

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 ces Principes 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 juridictions se rapportant aux prix de transfert.

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

4.4. Chaque juridiction 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 juridictions font essentiellement appel à trois éléments pour la mise en œuvre des dispositions fiscales internes : ils s'efforcent a) 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), b) de faciliter de manière positive le respect des obligations fiscales (par exemple par des actions de formation et par la publication de guides); et c) 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 juridiction. 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 juridictions qui appliquent des règles de procédure excessivement sévères. Toutefois, lorsqu'un contribuable soumis à un contrôle dans une juridiction fait partie d'un groupe multinational, il est possible que les pratiques de mise en œuvre de la législation fiscale nationale d'une juridiction, qui vérifie la situation d'un contribuable, aient une incidence dans d'autres juridictions. 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 4.2. 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 juridictions 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 juridictions 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.

B.1. 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 de la juridiction, 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 III, 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 II, partie I sur la sélection de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée 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.

B.2. 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’une juridiction membre de l’OCDE à l’autre. Dans la plupart des juridictions, 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 certaines de ces juridictions, 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 juridictions, la charge de la preuve incombe au contribuable. À 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. À 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 certaines juridictions, 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 juridictions 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’une juridiction appliquant le principe de pleine concurrence 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 juridictions 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'une juridiction dans laquelle la charge de la preuve incombe au contribuable et celles d'une deuxième juridiction dans laquelle 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 de la première juridiction pourra faire valoir au sujet des prix de transfert une position sans fondement que le contribuable pourra accepter, et l'administration fiscale de la deuxième juridiction aura alors à démontrer que les prix de transfert n'ont pas été correctement fixés. Il pourrait advenir que ni le contribuable de la deuxième juridiction ni l'administration fiscale de la première juridiction 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 de la première juridiction qui est une filiale d'un contribuable de la deuxième juridiction (nonobstant les règles en matière de charge de la preuve et ces Principes) 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 de la première juridiction effectue un ajustement de bonne foi sur la base des informations dont elle dispose. La société-mère de l'autre juridiction 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 bénéficiaires 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 juridictions se montrent coopératives dans le cadre de procédures amiables.

B.3. 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 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 différentes juridictions en matière de sanctions. Premièrement, il faut être bien conscient que les dénominations de sanctions ayant le même objet peuvent varier d'une juridiction à l'autre. Deuxièmement, il faut tenir compte de l'ensemble des dispositions en vigueur dans une juridiction 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 de la juridiction 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 de la juridiction. La plupart des juridictions n'appliquent pas de pénalités sans faute : dans certaines juridictions, 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 certaines juridictions puissent employer le terme de « pénalités », dans d'autres juridictions, les mêmes prélèvements ou des prélèvements similaires peuvent être classés dans la catégorie des « intérêts ». Les régimes de « pénalités » de certaines juridictions 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 juridictions, des sanctions trop lourdes dans une juridiction peuvent inciter le contribuable à majorer ses revenus dans cette juridiction 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 juridiction. 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 une juridiction donnée. 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 d'imposer 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'OCDE¹

C.1. 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

1. Les membres du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) se sont mis d'accord sur un standard minimum en matière de règlement des différends relatifs à des conventions. La section C du chapitre IV n'a pas vocation à proposer une explication du standard minimum et il n'y a donc pas lieu d'en déduire que tous les membres du Cadre inclusif adhèrent aux orientations contenues dans cette section, si ce n'est lorsqu'une formule précise est explicitement identifiée comme un élément du standard minimum. Le standard minimum obéit à trois objectifs généraux : (1) les juridictions doivent s'assurer que les obligations relatives à la procédure amiable prévues par les conventions sont pleinement exécutées de bonne foi et que les différends donnant lieu à une procédure amiable sont résolus en temps opportun ; (2) les juridictions doivent s'assurer que des processus administratifs favorisent la prévention et le règlement, en temps opportun, des différends relatifs aux conventions ; (3) les juridictions doivent s'assurer que les contribuables qui satisfont aux conditions définies au paragraphe 1 de l'article 25 peuvent avoir recours à la procédure

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 10 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.

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 de procédure amiable dans lesquels 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, réglés 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

amiable. Les éléments détaillés du standard minimum sont détaillés dans OCDE (2015) « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends », Action 14 : Rapport final 2015, Projet BEPS OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE. Le standard minimum est complété par une série de bonnes pratiques (auxquelles tous les membres du Cadre inclusif n'ont pas adhéré) destinées à lever les obstacles au règlement des différends relatifs aux conventions par la procédure amiable. En outre, bien qu'il n'y ait pas consensus pour le moment entre les membres du Cadre inclusif sur l'adoption d'une procédure d'arbitrage obligatoire et contraignante permettant de régler en temps opportun des dossiers faisant l'objet d'une procédure amiable, un nombre non négligeable de pays se sont engagés à adopter et à appliquer l'arbitrage obligatoire et contraignant.

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 disposition en matière d'arbitrage analogue à l'article 25 paragraphe 5, les autorités compétentes ne sont pas tenues de parvenir à un accord pour résoudre leur différend ; le paragraphe 2 de l'article 25 leur impose seulement de s'efforcer de régler le dossier d'un commun 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. Même en l'absence de disposition obligatoire et contraignante en matière d'arbitrage sur le modèle du paragraphe 5 de l'article 25 dans une convention bilatérale en particulier, les autorités compétentes des États peuvent toutefois d'un commun accord mettre en place une procédure d'arbitrage ayant force obligatoire de portée générale ou applicable à un dossier particulier (voir le paragraphe 69 des Commentaires de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE). Il convient de noter qu'une convention multilatérale relative à l'élimination de la double imposition en lien avec l'ajustement des bénéficiaires d'entreprises associées² (convention d'arbitrage) a été signée par les États membres des Communautés européennes le 23 juillet 1990 ; la convention d'arbitrage, qui est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, prévoit un mécanisme d'arbitrage pour résoudre les différends en matière de prix de transfert qui surviennent entre des États membres de l'Union européenne.

C.2. 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 bénéfices 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 juridiction, de l'impôt dû par cette entreprise associée, de sorte que la répartition des bénéfices 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

2. Convention 90/436/CEE.

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 approprié, ce qui confirme que la procédure amiable de l'article 25 peut être utilisée pour examiner les demandes d'ajustement corrélatif. Voir également le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (« ... les ajustements à opérer corrélativement en application du paragraphe 2 [de l'article 9]... relèvent donc de la procédure amiable, aussi bien pour l'appréciation du bien-fondé du redressement que pour la détermination de son montant ». 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 11 et 12 des Commentaires de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE précisent 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, y compris en ce qui concerne la question de savoir s'il y a lieu d'opérer corrélativement un ajustement, même en l'absence de disposition comparable à l'article 9, paragraphe 2. Le paragraphe 12 note que les États 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.

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.

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 la juridiction qui a accepté de procéder à l'ajustement corrélatif (examiné aux paragraphes 4.65-4.67). 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 la juridiction d'une entreprise associée, mais ne l'est pas dans la juridiction 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.

C.3. 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.

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 et les propositions détaillées dans le Rapport sur l'Action 14 du BEPS (sans perdre de vue la différence entre le standard minimum et les bonnes pratiques) 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 de la juridiction à laquelle 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.

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

1. Les contribuables peuvent se voir refuser l'accès à la procédure amiable dans des affaires de prix de transfert;
2. Les délais prévus en droit interne pour procéder à des ajustements des impôts dus peuvent rendre impossible l'ajustement corrélatif si la convention fiscale applicable ne l'emporte pas sur le droit interne;
3. La procédure amiable peut prendre trop longtemps;
4. La participation des contribuables peut être limitée;
5. Les contribuables peuvent rencontrer des difficultés pour se procurer des orientations rendues publiques leur indiquant comment ils peuvent utiliser la procédure amiable;
6. 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.

C.4. Orientations, démarches et mesures adoptées pour régler les problèmes posés par la procédure amiable

C.4.1. Refus de l'accès à la procédure amiable dans des affaires de prix de transfert

4.43. Le fait de ne pas ouvrir l'accès à la procédure amiable aux cas portant sur les prix de transfert soulève un problème essentiel concernant la procédure amiable au regard des ajustements corrélatifs. L'engagement de parvenir à un accord amiable sur les cas d'imposition non conformes à la Convention fait partie intégrante des obligations assumées par un État contractant qui signe une convention fiscale et doit être exécuté de bonne foi. Le fait de ne pas ouvrir l'accès à la procédure amiable suite à des ajustements de prix de transfert effectués par une autre juridiction signataire d'une convention peut aller à l'encontre d'un objectif essentiel des conventions fiscales. Les travaux sur l'Action 14 du Plan d'action BEPS ont apporté une réponse directe aux questions soulevées par le refus d'ouvrir l'accès à la procédure mutuelle suite à des ajustements de prix de transfert effectués par une autre juridiction signataire d'une convention en conduisant à faire figurer comme élément 1 du standard minimum de l'Action 14 un engagement d'ouvrir l'accès à la procédure amiable aux cas portant sur les prix de transfert.

4.44. Le standard minimum de l'Action 14 comporte en outre un certain nombre d'autres éléments destinés à résoudre de façon plus générale les problèmes soulevés par le refus d'ouvrir l'accès à la procédure amiable aux cas dans lesquels le contribuable et les autorités fiscales qui effectuent l'ajustement sont en désaccord sur la question de savoir si les conditions d'application d'une disposition anti-abus d'une convention sont remplies ou si l'application d'une disposition anti-abus du droit national est en conflit avec les dispositions d'une convention (élément 1.2); un engagement à publier les règles, lignes directrices et procédures sur l'accès à la procédure amiable (élément 2.1) et à préciser dans les instructions relatives à la procédure amiable les informations et documents qu'un contribuable doit joindre à toute demande de procédure amiable (élément 3.2); un engagement à préciser que la conclusion de transactions entre les autorités fiscales et les contribuables n'exclut pas l'ouverture d'une procédure amiable (élément 2.6); et un engagement à veiller à ce que les deux autorités compétentes soient informées des demandes de procédure amiable soit (i) en modifiant le paragraphe 1 de l'article 25 afin que la demande de procédure amiable puisse être formulée auprès de l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États contractants soit (ii) en mettant en place un processus de notification ou de consultation bilatérale pour les cas où l'autorité compétente saisie d'une demande de procédure amiable considère que l'objection du contribuable n'est pas fondée (élément 3.1).

C.4.2. Délais

4.45. 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. Certaines juridictions 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 subordonner l'octroi de l'allègement au respect des délais prévus en droit interne.

4.46. 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, une juridiction peut, en vertu de sa législation interne, 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'une juridiction à l'autre.

4.47. L'article 25, paragraphe 2, du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE retient la solution suivante : tout accord conclu par les autorités compétentes via la procédure amiable devra être appliqué indépendamment des délais prévus par le droit interne des États contractants. Le paragraphe 29 des Commentaires sur l'article 25 reconnaît que l'obligation de mettre en œuvre un tel accord est énoncée sans équivoque dans la dernière phrase de l'article 25(2) (et relève que les obstacles à la mise en œuvre existant à la date de la conclusion d'une convention fiscale devraient en principe être pris en compte dans les modalités de l'accord lui-même). Par conséquent, ces délais n'empêchent pas de procéder à un ajustement corrélatif lorsqu'une convention bilatérale comporte cette disposition. Mais certaines juridictions, 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.

4.48. 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.

4.49. Les travaux sur l'Action 14 du Plan d'action BEPS portent directement sur les obstacles à un déroulement efficace des procédures amiables que les délais prévus en droit interne peuvent représenter. L'élément 3.3 du standard minimum de l'Action 14 contient une recommandation selon laquelle les juridictions devraient intégrer la deuxième phrase du paragraphe 2 de l'article 25 dans leurs conventions fiscales pour faire en sorte que les délais prévus dans leur droit interne 1) n'empêchent pas l'application des accords amiables conclus entre les autorités compétentes et 2) ne vont pas à l'encontre de l'objectif consistant à régler les cas d'imposition non conforme à la Convention.

4.50. Lorsqu'une juridiction ne peut pas insérer deuxième phrase du paragraphe 2 de l'article 25 dans ses conventions fiscales, l'élément 3.3 du standard minimum de l'Action 14 prévoit qu'il devrait être prêt à adopter d'autres dispositions conventionnelles qui limitent le délai pendant lequel un État contractant peut effectuer un ajustement en application de l'article 9(1) afin d'éviter les ajustements tardifs qui ne pourront faire l'objet d'un allègement en vertu de la procédure amiable. Il est entendu qu'une juridiction dans cette situation répondrait à cet élément du standard minimum dès lors que ces autres dispositions conventionnelles seraient rédigées en fonction des délais prévus par son droit interne. Ces dispositions, telles qu'elles figurent dans le Rapport sur l'Action 14, se lisent comme suit :

[Dans l'article 9] :

3. Un État contractant ne doit pas inclure dans les bénéfices d'une entreprise, et imposer en conséquence, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise mais qui ne l'ont pas été du fait des conditions mentionnées au paragraphe 1, après [délai convenu de manière bilatérale] à compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel ces bénéfices auraient dû être réalisés par l'entreprise. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent pas en cas de fraude, négligence grave ou manquement délibéré.

L'élément 3.3 du standard minimum de l'action 14 prévoit qu'une juridiction dans cette situation doit adopter d'autres dispositions conventionnelles similaires à celles de l'article 7 concernant l'ajustement des bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable.

4.51. S'il n'est pas possible 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 pourrait ainsi commencer à envisager les problèmes qui pourraient se poser dans l'optique d'une éventuelle procédure amiable.

4.52. 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 21-24 des Commentaires de l'article 25. Certaines juridictions 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 ». À cet égard, il convient de noter que l'élément 1.1 du standard minimum de l'Action 14 comporte une recommandation invitant les juridictions à insérer les paragraphes 1 à 3 de l'article 25 dans leurs conventions fiscales, tels qu'ils sont interprétés dans les Commentaires.

4.53. 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 21-24 des Commentaires de l'article 25. En particulier, le paragraphe 21 indique que le délai de trois ans « doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable ». Le paragraphe 22 contient des indications pour déterminer la date de l'acte d'imposition. Le paragraphe 23 examine les cas d'autoévaluation. Le paragraphe 24 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. »

4.54. 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. La consultation précoce des autorités compétentes, engagée avant que l'une ou l'autre des autorités fiscales prenne des mesures irrévocables, peut permettre de faire en sorte que les obstacles à une conclusion des discussions mutuellement acceptable soient aussi peu nombreux que possible. Certaines autorités compétentes ne souhaitent toutefois 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.

C.4.3. Durée de la procédure amiable

4.55. 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 compétentes. L'éloignement empêche parfois les autorités compétentes 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 tous les renseignements qui lui sont demandés par les autorités compétentes pour leur permettre d'appréhender pleinement le ou les problèmes de prix de transfert

4.56. Si le temps nécessaire à l'achèvement de la procédure amiable peut varier selon la complexité des dossiers, les autorités compétentes s'efforcent dans la plupart des cas de parvenir à un accord bilatéral mettant un terme à la procédure amiable dans un délai de 24 mois. En conséquence, pour assurer une résolution en temps opportun et de manière efficace et efficiente des différends relatifs aux conventions, le standard minimum qui a été adopté dans le contexte des travaux sur l'Action 14 du Plan d'action BEPS comporte un engagement sur l'objectif de régler les différends soumis à la procédure amiable dans un délai moyen de 24 mois (élément 1.3). Les progrès accomplis par les juridictions vers le respect de cet objectif feront l'objet d'un suivi périodique à l'aide du cadre de suivi statistique relatif à la procédure amiable³ qui a été mis au point pour permettre d'évaluer concrètement les effets de la mise en oeuvre du standard minimum de l'Action 14 (voir élément 1.5 et 1.6). Par ailleurs, d'autres éléments du standard minimum de l'Action 14 concernant le pouvoir des personnels en charge des procédures amiables (élément 2.3), les indicateurs de performance permettant d'évaluer les fonctions des autorités

3. Voir OCDE (2016), *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE, Paris.

compétentes (élément 2.4) et la mise à disposition de la fonction en charge de la procédure amiable de moyens adéquats (élément 2.5) sont censés contribuer au règlement en temps opportun des différends donnant lieu à des procédures amiables.

4.57. Plus fondamentalement, l'adoption dans les conventions fiscales d'une disposition obligatoire et contraignante en matière d'arbitrage analogue à celle envisagée à l'article 25, paragraphe 5, afin de résoudre les questions que les autorités compétentes n'ont pas été en mesure de régler dans le délai de deux ans dans cette disposition devrait réduire considérablement les risques de procédures amiables trop longues. Voir paragraphes 4.177-4.179.

C.4.4. Participation du contribuable

4.58. 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. Tout en ayant le droit d'engager la procédure, le contribuable n'a cependant 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.

4.59. 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, il y a lieu de rappeler que la procédure amiable est un processus d'État à État et que toute participation du contribuable à ce processus devrait être laissée à la discrétion des autorités compétentes selon le principe d'un accord amiable.

4.60. En dehors du contexte des discussions en cours entre les autorités compétentes, il est essentiel que le contribuable fournisse aux autorités compétentes en temps utile toutes les informations requises. Les autorités compétentes disposant de moyens limités, les contribuables doivent faire tout leur possible pour faciliter la procédure amiable, en particulier dans des affaires de prix de transfert complexes et mettant en jeu un grand nombre d'éléments dans lesquelles il peut se révéler difficile pour les autorités compétentes de parvenir à appréhender de manière exhaustive et exacte les activités

d'entreprises associées. En outre, cette procédure ayant fondamentalement pour but de venir en aide au contribuable, les autorités compétentes doivent lui permettre de soumettre comme il convient tous faits et arguments pertinents, de façon à éviter autant que possible des malentendus.

4.61. Dans la pratique, les autorités compétentes 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 juridictions. Le Manuel de l'OCDE pour des procédures amiables efficaces en tient d'ailleurs compte.

C.4.5. Publication d'instructions sur la procédure amiable

4.62. La participation des contribuables au processus de la procédure amiable se trouve évidemment facilitée lorsque des instructions sur les procédures applicables sont déjà accessibles au public. Les travaux relatifs à l'Action 14 du Plan d'action BEPS mettent d'emblée en évidence à quel point il importe de pouvoir disposer de ces instructions. L'élément 2.1 du standard minimum de l'Action 14 précise que les juridictions devraient publier des règles, lignes directrices et procédures sur l'accès à la procédure amiable et son utilisation et prendre les mesures appropriées pour mettre ces informations à la disposition des contribuables. Les instructions devraient contenir des informations sur la manière dont les contribuables peuvent soumettre une demande d'assistance aux autorités compétentes. Elles devraient être rédigées dans un langage clair et simple et être facilement accessibles par le public. Il est également noté dans le Rapport sur l'Action 14 qu'elles peuvent être d'une grande importance dans le cas où un ajustement est susceptible de poser des questions entrant dans le champ d'application d'une convention fiscale, par exemple lorsqu'un ajustement lié à des prix de transfert est effectué à l'égard d'une transaction contrôlée conclue avec une entreprise associée dans un État partie à la convention, et que les juridictions devraient prendre les mesures appropriées pour rendre accessibles aux contribuables les instructions qu'ils publient concernant leur programme de procédure amiable. Afin de favoriser la transparence et la diffusion des instructions publiées, l'élément 2.2 du standard minimum de l'Action 14 prévoit la publication de leur profil sur la procédure amiable sur une plateforme d'information commune destinée au public afin de rendre largement accessibles les renseignements nécessaires pour contacter les autorités compétentes, les liens pour consulter les instructions publiées au niveau national et toute autre information utile sur la procédure amiable dans chaque juridiction. Les profils des juridictions, établis

par les membres du Cadre inclusif sur le BEPS⁴ selon un modèle convenu, élaboré à cet effet, sont publiés sur le site Internet de l'OCDE⁵.

4.63. Les travaux sur l'Action 14 portent également sur un certain nombre d'autres aspects du contenu des instructions sur la procédure amiable

- L'élément 3.2 du standard minimum de l'Action 14 prévoit que les juridictions devraient préciser dans leurs instructions sur la procédure amiable les informations et documents qu'un contribuable doit joindre à toute demande d'assistance présentée aux autorités compétentes. Conformément à l'élément 3.2, les juridictions ne devraient pas refuser l'accès à la procédure amiable au motif que les informations communiquées par le contribuable sont insuffisantes dès lors que celui-ci a fourni les informations et les documents demandés conformément aux instructions.
- L'élément 2.6 du standard minimum de l'Action 14 prévoit que les juridictions devraient préciser dans leurs instructions sur la procédure amiable que la conclusion de transactions entre les autorités fiscales et les contribuables n'exclut pas l'ouverture d'une procédure amiable.
- Certaines bonnes pratiques non contraignantes de l'Action 14 préconisent en outre que les juridictions intègrent dans leurs instructions concernant les procédures amiables : une explication de l'articulation entre la procédure amiable et les recours administratifs et judiciaires prévus par le droit interne applicable (Bonne pratique n° 8); des instructions sur le traitement des intérêts et des pénalités dans le cadre de la procédure amiable (Bonne pratique n° 10); et des instructions sur les procédures amiables et accords préalables en matière de prix de transfert qui ont un caractère multilatéral (Bonne pratique n° 11). La Bonne pratique n° 9 prévoit que les juridictions devraient préciser que les contribuables ont accès à la procédure amiable afin que les autorités compétentes puissent régler, par la concertation, la double imposition qui peut exister suite à un ajustement effectué à l'étranger à l'initiative d'un contribuable agissant de bonne foi.

4.64. 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'une juridiction et les contribuables présentant une demande d'assistance. Il conviendrait néanmoins que chaque autorité compétente communique régulièrement ses règles ou directives unilatérales aux autorités compétentes des juridictions parties à

4. Voir www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/a-propos-de-beps.htm#membres.

5. Voir www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm.

une convention conclue avec eux et veille à ce que leur profil sur la procédure amiable soit tenu à jour (voir paragraphe 4.62).

C.4.6. Problèmes relatifs au recouvrement des redressements fiscaux et aux intérêts à percevoir

4.65. 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. Les travaux relatifs à l'Action 14 du Plan d'action BEPS ont mis en évidence le fait que le recouvrement de l'impôt par les deux États contractants avant qu'il ait été statué sur le dossier, peut avoir une incidence non négligeable sur l'activité du contribuable (et entraîner par exemple des difficultés de trésorerie). Le recouvrement de l'impôt peut également faire qu'une autorité compétente rencontre plus de difficultés pour engager de bonne foi une procédure amiable lorsqu'elle estime qu'elle devra vraisemblablement rembourser des montants déjà recouverts. Le Rapport sur l'Action 14 préconise en conséquence, dans la Bonne pratique n° 6, que les juridictions prennent les dispositions appropriées permettant une suspension des procédures de recouvrement pendant la durée de la procédure amiable. La suspension des mesures de recouvrement devrait être possible, à tout le moins, selon les mêmes conditions que celles applicables à toute personne qui forme un recours administratif ou judiciaire selon le droit interne. À cet égard, il convient de noter que les profils des juridictions sur la procédure amiable établis conformément à l'élément 2.2 du standard minimum de l'Action 14 (voir paragraphe 4.62) contiennent des informations sur l'accès aux procédures de suspension des procédures de recouvrement pendant la durée de la procédure amiable existant dans chaque juridiction.

4.66. 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 juridiction, peuvent être égaux ou supérieurs au montant même de l'impôt. Les juridictions devraient tenir compte, dans leurs procédures amiables, du fait que l'incompatibilité des règles de calcul des intérêts appliquées par deux juridictions 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 la juridiction qui effectue l'ajustement corrélatif excède celui qui est appliqué dans la juridiction 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. Comme indiqué précédemment, la Bonne pratique n° 10 décrite dans le Rapport sur l'Action 14 prévoit que les instructions relatives à la procédure amiable publiées par les juridictions devraient contenir des instructions sur le traitement des intérêts et des pénalités dans le cadre de la procédure amiable. En outre, les profils des juridictions sur la procédure amiable établis conformément à l'élément 2.2 du standard minimum de l'Action 14 doivent contenir des informations sur le traitement des intérêts et des pénalités par chaque juridiction dans le cadre de la procédure amiable.

4.67. 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 au titre de l'année où l'ajustement primaire est effectué, auquel cas les intérêts à verser (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 l'année sur laquelle il faut imputer un ajustement corrélatif est traitée au paragraphe 4.36. 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 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 juridictions différentes, cette méthode ne garantit pas un résultat économique correct.

C.5. Ajustements secondaires

4.68. 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, certaines juridictions

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, une juridiction 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, assujéti 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'assujétissement 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 de la juridiction qui établit l'ajustement secondaire.

4.69. 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.

4.70. Un ajustement secondaire peut aboutir à une double imposition si l'autre juridiction 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 juridiction peut considérer que les dividendes n'ont pas été reçus.

4.71. 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 nombreuses juridictions 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. Certaines juridictions pourront refuser d'accorder un allègement au titre d'ajustements secondaires effectués par d'autres juridictions et, en fait, l'article 9 ne les oblige pas à le faire.

4.72. Certaines juridictions 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 juridictions doivent-elles 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 juridictions 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.

4.73. 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 juridictions qui sont en train de définir ou de modifier leur politique dans ce domaine de tenir compte des difficultés mentionnées ci-dessus.

4.74. Certaines juridictions 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).

4.75. 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 (puisqu'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.

4.76. 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 4.69). Certaines juridictions peuvent être disposées à renoncer à taxer les intérêts courant sur ces comptes dans le cadre d'un accord entre autorités compétentes.

4.77. 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 de la juridiction 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 de la juridiction concernée, 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 cette juridiction. En outre, des problèmes peuvent se poser en ce qui concerne les gains et pertes de change.

4.78. 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.

D. Contrôles fiscaux simultanés

D.1. Définition et cadre général

4.79. 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 juridictions 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 une juridiction tierce 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 juridictions concernées doivent s'efforcer d'aboutir à un résultat permettant d'éviter la double imposition de l'ensemble du groupe multinational.

4.80. 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 www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/lecafapprouvelenouveaumanuelsurlechangederenseignements.htm).

4.81. 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 simultanés, 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.

D.2. Fondement juridique des contrôles fiscaux simultanés

4.82. 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).

4.83. 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 lignes directrices communes 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.

4.84. 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 certaines juridictions 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.

D.3. Contrôles fiscaux simultanés et prix de transfert

4.85. Les différences qui existent d'une juridiction 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. Certaines juridictions 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.

4.86. 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 juridictions 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.

4.87. 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.

4.88. 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 juridictions 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.

4.89. 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 désignant 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'une juridiction 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.

4.90. 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.

4.91. 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.

4.92. 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 4.79).

D.4. Recommandation concernant l'utilisation des contrôles fiscaux simultanés

4.93. 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 lignes directrices sur les aspects juridiques et pratiques de cette forme de coopération.

4.94. 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 juridictions concernées doivent s'efforcer d'éviter la double imposition du groupe multinational.

E. Régimes de protection

E.1. Introduction

4.95. L'application du principe de pleine concurrence est un processus qui peut consommer beaucoup de ressources. Elle impose souvent aux contribuables et aux administrations fiscales une lourde charge administrative, qu'aggravent encore la complexité des règles en vigueur et les obligations qui en découlent. 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.

4.96. À l'époque de l'adoption des TPG, en 1995, les opinions exprimées au sujet des régimes de protection étaient, dans l'ensemble, négatives. Certains commentateurs pensaient en effet que, si les régimes de protection pouvaient certes simplifier l'administration et la charge administrative d'application des prix de transfert, de telles règles risquaient de soulever des problèmes fondamentaux ayant des effets potentiellement pervers sur la formation des prix par les entreprises effectuant des transactions contrôlées. D'autres pensaient que les régimes de protection unilatéraux pouvaient avoir une incidence négative sur les recettes fiscales de la juridiction appliquant ce

régime, ainsi que sur les recettes fiscales des juridictions dont les entreprises associées effectuaient des transactions contrôlées avec des contribuables ayant opté pour un régime de protection. Il était en outre avancé que les régimes de protection n'étaient peut-être pas compatibles avec le principe de pleine concurrence. Par conséquent, la conclusion était que les régimes de protection relatifs aux prix de transfert n'étaient pas à recommander de manière générale, et l'application de tels régimes était donc déconseillée.

4.97. En dépit de ces conclusions généralement négatives, un certain nombre de juridictions ont adopté des régimes de protection. Pour la plupart, ces règles s'appliquent aux petits contribuables et/ou aux transactions les moins complexes. Les administrations fiscales aussi bien que les contribuables en donnent généralement une évaluation favorable, et indiquent que les avantages des régimes de protection l'emportent sur leurs inconvénients, pour autant que ces règles soient soigneusement ciblées et prescrites, et que des efforts soient déployés pour éviter les problèmes qui pourraient résulter de régimes de protection mal conçus.

4.98. Comme on peut s'y attendre, les régimes de protection sont les plus appropriés dans les cas où ils s'appliquent à des contribuables et/ou à des transactions comportant de faibles risques en matière de prix de transfert, et lorsqu'ils sont adoptés sur une base bilatérale ou multilatérale. Il convient de noter que les administrations fiscales autres que celle qui a expressément adopté un régime de protection ne sont en aucune façon engagées ni limitées par celui-ci.

4.99. Bien que les régimes de protection s'appliquent avant tout au bénéfice des contribuables, en permettant une utilisation optimisée des ressources, ils peuvent aussi comporter des avantages pour les administrations fiscales. Celles-ci peuvent en effet économiser des ressources d'audit et d'examen au titre des petits contribuables et des transactions les moins complexes (cas qui peuvent généralement se résoudre en pratique d'une manière systématique, que ce soit au regard de la méthodologie des prix de transfert ou des résultats effectifs), et consacrer ces ressources aux cas plus complexes et présentant davantage de risques. Par ailleurs, les contribuables bénéficient d'une plus grande certitude et d'une moindre charge administrative d'application des règles lorsqu'il s'agit de déterminer les prix de transfert des transactions éligibles et de soumettre leur déclaration fiscale. Lors de la conception d'un régime de protection, il convient cependant de prêter soigneusement attention aux points suivants : le degré auquel les prix de transfert fixés dans le cadre d'un régime de protection pour les contribuables éligibles sont autorisés à se rapprocher des prix de pleine concurrence ; la possibilité de créer des opportunités de planification fiscale induite, et notamment de double exonération d'impôt ; le traitement équitable de contribuables placés dans une situation similaire ; et les risques de double imposition résultant

de l'incompatibilité éventuelle d'un régime de protection avec le principe de pleine concurrence ou avec les pratiques d'autres juridictions.

4.100. L'examen qui suit porte sur les avantages et les inconvénients potentiels des régimes de protection, et fournit des orientations quant aux circonstances dans lesquelles un régime de protection peut s'appliquer à un système de prix de transfert fondé sur le principe de pleine concurrence.

E.2. Définition et finalité des régimes de protection

4.101. Certaines des difficultés que suscite la mise en œuvre du principe de pleine concurrence peuvent être évitées si l'on met en place des conditions permettant aux contribuables éligibles d'opter pour l'application d'un ensemble de règles simples prescrites en matière de prix de transfert, portant sur des transactions clairement et soigneusement définies, ou encore d'être dispensés de l'application des règles générales en matière de prix de transfert. Dans le premier cas, les prix de transfert ainsi fixés sont automatiquement acceptés par une administration fiscale ayant expressément adopté ces règles. Ce sont ces dispositions optionnelles que l'on appelle « régimes de protection ».

4.102. Dans le cadre d'un système de prix de transfert, un régime de protection est une disposition qui s'applique à une catégorie bien définie de contribuables ou de transactions et qui les exempte de certaines obligations normalement imposées par les règles générales en matière de prix de transfert d'une juridiction. Un régime de protection remplace ces règles générales par des obligations plus simples. Il peut, par exemple, autoriser les contribuables à fixer leurs prix de transfert d'une certaine façon, notamment en appliquant une méthode simplifiée prescrite par l'administration fiscale. Un régime de protection peut aussi exempter une catégorie précise de contribuables ou de transactions de l'application de tout ou partie des règles générales en matière de prix de transfert. Bien souvent, les contribuables éligibles qui optent pour un régime de protection échappent ainsi à une lourde charge administrative d'application des règles, notamment en ce qui concerne tout ou partie de la documentation à fournir en matière de prix de transfert.

4.103. Au sens de la présente section, les régimes de protection n'incluent pas les mesures de simplification administrative qui ne concernent pas directement la détermination des prix de pleine concurrence, telles que les obligations simplifiées ou les exemptions en matière de documentation (en l'absence de fixation des prix) ou la procédure par laquelle une administration fiscale et un contribuable s'entendent par avance sur la fixation des prix de transfert pour les transactions avec des entreprises associées (« accords préalables en matière de prix de transfert »); ce mécanisme est commenté à la section F 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 »).

4.104. Même si elles ne correspondent pas exactement à la description susmentionnée d'un régime de protection, d'autres mesures de simplification administrative peuvent être adoptées par certaines juridictions, qui empruntent la voie de la présomption pour obtenir certains des avantages examinés dans la présente section. Par exemple, dans un régime de présomption réfragable, l'administration fiscale fixe un objectif obligatoire en matière de prix de transfert, mais le contribuable a le droit de démontrer qu'il a calculé ses prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence. Dans un tel régime, il est essentiel que le contribuable ne supporte pas, pour démontrer que son prix est conforme au principe de pleine concurrence, une charge plus lourde qu'en l'absence d'un tel régime. Tout système de ce type doit absolument prévoir une procédure amiable pour résoudre les problèmes de double imposition pouvant découler de l'application d'une présomption irréfragable.

E.3. Avantages des régimes de protection

4.105. Les principaux avantages des régimes de protection sont les suivants :

1. simplifier l'application des règles et réduire, pour les contribuables éligibles, les coûts de mise en conformité avec la réglementation aux fins de la détermination et de la documentation des conditions appropriées pour les transactions contrôlées éligibles ;
2. donner aux contribuables éligibles l'assurance que le prix imputé ou perçu au titre de transactions contrôlées sera accepté par l'administration fiscale qui a adopté le régime de protection, après un contrôle allégé, ou après simple vérification que le contribuable remplit les conditions d'éligibilité aux dispositions du régime de protection et en applique les règles ;
3. permettre aux administrations fiscales de redéployer leurs ressources administratives vers l'examen de transactions et de contribuables plus complexes ou assortis de risques plus élevés.

E.3.1. Allègement des obligations

4.106. L'application du principe de pleine concurrence peut exiger la collecte et l'analyse de données difficiles ou coûteuses à obtenir et/ou à évaluer. Dans certains cas, cette charge administrative peut être disproportionnée par rapport à la taille du contribuable, aux fonctions qu'il assume et aux risques inhérents à ses transactions contrôlées.

4.107. Un régime de protection bien conçu peut alléger sensiblement cette charge administrative en éliminant l'obligation de collecte de données et de

documentation, en contrepartie de la fixation des prix de transfert pour les transactions éligibles dans les limites des paramètres prévus par le régime de protection. En particulier dans les domaines où les risques afférents aux prix de transfert sont faibles, et où la charge administrative d'application des règles est disproportionnée par rapport à ces risques, un tel arrangement peut être mutuellement avantageux pour les contribuables et pour l'administration fiscale. Dans le cadre d'un régime de protection, le contribuable pourrait fixer ses prix de transfert sans craindre de les voir remis en cause par l'administration fiscale offrant le régime de protection, et sans être obligé de rechercher des transactions comparables ni de dépenser des ressources pour démontrer la conformité de ses prix de transfert.

E.3.2. Certitude

4.108. Un autre avantage des régimes de protection réside dans la certitude que les prix de transfert pratiqués par le contribuable seront acceptés par l'administration fiscale offrant ce régime, pour autant que le contribuable remplisse les conditions d'éligibilité au régime et en applique les règles. L'administration fiscale accepterait, sans autre examen ou avec un contrôle minimal, les prix de transfert respectant les paramètres prévus par le régime. Les contribuables pourraient se voir indiquer les paramètres permettant d'obtenir un prix de transfert jugé acceptable par l'administration fiscale pour la transaction éligible.

E.3.3. Simplification administrative

4.109. Un régime de protection simplifierait la tâche de l'administration fiscale. Bien que l'éligibilité de catégories particulières de contribuables et de transactions doive être soigneusement évaluée au regard des dispositions spécifiques du régime, cette évaluation ne devrait pas nécessairement être effectuée par des spécialistes des prix de transfert. Une fois établie l'éligibilité au régime, les contribuables concernés ne nécessiteraient plus qu'une vérification minimale de leurs prix de transfert pour leurs transactions contrôlées éligibles. L'administration fiscale pourrait ainsi s'assurer des recettes fiscales en situation de faible risque avec un engagement limité de ressources et concentrer ses efforts sur l'examen de transactions et de contribuables plus complexes ou à risques plus élevés. Un régime de protection peut en outre améliorer le respect des règles par les petits contribuables qui pourraient, sinon, penser que leurs pratiques en matière de prix de transfert échappent à tout contrôle.

E.4. Problèmes posés par l'utilisation des régimes de protection

4.110. L'existence d'un régime de protection pour une catégorie donnée de contribuables ou de transactions peut avoir des conséquences négatives, résultant des circonstances suivantes :

1. l'application d'un régime de protection dans une juridiction donnée peut conduire à la déclaration de revenus imposables qui ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence ;
2. s'il est adopté de façon unilatérale, un régime de protection peut accroître le risque de double imposition ou de double exonération ;
3. un régime de protection peut ouvrir la voie à une planification fiscale induite, et
4. un régime de protection peut poser des problèmes au regard de l'équité et de l'uniformité.

E.4.1. Divergence par rapport au principe de pleine concurrence

4.111. Lorsqu'un régime de protection prévoit une méthode simplifiée de détermination des prix de transfert, cette méthode ne correspond pas nécessairement dans tous les cas à celle qui serait la plus appropriée à la situation concrète d'un contribuable soumis aux dispositions générales en matière de détermination des prix de transfert. Par exemple, un régime de protection peut imposer l'utilisation d'une méthode particulière, alors que le contribuable pourrait avoir déterminé qu'une autre méthode était plus appropriée à sa situation concrète. Dans ce cas, on pourrait considérer qu'il y a incompatibilité avec le principe de pleine concurrence, lequel exige l'utilisation de la méthode la plus appropriée.

4.112. Un régime de protection suppose d'établir un compromis entre le strict respect du principe de pleine concurrence et la facilité d'administration du régime. De tels régimes ne sont pas conçus pour correspondre exactement à la situation concrète de chacun des contribuables et des transactions. Le degré de correspondance entre les prix déterminés dans le cadre du régime de protection et les prix reflétant le principe de pleine concurrence pourrait être amélioré par la collecte, la compilation et la mise à jour fréquente de tout un ensemble d'informations relatives à l'évolution des prix observés pour des catégories pertinentes de transactions entre des parties indépendantes appropriées. Or, l'ampleur des efforts à déployer pour définir les paramètres d'un régime de protection d'une façon suffisamment précise pour répondre au principe de pleine concurrence irait à l'encontre de la simplification administrative recherchée dans le cadre d'un régime de protection.

4.113. Afin d'éviter que les contribuables soient pénalisés par une divergence entre régime de protection et principe de pleine concurrence au regard de la détermination des prix de transfert, il est possible de leur proposer soit d'opter pour le régime de protection, soit de fixer les prix de transfert pour leurs transactions conformément au principe de pleine concurrence. Avec une telle approche, les contribuables estimant que le régime de protection les oblige à déclarer un montant de revenus supérieur au montant correspondant à l'application du principe de pleine concurrence pourraient appliquer les règles générales en matière de prix de transfert. Si une telle approche permet d'atténuer les divergences entre principe de pleine concurrence et régime de protection pour ce qui est de la détermination des prix de transfert, elle a également pour effet de limiter les avantages administratifs du régime de protection pour l'administration fiscale. En outre, l'administration fiscale devra prendre en compte la perte potentielle de recettes fiscales découlant d'une telle approche, puisque les contribuables ne paieront l'impôt que sur le plus faible des deux montants résultant soit de l'application du régime de protection soit de l'application du principe de pleine concurrence. Les États peuvent par ailleurs envisager avec réticence le fait que les contribuables puissent opter pour l'application du régime de protection pendant une année puis l'abandonner l'année suivante, en fonction des avantages que leur procure ce régime. Ils pourraient souhaiter atténuer ces risques en maîtrisant les conditions dans lesquelles un contribuable peut être éligible au régime de protection, par exemple en lui imposant de prévenir l'administration fiscale à l'avance de son intention d'opter pour le régime de protection ou en lui demandant de s'engager à opter pour ce régime pendant un certain nombre d'années.

E.4.2. Risque de double imposition et de double exonération, et difficultés concernant la procédure amiable

4.114. Un problème majeur que posent les régimes de protection est l'augmentation du risque de double imposition. Si dans le but d'accroître les bénéfices déclarés dans sa juridiction, une administration fiscale fixe les paramètres d'un régime de protection à un niveau soit supérieur soit inférieur aux prix résultant de l'application du principe de pleine concurrence, les contribuables peuvent être incités à modifier les prix qu'ils auraient pratiqués dans d'autres circonstances à l'égard de parties contrôlées, afin d'éviter la vérification de leurs prix de transfert dans la juridiction offrant le régime de protection. Le risque de majoration du revenu imposable dans la juridiction accordant le régime de protection est plus grand lorsque cette juridiction sanctionne lourdement la minoration de l'impôt ou la non-communication de la documentation requise, ce qui incite encore davantage les contribuables à faire en sorte que leurs prix de transfert soient acceptés dans cette juridiction sans autre examen.

4.115. Si le régime de protection conduit les contribuables à déclarer des revenus supérieurs à ceux qu'ils déclareraient en application du principe de pleine concurrence, cela peut se révéler avantageux pour l'administration fiscale qui l'accorde, puisque les contribuables résidents déclarent davantage de revenus imposables. En revanche, le régime de protection peut conduire à ce qu'un niveau moindre de revenu imposable soit déclaré dans la juridiction fiscale de l'entreprise associée qui est l'autre partie à la transaction. 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. En conséquence, l'avantage administratif obtenu par l'administration fiscale de la juridiction accordant le régime de protection pourrait l'être aux dépens des autres juridictions 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. La charge administrative que s'est épargnée la juridiction accordant le régime de protection se trouve ainsi reportée sur les autres juridictions.

4.116. Dans le cas des petits contribuables et des transactions les moins complexes, les avantages que présente un régime de protection peuvent l'emporter sur les difficultés qu'il pose. Pour autant que le régime de protection soit optionnel, les contribuables peuvent considérer qu'un niveau modéré de double imposition, résultant éventuellement du régime de protection, est un prix acceptable à payer pour échapper à l'obligation de se conformer à des règles complexes en matière de prix de transfert. On peut estimer que le contribuable est capable de se former sa propre opinion quant au fait de savoir si l'éventualité d'une double imposition est acceptable ou non en cas d'option pour le régime de protection.

4.117. Lorsqu'un régime de protection est adopté de manière unilatérale, il convient de prendre garde à fixer les paramètres du régime de façon à éviter la double imposition, et la juridiction adoptant le régime de protection devrait de manière générale être prête à envisager, au cas par cas, une modification du résultat de l'application de ce régime dans le cadre d'une procédure amiable afin d'atténuer le risque de double imposition. Au minimum, pour que les contribuables puissent prendre leur décision en toute connaissance de cause, la juridiction accordant le régime de protection devrait annoncer explicitement à l'avance si elle est ou non disposé à atténuer une éventuelle double imposition résultant de l'application du régime. De toute évidence, lorsqu'un régime de protection n'est pas optionnel et que la juridiction en question refuse d'envisager l'élimination de la double imposition, le risque de double imposition résultant du régime de protection serait excessivement élevé, et incompatible avec les conventions fiscales destinées à éviter la double imposition.

4.118. Cela étant, si un régime de protection unilatéral permet de déclarer un revenu inférieur au montant de pleine concurrence dans la juridiction accordant le régime, les contribuables seront incités à opter pour le régime de protection. Dans ce cas, rien ne garantit que ces contribuables déclareront dans d'autres juridictions leurs revenus sur la même base ou pour un montant supérieur au montant de pleine concurrence. De plus, il est peu probable que les administrations fiscales étrangères soient habilitées à exiger que ces revenus soient déclarés au-dessus du niveau qui résulterait de l'application du principe de pleine concurrence. Bien que, dans de telles situations, la sous-imposition soit exclusivement aux dépens de la juridiction accordant le régime de protection et ne doit pas empêcher les autres juridictions d'imposer les revenus au niveau de pleine concurrence, la double exonération serait inévitable, entraînant potentiellement des distorsions des investissements et des échanges.

4.119. Il est important de faire observer que les problèmes susmentionnés découlant des régimes de protection – résultats divergeant de l'application du principe de pleine concurrence et possibilités de double imposition et de double exonération – peuvent être en grande partie éliminés par l'adoption de régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux, par le biais d'accords conclus entre les autorités compétentes de différentes juridictions. Deux ou plusieurs juridictions peuvent ainsi, par convention, définir des catégories de contribuables et/ou de transactions auxquelles s'appliquent un régime de protection et établir des paramètres de détermination des prix de transfert qui soient acceptés par toutes les parties contractantes pour autant qu'ils soient appliqués de la même manière dans chacune des juridictions. Ces accords peuvent être publiés à l'avance, ce qui permet aux contribuables de déclarer leurs résultats de façon homogène dans chacune des juridictions concernées, en conformité avec l'accord.

4.120. Lorsque deux ou plusieurs juridictions aux intérêts potentiellement divergents se mettent d'accord sur un tel régime de protection, il en résulte un cadre rigoureux qui restreint en grande partie l'arbitraire caractérisant éventuellement un régime unilatéral et qui permet d'éliminer l'essentiel des problèmes de double imposition et de double exonération créés par les régimes de protection. En particulier pour certains petits contribuables et/ou certaines transactions relativement simples, la création de régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux par voie d'accords entre les autorités compétentes peut offrir un moyen intéressant de simplifier les prix de transfert tout en évitant certains des pièges potentiels que recèlent les régimes de protection unilatéraux.

4.121. L'annexe I au chapitre IV des présents Principes contient des modèles de protocole d'accord que les autorités compétentes peuvent utiliser pour établir des régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux à appliquer, dans des situations appropriées, à des catégories communes de cas relevant des prix de transfert. L'utilisation de ces modèles ne saurait être considérée comme

obligatoire ou prescriptive pour l'établissement de régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux. Ces modèles visent simplement à fournir un cadre possible, à adapter en fonction des besoins particuliers des autorités fiscales des juridiction concernées.

E.4.3. Possibilité de favoriser la planification fiscale

4.122. Les régimes de protection peuvent par ailleurs fournir 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 juridictions. Cela peut également favoriser l'évasion fiscale, dans la mesure où les contribuables mettraient en place des arrangements artificiels pour tirer parti des régimes de protection. Par exemple, si les régimes de protection s'appliquent à des transactions « simples » ou « petites », les contribuables peuvent être tentés de fractionner les transactions de façon à ce qu'elles apparaissent simples ou petites.

4.123. Si un régime de protection repose sur une moyenne pour un secteur, les contribuables ayant une rentabilité supérieure à la moyenne pourraient en tirer parti. Par exemple, une entreprise efficace pratiquant le prix de pleine concurrence pourra dégager une marge de 15% sur des ventes à des entreprises associées. Si une juridiction adopte un régime de protection prévoyant une marge de 10%, l'entreprise aura intérêt à opter pour le régime de protection et à transférer les 5% restants vers des juridictions à fiscalité moindre, ce qui implique que des revenus imposables seront transférés hors de la juridiction. À grande échelle, cette situation pourrait entraîner des pertes de recettes fiscales considérables pour la juridiction accordant le régime de protection.

4.124. Ce problème peut être largement évité par la solution évoquée au paragraphe 4.117, consistant à adopter des régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux, ce qui limite l'application d'un tel régime aux transactions entre des juridictions ayant les mêmes intérêts en matière de prix de transfert. Lorsqu'elles adoptent des régimes de protection bilatéraux et multilatéraux, les administrations fiscales doivent être conscientes que la création d'un vaste réseau de tels régimes est susceptible d'encourager la recherche des régimes les plus avantageux, c'est-à-dire la localisation des transactions sur des territoires offrant des régimes de protection plus favorables; elles devraient donc prendre des mesures appropriées pour circonscrire cette possibilité. De même, il serait judicieux que les juridictions adoptant des régimes de protection bilatéraux définissent des fourchettes de résultats acceptables assez étroites et exigent une déclaration cohérente des revenus dans chaque juridiction partie à l'accord. Si nécessaire, les juridictions peuvent utiliser les clauses d'échange d'informations figurant dans les traités afin de s'assurer de la cohérence des déclarations dans le cadre d'un régime de protection bilatéral.

4.125. Il appartient à chaque juridiction de décider si elle est disposée à subir une certaine érosion de sa base d'imposition du fait de la mise en œuvre d'un régime de protection. Les deux composantes fondamentales de cet arbitrage sont, d'une part, l'élément de certitude et la simplicité administrative du régime de protection pour les contribuables et pour les administrations fiscales, et d'autre part, l'éventualité d'une érosion des recettes fiscales.

E.4.4. Problèmes d'équité et d'uniformité

4.126. Par ailleurs, 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. Des critères clairs et soigneusement conçus doivent être fixés pour différencier des autres contribuables et transactions ceux qui sont éligibles au régime de protection, afin de minimiser la possibilité que deux contribuables présentant de grandes similitudes, et éventuellement concurrents, se trouvent de part et d'autre du seuil ouvrant droit au régime de protection ou, à l'inverse, que le régime de protection soit appliqué à des contribuables ou à des transactions auxquels il n'est pas destiné. Si les critères ne sont pas assez précis, des contribuables similaires pourraient être soumis à un traitement fiscal différent : l'un, autorisé à appliquer le régime de protection, sera exempté de l'application des dispositions générales en matière de prix de transfert ; l'autre sera astreint à déterminer les prix de transfert applicables à ses transactions selon les dispositions générales. L'application d'un traitement fiscal préférentiel dans le cadre d'un régime de protection applicable à une catégorie particulière de contribuables risque donc de créer une discrimination et de fausser la concurrence. L'adoption de régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux peut, dans certaines circonstances, accroître les risques de traitement fiscal divergent, non seulement entre des contribuables différents mais similaires, mais aussi entre des transactions similaires réalisées par le même contribuable avec des entreprises associées situées dans des juridictions différentes.

E.5. Recommandations pour l'utilisation des régimes de protection

4.127. L'application et l'administration des prix de transfert est un processus souvent long, complexe et coûteux. Si les régimes de protection sont soigneusement conçus et appliqués dans des circonstances appropriées, certains de ces inconvénients peuvent être évités, et les contribuables peuvent bénéficier d'une plus grande certitude.

4.128. Les régimes de protection peuvent soulever différents problèmes, par exemple avoir des effets pervers sur les décisions de prix des entreprises effectuant des transactions contrôlées, ainsi que des répercussions négatives sur les recettes fiscales de la juridiction qui applique le régime de protection

et sur celles des juridictions dans lesquelles des entreprises associées réalisent des transactions contrôlées avec des contribuables ayant opté pour un régime de protection. En outre, les régimes de protection unilatéraux peuvent donner lieu à une double imposition ou à une double exonération.

4.129. Cependant, s'agissant des petits contribuables et de transactions les moins complexes, les avantages des régimes de protection peuvent l'emporter sur les problèmes qu'ils posent. L'application optionnelle d'un régime de protection, du point de vue des contribuables, peut en outre limiter la divergence par rapport à la détermination des prix de transfert en application du principe de pleine concurrence. Il est recommandé aux juridictions qui adoptent des régimes de protection de se tenir disposées à modifier, par voie de procédure amiable, les résultats issus des régimes de protection afin de limiter les risques potentiels de double imposition.

4.130. Lorsque les régimes de protection sont négociés sur une base bilatérale ou multilatérale, ils peuvent alléger considérablement la charge d'application des règles ainsi que la complexité administrative tout en évitant de créer des problèmes de double imposition ou de double exonération. Par conséquent, le recours aux régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux, dans des circonstances appropriées, doit être encouragé.

4.131. Il doit être bien entendu qu'un régime de protection, qu'il soit adopté sur une base unilatérale ou bilatérale, ne crée aucun engagement ni aucun précédent pour les juridictions qui n'ont pas elles-mêmes adopté le régime de protection.

4.132. En ce qui concerne la détermination des prix de transfert dans des cas plus complexes et assortis de risques plus élevés, il est peu probable qu'un régime de protection puisse, en pratique, se substituer à une application rigoureuse, au cas par cas, du principe de pleine concurrence conformément aux dispositions des présents Principes.

4.133. Les administrations fiscales nationales doivent soigneusement évaluer les avantages et les inconvénients des régimes de protection pour les appliquer dans les circonstances qu'elles jugent appropriées.

F. Les accords préalables en matière de prix de transfert⁶

F.1. Définition et caractéristiques des accords préalables en matière de prix de transfert

4.134. 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 ce chapitre. Les travaux relatifs à l'Action 14 du Plan d'action BEPS visant à assurer le règlement des différends relatifs aux conventions en temps opportun et de façon efficace et efficiente ont conduit à préconiser, dans la Bonne pratique n° 4, que les juridictions mettent en œuvre des programmes d'accords préalables bilatéraux en matière de prix de transfert dès qu'elles ont la capacité de le faire sachant que les programmes d'accords préalables procurent un meilleur niveau de certitude dans les deux juridictions parties à la convention, qu'ils réduisent la probabilité de double imposition et peuvent prévenir l'apparition de différends en matière de prix de transfert. À cet égard, il convient de noter que les profils des pays sur la procédure amiable établis conformément à l'élément 2.2 du standard minimum de l'Action 14 doivent contenir des informations sur les programmes d'accords préalables bilatéraux.

4.135. 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.

6.. Des indications additionnelles pour la conclusion d'accords préalables de prix dans le cadre de la procédure amiable (« APP PA ») sont disponibles en annexe II au chapitre IV.

4.136. 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. À 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 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).

4.137. 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.

4.138. 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 référence utile.

4.139. 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).

4.140. Il existe dans certaines juridiction 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 juridictions. Lorsque les APP unilatéraux sont autorisés, les autorités compétentes des autres juridictions concernées 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 juridictions ne doivent pas stipuler dans un APP unilatéral qu'elles 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 une autre juridiction opère un ajustement de prix de transfert concernant une transaction ou une question couverte par l'APP unilatéral, la première juridiction est encouragée à examiner le bien-fondé d'un ajustement corrélatif et à ne pas considérer que l'APP unilatéral constitue un règlement irréversible.

4.141. Du fait des problèmes de double imposition, la plupart des juridictions préfèrent les APP bilatéraux ou multilatéraux (c'est-à-dire avec une ou plusieurs autres juridictions) et, en fait, certaines juridictions 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 certaines juridictions, 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.

4.142. 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.

4.143. 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.

4.144. 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 juridictions 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 des présents Principes.

4.145. 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.

4.146. 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.

4.147. Un APP peut porter sur l'ensemble des prix de transfert du contribuable (c'est la solution qui a la préférence de certaines juridictions) 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. L'élément 2.7 du standard minimum de l'Action 14 prévoit que les juridictions ayant des programmes bilatéraux d'accords préalables en matière de prix de transfert devraient s'engager à accorder une extension de ces accords préalables (aux exercices fiscaux antérieurs exclus du champ d'application initial de l'accord) dans les cas appropriés, sous réserve du respect des délais applicables (comme les règles de prescription en matière de rectification prévues par le droit interne) dès lors que les faits et circonstances des exercices fiscaux antérieurs sont identiques et sous réserve de la vérification de ces faits et circonstances lors du contrôle.

4.148. 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.

4.149. 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.

F.2. Approches possibles pour des règles juridiques et administratives régissant les accords préalables en matière de prix de transfert

4.150. 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 50 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.

4.151. 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 certaines juridictions, 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.

4.152. Certaines juridictions 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.

F.3. Avantages offerts par les APP

4.153. 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.

4.154. 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 juridictions parties à la convention pour tout ce qui concerne la fixation des prix de transfert.

4.155. 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 juridictions 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.

4.156. 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.

4.157. 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.

F.4. Inconvénients des APP

4.158. 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 de la juridiction avec laquelle il conclut l'APP, ce sont les autres juridictions qui verront s'alourdir leurs charges administratives. Ces motifs ne doivent pas conduire le contribuable à conclure un APP.

4.159. 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.

4.160. 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.

4.161. 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.

4.162. 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.

4.163. 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 certaines juridictions, 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.

4.164. 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.

4.165. À 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.

4.166. 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.

4.167. 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.

4.168. 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.

4.169. 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.

F.5. Recommandations

F.5.1. D'ordre général

4.170. Depuis que les Principes ont été publiés en 1995 dans leur version originale, 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.

4.171. 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 juridictions qui utilisent ce dispositif.

F.5.2. Champ d'application d'un accord

4.172. 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 4.134-4.139.

F.5.3. Accords unilatéraux ou bilatéraux (multilatéraux)

4.173. 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'une juridiction que sa législation interne n'autorise pas à conclure directement avec le contribuable des accords contraignants.

F.5.4. Égalité d'accès de tous les contribuables aux APP

4.174. 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.

F.5.5. Mise en place d'accords entre les autorités compétentes relatifs aux APP et amélioration des procédures

4.175. Une harmonisation des pratiques concernant les APP entre les juridictions qui utilisent ce dispositif pourrait être bénéfique aussi bien pour les administrations fiscales que pour les contribuables. Par conséquent, les administrations fiscales des juridictions concernées pourraient envisager la conclusion d'accords entre autorités compétentes portant sur les APP. Ces accords pourraient fixer des Principes 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.

4.176. 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.

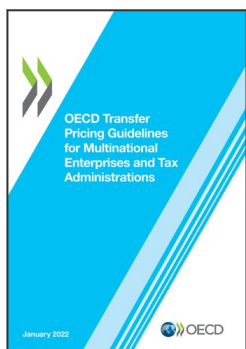
G. Arbitrage

4.177. 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.

4.178. 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 63-85 des Commentaires sur l'article 25 fournissent des indications sur la phase d'arbitrage de la procédure amiable.

4.179. 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.



Extrait de :
OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022

Accéder à cette publication :
<https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2022), « 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 2022*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/351dccb1-fr>

Ce document, ainsi que les données et cartes 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. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :
<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.