

transactions avec des entreprises associées. L'administration fiscale pourrait alors affecter davantage de ressources au contrôle d'autres transactions et d'autres contribuables.

iv) *Problèmes posés par l'utilisation des régimes de protection*

4.103 L'existence d'un régime de protection pour une catégorie donnée de contribuables pourrait avoir un certain nombre de conséquences négatives, que les administrations fiscales doivent apprécier soigneusement par rapport aux avantages qu'elles en attendent. Ces préoccupations résultent du fait que :

- a) l'application du régime de protection dans un pays donné peut non seulement influencer sur le calcul de l'impôt dans ce pays, mais aussi se répercuter sur le calcul de l'impôt pour les entreprises associées d'autres pays ;
- b) il est difficile de définir des critères satisfaisants pour les régimes de protection, qui peuvent donc aboutir à des prix ou résultats non conformes au principe de pleine concurrence.

Ce problème peut être étudié sous plusieurs angles.

4.104 Dans le cadre d'un régime de protection, les contribuables peuvent être exemptés de l'obligation d'appliquer une méthode particulière de détermination des prix, voire d'utiliser une méthode quelconque de détermination des prix à des fins fiscales. Lorsqu'un régime de protection impose une méthode simplifiée de détermination des prix de transfert, il est peu probable que cette méthode corresponde dans tous les cas à celle qui est la plus appropriée à la situation concrète d'un contribuable soumis aux règles de droit commun en matière de détermination des prix de transfert. Par exemple, un régime de protection peut comporter une marge bénéficiaire minimale en pourcentage dans le cadre d'une méthode de bénéfices, alors que le contribuable aurait pu utiliser la méthode du prix comparable sur le marché libre ou d'autres méthodes fondées sur les transactions.

4.105 Dans ce cas, on pourrait considérer qu'il y a incompatibilité avec le principe de pleine concurrence, qui exige l'utilisation d'une méthode de détermination des prix conforme aux conditions que des parties indépendantes réalisant des transactions comparables auraient convenues sur le marché libre dans une situation comparable. Certains secteurs, pour lesquels les biens, matières premières ou services sont normalisés et les prix de marché sont largement connus, comme le secteur du pétrole ou les

industries extractives ou encore le secteur des services financiers, pourraient fort bien appliquer un régime de protection très précis et dérogeant donc moins au principe de pleine concurrence. Mais même dans ces secteurs on observe un vaste éventail de résultats qu'un régime de protection ne parviendrait probablement pas à prendre en compte de façon acceptable pour l'administration fiscale. De plus, l'existence de prix du marché publiés faciliterait sans doute l'utilisation d'une méthode fondée sur les transactions, auquel cas un régime de protection pourra être superflu.

4.106 A supposer même que la méthode de détermination des prix imposée par un régime de protection soit adaptée à certaines situations concrètes, l'application du régime de protection sacrifie la précision au niveau de la déclaration des prix de transfert. Cela tient à la nature même des régimes de protection, car les prix de transfert sont principalement établis avec ces régimes par référence à un objectif normalisé et non en fonction des situations individuelles dans lesquelles s'inscrivent les transactions, élément caractéristique du principe de pleine concurrence. Il s'ensuit que les prix ou résultats conformes à l'objectif normalisé ne sont pas toujours conformes aux prix ou résultats de pleine concurrence.

4.107 Les régimes de protection risquent d'être arbitraires dès lors qu'ils ne correspondent que rarement avec précision aux diverses situations concrètes des entreprises, même lorsqu'elles appartiennent au même secteur ou à la même branche d'activité. On ne pourrait remédier que très difficilement à ce caractère arbitraire, en affectant de nombreux agents qualifiés à la collecte, la vérification et la mise à jour permanente de tout un ensemble de renseignements relatifs à l'évolution des prix et des modalités de fixation des prix. Il faudra que l'administration fiscale obtienne les informations pertinentes pour définir les paramètres du régime de protection et en assurer le suivi ; ce sera pour elle une lourde charge, parce que ces informations risquent de ne pas être faciles à obtenir et que des enquêtes approfondies sur les modalités de détermination des prix de transfert pourront être nécessaires. Or, l'ampleur des recherches indispensables pour définir les paramètres d'un régime de protection qui soit suffisamment précis pour répondre au principe de pleine concurrence risque de remettre en cause l'un des objectifs des régimes de protection, à savoir la simplification du travail administratif.

a) *Risque de double imposition et difficultés pour la procédure amiable*

4.108 Du point de vue pratique, le problème majeur que posent les régimes de protection réside dans leur impact sur le plan international. En effet, les régimes de protection peuvent influencer sur la stratégie de

détermination des prix des sociétés. L'existence d'"objectifs" fixés par un régime de protection peut inciter les contribuables à modifier les prix qu'ils auraient pratiqués dans d'autres circonstances à l'égard d'entreprises associées, et ce afin d'accroître leurs bénéfices de manière à se conformer aux objectifs et à éviter ainsi la vérification de leurs prix de transfert. Le risque de majoration du revenu imposable dans le pays accordant le régime de protection augmente lorsque ce pays sanctionne lourdement la minoration ou la non-communication de documents, ce qui incite encore davantage les contribuables à faire en sorte que leurs prix de transfert soient acceptés sans autre examen.

4.109 Les contribuables peuvent apprécier la certitude que leur procure un régime de protection au point de relever les prix facturés à des entreprises associées afin d'être admis au bénéfice de ce régime, alors même que ces prix de transfert seront supérieurs aux prix de pleine concurrence qu'ils auraient pratiqués compte tenu de leur situation particulière. Dans ce cas, le régime de protection peut se révéler avantageux pour l'administration fiscale qui l'accorde, puisque les contribuables résidents déclareront davantage de revenus imposables. En revanche, le régime de protection pénalisera à la fois les entreprises associées et leurs administrations fiscales, puisque ces entreprises déclareront moins de bénéfices et de revenus imposables. On se trouve donc devant un problème de partage correct des recettes fiscales entre pays.

4.110 En effet, dans de tels cas, l'administration fiscale du pays défavorisé par ce régime peut ne pas être prête à accepter les prix facturés à ses contribuables à l'occasion de transactions avec des entreprises associées du pays accordant le régime de protection. Ces prix peuvent différer de ceux obtenus avec les méthodes de calcul des prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence. On peut alors penser que l'administration fiscale étrangère va contester les prix résultant de l'application du régime de protection, avec le risque pour le contribuable de subir une double imposition.

4.111 A première vue, on peut faire valoir que le risque de double imposition va à l'encontre des objectifs de certitude et de simplicité recherchés à l'origine par le contribuable lorsqu'il opte pour le régime de protection. Toutefois, les contribuables peuvent considérer qu'une double imposition limitée constitue un prix acceptable à payer pour ne pas avoir à se conformer à des règles complexes de fixation des prix de transfert.

4.112 Il en résulte que la double imposition peut ne pas être, en soi, un facteur réhibitoire pour les régimes de protection. On peut faire valoir que le contribuable doit seul décider si le risque de double imposition est acceptable, en optant ou en n'optant pas pour le régime de protection. Mais,

pour que les contribuables se déterminent clairement en fonction de cet arbitrage, il faut que le pays offrant le régime de protection fasse savoir clairement s'il interviendra ou n'interviendra pas pour atténuer la double imposition pouvant résulter de l'utilisation du régime de protection. Le régime de protection permettant au contribuable d'éviter tout examen ou contrôle ultérieur des prix de transfert résultant de son application et les prix ou résultats obtenus n'étant par définition, qu'une approximation de ceux qu'on obtiendrait en appliquant le principe de pleine concurrence, il est tout à fait normal que le contribuable soit prêt, lorsqu'il opte pour un régime de protection, à supporter la double imposition internationale que pourra entraîner la non-acceptation, par une administration fiscale étrangère, des prix de transfert pratiqués dans le cadre du régime de protection. Il en résulte en toute logique que le contribuable, optant pour un régime de protection, devrait en général se voir refuser le droit de porter devant les autorités compétentes des cas de double imposition lorsque l'utilisation du régime de protection aboutit à une double imposition internationale. L'allègement de la double imposition imputable au choix d'un régime de protection par un contribuable ne devrait être accordé dans le pays étranger que si le contribuable peut démontrer que les résultats obtenus par application du régime de protection sont conformes au principe de pleine concurrence.

4.113 Toutefois, l'ajustement des prix de transfert par l'administration fiscale deviendra plus complexe lorsqu'une multinationale a opté pour un régime de protection dans un autre pays, parce que le contribuable contestera probablement l'ajustement pour éviter une double imposition. Sachant que les procédures amiables ne permettent généralement pas d'ajuster à la baisse les prix ou les résultats fixés dans le cadre d'un régime de protection, l'application d'un tel régime risque donc d'avoir des effets négatifs pour l'administration fiscale des pays étrangers.

4.114 L'adoption de régimes de protection dans un pays peut obliger les administrations fiscales des autres pays à examiner la politique de fixation des prix de transfert de l'ensemble des entreprises associées à des entreprises qui ont opté pour un régime de protection, afin de détecter tous les cas éventuels de non-conformité au principe de pleine concurrence. Sinon, il pourra y avoir un transfert de recettes fiscales de ces pays au profit du pays accordant le régime de protection. En conséquence, la simplification administrative obtenue par l'administration fiscale du pays accordant le régime de protection l'est aux dépens des autres pays qui, pour préserver leur base d'imposition, devront déterminer systématiquement si les prix ou résultats autorisés dans le cadre du régime de protection sont compatibles avec ceux qui seraient obtenus en application de leurs propres règles en matière de prix de transfert. Le travail administratif que s'est épargné le pays accordant le régime de protection se trouve ainsi reporté sur les autres pays.

4.115 Les risques de double imposition n'existent pas uniquement lorsqu'un seul pays adopte un régime de protection. L'adoption d'un régime de protection par plusieurs pays n'évitera pas la double imposition si chaque pays adopte des approches et des méthodes contradictoires. Les paramètres retenus dans les régimes de protection de deux pays pour telle ou telle branche d'activité seront sans doute différents, car chaque pays voudra préserver ses recettes fiscales. En théorie, une coordination internationale pourrait parvenir au degré d'harmonisation des systèmes nationaux nécessaire pour empêcher la double imposition. Mais, dans la pratique, il est fort peu probable que deux pays parviennent à harmoniser des régimes de protection contradictoires de façon à éliminer la double imposition.

b) Possibilité de favoriser la planification fiscale

4.116 Les régimes de protection ouvrent également aux contribuables des possibilités de planification fiscale. Les entreprises risquent d'être incitées à modifier leurs prix de transfert de façon à transférer des revenus imposables dans d'autres pays. Cela peut favoriser l'évasion fiscale, dans la mesure où les contribuables mettront en place des mécanismes artificiels pour tirer parti des régimes de protection.

4.117 Si un régime de protection repose sur une moyenne pour un secteur, les contribuables ayant une rentabilité supérieure à la moyenne pourront en tirer parti. Par exemple, une entreprise efficiente pratiquant le prix de pleine concurrence pourra dégager une marge de 15 pour cent sur des ventes à des entreprises associées. Elle aura intérêt à opter pour un régime de protection prévoyant une marge de 10 pour cent. Dans le cadre du régime de protection, elle sera imposée sur un bénéfice minoré, indépendamment du fait que les prix de transfert pour les transactions entre entreprises associées seront sensiblement inférieurs aux prix de pleine concurrence. En conséquence, il y aura transfert de revenu imposable hors du pays. A grande échelle, cela pourra se traduire par une perte de recettes considérable pour le pays offrant le régime de protection. De par la conception même du dispositif, l'administration fiscale n'aura aucun recours pour contrecarrer de tels transferts de bénéfices.

4.118 Les régimes de protection risquent de se traduire par une sous-imposition des revenus à l'échelle internationale, dès lors qu'ils aboutissent à des prix ou des bénéfices ne se rapprochant pas de ceux obtenus en application du principe de pleine concurrence et qu'ils permettent de transférer des revenus imposables vers des pays à faible fiscalité ou des paradis fiscaux.

4.119 Il appartient à chaque pays de décider s'il est disposé à subir une certaine érosion de sa base d'imposition du fait de la mise en œuvre d'un

régime de protection. Les deux éléments fondamentaux pour cet arbitrage sont le champ d'application et l'attrait du régime de protection pour les contribuables, d'une part, et l'érosion des recettes fiscales de l'autre. Plus un régime de protection est attrayant pour les contribuables, plus ceux-ci seront nombreux à opter pour ce régime, ce qui allégera d'autant la tâche de l'administration fiscale. Mais plus le régime de protection est intéressant, plus s'aggrave le risque de perte de recettes fiscales pour cause de minoration de revenus. Quoi qu'il en soit, un tel arbitrage, quels que soient ses coûts ou ses avantages, suppose bien évidemment que l'administration fiscale soit prête à renoncer à une partie de ses prérogatives en matière d'imposition.

c) Problèmes d'équité et d'uniformité

4.120 Enfin, les régimes de protection soulèvent des problèmes d'équité et d'uniformité. En mettant en place un régime de protection, on crée deux ensembles de règles de détermination des prix de transfert ; dans un cas il faut se conformer au principe de pleine concurrence et dans l'autre à des conditions différentes et plus simples. Puisque certains critères doivent nécessairement être fixés pour différencier des autres contribuables ceux qui sont admis au bénéfice du régime de protection, il se peut que, dans certaines circonstances, deux contribuables présentant de grandes similitudes et éventuellement concurrents se situent de part et d'autre du seuil ouvrant droit au régime de protection et soient donc soumis à un traitement fiscal différent : l'un, se conformant aux règles du régime de protection, sera exempté de l'application des obligations de droit commun ; l'autre sera astreint à respecter dans tous les cas le principe de pleine concurrence (soit il traitera en fait dans des conditions de pleine concurrence, soit il sera soumis à une législation sur les prix de transfert fondée sur le principe de pleine concurrence). L'application d'un traitement fiscal préférentiel dans le cadre d'un régime de protection dont bénéficie une catégorie particulière de contribuables risque donc de créer une discrimination et de fausser la concurrence.

v) Recommandations pour l'utilisation des régimes de protection

4.121 L'analyse qui précède suggère que les régimes de protection soulèvent des problèmes fondamentaux, même s'ils peuvent permettre de réaliser un certain nombre d'objectifs en matière de respect et d'administration de la réglementation des prix de transfert. En effet, ils risquent d'avoir des effets pervers sur les décisions de prix des entreprises effectuant des transactions avec des entreprises associées. Ils peuvent aussi

avoir des répercussions négatives sur les recettes fiscales du pays qui applique le régime de protection et sur celles des pays dans lesquels des entreprises associées réalisent des transactions avec des contribuables ayant opté pour un régime de protection. Mais, surtout, les régimes de protection ne sont généralement pas compatibles avec l'application de prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence. Il faut mettre en balance ces inconvénients et les avantages escomptés des régimes de protection, à savoir d'un côté la certitude et la simplicité pour le contribuable et de l'autre l'allègement de la charge administrative pour l'autorité fiscale.

4.122 Le droit commun de la fiscalité ne comporte aucune garantie de certitude pour le contribuable, car l'administration fiscale doit conserver la possibilité de contrôler tous les éléments du calcul de l'impôt sur le revenu du contribuable, notamment dans le domaine des prix de transfert. Fondamentalement, la mise en place d'un régime de protection signifie que l'administration fiscale renonce en partie à ses prérogatives au profit de l'application de règles automatiques. Les administrations fiscales peuvent ne pas être disposées à aller si loin, en jugeant essentiel de conserver la possibilité de vérifier l'exactitude de la charge fiscale et de l'assiette de l'impôt telles qu'elles ont été calculées par le contribuable lui-même. En outre, la simplicité d'application doit souvent être subordonnée à d'autres objectifs de politique fiscale, comme la fourniture de pièces justificatives et le dépôt de déclarations raisonnables et adéquates et la prévention de l'évasion fiscale.

4.123 Par ailleurs, les administrations fiscales disposent sur un plan général d'une grande souplesse pour la mise en œuvre de la législation fiscale. Elles peuvent choisir d'affecter plus de ressources à des dossiers concernant de gros contribuables ou se caractérisant par une proportion importante de transactions entre entreprises associées, en se montrant plus tolérantes à l'égard des petits contribuables. Certes, des pratiques administratives plus souples à l'égard des petits contribuables ne sauraient remplacer un régime formel de protection, mais elles peuvent servir, jusqu'à un certain point, les mêmes objectifs que les régimes de protection. Eu égard aux considérations qui précèdent, des régimes dérogatoires en faveur de certaines catégories de contribuables pour la détermination des prix de transfert ne sont généralement pas jugés souhaitables et la mise en place de régimes de protection n'est donc pas recommandé.

F. Les accords préalables en matière de prix de transfert¹

i) Définition et caractéristiques des accords préalables en matière de prix de transfert

4.124 Un accord préalable en matière de prix de transfert ("APP") est un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période. La procédure d'APP est engagée à l'initiative du contribuable ; elle suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales. L'APP a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert. C'est lorsque les mécanismes traditionnels échouent ou sont difficiles à mettre en œuvre que l'APP se révèle le plus utile. Des Principes détaillées pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix de transfert dans le cadre de la procédure amiable («APP PA») ont été adoptés en octobre 1999 et sont reproduites dans une annexe à cette publication.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.125 L'un des principaux problèmes que pose l'APP est celui de son degré de spécificité. Puisqu'il régira la détermination des prix de transfert du contribuable sur un certain nombre d'années, faut-il par exemple définir uniquement la méthode de détermination des prix de transfert ou fixer des résultats plus spécifiques? D'une manière générale, il faut être très prudent lorsqu'on va au-delà de la méthode de ses modalités d'application et des hypothèses de base, parce que les éléments plus spécifiques se fondent sur des prévisions.

4.126 La fiabilité d'une prévision utilisée dans un APP est fonction à la fois de la nature de cette prévision et des hypothèses clés sur lesquelles elle repose. A titre d'exemple, il ne serait pas raisonnable de considérer que dans des conditions de pleine concurrence le taux d'emprunt à court terme d'une entreprise donnée dans le cadre d'un groupe restera égal à six pour cent les trois années suivantes. Une prévision plus plausible serait que ce taux soit égal au LIBOR majoré d'un pourcentage fixe. Cette prévision serait encore

¹ Des indications additionnelles pour la conclusion d'accords préalables de prix dans le cadre de la procédure amiable («APP PA») sont disponibles en Annexe aux Principes.

plus fiable si l'on ajoutait une hypothèse concernant la notation de l'entreprise (en décidant, par exemple, que la majoration du LIBOR sera modifiée si la notation change).

4.127 Autre exemple : il ne serait pas judicieux de fixer une formule de partage des bénéfices entre entreprises associées si la répartition des fonctions entre les entreprises est appelée à se modifier. Il serait en revanche possible de fixer une telle formule si certaines hypothèses clés permettaient de bien articuler le rôle de chaque entreprise. Dans certains cas, il pourrait même sans doute être possible de formuler une prévision raisonnable au sujet d'un ratio réel de partage des bénéfices approprié si l'on peut s'appuyer sur suffisamment d'hypothèses.

4.128 Pour se prononcer sur le degré de spécificité d'un APP dans chaque cas d'espèce, l'administration fiscale doit bien avoir conscience que ce sont les prévisions concernant l'évolution future des bénéfices envisagée dans l'absolu qui paraissent les moins plausibles. On pourrait certes utiliser comme élément de comparaison les taux de bénéfices d'entreprises indépendantes, mais il est également difficile de les prévoir vu leur fréquente instabilité. La définition d'hypothèses clés pertinentes et l'utilisation de fourchettes peuvent permettre d'obtenir des prévisions plus fiables. Les données rétrospectives concernant la branche d'activité peuvent constituer également une utile référence.

4.129 En résumé, la fiabilité d'une prévision dépend des circonstances de chaque cas d'espèce. Les contribuables et les administrations fiscales doivent prêter une grande attention à la fiabilité des prévisions lorsqu'il s'agit de définir la portée d'un APP. L'APP ne devrait pas comporter de prévisions qui ne sont pas fiables. En général, on pourra formuler une prévision plus fiable pour l'adéquation d'une méthode et de son application, ainsi que pour les hypothèses de base formulées, que pour les résultats futurs (niveau de prix ou des bénéfices).

4.130 Il existe dans certains pays des accords unilatéraux par lesquels l'administration fiscale et le contribuable qui relève de sa compétence s'entendent sans intervention des autres administrations fiscales concernées. Or, un APP unilatéral peut avoir une incidence sur l'impôt dû par des entreprises associées dans d'autres pays. Lorsque les APP unilatéraux sont autorisés, les autorités compétentes des autres pays concernés doivent être informées le plus tôt possible de la procédure, afin qu'elles puissent se prononcer sur l'acceptabilité d'un accord bilatéral dans le cadre de la procédure amiable. En tout état de cause, les pays ne doivent pas stipuler dans un APP unilatéral qu'ils sont susceptibles de conclure avec un contribuable l'obligation pour ce dernier de renoncer à la procédure amiable si un différend portant sur des prix de transfert survient; si un autre pays

opère un ajustement de prix de transfert concernant une transaction ou une question couverte par l'APP unilatéral, le premier pays est encouragé à examiner le bien-fondé d'un ajustement corrélatif et à ne pas considérer que l'APP unilatéral constitue un règlement irréversible.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.131 Du fait des problèmes de double imposition, la plupart des pays préfèrent les APP bilatéraux ou multilatéraux (c'est-à-dire avec un ou plusieurs autres pays) et, en fait, certains pays n'admettent pas les APP unilatéraux (c'est-à-dire les APP entre le contribuable et une seule administration fiscale). La démarche bilatérale (ou multilatérale) a beaucoup plus de chances de réduire le risque de double imposition, d'être équitable pour l'ensemble des administrations fiscales et des contribuables concernés et d'offrir plus de certitude aux contribuables. Par ailleurs, dans certains pays, la législation interne ne permet pas à l'administration fiscale de conclure directement avec le contribuable un accord contraignant, de sorte qu'un APP ne peut être conclu qu'avec l'autorité compétente d'un État partie à une convention dans le cadre de la procédure amiable. Dans les développements qui suivent, on ne prendra pas en compte dans les APP les accords unilatéraux, sauf référence expresse à ce type d'accord.

4.132 Les administrations fiscales peuvent juger les APP particulièrement utiles pour résoudre les problèmes de répartition des bénéfices ou d'imputation de revenus qui se posent dans le contexte des opérations mondiales sur titres et sur marchandises et également ceux qui ont trait aux accords multilatéraux de contribution aux coûts. Les APP peuvent également se révéler fructueux pour régler les problèmes que soulève l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour les problèmes de répartition, les activités des établissements stables et des succursales.

4.133 Les APP, y compris lorsqu'ils sont unilatéraux, diffèrent à certains égards des décisions anticipées traditionnelles que peuvent rendre certaines administrations fiscales. En outre, l'APP prend généralement en compte des éléments de fait, alors que les décisions anticipées traditionnelles se limitent généralement à l'interprétation de points de droit à partir des faits soumis par le contribuable. En cas de décision anticipée traditionnelle, l'administration fiscale ne s'interroge pas sur les faits évoqués par le contribuable, alors que dans le cas d'un APP, il est probable que les faits seront analysés en profondeur. En outre, l'APP porte généralement sur plusieurs transactions, plusieurs catégories de transactions récurrentes ou sur l'ensemble des transactions internationales du contribuable au cours d'une période donnée. Par contre, la décision anticipée traditionnelle ne vaut généralement que pour une transaction donnée.

4.134 La coopération des entreprises associées est vitale pour la réussite des négociations qui aboutiront à l'APP. Par exemple, les entreprises associées devront normalement indiquer aux administrations fiscales la méthode qu'elles jugent la plus appropriée compte tenu de leur situation particulière. Les entreprises associées devront également fournir des documents étayant leurs propositions, par exemple des données concernant le secteur, les marchés et les pays qui seront pris en compte dans l'accord. En outre, les entreprises associées pourront identifier des transactions sur le marché libre qui sont comparables ou similaires à leurs transactions du point de vue des activités économiques exercées et des conditions des prix de transfert -- par exemple pour ce qui est des coûts économiques et des risques encourus, etc. -- et effectuer une analyse fonctionnelle du type de celle décrite au chapitre I du présent rapport.

4.135 En général, les entreprises associées sont autorisées à participer à la procédure d'obtention d'un APP, en présentant le dossier et en négociant avec les administrations fiscales concernées, en leur fournissant les informations nécessaires et en recherchant avec elles un accord en matière de prix de transfert. Du point de vue des entreprises associées, cette possibilité peut paraître offrir des avantages par rapport à la procédure amiable conventionnelle.

4.136 La procédure d'APP achevée, l'administration fiscale devra donner confirmation aux entreprises associées de son ressort qu'aucun ajustement de ses prix de transfert ne sera effectué tant qu'elles se conformeront aux clauses des accords. L'APP devra également comporter, pour les années futures, une clause de révision ou d'annulation se référant éventuellement à une "fourchette" en cas de modification importante des opérations de l'entreprise ou de circonstances économiques imprévisibles (par exemple, des modifications importantes des taux de change) ayant une incidence importante sur la fiabilité de la méthode utilisée lorsque des entreprises indépendantes auraient jugé ces changements importants pour la fixation de leurs prix de transfert.

4.137 Un APP peut porter sur l'ensemble des prix de transfert du contribuable (c'est la solution qui a la préférence de certains pays) ou laisser au contribuable la possibilité de limiter sa demande d'APP à des filiales ou des transactions interentreprises déterminées. En général, l'APP ne s'applique qu'aux exercices futurs et aux transactions futures, sa durée étant fonction de la branche d'activité, des produits ou des transactions en cause. Les entreprises associées pourront limiter leur demande à certains exercices futurs. L'APP pourra également ouvrir la possibilité d'appliquer la méthode convenue de fixation des prix de transfert pour résoudre des problèmes similaires qui se sont posés lors d'exercices antérieurs non prescrits. Mais, pour ce faire, il faudra alors l'accord de l'administration fiscale, du

contribuable et, le cas échéant, de celle de l'État avec lequel une convention fiscale a été conclue.

4.138 Naturellement, chaque administration fiscale partie à l'APP voudra vérifier que les contribuables de son ressort se conforment à l'APP. Elle pourra le faire en général de deux manières. Premièrement, elle pourra exiger du contribuable un rapport annuel faisant état de la conformité de ses prix de transfert aux conditions prévues dans l'APP et montrant la validité des hypothèses de base. Deuxièmement, elle pourra continuer à examiner la situation du contribuable dans le cadre de ses vérifications régulières, sans remettre en question la validité de la méthode. Elle pourra se borner à vérifier les données initiales sur lesquelles s'est fondée la proposition d'APP et à déterminer si celui-ci s'est conformé aux conditions prévues dans l'APP. Elle pourra également vérifier la véracité des informations consignées dans l'APP et dans les rapports annuels et l'application systématique de la méthode retenue. Tout ce qui n'a pas trait à l'APP relèvera de la procédure ordinaire de vérification.

4.139 L'APP devra pouvoir faire l'objet d'une annulation, même rétroactive, en cas de fraude ou de dénaturation d'informations au cours des négociations, ou en cas d'inobservation par le contribuable des conditions prévues dans l'APP. En cas de proposition d'annulation d'un APP, l'administration fiscale qui est à l'origine de la proposition doit informer les autres administrations de son intention et de ses motifs.

ii) *Approches possibles pour des règles juridiques et administratives régissant les accords préalables en matière de prix de transfert*

4.140 Les APP qui font intervenir l'autorité compétente d'un État cocontractant relèvent de la procédure amiable de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, bien qu'ils n'y soient pas expressément mentionnés. Le paragraphe 3 de cet article dispose que les autorités compétentes "s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention". Tout en indiquant que l'article 25 paragraphe 3 vise les difficultés d'ordre général concernant une catégorie de contribuables, le paragraphe 32 des Commentaires reconnaît expressément que ces difficultés ont pu être soulevées à l'occasion d'un cas particulier. Dans un certain nombre de cas, si des APP ont été mis en place, c'est parce que l'application des règles en matière de prix de transfert à une catégorie particulière de contribuables soulève des doutes et des difficultés. L'article 25 paragraphe 3 précise également que les autorités compétentes peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les

cas non prévus par la Convention. Les APP bilatéraux devraient relever de cette disposition parce que l'un de leurs objectifs est d'éviter la double imposition. La Convention prévoit des ajustements des prix de transfert, mais elle n'indique aucune méthode ou procédure particulière, si ce n'est le principe de pleine concurrence de l'article 9. On peut donc considérer que les APP sont autorisés par le paragraphe 3 de l'article 25, car les affaires spécifiques de prix de transfert soumises à un APP ne sont pas visées ailleurs dans la Convention. L'article 26, relatif à l'échange de renseignements, peut également faciliter les APP en instaurant une coopération entre les autorités compétentes sous la forme d'échanges de renseignements.

4.141 Par ailleurs, les administrations fiscales peuvent s'appuyer sur les prérogatives générales qui leur sont conférées en droit interne dans le domaine de l'administration de l'impôt pour conclure des APP. Dans certains pays, l'administration fiscale est habilitée à formuler à l'intention des contribuables des instructions administratives ou de procédures décrivant le régime fiscal des transactions et la méthode adéquate de fixation des prix. Comme on l'a vu ci-dessus, la législation fiscale de certains pays membres de l'OCDE comporte également des dispositions permettant aux contribuables d'obtenir des décisions spécifiques à diverses fins. Même si ces décisions n'ont pas été spécifiquement conçues pour les APP, leur champ d'application est souvent suffisamment large pour les couvrir.

4.142 Certains pays ne peuvent pas, en vertu de leur droit interne, conclure des APP. Toutefois, lorsqu'une convention fiscale comporte une disposition relative à la procédure amiable similaire à l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, les autorités compétentes devraient en général être autorisées à conclure un APP si les problèmes que posent les prix de transfert sont susceptibles d'entraîner une double imposition ou de soulever des difficultés ou des doutes quant à l'interprétation ou à l'application de la Convention. Un tel accord serait juridiquement contraignant pour les deux États et créerait des droits pour le contribuable concerné. Dans la mesure où les conventions de double imposition priment sur le droit interne, l'absence de base juridique en droit interne pour la conclusion d'un APP n'empêchera pas l'application d'un APP au titre de la procédure amiable.

iii) Avantages offerts par les APP

4.143 Un dispositif d'APP peut être très utile pour les contribuables parce qu'il élimine l'incertitude en rendant plus prévisible le régime fiscal des transactions internationales. Dès lors que les conditions à remplir ont été respectées, l'APP constitue pour les contribuables concernés un facteur de

sécurité juridique pour le régime fiscal des opérations régies par l'APP, et ce pour une période fixée à l'avance. Dans certains cas, l'APP comportera une possibilité de prorogation. Il pourra également donner lieu à une renégociation par les administrations fiscales et les contribuables concernés, à son expiration. Grâce à cette sécurité que lui procure l'APP, le contribuable est mieux à même de prévoir ses charges fiscales, ce qui est de nature à favoriser l'investissement.

4.144 Les APP sont l'occasion pour les administrations fiscales et les contribuables de se consulter et de coopérer dans un esprit de concertation. La possibilité qui s'offre d'examiner des problèmes fiscaux complexes dans un cadre plus serein que celui d'une vérification des prix de transfert peut favoriser la libre circulation des informations entre toutes les parties concernées, en vue d'un résultat qui soit juridiquement correct et réalisable dans la pratique. L'absence de confrontation peut également conduire à plus d'objectivité pour l'examen des données et renseignements fournis que dans un cadre plus ou moins contentieux (procès, par exemple). L'étroite concertation et l'étroite coopération nécessaires entre les administrations fiscales pour la mise en œuvre d'un dispositif d'APP se traduisent également par des relations plus étroites entre les pays parties à la convention pour tout ce qui concerne la fixation des prix de transfert.

4.145 L'APP est susceptible d'éviter aux contribuables et aux administrations fiscales les vérifications et les actions en justice longues et coûteuses auxquelles peut donner lieu la fixation des prix de transfert. Lorsqu'un APP a été conclu, les administrations fiscales auront sans doute à consacrer moins de ressources aux contrôles ultérieurs des déclarations d'impôt du contribuable, parce qu'elles seront mieux informées. Il pourra toutefois être difficile de suivre l'application de l'accord. La procédure d'APP peut en elle-même également faire gagner du temps aux contribuables comme aux administrations fiscales par rapport aux vérifications traditionnelles, bien qu'il puisse n'y avoir au total aucun gain net de temps, par exemple dans les pays où la procédure de suivi n'est pas formalisée et où l'existence d'un APP n'a pas d'incidence directe sur le montant des ressources consacrées à la mise en œuvre de la législation fiscale.

4.146 Les APP bilatéraux et multilatéraux réduisent très sensiblement ou éliminent la possibilité de double imposition ou de non-imposition juridiques ou économiques, dès lors que tous les États concernés participent. En revanche, les APP unilatéraux n'apportent pas de certitude pour la réduction de la double imposition, parce que les administrations fiscales qui ont à connaître des transactions régies par ces accords peuvent considérer que la méthode adoptée ne donne pas un résultat conforme au principe de pleine concurrence. En outre, les APP bilatéraux ou multilatéraux peuvent améliorer la procédure amiable en faisant gagner beaucoup de temps pour la

conclusion d'un accord amiable, dans la mesure où les autorités compétentes ont affaire à des données actuelles et non à des données portant sur des exercices antérieurs, dont la collecte peut se révéler difficile et exiger de longs délais.

4.147 Les obligations de communication de renseignements dans le cadre d'un dispositif d'APP et l'esprit de coopération qui préside à la négociation de l'APP peuvent permettre aux administrations fiscales de mieux comprendre certaines opérations internationales complexes auxquelles se livrent les entreprises multinationales. Grâce à un dispositif d'APP, il est possible de mieux connaître et de mieux comprendre les aspects extrêmement techniques et les éléments de fait de certaines opérations, comme les transactions financières à l'échelle mondiale, et les problèmes fiscaux qu'elles soulèvent. L'acquisition de compétences très pointues pour certains secteurs ou certaines catégories sera bénéfique pour les administrations fiscales, qui pourront ainsi rendre un meilleur service aux autres contribuables se trouvant dans des situations similaires. Par le biais d'un dispositif d'APP, les administrations fiscales ont accès à des données sectorielles très utiles et sont à même d'analyser les méthodes de fixation des prix dans un esprit de coopération.

iv) Inconvénients des APP

4.148 Les APP unilatéraux peuvent soulever de sérieux problèmes pour les administrations fiscales comme pour les contribuables. Du point de vue des autres administrations fiscales, des problèmes peuvent se poser si elles sont en désaccord avec les conclusions de l'APP. Du point de vue des entreprises associées, l'un de ces problèmes tient à l'incidence qu'ils peuvent avoir sur leur comportement. Contrairement aux APP bilatéraux ou multilatéraux, les APP unilatéraux risquent de ne pas réduire l'incertitude pour le contribuable concerné ni la double imposition économique ou juridique pour le groupe multinational. Si le contribuable, pour éviter des enquêtes longues et coûteuses sur ses prix de transfert ou des sanctions démesurées, accepte un accord se traduisant par une sur-imputation de revenus au profit du pays avec lequel il conclut l'APP, ce sont les autres pays qui verront s'alourdir leurs charges administratives. Ces motifs ne doivent pas conduire le contribuable à conclure un APP.

4.149 Les APP unilatéraux posent un autre problème, celui de l'ajustement corrélatif. La souplesse qu'offre l'APP peut avoir la conséquence suivante : le contribuable et l'entreprise associée feront en sorte que leurs prix s'inscrivent dans la fourchette autorisée par l'APP. En cas d'APP unilatéral, il faut absolument que cette souplesse préserve le principe de pleine concurrence, puisqu'une autorité compétente étrangère refusera

probablement d'opérer un ajustement corrélatif découlant d'un APP non conforme selon elle, au principe de pleine concurrence.

4.150 L'APP peut présenter un autre inconvénient s'il repose sur des prévisions concernant l'évolution du marché qui ne sont pas fiables, sans comporter les hypothèses clés nécessaires (voir ci-dessus). Pour éviter le risque de double imposition, il faut que le dispositif d'APP reste souple, parce qu'un APP rigide pourra ne pas refléter correctement des conditions de pleine concurrence.

4.151 Un dispositif d'APP risque de faire peser au départ de lourdes contraintes sur les services chargés de la vérification des prix de transfert, puisque les administrations fiscales devront généralement faire appel à des ressources affectées à d'autres missions (par exemple les contrôles, le conseil, le contentieux, etc.). Le contribuable, soucieux de réaliser ses objectifs industriels et commerciaux et de respecter ses calendriers, pourra demander la conclusion d'un APP dans les plus brefs délais et le programme d'APP dans son ensemble dépendra souvent des exigences des milieux d'affaires. Or, il n'y aura pas toujours coïncidence entre ces exigences et le programme de gestion des ressources des administrations fiscales, qui éprouveront des difficultés à mener de front la négociation d'APP et des travaux tout aussi importants. Le renouvellement d'un APP prendra certes probablement moins de temps que sa conclusion initiale. En effet, on pourra essentiellement s'attacher lors du renouvellement à la mise à jour et à l'adaptation des éléments de fait ainsi que des critères et calculs industriels, commerciaux et économiques. Pour éviter une double imposition (ou une non-imposition), il faudra dans le cas d'APP bilatéraux obtenir l'accord des autorités compétentes des deux États contractants pour le renouvellement d'un APP.

4.152 Les APP peuvent présenter un autre inconvénient lorsqu'une administration fiscale a conclu un certain nombre d'APP bilatéraux ne couvrant qu'une partie des entreprises associées d'un groupe multinational. N'aura-t-on pas alors tendance à conclure les APP ultérieurs sur des bases similaires à celles des accords précédents, sans tenir suffisamment compte des conditions prévalant sur d'autres marchés ? Il faut prendre garde à ne pas considérer les résultats d'APP antérieurs comme représentatifs pour tous les marchés.

4.153 On peut craindre également que, de par sa nature même, la procédure d'APP intéresse les contribuables qui se sont toujours acquittés correctement de leurs obligations fiscales. Dans certains pays, l'expérience a montré que, la plupart du temps, les contribuables intéressés par les APP sont les très grandes entreprises qui font l'objet de contrôles périodiques et dont les méthodes de fixation des prix sont examinées de toute manière. La

différence dans la vérification effectuée du prix de transfert porterait sur la date plus que sur le contenu. De même, il n'a pas été démontré que les APP ne présentent un intérêt que pour ces contribuables. En fait, il semble déjà que les contribuables qui ont eu des problèmes avec les administrations fiscales en matière de prix de transfert et qui souhaitent y mettre fin soient souvent intéressés par l'application d'un APP. L'administration fiscale risque donc de consacrer à ces contribuables des ressources et des compétences qu'il serait préférable d'affecter au contrôle de contribuables moins scrupuleux, de façon à réduire le risque de perte de recettes. Il sera sans doute très difficile de parvenir à un équilibre, parce qu'un dispositif d'APP nécessite en général un personnel très expérimenté et souvent spécialisé. Les demandes d'APP peuvent concerner surtout certains domaines ou secteurs, par exemple les transactions financières à l'échelle mondiale, ce qui risque de surcharger le personnel spécialisé que les autorités fiscales ont déjà affecté à ces domaines. Si elles veulent pouvoir faire face à des demandes imprévisibles d'APP de la part de contribuables exerçant leurs activités dans certains secteurs, les administrations fiscales ont besoin de temps pour former des spécialistes de ces secteurs.

4.154 Outre ces préoccupations, un dispositif d'APP mal géré peut se heurter aux écueils éventuels évoqués ci-après. Les administrations fiscales qui recourent aux APP doivent s'employer à éviter ces écueils au fur et à mesure que la pratique des APP se développe.

4.155 A titre d'exemple, un APP pourra exiger des informations sur la branche d'activité et sur le contribuable plus détaillées que celles nécessaires pour la vérification de prix de transfert. Tel ne devrait pas être le cas en principe et les exigences en matière de documentation ne devraient pas être plus lourdes pour un APP que pour une vérification excepté le fait que, dans le cadre d'un APP, l'administration fiscale devra disposer de précisions concernant les prévisions et leurs fondements, alors que ces éléments ne tiennent pas une place essentielle dans le cadre d'un contrôle de prix de transfert, qui porte sur des transactions ayant déjà eu lieu. En fait, comme on l'a vu précédemment, il faudrait s'efforcer de limiter la documentation pour les APP, en la circonscrivant aux éléments qui se rapportent aux pratiques industrielles ou commerciales du contribuable. Il faut que les administrations fiscales reconnaissent que :

- a) les informations accessibles au public concernant les concurrents et les transactions comparables sont limitées;
- b) tous les contribuables n'ont pas les moyens de procéder à une analyse approfondie du marché;

- c) seules les sociétés-mères peuvent être parfaitement informées de la politique de fixation des prix au sein du groupe.

4.156 On peut également craindre qu'un APP permette à l'administration fiscale d'examiner les opérations en cause de façon plus approfondie qu'en cas de vérification des prix de transfert selon les circonstances de l'affaire. Le contribuable devra fournir des renseignements détaillés sur la fixation de ses prix de transfert et se conformer à toute autre obligation que l'administration fiscale lui imposera pour s'assurer du respect des conditions édictées dans l'APP. Mais il n'est pas à l'abri des vérifications normales périodiques auxquelles l'administration fiscale pourra procéder sur d'autres points. Ce n'est pas parce qu'il a conclu un APP que le contribuable échappera obligatoirement à un contrôle de ses opérations de fixation de prix de transfert. Le contribuable pourra avoir encore à démontrer qu'il s'est conformé de bonne foi aux conditions prévues par l'APP, que les principales énonciations de l'APP restent valables, que les données utilisées pour appliquer la méthode retenue étaient correctes, que les hypothèses de base sur lesquelles repose l'APP demeurent exactes et sont systématiquement respectées et que la méthode est appliquée de façon cohérente. Les administrations fiscales devront donc faire en sorte que les procédures d'APP ne soient pas trop lourdes et n'imposent pas aux contribuables des contraintes allant au delà des conditions d'application de l'APP.

4.157 Des problèmes peuvent également se poser si les administrations fiscales font un usage abusif, à des fins de vérification, des renseignements obtenus lors d'un APP. Si le contribuable retire sa demande d'APP ou si celle-ci est rejetée après instruction du dossier, les renseignements non factuels qu'il a fournis dans le cadre de cette demande, tels que les propositions de règlement, les avis, opinions et jugements ne peuvent être considérés comme utilisables à des fins de vérification. En outre, il ne faut pas qu'une demande infructueuse d'APP par un contribuable incite l'administration fiscale à déclencher un contrôle de sa situation.

4.158 Les administrations fiscales doivent également préserver la confidentialité des secrets d'affaires et des autres informations et documents sensibles qui leur sont soumis au cours de la procédure d'APP. Par conséquent, les règles internes concernant la divulgation des informations doivent être appliquées. En cas d'APP bilatéral, il faut que les règles en matière de confidentialité s'appliquent aux États avec lesquels une convention fiscale a été conclue, de manière à empêcher la divulgation au public de données confidentielles.

4.159 Un dispositif d'APP ne pourra pas être utilisé par tous les contribuables parce qu'il met en œuvre une procédure coûteuse et longue et que les petits contribuables ne disposeront généralement pas des ressources

nécessaires. Tel sera en particulier le cas si des experts indépendants doivent intervenir. Les APP risquent donc de ne contribuer à résoudre essentiellement que les affaires de prix de transfert de grande envergure. En outre, un dispositif d'APP exigeant des moyens importants de la part de l'administration fiscale, celle-ci ne pourra probablement satisfaire qu'une partie des demandes. Dans l'évaluation des APP, les administrations fiscales peuvent atténuer ces problèmes potentiels en s'assurant que les renseignements demandés correspondent à l'importance des transactions internationales en cause.

v) *Recommandations*

a) *D'ordre général*

4.160 Depuis que les Principes ont été publiés en 1995, de nombreux pays de l'OCDE ont expérimenté les APP. Ces pays semblent être satisfaits de ce dispositif jusqu'à présent. On peut donc s'attendre à ce que, lorsque les circonstances s'y prêtent, l'expérience des APP se développe. Le succès d'un dispositif d'APP est fonction de plusieurs éléments: le soin apporté à la recherche du degré approprié de spécificité de l'accord, sur la base d'hypothèses clés, la bonne gestion du dispositif et la présence de garde-fous destinés à éviter les écueils évoqués ci-dessus, ce à quoi il faut ajouter la souplesse et l'ouverture d'esprit qui doit présider à cette procédure.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.161 Certains des problèmes que posent les APP du point de vue de leurs modalités et de leur portée exigent une plus grande expérience pour pouvoir être pleinement résolus et faire l'objet d'un accord entre les pays membres, l'un de ces problèmes étant celui des APP unilatéraux. Le Comité des affaires fiscales se propose de suivre de près le développement des APP et d'œuvrer à plus de cohérence dans les pratiques des pays qui utilisent ce dispositif.

(Amendé le 16 juillet 2009)

b) *Champ d'application d'un accord*

4.162 Dans l'examen du champ d'application d'un accord, les contribuables et les administrations fiscales doivent prêter une attention particulière à la fiabilité des prévisions. Il faut en général faire preuve d'une grande prudence lorsque l'APP va au delà de la méthodologie utilisée, de son application et des hypothèses de base. Voir paragraphes 4.124-4.129.

c) Accords unilatéraux ou bilatéraux (multilatéraux)

4.163 Dans la mesure du possible, un APP devrait être conclu bilatéralement ou multilatéralement entre les autorités compétentes via la procédure amiable de la convention correspondante. Dans le cadre d'un APP bilatéral, les contribuables risquent moins de se sentir obligés de conclure un APP ou d'accepter un accord non conforme au principe de pleine concurrence pour éviter des enquêtes coûteuses et longues et d'éventuelles sanctions. En outre, un APP bilatéral réduit sensiblement les risques de non-imposition ou de double imposition des bénéficiaires. De plus, la conclusion d'un APP par le biais de la procédure amiable peut être la seule formule ouverte à l'administration fiscale d'un pays que sa législation interne n'autorise pas à conclure directement avec le contribuable des accords contraignants.

d) Égalité d'accès de tous les contribuables aux APP

4.164 Comme on l'a vu précédemment, la procédure d'APP, de par sa nature, peut de fait limiter son accessibilité, aux gros contribuables. Les contribuables se trouvant dans des situations identiques ne devant pas être traités différemment, on peut se demander ce qu'il en est des principes d'égalité et d'uniformité. Une répartition souple des moyens des administrations fiscales peut remédier à ces préoccupations. Il faudra peut-être également que les administrations fiscales envisagent la possibilité de mettre en place une procédure simplifiée pour les petits contribuables. Les administrations fiscales devraient veiller à adapter les informations recherchées dans l'évaluation des APP à l'importance des transactions internationales en cause.

e) Mise en place d'accords entre les autorités compétentes relatifs aux APP et amélioration des procédures

4.165 Une harmonisation des pratiques concernant les APP entre les pays qui utilisent ce dispositif pourrait être bénéfique aussi bien pour les administrations fiscales que pour les contribuables. Par conséquent, les administrations fiscales des pays concernés pourraient envisager la conclusion d'accords entre autorités compétentes portant sur les APP. Ces accords pourraient fixer des Principes directeurs généraux et certaines modalités pour la mise en œuvre de la procédure amiable lorsque le contribuable a demandé un APP concernant des prix de transfert.

4.166 En outre, les APP bilatéraux devraient répondre à certaines exigences. A titre d'exemple, il faudrait que chacune des administrations fiscales se voie transmettre simultanément les mêmes informations jugées

nécessaires et pertinentes et que la méthode convenue soit conforme au principe de pleine concurrence.

G. Arbitrage

4.167 Les échanges et les investissements s'internationalisant de plus en plus, les différends fiscaux auxquels ils donnent lieu occasionnellement se situent eux aussi de plus en plus sur le plan international. Plus précisément, ils ne mettent plus seulement en cause de simples litiges entre un contribuable et son administration fiscale, mais également des désaccords entre administrations fiscales. Bien souvent, le groupe multinational n'a pas le rôle principal et les véritables protagonistes sont les gouvernements. Bien que traditionnellement, les problèmes de double imposition soient résolus par la procédure amiable, cette procédure ne garantit pas une solution, si, après consultation, les administrations fiscales ne peuvent pas s'entendre d'elles-mêmes et s'il n'existe pas de mécanisme qui, comme la clause d'arbitrage évoquée à l'article 25 paragraphe 5, permette de résoudre le problème. Si toutefois une convention fiscale spécifique contient une clause d'arbitrage analogue à celle visée à l'article 25 paragraphe 5, ce prolongement de la procédure amiable permet un règlement de l'affaire en soumettant à l'arbitrage un ou plusieurs points sur lesquels les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.168 Dans la mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, l'article 25 a été complété par un nouveau paragraphe 5 qui stipule que, dans les cas où les autorités compétentes ne peuvent parvenir à un accord dans un délai de deux ans, les problèmes laissés en suspens seront, à la demande de la personne ayant soumis le cas, résolus par arbitrage. Ce prolongement de la procédure amiable garantit que, lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder sur une ou plusieurs questions empêchant la résolution du cas en question, celle-ci sera alors rendue possible en les soumettant à un arbitrage ayant force obligatoire. L'arbitrage visé à l'article 25 paragraphe 5 fait partie intégrante de la procédure amiable et ne constitue pas une solution de rechange pour résoudre des différends relatifs à des conventions fiscales entre États. Les paragraphes 45-67 des Commentaires sur l'article 25 fournissent des indications sur la phase d'arbitrage de la procédure amiable.

(Remplacé le 16 juillet 2009)

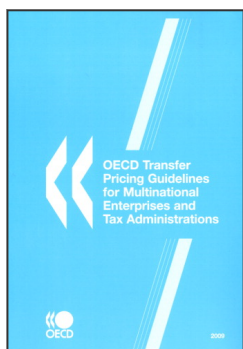
4.169 L'existence d'une clause d'arbitrage analogue à celle évoquée à l'article 25 paragraphe 5 dans une convention bilatérale en particulier devrait améliorer l'efficacité de la procédure amiable proprement dite,

même dans les cas où le recours à l'arbitrage n'est pas nécessaire. L'existence même de cette possibilité devrait encourager l'utilisation accrue de la procédure amiable dans la mesure où tant les pouvoirs publics que les contribuables sauront d'emblée que le temps et les efforts investis dans la procédure amiable aboutiront vraisemblablement à un résultat satisfaisant. En outre, les gouvernements auront intérêt à veiller à ce que la procédure amiable soit menée efficacement afin de ne pas devoir ultérieurement engager de procédures supplémentaires.

(Remplacé le 16 juillet 2009)

4.170 *(Supprimé le 16 juillet 2009)*

4.171 *(Supprimé le 16 juillet 2009)*



Extrait de :
OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2009

Accéder à cette publication :
<https://doi.org/10.1787/tpg-2009-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2009), « Méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert », dans *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2009*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/tpg-2009-7-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.