

NATIONS UNIES  
MANUEL SUR LA PRÉVENTION  
ET LE RÈGLEMENT DES  
DIFFÉRENDS FISCAUX



Nations Unies

Nations Unies

**Manuel sur la Prévention  
et le Règlement des  
Différends Fiscaux**



Nations Unies  
New York, 2021

Copyright © mai 2021  
Nations Unies

Tous les droits sont réservés

eISBN : 9789210001175

Pour plus d'informations, veuillez contacter :

Nations Unies  
Département des affaires économiques et sociales  
Bureau du financement du développement  
durable  
Secrétariat des Nations Unies  
Two UN Plaza, Chambre DC2-2170  
New York, N.Y. 10017, USA  
Tel : (1-212) 963-7633 • Fax : (1-212) 963-0443  
Adresse électronique : [ffdoffice@un.org](mailto:ffdoffice@un.org)

## Préface

Les impôts, qui sont indispensables pour assurer la prestation de biens et de services publics, sont une source de financement essentielle du Programme de développement durable à l'horizon 2030 et des objectifs de développement durable. Les impôts sur le revenu, en particulier, contribuent à réduire les inégalités et à assurer une plus grande stabilité macroéconomique.

Étant donné la complexité des lois sur l'impôt sur le revenu, il est sans doute inévitable que des différends concernant l'interprétation et l'application de ces lois surviennent dans les régimes fondés sur la primauté du droit. Il s'ensuit donc que l'une des principales préoccupations des personnes responsables de la conception des régimes fiscaux est d'adopter des mesures qui réduisent au minimum ces différends et, lorsque cela n'est pas possible, de s'assurer que ces mesures permettent de régler les différends de manière équitable et efficace. Cela est particulièrement important pour les décideurs politiques et les administrations fiscales des pays en développement parce que le règlement équitable et efficace des différends fiscaux sert à concilier le besoin de générer des recettes, d'une part, et le besoin d'attirer et de conserver les investissements étrangers, d'autre part. Établir le juste équilibre entre ces besoins aide à renforcer la mobilisation des ressources nationales.

Depuis la création du Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale, la prévention et le règlement des différends fiscaux, en particulier au moyen de la procédure amiable, ont occupé une place prééminente dans les travaux du Comité.

À sa première session, en 2005, le Comité a discuté des avantages et des inconvénients de l'arbitrage des différends fiscaux internationaux et certains de ses membres ont été invités à préparer un rapport sur d'autres méthodes de prévention ou de règlement des différends. À la suite de la présentation de ce rapport à sa deuxième session en 2006, le Comité a décidé de constituer un Sous-comité du règlement des différends afin de poursuivre les travaux sur le sujet et a invité le Sous-comité à établir un rapport dans lequel il « proposerait les moyens d'améliorer le règlement des différends et formulerait des directives pratiques afin de rendre aussi efficaces que possible les procédures

amicales prévues par les conventions existantes »<sup>1</sup>.

À sa sixième session, en 2010, le Comité a discuté d'un rapport sur l'arbitrage ainsi que d'un projet de guide de procédure d'accord amiable qui ont été préparés par le Sous-comité. Il a été décidé que deux variantes de l'article 25 (Procédure amiable) devaient figurer dans le *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*<sup>2</sup> (le Modèle de convention fiscale des Nations Unies) : la variante A ne comporterait pas de disposition relative à l'arbitrage, mais la variante B comporterait une disposition concernant l'arbitrage obligatoire<sup>3</sup>. Un appel à commentaires écrits a été lancé sur le projet de guide de procédure d'accord amiable, qui a par la suite été finalisé et adopté par le Comité à sa huitième session, en 2012<sup>4</sup>.

Le Comité s'est de nouveau penché sur la question du règlement des différends fiscaux à sa onzième session, en 2015, lorsqu'un rapport sur l'arbitrage lui a été présenté. Le Comité a alors décidé de créer un nouveau sous-comité, le Sous-comité sur la procédure d'accord amiable – prévention et règlement des différends<sup>5</sup>. Le principal résultat des

- 
- 1 *Rapport sur les travaux de la deuxième session (30 octobre-3 novembre 2006)*, disponible à l'adresse suivante : E/2006/45-E/C.18/2006/10 (consulté le 12 mars 2021), p. 12 / par. 60.
  - 2 Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017 Update* (Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2017) (uniquement en anglais), Publication des Nations Unies ST/ESA/PAD/SER.E/213, disponible à l'adresse suivante : [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model\\_2017.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model_2017.pdf) (consulté le 12 mars 2021).
  - 3 *Rapport sur les travaux de la sixième session (18-22 octobre 2010)*, disponible à l'adresse suivante : E/2010/45-E/C.18/2010/7, consulté le 12 mars 2021, p. 7, par. 29. Ces deux variantes de l'article 25 ont été incluses dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2011.
  - 4 *Rapport sur les travaux de la huitième session (15-19 octobre 2012)*, disponible à l'adresse suivante : E/2012/45-E/C.18/2012/6, consulté le 12 mars 2021, p. 17 et 18, par. 76 à 78.
  - 5 *Rapport sur les travaux de la onzième session (19-23 octobre 2015)*,

travaux de ce Sous-comité est la rédaction des modifications apportées aux commentaires sur l'article 25 (Procédure amiable) du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Par suite de ces travaux, un certain nombre de modifications aux commentaires sur cet article, traitant essentiellement des résultats des travaux sur l'Action 14 du projet BEPS<sup>6</sup> du Groupe des vingt (G20)<sup>7</sup> et de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)<sup>8</sup>, ont été adoptées à la quatorzième session des travaux du Comité, en 2017. Au cours de la même réunion, le Comité a aussi adopté le premier projet d'un manuel sur la prévention et le règlement des différends sur lequel le Sous-comité avait effectué des travaux préliminaires.

À sa quinzième session, en 2017, soit la première réunion du Comité dans sa nouvelle composition (2017-2021), le Comité a décidé qu'un nouveau sous-comité, le Sous-comité chargé de la prévention et du règlement des différends, poursuivrait le travail du précédent sous-comité et aurait le mandat suivant<sup>9</sup> :

Le Sous-Comité examine les moyens disponibles pour prévenir et régler les différends, à l'échelle nationale comme internationale, et en rend compte au Comité. En particulier, le Sous-Comité examine la procédure amiable en vue d'améliorer son efficacité, en faisant fond sur les travaux réalisés par le précédent sous-comité. Une attention particulière est accordée :

- Aux mécanismes permettant de prévenir et de régler les différends apparaissant à l'échelle nationale ;
- Aux moyens d'assurer que la procédure amiable prévue à l'article 25 (dans l'une ou l'autre des variantes proposées dans le Modèle de convention) fonctionne de façon aussi efficace et efficiente que

---

disponible à l'adresse suivante : E/2015/45-E/C.18/2015/6, consulté le 12 mars 2021, p. 24 et 25, par. 98 à 100.

- 6 La section 1.3 du chapitre 1 contient plus d'information sur l'Action 14 du projet OCDE/G20.
- 7 Voir l'adresse suivante : [www.g20.org](http://www.g20.org), consulté le 12 mars 2021.
- 8 Voir l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/>, consulté le 12 mars 2021.
- 9 *Rapport sur les travaux de la quinzième session (17-20 October 2017)*, E/2018/45-E/C.18/2018/1, disponible à l'adresse suivante consulté le 12 mars 2021, p. 20 et 21, par. 74. La liste des participants de ce Sous-comité figure à l'annexe du présent Manuel.

possible ;

- Aux questions associées aux clauses d'arbitrage et aux autres options envisagées pour compléter la procédure amiable.

À l'issue des travaux réalisés dans ces domaines, le Sous-Comité établit les documents suivants :

- Un projet de manuel des Nations Unies sur la prévention et le règlement des différends ;
- Un projet de mise à jour du Guide des Nations Unies sur la procédure amiable ;
- Des projets de modifications à apporter au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et/ou à ses commentaires, selon qu'il conviendra.

Le Sous-Comité doit en particulier axer son attention sur les difficultés rencontrées par les économies en développement, les moyens éventuels d'y faire face de manière pratique et les possibilités de renforcer la confiance dans la capacité de les résoudre. Il fait des recommandations au Comité dans le cadre de son mandat convenu sur les améliorations à apporter, le cas échéant, à la prochaine version du Modèle de convention des Nations Unies. Les travaux du Sous-Comité doivent être consacrés en priorité au manuel des Nations Unies sur la prévention et le règlement des différends et à une mise à jour du Guide sur la procédure amiable.

À sa seizième session, en 2017, le Comité a passé en revue les résultats prévus des travaux du nouveau Sous-comité et décidé qu'au lieu de mettre à jour le contenu du Guide sur la procédure amiable adopté précédemment, le Sous-comité devait plutôt inclure le contenu de ce guide dans le chapitre du Manuel qui porterait sur la procédure amiable<sup>10</sup>.

Le présent Manuel sur la prévention et le règlement des différends fiscaux représente le résultat final des travaux du Sous-comité. Les six chapitres du Manuel préparés par le Sous-comité ont été discutés et approuvés successivement par le Comité au cours des six sessions qui se sont déroulées pendant la période allant du mois d'octobre 2018 au mois d'avril 2021. La version intégrale du Manuel a été adoptée officiellement par le Comité à

---

10 *Rapport sur les travaux de la seizième session (14-17 mai 2018)*, disponible à l'adresse suivante : E/2018/45/Add.1-E/C.18/2018/7, consulté le 12 mars 2021, p. 16, par. 54.

sa vingt-deuxième session, en avril 2021.

Comme il est mentionné aux chapitres 1 et 6, la prestation d'assistance technique aux pays en développement devrait améliorer la capacité de ces pays de réduire au minimum les différends fiscaux et de les régler. Une partie du contenu du Manuel a déjà été utilisée dans des ateliers de renforcement des capacités. Les organisateurs de tels événements d'apprentissage et activités de renforcement des capacités sont encouragés à utiliser la version intégrale du Manuel à cette fin.

Nous espérons que ce Manuel sera un outil utile aux pays en développement et qu'il contribuera à renforcer la mobilisation des ressources nationales dans les efforts de ces pays en matière de développement durable.

Nous souhaitons reconnaître la contribution du Secrétariat du Bureau du financement du développement durable dans la préparation de ce manuel, y compris les contributions d'Irving Ojeda Alvarez, Patricia Brown, Michael Lennard, Silvia Fnu, Jacques Sasseville et Maria De Azevedo Sodre.

La version française de ce manuel a été traduite par Constance Durocher, que nous remercions. La revue technique a été effectuée par le Secrétariat du Bureau du financement du développement durable, y compris par Elena Belletti, Farid Hasnaoui Mardassi et Jacques Sasseville.



## Table des Matières

Préface .....	iii
Liste des abréviations .....	xiii

### *Partie 1—Mesures de prévention et de règlement des différends fiscaux*

Chapitre 1—Introduction et vue d'ensemble .....	3
1.1 L'objectif du Manuel .....	3
1.2 Importance de mettre en place des mesures adéquates de prévention et de règlement des différends fiscaux. ....	4
1.3 Difficultés auxquelles sont confrontés les pays en développement et en particulier les pays les moins développés. ....	10
1.4 Contenu du Manuel. ....	12
Chapitre 2—Méthodes destinées à prévenir les différends. ....	29
2.1 Introduction .....	29
2.1.1 Vue d'ensemble. ....	29
2.1.2 Types de différends abordés dans ce chapitre .....	29
2.1.3 Avantages de la prévention des différends .....	30
2.1.4 Résumé des méthodes destinées à prévenir les différends. ....	31
2.2 Création d'un contexte permettant de prévenir les différends. ....	33
2.2.1 Lois et orientations interprétatives claires et accessibles .....	33
2.2.2 Mettre la législation et l'administration nationales dans un contexte international .....	35
2.2.3 Environnement législatif. ....	36
2.2.4 Méthodes fondées sur les risques. ....	37

2.3	Méthodes de prévention des différends . . . . .	37
2.3.1	Orientations et avis produits par l'administration fiscale . . . . .	37
2.3.2	Accords préalables et accords précédant la production de la déclaration . . . . .	44
2.3.3	Accords préalables en matière de prix de transfert . . . . .	47
2.3.4	Relation entre le contribuable et l'administration fiscale . . . . .	52
2.3.5	Programme international d'assurance de la conformité . . . . .	69
2.3.6	Vérifications conjointes . . . . .	70
2.3.7	Examen indépendant de la position fiscale adoptée lors du contrôle fiscal . . . . .	74
2.3.8	Médiation pendant un contrôle fiscal . . . . .	77
Chapitre 3	—Mécanismes nationaux de règlement des différends . . . . .	83
3.1	Introduction . . . . .	83
3.1.1	Vue d'ensemble . . . . .	83
3.1.2	Différends abordés dans ce chapitre . . . . .	84
3.1.3	Importance de régler les différends . . . . .	84
3.2	Aperçu des principaux types de différends et des mécanismes nationaux de règlement des différends abordés dans ce chapitre . . . . .	85
3.2.1	Principaux types de différends . . . . .	85
3.2.2	Principaux types de mécanismes nationaux de règlement des différends . . . . .	87
3.3	Problèmes courants que posent les mécanismes nationaux de règlement des différends . . . . .	89
3.3.1	Capacité d'arriver à des solutions de compromis . . . . .	89
3.3.2	Délais . . . . .	91
3.3.3	Considérations relatives au recouvrement de l'impôt . . . . .	93
3.3.4	Pénalités et amendes . . . . .	94

3.3.5	Questions de juridiction . . . . .	95
3.3.6	Coordination avec d'autres mécanismes de règlement des différends . . . . .	96
3.3.7	Recevabilité de documents, preuves ou arguments supplémentaires . . . . .	98
3.3.8	Confidentialité . . . . .	99
3.3.9	Mesurer l'efficacité . . . . .	100
3.3.10	Connaissances en fiscalité des personnes chargées de régler les différends fiscaux . . . . .	100
3.3.11	Recours aux précédents . . . . .	101
3.3.12	Approches formalistes et purement discrétionnaires . . . . .	103
3.4	Mécanismes par lesquels les différends sont réglés par l'administration fiscale . . . . .	104
3.4.1	Recours administratif . . . . .	104
3.4.2	Médiation administrative . . . . .	108
3.5	Mécanismes par lesquels les différends sont réglés par des parties indépendantes . . . . .	111
3.5.1	Règlement des différends par la voie des tribunaux	111
3.5.2	Tribunaux fiscaux spécialisés . . . . .	114
3.5.3	Service de médiation fiscale . . . . .	115
3.5.4	Médiation indépendante . . . . .	121
3.5.5	Expertise . . . . .	121
3.5.6	Arbitrage . . . . .	122

**Partie 2— Mécanismes de règlement des différends prévus par les conventions fiscales : la procédure amiable**

Chapitre 4—Procédure Amiable . . . . .	127
4.1 Introduction . . . . .	127
4.2 Qu'est-ce que la procédure amiable ? . . . . .	131
4.2.1 Rôle de la procédure amiable . . . . .	131

4.2.2	Fondement juridique de la procédure amiable . . . .	133
4.3	Questions typiques relatives aux conventions soumises à la procédure amiable . . . . .	136
4.3.1	Liste des questions typiques soumises à la procédure amiable . . . . .	136
4.3.2	Questions liées aux prix de transfert. . . . .	140
4.3.3	Questions liées à l’attribution de bénéfices à un établissement stable . . . . .	145
4.4	Fonctionnement de la procédure amiable . . . . .	147
4.4.1	Vue d’ensemble de la procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l’article 25 . . . . .	147
4.4.2	La demande de procédure amiable . . . . .	150
4.4.3	Phase unilatérale de l’examen du cas soumis à la procédure amiable . . . . .	196
4.4.4	Phase bilatérale de l’examen du cas soumis à la procédure amiable . . . . .	203
4.4.5	Clôture du cas soumis à la procédure amiable. . . .	223
4.4.6	Mise en œuvre d’un accord amiable conclu dans le cadre de la procédure amiable . . . . .	235
4.4.7	Résumé et calendrier des actions entreprises dans le cadre d’une procédure amiable . . . . .	239
4.4.8	Procédure amiable en vertu du paragraphe 3 de l’article 25 . . . . .	244
4.4.9	Communication avec l’autre autorité compétente. .	248
4.5	Comment l’autorité compétente doit-elle exercer la fonction liée à la procédure amiable ? . . . . .	250
4.5.1	Organisation de la fonction liée à la procédure amiable. . . . .	250
4.5.2	Comment une autorité compétente doit-elle aborder un cas soumis à la procédure amiable ? . .	256
	Annexe—Action 14 : la norme a minima et les bonnes pratiques en matière de règlement des différends relatifs aux conventions au moyen de la procédure amiable. . . . .	258

Chapitre 5—Arbitrage dans le cadre d’une procédure amiable . . . . .	265
5.1 Introduction . . . . .	265
5.2 Fondement juridique . . . . .	265
5.2.1 Arbitrage dans le cadre d’une procédure amiable . .	265
5.2.2 Arbitrage dans le cadre de la procédure amiable selon le Modèle de convention fiscale des Nations Unies . . . . .	267
5.2.3 Arbitrage dans le cadre de la procédure amiable selon le Modèle de Convention fiscale de l’OCDE et l’Instrument multilatéral . . . . .	269
5.3 Différents points de vue sur le bien-fondé de l’arbitrage . .	270
5.3.1 Préoccupations perçues . . . . .	271
5.3.2 Avantages perçus . . . . .	274
5.4 Orientations de procédure pour la mise en œuvre de l’arbitrage par les pays qui l’adoptent . . . . .	276
5.4.1 Aperçu général . . . . .	276
5.4.2 Lancement de la procédure d’arbitrage . . . . .	277
5.4.3 Mandat . . . . .	278
5.4.4 Sélection des membres de la commission d’arbitrage . . . . .	279
5.4.5 Processus d’arbitrage . . . . .	284
5.4.6 Confidentialité . . . . .	288
5.4.7 Rémunération des arbitres et autres coûts . . . . .	289
5.4.8 Décision . . . . .	290
Chapitre 6—Améliorations possibles à la procédure amiable . . . . .	293
6.1 Introduction . . . . .	293
6.2 Assistance technique pour les cas soumis à la procédure amiable . . . . .	294
6.3 Renforcement des capacités en matière de procédure amiable . . . . .	298
6.4 Accords-cadres . . . . .	299

6.5	Utilisation de la technologie. . . . .	300
6.6	Mécanismes non contraignants de règlement des différends (MNCRD). . . . .	303
6.6.1	Possibilité de recourir à des MNCRD dans le contexte de la procédure amiable. . . . .	303
6.6.2	Points de vue différents sur l'opportunité de recourir aux MNCRD dans le contexte de la procédure amiable . . . . .	306
6.6.3	Utilisation possible de l'avis d'un expert et de la médiation dans le contexte de la procédure amiable. . . . .	307
	Annexe—Liste des participants au Sous-comité chargé de la prévention et du règlement des différends. . . . .	312

## Liste des abréviations

APP	Accord préalable en matière de prix de transfert
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
CAP	Compliance Assistance Programme (programme d'aide à la
CIRDI	Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements
Comité fiscal des Nations Unies	Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale
Déclarations P-p-P	Déclarations pays par pays
EMN	Entreprise multinationale
FAF	Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices (Forum sur les pratiques fiscales dommageables)
FMI	Fonds monétaire international
GBM	Groupe de la Banque mondiale
ICAP	International Compliance Assurance Programme (programme international pour le respect de la conformité en matière fiscale)
IISF	Inspecteurs des Impôts sans Frontières
IM	Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS (Instrument multilatéral)
ITAT	Income Tax Appellate Tribunal (Tribunal d'appel de l'impôt sur le revenu)

MNCRD	Mécanisme non contraignant de règlement des différends
Modèle de Convention fiscale de l'OCDE	Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, version 2017
Modèle de convention fiscale des Nations Unies	Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2017 (uniquement en anglais)
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PA	Procédure amiable
PFA	Accord préalable avant la production de la déclaration (pre-filing agreement)
PPC	Principe de pleine concurrence
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Office mexicain de la protection des contribuables)



**PARTIE 1**

**MESURES DE PRÉVENTION  
ET DE RÈGLEMENT DES  
DIFFÉRENDS FISCAUX**



# Chapitre 1

## Introduction et vue d'ensemble

### 1.1 L'objectif du Manuel

1. Le présent Manuel vise à fournir des orientations sur les divers mécanismes qui peuvent être utilisées pour prévenir les différends fiscaux et les régler lorsqu'ils surviennent.
2. Le Manuel a été rédigé principalement à l'intention des pays en développement et, en particulier, des pays les moins développés. La plupart des questions qui y sont abordées touchent cependant tous les pays, peu importe leur niveau de développement. C'est pourquoi les orientations fournies dans le présent Manuel devraient être pertinentes pour tous les pays. Les mécanismes de prévention et de règlement des différends fiscaux qui sont proposés dans le présent Manuel pourraient toutefois ne pas convenir à tous les pays. Certains de ces mécanismes sont plus adaptés à la situation de pays en développement qui disposent de plus de ressources, notamment de personnel ayant l'expérience et les compétences nécessaires.
3. Les différends fiscaux qui sont l'objet du présent Manuel sont ceux qui peuvent survenir entre les administrations fiscales et les contribuables<sup>1</sup> en vertu des dispositions des lois fiscales nationales<sup>2</sup>

---

1 Le présent Manuel traite aussi de certains différends entre deux autorités fiscales qui surviennent dans le cadre d'une convention fiscale. Bien que le terme « autorités fiscales » soit généralement synonyme d'administration fiscale lorsqu'il est employé dans le présent Manuel, ce n'est pas forcément le cas, par exemple dans les pays où les fonctions de l'autorité compétente aux termes des conventions fiscales sont exercées par des fonctionnaires qui ne relèvent pas de l'administration fiscale.

2 Dans le présent Manuel, les mentions d'impôt sur le revenu comprennent l'impôt sur les sociétés. Bien que le Manuel porte essentiellement sur les différends portant sur l'impôt sur le revenu, bon nombre des mécanismes abordés à la Partie 1 du Manuel pourraient aussi être utiles pour prévenir ou régler des différends portant sur l'imposition d'autres types de taxes et d'impôts, tels que les taxes sur la valeur ajoutée (d'autant plus que dans certains pays, les mêmes mécanismes ou des mécanismes similaires s'appliquent à l'impôt sur le revenu et aux taxes sur la valeur

et des conventions fiscales.

4. Le Manuel comporte deux parties dont chacune est décrite en détail à la section 1.4. La Partie 1 a une large portée et traite des mécanismes de prévention et de règlement des différends fiscaux qui peuvent survenir dans un contexte purement national ainsi que des différends fiscaux transfrontaliers, y compris ceux qui résultent de l'application des conventions fiscales. La Partie 2 porte exclusivement sur la procédure amiable, qui est la procédure prévue dans les conventions fiscales pour permettre à certains fonctionnaires des impôts des pays signataires de régler de façon bilatérale des questions transfrontalières relatives à l'application ou à l'interprétation des dispositions conventionnelles.

## **1.2 Importance de mettre en place des mesures adéquates de prévention et de règlement des différends fiscaux**

5. L'application et l'interprétation de la législation fiscale soulèvent des questions complexes, surtout lorsqu'il est question de transactions transfrontalières. Comme il est impossible de prévenir tous les différends relatifs à ces questions, les régimes fiscaux doivent idéalement être conçus de manière à réduire au minimum de tels différends et à les régler selon un processus équitable et efficace lorsqu'ils surviennent.

6. Cela est encore plus important en raison des risques supplémentaires de différends fiscaux que posent certaines caractéristiques de nouveaux modèles d'affaires reposant sur la numérisation de l'économie, en particulier en ce qui a trait aux transactions transfrontalières. Des risques supplémentaires peuvent découler aussi des diverses mesures nationales et internationales qui ont été adoptées ou proposées pour s'attaquer aux problèmes découlant de l'application à ces modèles d'affaires de règles fiscales conçues il y a fort longtemps.

7. Bien que tous les pays qui comptent sur l'impôt sur le revenu doivent s'efforcer de réduire au minimum les différends et s'assurer

---

ajoutée). De plus, comme beaucoup de conventions fiscales couvrent les impôts sur la fortune, la Partie 2 du Manuel traite aussi du recours à la procédure amiable pour régler les différends relatifs à l'application des conventions fiscales en ce qui concerne les impôts sur la fortune.

de régler équitablement et efficacement ceux qui surviennent, cela est particulièrement important pour les pays en développement. Ces pays sont souvent confrontés à la nécessité de concilier les besoins contradictoires qui sont de générer des recettes indispensables et d'attirer et de conserver les investissements étrangers, ces deux besoins étant essentiels à leur développement durable. La mise en œuvre de mesures efficaces pour prévenir et régler les différends fiscaux procure aux contribuables une certitude accrue quant à l'application et à l'interprétation correctes des lois fiscales. Cela aide à faciliter l'investissement étranger transfrontalier et le commerce transfrontalier de biens et de services, notamment les services d'emploi.

8. Dans les rapports d'étape sur la sécurité fiscale soumis au G20 en 2017<sup>3</sup> et en 2018<sup>4</sup>, l'OCDE et le FMI ont recensé les sources d'incertitude fiscale ainsi que les divers outils que les contribuables et les gouvernements pourraient utiliser pour réduire cette incertitude du point de vue des entreprises et des administrations fiscales. Dans leurs rapports, ils analysent les résultats d'un sondage sur la sécurité fiscale que l'OCDE a mené auprès des entreprises en 2016. La Figure 9 du rapport de 2018 montre les 10 outils les plus importants pour accroître la sécurité fiscale que les participants au sondage ont identifiés pour différentes régions<sup>5</sup>. La Figure 9 révèle que l'amélioration des régimes nationaux de règlement des différends est perçue comme étant plus importante pour les pays d'Amérique latine et des Antilles, d'Asie et d'Afrique que pour les pays membres de l'OCDE, tandis que les

---

3 FMI et OCDE, *Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, (sécurité juridique en matière fiscale : rapport FMI/OCDE à l'intention des ministres des Finances du G20) (uniquement en anglais), mars 2017, disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>, consulté le 12 mars 2021.

4 FMI et OCDE, *Update on Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, (sécurité fiscale : rapport FMI/OCDE à l'intention des ministres des Finances du G20 et des gouverneurs de banque centrale) (uniquement en anglais), juillet 2018, disponible à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>, consulté le 12 mars 2021.

5 Ibid., p. 46.

questions relatives à la procédure amiable (PA) semblent relativement plus importantes en Asie, en Amérique latine et dans les Antilles que dans les pays membres de l'OCDE (et moins important en Afrique, où le nombre de cas soumis à la procédure amiable est relativement faible).

9. Le rapport de 2018 contient aussi un compte rendu détaillé des discussions qui ont eu lieu à un atelier consultatif sur la sécurité fiscale tenu en Tanzanie en 2017 et auquel ont assisté plus de 50 délégués, dont des fonctionnaires des ministères des Finances et des administrations fiscales de 21 pays africains. Les participants à cet atelier ont identifié l'amélioration du règlement des différends comme étant l'une des améliorations possibles aux politiques fiscales, aux processus législatifs et aux capacités des administrations fiscales qui pourrait accroître la sécurité fiscale en Afrique<sup>6</sup> :

**Amélioration des mécanismes de règlement des différends.** Mettre en œuvre des mécanismes efficaces de règlement des différends comme moyen d'accroître la sécurité fiscale tant pour les contribuables que pour les autorités fiscales. Les délégués ont établi que les mécanismes de règlement des différends doivent être équitables, indépendants des activités de contrôle fiscal, accessibles aux contribuables et assurer le règlement rapide des différends. Pour mettre en place de tels mécanismes, il faut concevoir un processus indépendant, applicable et progressif de règlement des différends constitué d'une étape administrative et d'une étape judiciaire. L'étape administrative pourrait comporter d'autres mécanismes de règlement des différends, tandis que l'étape judiciaire devrait aborder en priorité la question de la capacité judiciaire.

10. Cependant, comme il est expliqué dans ces deux rapports ainsi qu'au chapitre 2, la sécurité fiscale exige non seulement la mise en place de mécanismes efficaces de prévention des différends fiscaux, mais aussi l'existence d'un contexte général qui réduit au minimum la possibilité que de tels différends surviennent. Cela commence par l'élaboration par l'administration fiscale de lois et d'orientations interprétatives claires et accessibles.

11. L'importance croissante des mécanismes efficaces de règlement des différends est particulièrement évidente dans le cas de la procédure amiable, qui est l'élément central de la Partie 2 du Manuel. Le nombre

---

6 Ibid., p. 28.

de cas soumis à la procédure amiable a augmenté graduellement au cours des deux dernières décennies : les statistiques par pays sur la procédure amiable indiquent que les cas de procédure amiable en cours ont augmenté en moyenne de plus de 11 pour cent par an entre 2006 et 2015<sup>7</sup>. Les statistiques montrent aussi toutefois qu'à l'heure actuelle, la grande majorité des cas de procédure amiable découlent de conventions fiscales conclues entre deux pays développés et qu'un nombre relativement faible de procédures amiables concerne des pays en développement autres que ceux des grandes économies émergentes<sup>8</sup>. Comme ces statistiques le laissent entendre, la majorité des pays en développement n'ont que peu ou pas d'expérience de la procédure amiable, même si le nombre de cas de procédure amiable augmente dans les pays en développement. Peu importe leur degré d'expérience antérieure de la procédure amiable, tous les pays qui concluent des conventions fiscales doivent être prêts à remplir leurs obligations en ce qui concerne la procédure amiable ; ils doivent donc comprendre la procédure amiable et mettre en œuvre des procédés administratifs pour traiter les cas de procédure amiable qui pourraient découler de leurs conventions fiscales.

## 12. Le projet du G20 et de l'OCDE sur l'érosion de la base

7 L'OCDE compile des statistiques sur les cas de PA depuis 2006 : voir le document disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/resolution/statistiques-pa-2006-2015.htm>, consulté le 12 mars 2021. Comme cela est expliqué ci-dessous, ces statistiques ont été étoffées en 2016 pour inclure des données plus détaillées ainsi que les cas de PA de tous les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS ; voir les statistiques pour 2019 disponibles à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/resolution/statistiques-sur-la-procedure-amiable.htm>, consulté le 12 mars 2021.

8 Les statistiques du Cadre inclusif sur le BEPS sur la procédure amiable pour 2019 révèlent que pas un seul cas de procédure amiable recensé n'a été déclaré par des pays membres du Cadre inclusif qui figurent sur la liste des économies à faibles revenus de la Banque mondiale et que seulement 0,8 % du total des cas de procédure amiable recensés a été déclaré par des pays (autres que l'Inde) figurant sur la liste des économies à revenus faibles ou moyens de la Banque mondiale. (Les listes de la Banque mondiale sont disponibles à l'adresse suivante : <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519-world-bank-country-and-lending-groups> (uniquement en anglais), consulté le 12 mars 2021).

d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS) a eu un effet considérable sur la mise en œuvre de la procédure amiable. Dans le Plan d'action BEPS, il a été reconnu que les recommandations faites en vue de contrecarrer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices devaient être complétées par des travaux dont l'objectif est d'améliorer l'efficacité de la procédure amiable en tant que mécanisme de règlement des différends relatifs aux conventions<sup>9</sup>. Les travaux effectués dans ce domaine l'ont été dans le cadre de l'Action 14 du Plan d'action BEPS (Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends). Le rapport final sur l'Action 14<sup>10</sup> fait état d'un certain nombre de bonnes pratiques relatives à la procédure amiable. On y présente aussi la norme *a minima* en matière de règlement des différends relatifs aux conventions au moyen de la procédure amiable, dont l'objectif est de<sup>11</sup> :

- s'assurer que les obligations relatives à la procédure amiable qui sont prévues par les conventions sont exécutées de bonne foi et que les différends donnant lieu à une procédure amiable sont résolus en temps opportun ;
- s'assurer que les processus administratifs favorisant la prévention et le règlement en temps opportun des différends relatifs aux conventions sont effectivement mis en œuvre ;
- s'assurer que les contribuables sont en mesure de recourir à la procédure amiable lorsqu'ils peuvent y prétendre<sup>12</sup>.

---

9 OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, disponible à l'adresse suivante : [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices\\_9789264203242-fr](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices_9789264203242-fr), consulté le 12 mars 2021, p. 23.

10 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, disponible à l'adresse suivante : [https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/accroitre-l-efficacite-des-mecanismes-de-reglement-des-differends-action-14-rapport-final-2015\\_9789264252370-fr](https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/accroitre-l-efficacite-des-mecanismes-de-reglement-des-differends-action-14-rapport-final-2015_9789264252370-fr), consulté le 12 mars 2021.

11 Ibid., p. 9 et 10.

12 L'OCDE a publié le 18 novembre 2020 un document de consultation publique dans lequel elle sollicite des commentaires sur des propositions



13. Un grand nombre de pays qui sont devenus membres du Cadre inclusif sur le BEPS<sup>13</sup> ont décidé de mettre en œuvre la norme *a minima*<sup>14</sup> (ce qui n'est pas le cas des pays qui ne sont pas membres du Cadre inclusif). Le fait que le respect de la norme *a minima* fait l'objet d'un processus d'examen et de suivi par les pairs vise à assurer une plus grande surveillance internationale de la manière dont chaque pays membre du Cadre inclusif applique la procédure amiable<sup>15</sup>. Deux éléments de la norme *a minima* concourent aussi à ce résultat. Tout d'abord, la norme *a minima* oblige tous les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS à présenter des statistiques annuelles relatives aux demandes de procédure amiable<sup>16</sup>, y compris le nombre total de cas soumis à la procédure amiable, le délai moyen nécessaire pour régler les cas, les résultats généraux des cas clôturés, les autres juridictions concernées par les cas ainsi que la proportion des cas qui portaient sur la répartition des bénéfices entre entreprises associées ou sur l'attribution de bénéfices à un établissement stable par rapport aux cas portant sur d'autres questions. Ensuite, tous ces pays doivent devenir

---

relatives au réexamen de la norme *a minima* définie dans le cadre de l'Action 14, notamment concernant : « a) l'expérience et les points de vue concernant l'état d'avancement du règlement des différends et les suggestions d'amélioration [...] ; b) les éléments supplémentaires qui permettraient de renforcer la norme *a minima* définie dans le cadre de l'Action 14 ; c) les éléments supplémentaires qui permettraient de renforcer le Cadre de suivi statistique relatif à la procédure amiable » (traduction libre). (Le document de consultation est disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-beps-action-14-2020-review-november-2020.pdf> (uniquement en anglais), consulté le 12 mars 2021.) Le processus de réexamen était toujours en cours au moment où le présent Manuel a été finalisé.

13 En date de février 2021, 139 pays et juridictions étaient membres du Cadre inclusif sur le BEPS ; voir le document disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, consulté le 12 mars 2021.

14 Les éléments de la norme *a minima* et les bonnes pratiques présentés dans le rapport final sur l'Action 14 figurent en annexe du chapitre 4.

15 Voir le document à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/tax/dispute/beps-action-14-peer-review-and-monitoring.htm> (uniquement en anglais), consulté le 12 mars 2021.

16 Voir Action 14, Rapport final 2015, note de bas de page 10, p. 15.

membres du Forum sur la procédure amiable au sein du Forum sur l'administration fiscale (Forum PA-FAF)<sup>17</sup>, un organe subsidiaire du Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE (FAF)<sup>18</sup> dont les membres se réunissent régulièrement pour examiner les difficultés générales touchant la procédure amiable et pour suivre la mise en œuvre de la norme *a minima*.

### **1.3 Difficultés auxquelles sont confrontés les pays en développement et en particulier les pays les moins développés**

14. Bien que les questions abordées dans le présent Manuel concernent tous les pays, peu importe leur niveau de développement, les particularités des pays en développement, et en particulier des pays les moins développés, entraînent un certain nombre de difficultés en matière de prévention et de règlement des différends fiscaux.

15. Les ressources limitées dont disposent les autorités fiscales de ces pays constituent peut-être la principale difficulté. Un manque de personnel ayant la capacité et les compétences nécessaires pour traiter les questions fiscales complexes, en particulier les transactions transfrontalières, signifie que ces questions pourraient ne pas être traitées comme il convient. Cela fait naître le risque que le montant de l'impôt qui devrait être payé ne soit pas établi (p. ex. par suite de transactions d'évasion fiscale) ou le risque que surviennent des différends qu'on aurait facilement pu éviter, par exemple en rédigeant des lois claires et en présentant des orientations appropriées de l'administration fiscale ou encore, par une meilleure connaissance par l'administration fiscale de ses obligations en vertu des conventions.

16. Les ressources limitées peuvent aussi affecter la capacité de ces pays de régler efficacement les différends qui surviennent. Cela vaut pour le traitement et le règlement des différends tant par l'administration fiscale que par des parties indépendantes, essentiellement les tribunaux. Par exemple, dans certains pays, les délais pour obtenir une décision judiciaire finale sont souvent longs, ce qui diminue l'utilité de

---

17 Ibid., p. 16.

18 Voir le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE, disponible à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration> (uniquement en anglais), consulté le 12 mars 2021.

recourir aux tribunaux nationaux pour régler des différends fiscaux. De plus, l'absence de juges spécialisés en droit fiscal fait en sorte que les tribunaux ont tendance à favoriser l'interprétation littérale des lois fiscales. L'interprétation littérale des lois peut limiter la capacité d'arriver à des solutions qui sont équitables pour les contribuables et pour les gouvernements qui ont besoin de recettes fiscales et elle pourrait avoir pour effet de faciliter l'évasion fiscale.

17. Récemment la communauté internationale a mis l'accent sur l'assistance aux pays en développement afin d'aider ces pays à réduire et à régler les différends fiscaux. Cette assistance pourrait aider les pays en développement à surmonter ces difficultés et d'autres problèmes, en particulier dans le contexte international et en ce qui a trait à la procédure amiable.

18. Les pays en développement sont confrontés à d'autres difficultés ; par exemple, certains de ces pays n'ont pas conclu de conventions fiscales ou n'ont qu'un réseau de conventions fiscales limité, ce qui peut empêcher le règlement par procédure amiable de certaines questions transfrontalières avec d'autres administrations fiscales, en particulier les questions liées aux prix de transfert et à l'attribution de bénéfices aux établissements stables. Cela peut augmenter le risque de double imposition et accroître la pression pour accorder des incitatifs fiscaux ou des régimes fiscaux spéciaux à de grands investisseurs étrangers. D'autres difficultés propres à la procédure amiable sont mentionnées au paragraphe 7 du chapitre 4.

19. La protection des droits des contribuables, notamment le droit à la confidentialité des informations concernant le contribuable, est un autre aspect qui peut poser problème dans certains pays. S'ils n'ont pas confiance que leurs droits seront respectés, les contribuables pourraient avoir peu confiance dans les mesures disponibles de prévention et de règlement des différends.

20. Certains pays peuvent aussi avoir des difficultés à assurer l'indépendance des fonctionnaires qui participent au règlement des différends fiscaux face à ceux qui sont chargés du contrôle fiscal ou du recouvrement des impôts. Ce problème est rencontré souvent lorsque des fonctionnaires exercent la fonction d'autorité compétente dans les cas soumis à la procédure amiable.

21. Étant donné que la législation fiscale des pays en développement est généralement plus simple que celle des pays développés, les administrations fiscales des pays développés sont souvent plus vulnérables aux transactions d'évasion fiscale. C'est un problème qui est sans doute aggravé par l'interprétation littérale des lois fiscales par les tribunaux (les différends portant sur les transactions d'évasion fiscale sont généralement difficiles à régler et se retrouvent souvent devant les tribunaux).

22. Le cadre constitutionnel et légal de certains pays en développement, y compris les points de vue des autorités chargées de l'application et de l'interprétation des règles applicables, peut aussi créer des difficultés pour ce qui est de l'adoption et de la mise en œuvre de certains mécanismes de prévention et de règlement des différends fiscaux. Par exemple, dans certains pays, le recours à de nouveaux mécanismes de règlement des différends a été jugé contraire aux principes constitutionnels ou aux principes de droit fondamentaux.

## **1.4 Contenu du Manuel**

### ***Partie 1—Mesures de prévention et de règlement des différends fiscaux***

23. La Partie 1 porte sur les mesures qui peuvent être prises par les pays pour prévenir et régler les différends fiscaux pouvant survenir dans un contexte tant national qu'international. Elle comporte un chapitre d'introduction, ainsi que le chapitre 2, qui porte sur les méthodes destinées à prévenir les différends, et le chapitre 3, qui traite des mécanismes nationaux de règlement des différends. Il est reconnu que la distinction n'est pas toujours claire entre les mesures qui visent à prévenir les différends et celles qui visent à les régler. Afin de distinguer les deux, il est considéré dans le présent Manuel que les mécanismes de règlement des différends sont ceux qui s'appliquent aux désaccords concernant les cotisations établies ou révisées. Cela exclut donc les mesures, telles que certaines formes d'examen administratif ou de médiation administrative, qui peuvent être disponibles pour régler les désaccords pouvant survenir à n'importe quel stade qui précède le contrôle fiscal ainsi que pendant le contrôle fiscal, c'est-à-dire avant que le contrôle fiscal n'aboutisse à l'établissement ou la révision d'une cotisation d'impôt ou une demande de paiement d'impôt. Certaines

de ces autres mesures sont examinées dans le contexte des méthodes de prévention des différends abordées au chapitre 2.

### *Chapitre 2 - Méthodes destinées à prévenir les différends*

24. Le chapitre 2 commence par une explication des types de différends potentiels et de l'importance et des avantages de la mise en place de mécanismes efficaces de prévention des différends tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables.

25. Ensuite, il met l'accent sur le moyen principal et le plus efficace de prévenir les différends fiscaux qui est de faire en sorte que les contribuables puissent aisément déterminer leurs droits et obligations en matière fiscale en vertu de la législation fiscale. La première façon de contribuer à la réalisation de cet objectif est d'élaborer des lois et des orientations interprétatives claires et accessibles. Aussi, il y est expliqué que le fait de mettre en place un processus de consultation publique avant l'adoption des lois fiscales finales permet aux contribuables de fournir au législateur des informations utiles sur l'efficacité, la mise en œuvre et les coûts de conformité des lois fiscales proposées. En outre, il y est souligné dans ce chapitre qu'il sera également utile que les gouvernements soient conscients de l'interaction entre les lois nationales proposées et la législation d'autres pays ainsi que des obligations internationales du pays, par exemple celles qui découlent des conventions fiscales. De même, il y est signalé, dans ledit chapitre, l'importance et les enjeux du respect de l'application des conventions fiscales pour l'administration fiscale dans l'exercice de sa fonction de contrôle fiscal. De même, le chapitre 2 relève l'importance de prendre en compte aussi l'environnement juridique dans lequel les mécanismes de prévention des différends fonctionnent : le droit fiscal faisant partie du droit public, il est soumis aux mêmes restrictions de procédure et sur le fond qui s'appliquent aux autres branches du droit public. De plus, le chapitre 2 précise lorsqu'une administration fiscale conclut un accord ou parvient à une solution avec un contribuable au sujet de l'application des lois fiscales, elle doit respecter la règle de droit et les principes de bonne administration qui s'appliquent dans le pays concerné. En outre, ledit chapitre insiste sur le fait de garder à l'esprit que les contribuables doivent bénéficier d'un traitement égal devant la loi dans la conception, la mise en œuvre et l'application des lois fiscales. Enfin, le chapitre 2 signale que le fait d'effectuer des évaluations des

risques plus poussées permettra aux administrations fiscales de se concentrer sur les secteurs et les contribuables qui présentent des risques élevés, ce qui devrait à son tour entraîner une réduction du nombre de différends et un règlement plus efficace des différends avec des contribuables présentant des risques élevés puisque plus de ressources seront disponibles pour traiter ces différends.

26. Ces considérations générales sont suivies d'une description des différents mécanismes spécifiques utilisés par les pays pour prévenir les différends fiscaux ; cela constitue la partie principale du chapitre 2.

27. Ainsi, il est abordé en premier lieu les notes d'orientations, décisions produites par l'administration fiscale en soulignant leurs efficacités pour prévenir les différends, lorsqu'elles sont claires, exactes, cohérentes et accessibles aux contribuables. Aussi, il est souligné qu'une administration fiscale peut fournir des orientations sur la façon dont la législation fiscale fonctionne de façon générale. La description des types d'orientations par l'Australian Taxation Office (Bureau fiscal de l'Australie) donne un exemple de la forme que peuvent prendre ces orientations. Une administration fiscale peut aussi prendre des décisions sur les obligations ou les droits d'un contribuable en vertu de dispositions spécifiques de la loi. Ces décisions sont généralement rendues publiques et parfois privées lorsqu'elles traitent d'un cas particulier ou spécifique. Cela est illustré au moyen d'une explication des types d'indications fournies par le Bureau fiscal de l'Australie et le Kenyan Revenue Authority (Autorité fiscale du Kenya).

28. Le chapitre 2 couvre aussi l'approche relative aux accords préalables/ accords préalables au dépôt, qui est une variation du concept de décision anticipée. Cette approche est illustrée dans une description du Pre-Filing Agreement Programme (programme de conclusion d'un accord préalable avant la production de la déclaration) que l'Internal Revenue Service (IRS) des États-Unis propose aux sociétés.

29. Ensuite, l'utilisation des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) comme outil efficace pour prévenir les différends entre administrations fiscales relatifs aux prix de transfert est abordée. Après une description de la nature de l'APP et du fondement juridique des APP unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux, le chapitre traite d'un certain nombre d'éléments que devrait considérer un pays qui souhaite élaborer un programme d'APP. Une brève description du programme

d'APP de l'Indonésie est élaborée pour montrer comment un pays en développement a procédé pour établir un programme d'APP.

30. Différents mécanismes visant à améliorer la relation entre le contribuable et l'administration fiscale, et réduire les risques de différends sont traitées dans la section suivante du chapitre 2. A cet égard, « l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales », qui repose sur l'établissement d'une relation réciproque de confiance et de coopération entre l'administration fiscale et le contribuable est développée. Ensuite, une brève description du Programme incitation à la discipline fiscale (favorisant le respect des obligations fiscales) proposé par l'administration fiscale du Brésil est présentée en vue de démontrer comment l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales pourrait être d'intérêt non seulement pour les pays développés (où ce concept a principalement été appliqué jusqu'à maintenant), mais aussi pour les pays émergents et les pays en développement. En outre, des orientations générales à l'intention des pays qui envisageraient de mettre en place un projet pilote pour voir comment la conformité coopérative pourrait fonctionner dans leur environnement politique, juridique et administratif sont élaborées. Il y est discuté aussi comment le fait de désigner un point de contact unique, ou « chargé des relations », qui serait responsable de la relation globale de l'administration fiscale avec les contribuables, pourrait aider à prévenir les différends, ce qui serait particulièrement utile dans le cas des grandes entreprises et des personnes fortunées. La description du Programme de chargés des relations de l'administration fiscale de la Jamaïque illustre cette approche.

31. La méthode suivante décrite au chapitre 2 est l' « International Compliance Assurance Programme » (programme international d'aide à la conformité fiscale, ou programme ICAP). Il s'agit d'un programme dans le cadre duquel les participants œuvrent de manière concertée et multilatérale sur une base volontaire pour évaluer les risques et pour apporter une sécurité fiscale. Ce programme a été lancé en janvier 2018 sous forme de projet pilote. Un projet pilote élargi a été lancé en 2019 et aujourd'hui, le programme ICAP existe officiellement en tant que programme auquel peuvent participer toutes les administrations fiscales qui sont membres du Forum sur l'administration fiscale (FAF) de l'OCDE. En février 2021, le FAF a publié un manuel sur le programme ICAP. Le manuel contient de l'information sur le processus

ICAP qui reflète l'expérience et la réaction des administrations fiscales et des groupes d'entreprises multinationales (groupes d'EMN) qui ont participé aux deux projets pilotes<sup>19</sup>. Le programme ICAP repose sur une approche multilatérale pour offrir de manière précoce une sécurité fiscale aux groupes d'EMN admissibles, ce qui pourrait avoir pour effet de prévenir les différends entre ces groupes d'EMN et les administrations fiscales.

32. Les vérifications conjointes sont une autre approche décrite au chapitre 2. Cette approche a été instaurée par le FAF en 2010 et se distingue des contrôles fiscaux simultanés. Il y est présenté dans ce chapitre les vérifications conjointes et comment dans une telle vérification, deux ou plusieurs pays s'associent pour constituer une seule équipe de vérification afin d'examiner les affaires fiscales d'un contribuable et que cela peut mener à un règlement plus rapide des questions, à la rationalisation de la collecte des données et à un meilleur respect des obligations fiscales. Ainsi, il est expliqué dans ce chapitre, les raisons pour lesquelles les vérifications conjointes peuvent apporter une sécurité fiscale et pourraient donc être efficaces pour prévenir les différends entre les administrations fiscales et les contribuables.

33. L'« examen indépendant de la position adoptée lors du contrôle fiscal » est une procédure d'examen indépendant entreprise à l'étape du contrôle fiscal qui sert de mécanisme de prévention des différends. Il sert de mécanisme de prévention des différends lorsqu'il a pour effet d'empêcher qu'un différend ne survienne de façon officielle (p. ex. lorsqu'après un contrôle fiscal, l'administration fiscale abandonne l'idée d'établir un nouvel avis d'imposition pour l'impôt supplémentaire à payer dans un cas particulier). Aussi, il y est décrit la manière dont ce type de procédure est mis en œuvre par le Bureau fiscal de l'Australie.

---

19 Forum sur l'administration fiscale, *International Compliance Assurance Programme - Handbook for Tax Administrations and MNE Groups* (programme international pour le respect des obligations fiscales – manuel à l'intention des administrations fiscales et des groupes d'EMN) (uniquement en anglais), (Paris, 2021), disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf>, consulté le 12 mars 2021.



34. La dernière approche de prévention des différends dont il est fait mention au chapitre 2 est la médiation pendant un contrôle fiscal. Ainsi, il y est décrit deux types différents de processus de médiation qui peuvent être menés au cours de la phase de contrôle fiscal : le premier type de processus, la « facilitation interne », implique un fonctionnaire impartial de l'administration fiscale qui agit en tant que facilitateur, alors que le second type de processus, « médiation indépendante », implique le recours à un organisme indépendant (l'expérience Mexicaine est décrite dans ce chapitre).

### *Chapitre 3 - Mécanismes nationaux de règlement des différends*

35. Le chapitre 3 porte sur les mécanismes nationaux<sup>20</sup> que les pays utilisent généralement pour régler les différends pouvant survenir entre les administrations fiscales et les contribuables au sujet de l'impôt sur le revenu à payer<sup>21</sup>. Il vise à fournir des orientations pratiques aux pays qui souhaitent améliorer certains aspects de leur processus de règlement des différends au niveau national. Il est entendu que chaque pays doit déterminer quels mécanismes décrits au chapitre 3 conviennent le mieux à sa situation, en particulier à son cadre juridique et à la nature des différends fiscaux qui surviennent généralement dans le pays.

36. Dans la première partie du chapitre 3, l'importance de mettre en place des mécanismes par lesquels les contribuables peuvent régler les différends de la manière la plus efficace et la plus rapide est développée. Ensuite, des exemples typiques de différends résultant des conclusions d'un contrôle fiscal ou d'une vérification portant sur le montant de l'impôt à payer, en expliquant que les différends peuvent porter sur les faits relatifs à un cas précis, sur l'interprétation de la loi ou sur ces deux questions à la fois sont exposées. Cela est suivi d'un survol des principales catégories de mécanismes de règlement des différends. Une distinction est faite au chapitre 3 entre les mécanismes prévus par

---

20 Par opposition aux mécanismes internationaux, tels que ceux prévus par les conventions fiscales.

21 Le chapitre 3 ne traite pas des différends portant sur l'exercice, par l'administration fiscale, de ses pouvoirs d'exécution et de recouvrement, y compris les différends portant sur l'échange de renseignements et les exigences en matière de documentation.

l'administration fiscale, tels que la demande de recours administratif, et ceux qui existent séparément et indépendamment de l'administration fiscale, tels que le règlement d'une question fiscale par les tribunaux.

37. La partie principale du chapitre traite d'un certain nombre de problèmes communs à la plupart des mécanismes nationaux de règlement des différends. Il y est question, par exemple, de la marge de manœuvre dont l'administration fiscale dispose pour négocier et accepter des solutions de compromis à des différends fiscaux, de l'importance des délais, de considérations relatives au recouvrement de l'impôt contesté et des pénalités et intérêts connexes ainsi que de la coordination des différents mécanismes de règlement des différends.

38. Dans le reste du chapitre, les principaux types de mécanismes nationaux de règlement des différends sont décrits. A cet effet, les premiers types de mécanismes abordés sont le recours administratif et la médiation administrative, deux mécanismes par lesquels le règlement des différends est assuré par l'administration fiscale. Ensuite, il y est analysé des mécanismes par lesquels le règlement des différends est assuré par des parties indépendantes. Dans presque tous les pays, les contribuables ont le droit de chercher à résoudre les différends fiscaux par la voie des tribunaux. Dans certains pays, les contribuables peuvent aussi recourir à des services de médiation indépendante. Aussi, le rôle qu'un médiateur fiscal qui travaille de façon indépendante de l'administration fiscale peut jouer dans le règlement des différends fiscaux est exposé, tout en précisant toutefois que certains pays ont établi un service de médiation fiscale au sein de leur administration fiscale. Les procédures d'expertise et d'arbitrage mises en place dans certains pays sont abordées à la fin du chapitre.

### ***Partie 2 – Mécanismes de règlement des différends prévus par les conventions fiscales : la procédure amiable***

39. La Partie 2 du Manuel traite exclusivement de la procédure amiable, qui est le mécanisme de règlement des différends prévu dans les conventions fiscales bilatérales. La Partie 2 est divisée en trois chapitres.

### Chapitre 4 - Procédure amiable

40. Le chapitre 4, le plus long du Manuel, présente d'abord une description générale de la procédure amiable, qui est distincte et indépendante de tous les mécanismes administratifs et judiciaires de règlement des différends prévus par les lois nationales. Ce chapitre couvre aussi le rôle essentiel que joue la procédure amiable pour faire en sorte que les pays respectent leurs obligations conventionnelles. Comme la majorité des pays en développement n'ont que peu ou pas d'expérience de la procédure amiable, l'objectif principal de ce chapitre est de donner des orientations à ces pays sur ce sujet, même si le contenu du chapitre devrait aussi être pertinent pour un éventail plus large de pays. Il complète les orientations sur la procédure amiable qui sont fournies dans les commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et il est subordonné à ces orientations. Il fait référence à quelques reprises à la norme *a minima* et les bonnes pratiques présentées dans le rapport final sur l'Action 14 du Plan d'action BEPS<sup>22</sup>, qui sont reproduites en annexe du chapitre<sup>23</sup>.

41. Bien que l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE prévoie trois types différents de procédure amiable, le chapitre 4 essentiellement sur le premier type, la « procédure amiable sur demande ». Dans ce type de procédure amiable, les personnes qui considèrent que leur imposition n'est pas conforme aux dispositions d'une convention fiscale présentent une demande aux autorités compétentes des États signataires. Le chapitre 4, dresse une liste des questions relatives aux conventions fiscales que ce type de procédure amiable permet généralement de résoudre, en mettant l'accent sur les questions liées à la répartition des bénéfices entre entreprises associées et à l'attribution des bénéfices aux établissements stables puisque la majorité des cas de procédure amiable sur demande recensés porte sur ces questions.

42. Le chapitre 4 contient un diagramme et un ordinogramme indiquant les différentes actions que comporte généralement une procédure amiable sur demande. Ces actions sont regroupées sous les cinq étapes suivantes d'une procédure amiable typique :

<sup>22</sup> Voir la section 1.2 ci-dessus.

<sup>23</sup> Voir la note de bas de page 10.

1. la demande de procédure amiable ;
2. la phase unilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable ;
3. la phase bilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable ;
4. la clôture du cas soumis à la procédure amiable ;
5. la mise en œuvre de l'accord conclu par voie amiable.

Les orientations données au chapitre 4 traitent de chacune de ces étapes en détail.

43. Dans la section portant sur la demande de procédure amiable, il est expliqué qui est autorisé à soumettre une demande de procédure amiable, à quelle autorité compétente la demande doit être adressée ainsi qu'à quel moment et comment elle doit être présentée. La description du format et du contenu d'une demande de procédure amiable comprend un exemple détaillé d'une demande fictive de procédure amiable qui satisferait aux exigences de la plupart des pays ayant publié des orientations à ce sujet. (Cet exemple est suivi dans le chapitre 4 d'autres exemples de documents qui sont généralement présentés au cours de la procédure amiable). La section traite aussi de questions particulières, à savoir : si l'accès à la procédure amiable peut être refusé dans certains cas ; que se passe-t-il lorsque le contribuable qui a demandé la procédure amiable a aussi entamé des recours prévus par le droit interne, comme une procédure judiciaire ; si une demande de procédure amiable unique peut être soumise afin de régler des questions récurrentes lorsque les faits et circonstances pertinents sont identiques ; si les impôts peuvent être recouverts après la présentation d'une demande de procédure amiable ; si une demande de procédure amiable peut être retirée. Le rôle de l'autorité compétente qui reçoit la demande est expliqué dans la dernière partie de cette section.

44. La section suivante porte sur la phase unilatérale du cas soumis à la procédure amiable. À cette étape, l'autorité compétente qui a reçu la demande de procédure amiable en examine le bien-fondé afin de déterminer si la demande paraît fondée et, le cas échéant, elle détermine si elle peut unilatéralement éliminer l'imposition non conforme aux dispositions de la convention sans devoir consulter l'autorité

compétente de l'autre État signataire concerné. La section suivante traite de la phase bilatérale du cas soumis à la procédure amiable. Cette étape de la procédure amiable a lieu si l'autorité compétente qui a reçu la demande de procédure amiable conclut que l'objection qui y est formulée paraît fondée, mais qu'elle ne peut régler unilatéralement le cas. Cette autorité compétente doit alors communiquer avec l'autorité compétente de l'autre État signataire afin que les deux États signataires arrivent conjointement à un règlement satisfaisant du cas. Les autorités compétentes peuvent employer différents moyens de communication à cette fin, mais il est précisé au chapitre 4 que la procédure est généralement enclenchée en invitant l'autre autorité compétente à présenter un exposé de position ou en proposant soi-même de le faire. L'exposé de position et la réponse écrite de l'autorité compétente qui la reçoit constituent généralement la base pour les discussions ultérieures entre les autorités compétentes.

45. La quatrième étape de la procédure amiable, soit la clôture du cas, est analysée à la section suivante du chapitre. Cette partie du chapitre porte sur les différents résultats possibles d'un cas soumis à la procédure amiable et elle décrit les mesures qui sont prises lorsque les autorités compétentes en arrivent à un accord envisagé dans un cas ; cela exige généralement que le contribuable accepte l'accord et que ce dernier soit conclu formellement.

46. La section suivante porte sur la dernière étape qui se déroule après la conclusion d'un tel accord : la mise en œuvre de l'accord conclu par voie amiable. Dans cette section, il est expliqué l'obligation juridique qu'ont les États contractants de mettre en œuvre un tel accord amiable, peu importe les délais que prévoit le droit interne de ces États et l'on donne quelques exemples des mesures internes que les États pourraient être obligés de prendre afin de mettre en œuvre l'accord amiable.

47. La section est suivie d'un tableau récapitulatif des mesures à entreprendre dans le cadre d'une procédure amiable qui ont été abordées dans les sections précédentes. Le tableau propose aussi un calendrier provisoire qui présente des délais raisonnables pour l'exécution de chacune des mesures.

48. Dans la section suivante du chapitre 4, il est brièvement analysé la procédure à suivre pour les deux autres types de procédure amiable

prévus à l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, à savoir la procédure amiable portant sur l'interprétation ou la procédure, telle qu'elle est envisagée à la première phrase du paragraphe 3 de l'article 25, et la « procédure amiable en vue d'éliminer les doubles impositions dans les cas non prévus par la convention », qui est prévue à la deuxième phrase du paragraphe 3.

49. La section suivante du chapitre 4 traite de divers aspects des communications entre les autorités compétentes dans tout type de procédure amiable, communications qui sont assujetties aux règles énoncées à l'article 26 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE en ce qui a trait à l'échange de renseignements et en particulier aux obligations de confidentialité qu'impose cet article.

50. La dernière partie du chapitre 4 contient des orientations sur l'organisation de la fonction liée à la procédure amiable au sein d'une administration fiscale et sur la façon dont une autorité compétente doit aborder un cas soumis à la procédure amiable. Il y est souligné l'importance pour les autorités compétentes de faire tout leur possible pour régler les cas, dans le respect des principes, d'une manière équitable et objective, et ce en décidant pour chaque cas en fonction de ses caractéristiques propres et non en fonction des recettes fiscales ou par référence à un équilibre des résultats d'autres cas.

### *Chapitre 5 - Arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable*

51. Le chapitre 5 complète l'analyse de la procédure amiable faite au chapitre 4 en examinant les dispositions d'arbitrage obligatoire des questions ayant donné lieu à une demande de procédure amiable et que les autorités compétentes sont incapables de régler dans un délai donné.

52. Le chapitre 5 présente d'abord les principales caractéristiques des dispositions du paragraphe 5 de l'article 25, variante B, du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qui, contrairement aux dispositions de la variante A de l'article, prévoient cet arbitrage obligatoire. Il y est expliqué en quoi « l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable » est fondamentalement différent de l'arbitrage commercial. Le chapitre présente aussi les différences entre les dispositions relatives à l'arbitrage du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et celles du paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de

Convention fiscale de l'OCDE et il donne un aperçu des dispositions relatives à l'arbitrage prévues dans la Partie VI de la *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (Instrument multilatéral ou IM)<sup>24</sup>.

53. Le chapitre présente les différents points de vue concernant le recours à l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable. Aussi, les préoccupations perçues et les avantages perçus présentés par des membres du Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale (Comité fiscal des Nations Unies) et exposés dans les commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies sont analysés.

54. D'une part, les préoccupations perçues concernent la possibilité que l'arbitrage nuise à la souveraineté d'un pays et qu'il puisse soulever des problèmes constitutionnels dans certains pays. Les coûts de l'arbitrage et le manque de ressources de certains pays, notamment la disponibilité d'experts locaux qui pourraient agir à titre d'arbitres, sont d'autres sujets de préoccupation. Le manque d'expérience et de connaissances des pays en développement en ce qui concerne la procédure amiable et l'arbitrage est un autre aspect problématique. Aussi, il a été avancé que le nombre limité d'arbitres potentiels qui peuvent trancher des questions complexes de fiscalité internationale et de prix de transfert provient des pays développés et que ces personnes pourraient ne pas être au fait des préoccupations des pays en développement. Les problèmes de transparence ont aussi été soulevés, car, comme c'est le cas pour d'autres éléments de la procédure amiable, les débats qui se déroulent pendant un arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable sont généralement considérés comme confidentiels et les opinions ne sont pas publiées.

55. D'autre part, les avantages perçus de l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable soulevés par les membres du Comité fiscal des Nations Unies qui appuient ce mécanisme sont notamment le fait que l'arbitrage garantit le règlement des cas soumis à la procédure

24 Disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>, consulté le 12 mars 2021.

amiable. Il est avancé que le fait d'inscrire une clause d'arbitrage dans une convention a un « effet préventif », car cela encourage les autorités compétentes à faire des compromis afin de régler plus rapidement et plus efficacement les cas soumis à la procédure amiable, le but de l'arbitrage n'étant pas de remplacer la procédure amiable par une évaluation indépendante du cas par arbitrage, mais bien de compléter la procédure amiable actuelle dans les quelques rares cas où les autorités compétentes sont incapables de régler le cas dans les délais. Autres avantages perçus de l'arbitrage : dans le contexte d'une procédure amiable, l'arbitrage peut offrir plus de certitude aux contribuables en ce qui concerne la clôture du cas soumis à la procédure amiable et il réduit la dépendance aux recours unilatéraux en droit interne, qui sont parfois inadéquats.

56. La dernière partie du chapitre 5 traite de différents aspects des règles de procédure que les autorités compétentes devraient envisager d'adopter pour la conduite de la procédure selon les dispositions relatives à l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable. Comme le prévoient les Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE et l'IM, les autorités compétentes concluent généralement un accord entre autorités compétentes qui porte sur ces règles de procédure, et elles doivent effectivement le faire pour mettre en œuvre l'arbitrage dans la pratique. Les règles doivent d'abord établir le processus à suivre pour engager la procédure d'arbitrage, en tenant compte du fait que le Modèle de convention fiscale des Nations Unies prévoit que la demande d'arbitrage peut être faite par l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États concernés par le cas soumis à la procédure amiable, tandis que le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et l'IM prévoient que l'arbitrage est engagé à la demande d'un contribuable. Le chapitre 5 traite ensuite de la manière d'établir le « mandat », c'est-à-dire les questions qui doivent être tranchées par la commission d'arbitrage, et le moment où cela doit être fait. Il y est traité aussi du processus de sélection des membres de la commission d'arbitrage, y compris des dispositions éventuelles relatives aux qualifications et à l'indépendance exigées des arbitres, ainsi que du remplacement de ces derniers.

57. Le type de processus d'arbitrage à adopter est un aspect clé de l'arbitrage qui doit être abordé soit dans la convention elle-même ou dans un accord entre autorités compétentes. L'arbitrage peut se faire selon différentes approches. Selon l'approche par « opinion



indépendante », les arbitres doivent rendre une décision raisonnée exposant leurs conclusions à l'égard des faits, des preuves et des arguments juridiques. Selon l'approche de la « dernière meilleure offre » ou « arbitrage baseball », chaque autorité compétente soumet la solution qu'elle estime la plus raisonnable pour résoudre le cas et la commission d'arbitrage décide laquelle des solutions proposées l'emportera, en se fondant sur son opinion sur les faits et les arguments présentés dans chacune des solutions proposées. Ces deux processus différents et les règles spécifiques qui s'appliquent à chacun sont expliqués dans le chapitre 5 ; on y précise aussi que des délais stricts doivent être prescrits pour l'exécution de chaque étape de ces processus.

58. D'autres principes de base de la procédure d'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable sont abordés au chapitre 5, notamment la responsabilité de l'organisation logistique, en particulier la question de savoir si des réunions en personne des membres de la commission d'arbitrage sont requises, la façon d'assurer la confidentialité des renseignements du contribuable qui sont échangés au cours de la procédure d'arbitrage et le paiement des coûts engagés au cours de la procédure d'arbitrage, y compris la rémunération des arbitres. Le dernier aspect traité au chapitre 5 est la façon dont la décision arbitrale doit être prise par les arbitres et la possibilité pour les autorités compétentes de s'écarter de cette décision.

### *Chapitre 6 - Améliorations possibles à la procédure amiable*

59. Le chapitre 6, le dernier chapitre du Manuel, conclut l'analyse de la procédure amiable en exposant diverses mesures qui pourraient améliorer la procédure amiable, en particulier dans les pays en développement. Bien qu'une expérience limitée de l'application de quelques-unes des mesures abordées au chapitre 6 ait déjà été acquise, d'autres mesures n'ont pas encore été appliquées, du moins pas dans le contexte de la procédure amiable.

60. La première amélioration possible décrite au chapitre 6 est la prestation d'une assistance technique à un pays dans le cadre d'un programme tel que l'initiative conjointe PNUD/OCDE Inspecteurs des Impôts sans Frontières (l'Initiative IISF)<sup>25</sup>. L'Initiative IISF est

---

25 Voir le chapitre 6, encadré 1.

décrite au chapitre 6, où il est expliqué qu'on pourrait y avoir recours pour fournir une assistance technique en ce qui concerne les cas de procédure amiable ou d'APP. Il est mentionné dans le rapport annuel 2020 de l'Initiative IISF<sup>26</sup> que le programme serait élargi à de nouveaux domaines d'assistance fiscale, notamment la négociation et l'application de conventions fiscales. L'élargissement du programme pourrait faire en sorte que les autorités compétentes de pays en développement aient un meilleur accès à l'expertise d'anciens agents du fisc bien au fait de la procédure amiable et des divers types de différends relatifs à un traité qui sont soumis à cette procédure.

61. La formation technique sur la procédure amiable est une autre amélioration possible qui est abordée au chapitre 6. Une telle formation aurait pour but d'améliorer la capacité des administrations fiscales des pays en développement de traiter les cas soumis à la procédure amiable ; elle pourrait porter sur la procédure amiable ainsi que sur les engagements liés à la procédure amiable pris par les nombreux pays qui sont devenus membres du Cadre inclusif sur le BEPS. Dans ce chapitre, il est mentionné l'exemple des ateliers de renforcement des capacités portant sur la procédure amiable qui ont déjà été donnés par les partenaires de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales<sup>27</sup>.

62. Le chapitre 6 explique également comment la conclusion d'« accords-cadres » pourrait aider à aplanir certaines difficultés auxquelles les autorités compétentes de deux pays font face dans le

---

26 OCDE/PNUD (2020), *Rapport annuel 2020 de l'Initiative Inspecteurs des impôts sans frontières*, disponible à l'adresse suivante : <http://tiwb.org/fr/actualites-documentation/rapports-etudes-de-cas/inspecteurs-des-impots-sans-frontieres-rapport-annuel-2020.pdf>, consulté le 12 mars 2021, p. 10.

27 La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales est une initiative conjointe du FMI, de l'OCDE, de l'Organisation des Nations Unies et du GBM. L'une des priorités de la Plateforme est d'« offrir le cadre approprié pour apporter une assistance technique efficace aux pays en développement, qui cherchent non seulement à renforcer leurs capacités, mais aussi à peser davantage lors de l'élaboration des règles internationales ». Voir le document disponible à l'adresse suivante : <https://www.worldbank.org/en/programs/platform-for-tax-collaboration> (uniquement en anglais), consulté le 12 mars 2021.

traitement de leurs cas soumis à la procédure amiable, surtout lorsqu'il y a un grand nombre de procédures amiables en cours entre ces pays. Ces accords-cadres pourraient traiter de questions de procédure ou de questions administratives ayant trait à la procédure amiable ou encore, de questions de fond précises liées aux conventions. L'exemple de l'accord-cadre conclu en 2015 par les autorités compétentes de l'Inde et des États-Unis qui a facilité la résolution de plus de 100 cas dans le secteur de la technologie de l'information est développé.

63. Le recours aux nouvelles technologies de l'information pour faciliter la procédure amiable est une autre amélioration possible qui est abordée au chapitre 6. Les nouvelles technologies pourraient fournir un environnement sécurisé qui faciliterait les communications et l'échange de renseignements entre les contribuables et les autorités compétentes concernés par un cas soumis à la procédure amiable, ainsi que la tenue des dossiers, la gestion du temps et le respect des exigences en matière de documentation et de dépôt. Dans les cas où les conventions prévoient l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable, l'utilisation de la technologie pourrait aussi aider les autorités compétentes dans la gestion du temps et de la documentation et aider à protéger les renseignements personnels des contribuables en fournissant un environnement sécurisé et protégé pour la transmission des renseignements dont les arbitres ont besoin. La décision de mettre en œuvre toute nouvelle technologie doit évidemment reposer sur une analyse coûts/avantages sérieuse, surtout pour les pays qui comptent très peu de différends soumis à la procédure amiable.

64. Et enfin, la dernière partie du chapitre 6 traite de la possibilité de recourir à des mécanismes non contraignants de règlement des différends (MNCRD) dans les cas soumis à la procédure amiable. Certaines personnes ont fait état de l'utilisation de MNCRD dans le contexte de la fiscalité intérieure pour suggérer que cela pourrait améliorer la procédure amiable. D'autres personnes sont toutefois d'avis qu'on ne peut pas transposer aisément l'expérience de l'utilisation des MNCRD dans le contexte de la fiscalité intérieure au contexte de la procédure amiable et ont fait remarquer qu'on ne signale aucun cas où le recours aux MNCRD a permis de régler avec succès un différend soumis à la procédure amiable. Il est soulevé dans ce chapitre la question de savoir si l'obtention de l'avis d'un expert et la médiation pourraient constituer une solution de rechange ou une

étape préalable à l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable. Le chapitre 6 présente ce que certaines personnes considèrent comme les avantages et les inconvénients de cette suggestion et explique la façon dont l'avis d'un expert et la médiation pourraient être mis en œuvre dans le contexte de la procédure amiable et les questions que cela pourrait soulever.

## Chapitre 2

### Méthodes destinées à prévenir les différends

#### 2.1 Introduction

##### 2.1.1 Vue d'ensemble

1. Pour que le régime fiscal d'un pays fonctionne de manière efficace et efficiente, il est essentiel que le pays et son administration fiscale mettent en place des mécanismes pour prévenir les différends. Ces mécanismes visent à prévenir les différends entre l'administration fiscale et les contribuables, ce qui est dans l'intérêt des deux parties.

2. Le chapitre 2 présente divers mécanismes pour prévenir les différends nationaux et internationaux touchant l'impôt sur le revenu entre les administrations fiscales et les contribuables. Il traite des différents aspects de la création d'un contexte qui permet de prévenir les différends, par exemple par l'élaboration de politiques et de la législation fiscales dans une vision globale afin que l'information pertinente soit claire et accessible et permette aux contribuables de comprendre leurs droits et obligations, en vue de réduire le risque de différends.

3. Le but de ce chapitre est d'aider les pays en développement à poursuivre l'élaboration et la mise en œuvre des stratégies de prévention des différends en décrivant différents mécanismes destinés à prévenir les différends qui sont appliquées partout dans le monde. Les pays en développement pourraient envisager d'adopter et de mettre en œuvre certaines de ces mécanismes lorsque leur administration fiscale disposera de plus de ressources, notamment de personnel ayant l'expérience et les capacités requises. Ce chapitre couvre également des avantages potentiels que présente la mise en œuvre efficace de ces mécanismes de prévention des différends pour les contribuables et les administrations fiscales.

##### 2.1.2 Types de différends abordés dans ce chapitre

4. Le chapitre 2 traite des mécanismes permettant de prévenir les différends qui peuvent survenir entre les administrations fiscales et les

contribuables au sujet de l'impôt sur le revenu. Comme il a été expliqué précédemment, pour les fins du présent Manuel, il est présumé qu'un différend existe lorsqu'au terme d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale rectifiée la base d'imposition déclarée par un contribuable et établit une notification à cet égard ou émis un avis d'imposition audit contribuable auxquels ce dernier est en désaccord.

5. Les différends relatifs à l'impôt sur le revenu qui peuvent survenir entre une administration fiscale et un contribuable avant ou pendant le contrôle fiscal peuvent concerner les faits, l'interprétation des lois fiscales ou l'application des lois fiscales aux circonstances factuelles du contribuable ou encore, tous ces éléments à la fois.

6. Ci-dessous des exemples de questions sur lesquelles peuvent porter des différends qui surviennent entre une administration fiscale et un contribuable à un stade quelconque précédant et incluant le contrôle fiscal (c.-à-d. avant que le contrôle fiscal n'aboutisse à l'établissement ou la révision d'une cotisation d'impôt ou une demande de paiement d'impôt :

- le montant du revenu imposable ou du bénéfice imposable calculé par le contribuable ;
- la méthode de prix de transfert choisie par le contribuable pour évaluer les transactions conclues entre le contribuable et ses entreprises associées ;
- la disponibilité ou le calcul de déductions, d'exonérations, de crédits, y compris de crédits pour impôt étranger ;
- la disponibilité de pertes fiscales ;
- la caractérisation d'éléments de revenu à des fins fiscales ;
- l'existence ou non d'un établissement stable ;
- le pays de résidence du contribuable.

### ***2.1.3 Avantages de la prévention des différends***

7. Les pays devraient envisager d'adopter un éventail de mécanismes de prévention des différends abordés dans le présent chapitre, car la prévention des différends présente de nombreux avantages importants pour les administrations fiscales et les contribuables.

8. Du point de vue des contribuables, la mise en place d'un

mécanisme efficace de prévention des différends fournira aux contribuables une transparence, une sécurité fiscale et une meilleure compréhension de leurs droits et obligations aux termes des lois fiscales, ce qui les aidera à prendre des décisions éclairées sur leurs affaires fiscales. L'existence de tels mécanismes fera aussi diminuer les coûts de conformité des contribuables. En prévenant les différends avec les administrations fiscales, les contribuables éviteront les coûts et les délais inutiles qui s'ensuivent lorsqu'un différend conduit à un litige.

9. Du point de vue des administrations fiscales, l'établissement et la mise en œuvre de mécanismes efficaces de prévention des différends permettront aux administrations fiscales d'affecter leurs ressources à des contribuables et à des domaines du droit qui présentent un risque élevé. De tels mécanismes assureront une transparence qui donnera confiance aux contribuables dans l'administration fiscale et dans l'intégrité du régime fiscal, ce qui les encouragera donc à s'acquitter volontairement de leurs obligations fiscales. Tout comme les contribuables, les administrations fiscales éviteront les coûts et le temps qui doivent être engagés lorsqu'un différend conduit à un litige ; les contribuables et les administrations fiscales n'auront pas non plus à composer avec l'incertitude liée à l'issue de l'affaire.

#### ***2.1.4 Résumé des mécanismes destinées à prévenir les différends***

10. Bien qu'il existe des différences importantes dans la structure et la forme juridique des différents types de mécanismes de prévention des différends adoptés par les pays pour traiter les différends portant sur l'impôt sur le revenu, ces mécanismes peuvent être inclus dans quelques catégories générales. Certains des mécanismes, comme les accords préalables en matière de prix de transfert, sont contraignants pour l'administration fiscale. D'autres mécanismes, comme le fait de produire des orientations dénommées « l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales », sont plutôt de nature non contraignante et visent à faire en sorte que les contribuables comprennent mieux la façon dont l'administration fiscale interprète et applique les lois fiscales. Ces mécanismes ont tous comme caractéristique commune d'aider les contribuables à mieux comprendre comment une administration fiscale abordera les affaires fiscales du contribuable dans le but de prévenir les différends.

11. Le premier mécanisme de prévention des différends, qui est abordé à la section 2.3.1, consiste pour l'administration fiscale à produire des orientations et des décisions. Les décisions de l'administration fiscale peuvent être fournis directement au contribuable ou ils peuvent être prendre la forme d'explications accessibles au public sur la manière dont une administration fiscale interprète la loi fiscale visée. L'objectif des deux approches est de faire en sorte que les contribuables comprennent mieux la façon dont une administration fiscale appliquera les lois fiscales à leurs circonstances particulières. La mesure dans laquelle ces orientations sont contraignantes pour une administration fiscale dépend de la nature des indications fournies ainsi que des lois du pays concerné.

12. La catégorie suivante de mécanismes de prévention des différends concerne le travail que les administrations fiscales entreprennent auprès des contribuables afin que chaque partie comprenne mieux la position de l'autre partie avant que les contribuables ne finalisent leur position fiscale. Ces méthodes comprennent notamment : les accords préalables ou accords préalables avant la production de la déclaration (section 2.3.2), par lesquels une administration fiscale confirme les conséquences fiscales d'une transaction ou d'un accord ou soulève des objections à cet égard avant la production d'une déclaration ; les accords préalables en matière de prix de transfert (section 2.3.3), qui reposent sur l'application d'une approche similaire en ce qui concerne les prix de transfert ; la relation entre le contribuable et l'administration fiscale (section 2.3.4) qui met l'accent sur « l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales » ; les « chargés des relations », personnes au sein de l'administration fiscale avec qui les contribuables peuvent discuter de leurs affaires à intervalles réguliers ou avant la conclusion d'une transaction ou d'un accord afin d'obtenir une sécurité quant à son traitement fiscal et donc de pouvoir régler tout problème avant qu'un différend ne survienne.

13. La coopération volontaire entre les groupes d'entreprises multinationales et les pays dans lesquels ils exercent leurs activités est abordée à la section 2.3.5, où il est question du Programme international pour le respect de la conformité en matière fiscale (programme ICAP) et à la section 2.3.6, où il est discuté du processus de vérification conjointe.



14. À la section 2.3.7, il est abordé l'examen indépendant de la position adoptée lors du contrôle fiscal, un mécanisme qui vise à régler les divergences de vues dans le contexte d'un contrôle fiscal.

15. Le dernier mécanisme de prévention des différends, qui est décrit à la section 2.3.8, est la médiation lors contrôle fiscal. Celle-ci a pour but d'amener le contribuable et l'administration fiscale à exposer leur position respective et à identifier des solutions possibles en vue d'en arriver à un accord. Le médiateur peut être un représentant de l'administration fiscale ou encore, une personne totalement indépendante.

## **2.2 Création d'un contexte permettant de prévenir les différends**

### ***2.2.1 Lois et orientations interprétatives claires et accessibles***

16. La première façon, et sans doute la façon la plus efficace, de prévenir les différends fiscaux est de s'assurer que les contribuables puissent facilement connaître leurs droits et obligations fiscales en vertu des lois fiscales, tels qu'ils sont prévus par les gouvernements, et puissent donc s'acquitter de leurs obligations et comprendre leurs droits.

17. Durant le processus législatif, une attention particulière doit être accordée à la question de savoir si les lois fiscales peuvent être raisonnablement bien comprises et appliquées par les contribuables. Les gouvernements ont habituellement une approche normalisée pour traduire les politiques en lois et règlements. Cette approche prend en considération la clarté de la loi, la capacité des contribuables de répondre aux exigences, le coût de conformité pour les contribuables concernés et les ressources dont l'administration fiscale doit disposer pour appliquer la loi. Idéalement, il devrait y avoir un processus de consultation publique avant que le projet de loi soit finalisé et adopté. Cela permettrait aux parties prenantes de faire part au législateur d'observations pertinentes sur l'efficacité du projet de loi fiscale, la capacité de le mettre en application et les coûts de conformité qui y sont associés. De plus, une fois la loi et les règlements d'application adoptés, il est important que ces documents soient publiés de façon à ce que les contribuables y aient facilement accès.

18. Pour qu'une consultation publique soit efficace, les gouvernements pourraient envisager de mener le processus comme suit :

- a) publier le texte des projets de lois fiscales et de toute note explicative connexe, de préférence avant de formuler les modifications proposées aux lois fiscales ou aux principes sous-jacents à ces projets de loi. Dans ce contexte, il pourrait attendu à ce que les gouvernements donnent des détails sur la validité des projets de lois fiscales prévus en vertu d'initiatives multilatérales (telles que les recommandations des Nations Unies et les normes minimales proposées dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE et du G20) par rapport au cadre fiscal, légal et constitutionnel existant du pays. Par exemple, la relation entre les règles anti-évitement et les principes constitutionnels a été mise en lumière dans des consultations publiques tenues dans des pays qui prévoient d'adopter des lois fiscales en conformité avec plusieurs actions prévues dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE et du G20<sup>1</sup> ;
- b) s'assurer que les parties prenantes pertinentes ont suffisamment de temps pour examiner et étudier les projets de lois fiscales et leur incidence possible sur leurs intérêts et pour soumettre leurs observations à cet égard ;
- c) les gouvernements qui souhaitent élargir l'éventail des parties prenantes qui participent au processus législatif peuvent inviter des experts, des contribuables, des représentants d'entreprises individuelles ou associations professionnelles à présenter leur point de vue sur l'application du projet de loi fiscale.

19. Après le déroulement du processus de consultation publique mené par le gouvernement, mais avant l'adoption du projet de loi

---

1 Cette approche a été suivie, par exemple, par les gouvernements de l'Australie, du Brésil, du Canada, de l'Italie, de l'Inde, des Pays-Bas, de la Pologne, de Singapour, d'Afrique du Sud et du Royaume-Uni. Ces gouvernements ont publié des projets de lois fiscales pour consultation publique sur un éventail de sujets, notamment les règles anti-évitement, les exigences en matière de documentation des prix de transfert, l'impôt retenu à la source et les impôts indirects.

fiscale, le gouvernement peut décider d'apporter des modifications au projet de loi pour tenir compte des points de vue des parties prenantes. Lorsque des modifications sont apportées pour tenir compte des points de vue des parties prenantes concernant l'incertitude, la complexité inutile ou les conséquences fiscales imprévues du projet de loi, le projet de loi modifié peut être publié pour consultation avant son adoption. Lorsque la nouvelle loi sera adoptée, il est probable qu'elle offrira une plus grande certitude, qu'elle sera moins complexe et qu'elle fonctionnera comme prévu pour prévenir les différends entre l'administration fiscale et les contribuables ou du moins en réduire le nombre au minimum.

20. Même si aucune modification n'est apportée au projet de loi fiscale pour tenir compte des points de vue des parties prenantes, le processus de consultation aurait servi à assurer la transparence et à donner l'occasion aux contribuables de se préparer à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi fiscale.

### ***2.2.2 Mettre la législation et l'administration nationales dans un contexte international***

21. Lorsqu'ils élaborent les lois nationales, les gouvernements sont généralement conscients de l'interaction de ces lois avec les lois d'autres pays ainsi qu'avec les obligations internationales qui existent, par exemple en vertu de conventions fiscales bilatérales. La conscience globale des enjeux est importante pour prévenir les doubles impositions et les différends fiscaux et elle est nécessaire à toutes les étapes de la présentation et de l'application de mesures législatives fiscales qui ont une incidence transfrontalière, par exemple pour faire en sorte que l'accès aux avantages des conventions fiscales soit communiqué clairement aux contribuables visés.

22. Comme les questions fiscales internationales, telles que les prix de transfert, sont un domaine prioritaire de contrôle fiscal pour bon nombre d'administrations fiscales, la fonction de contrôle fiscal doit avoir une vision globale des enjeux qui lui permet de contrôler efficacement l'observation des lois nationales, mais aussi de déterminer si les conventions fiscales bilatérales ont été correctement interprétées et appliquées. Sans cette conscience globale des enjeux, par exemple, les problèmes touchant la base d'imposition et le transfert de bénéfices

(BEPS) transfrontières pourraient ne pas être pas décelés, ou des ajustements qui entraînent une double imposition pourraient être faits, même si les dispositions des conventions fiscales pertinentes devraient éviter aux contribuables la double imposition.

### **2.2.3 Environnement législatif**

23. Même si les gouvernements ont généralement les meilleures intentions, il peut être difficile d'anticiper tous les scénarios et problèmes possibles et donc de rédiger des lois qui préviennent tous les différends fiscaux. C'est pourquoi beaucoup de pays ont mis en place des mécanismes de prévention des différends qui permettent de fournir à l'avance une sécurité dans les cas qui surviennent et dans lesquels l'interprétation des lois fiscales n'est pas nécessairement simple. Ces mécanismes peuvent prévenir les différends fiscaux et fournir une sécurité fiscale.

24. La prévention des différends, telle qu'elle est évoquée dans ce chapitre, fait partie du droit (fiscal) public et elle est donc soumise aux mêmes restrictions procédurales et de fond qui s'appliquent à d'autres branches du droit public. Il faut tenir compte de ces restrictions dans la conception et l'interprétation des lois fiscales, car le droit public n'offre pas la même souplesse que le droit commercial ou le droit civil, par exemple.

25. En ce qui concerne tout accord ou solution auquel l'administration fiscale parvient avec les contribuables en ce qui a trait aux lois nationales et aux conventions fiscales, elle doit toujours respecter la règle de droit et les principes de bonne administration qui s'appliquent dans le pays. De plus, un bon système de surveillance de l'application des accords conclus ainsi que de contrepois afin de s'assurer que la loi est appliquée et qu'il n'y a pas de favoritisme devrait être mis en place. Un tel système de surveillance fournira à l'administration fiscale un cadre dans lequel elle pourra prendre des décisions relatives aux différends fiscaux sans se préoccuper des soupçons d'irrégularité.

26. Le traitement égal des contribuables devant la loi est un aspect important à considérer lors de la conception, mise en œuvre et application des lois fiscales. Ce principe de traitement égal s'applique non seulement à la mise en œuvre des mécanismes de prévention des différends, mais aussi aux contrôles fiscaux. Cela ne signifie pas pour

autant que tous les contribuables doivent être traités exactement de la même manière. Il peut être nécessaire d'employer des méthodes différentes pour assurer la coopération entre les contribuables et l'administration fiscale en raison des caractéristiques différentes des contribuables (p. ex. leur taille, leur secteur d'activité, etc.). Le principe d'égalité devant la loi exige que toute distinction qui est faite entre les contribuables soit fondée sur la loi et ne favorise pas de façon arbitraire des contribuables particuliers ou des groupes particuliers de contribuables.

#### ***2.2.4 Méthodes fondées sur les risques***

27. À mesure que les administrations fiscales ont accès à plus de renseignements grâce aux déclarations pays par pays (déclarations P-p-P), aux fichiers principaux, aux fichiers locaux et à l'échange de renseignements avec les autres États contractants, elles devraient être en mesure d'effectuer des évaluations des risques plus pointues, en particulier à l'aide de nouvelles technologies telles que l'intelligence artificielle. Cela les aidera à se concentrer sur les secteurs et les contribuables qui présentent des risques élevés. Il devrait en résulter une diminution du nombre de différends, ce qui pourrait permettre aux administrations fiscales de régler de manière plus efficace les différends avec les contribuables à risque élevé puisqu'elles pourront affecter plus de ressources à ces cas.

### **2.3 Mécanismes de prévention des différends**

#### ***2.3.1 Orientations et avis produits par l'administration fiscale***

28. La production de différents types d'orientations et de décisions par l'administration fiscale aux contribuables pour aider ces derniers à comprendre comment les lois fiscales s'appliquent à leur situation particulière fait partie intégrante du système d'auto-imposition. D'ailleurs, ces orientations et décisions peuvent être efficaces pour prévenir les différends lorsqu'elles sont claires, exacts, cohérents et accessibles aux contribuables et leur offrent une transparence, une sécurité fiscale ainsi qu'une meilleure compréhension de leurs droits et obligations en vertu des lois fiscales. Aussi, elles les aideront à prendre des décisions éclairées sur leurs affaires fiscales.

### *Orientations*

29. Une administration fiscale peut produire des orientations sur la manière dont les lois fiscales sont appliquées en général. Les orientations sont de nature générale et sont exprimées en langage simple afin d'aider les contribuables et leurs conseillers à comprendre et à satisfaire leurs obligations en vertu des lois fiscales appliquées par l'administration fiscale. Elles peuvent être produites sous diverses formes, comme cela est indiqué dans l'encadré 1 ci-dessous, où il est décrit les orientations produites par l'Australian Taxation Office (Bureau fiscal de l'Australie).

30. La mesure dans laquelle les orientations sont contraignantes pour l'administration fiscale dépend des lois du pays concerné.

#### **Encadré 1 : Orientations du Bureau fiscal de l'Australie**

- a) Orientations pratiques en matière de conformité : fournir des orientations générales sur l'application de la loi, traiter des répercussions des lois fiscales dans la pratique et expliquer les grandes lignes de l'approche administrative du Commissaire.
- b) Orientations fournies de vive voix : elles sont fournies par téléphone ou en personne dans un bureau et portent sur des questions de nature générale ou simple.
- c) Orientations fournies par écrit :
  - i) Le site Web de l'administration fiscale fournit beaucoup de renseignements de nature générale qui sont souvent présentés en langage simple afin d'aider les contribuables et leurs conseillers à comprendre et à satisfaire leurs obligations en vertu des lois fiscales appliquées par le Commissaire.
  - ii) Les déclarations de l'incidence des décisions exposent le point de vue du Commissaire sur les répercussions d'une décision en particulier rendue par le tribunal.
  - iii) Les communiqués de presse et les allocutions sont de brèves annonces portant sur la position du Commissaire sur un sujet médiatisé.

- iv) Les consultations : cela comprend notamment les questions faisant l'objet de consultations, les documents publiés à la suite d'une sollicitation de commentaires et la marche à suivre pour participer à des consultations.
- d) Orientations présentées sous forme audio ou visuelle : le balado « podcast » de l'administration fiscale intitulé « Tax inVoice » permet aux contribuables d'écouter les dernières informations sur l'imposition et la fiscalité afin de satisfaire leurs obligations fiscales.
- e) Les bulletins fiscaux informent les contribuables des préoccupations du Commissaire au sujet des accords ou des problèmes nouveaux ou à venir qui comportent des risques élevés, afin d'aider les contribuables à prendre des décisions éclairées au sujet de leurs affaires fiscales.
- f) Les décisions interprétatives sont des versions révisées de décisions du Commissaire sur une question d'interprétation. Elles donnent une indication de la manière dont le Commissaire pourrait appliquer une disposition d'une loi.
- g) Les circulaires sur l'application des lois donnent des orientations au personnel de l'administration fiscale sur les approches à adopter lorsqu'il s'acquitte de certaines tâches liées aux lois fiscales appliquées par l'administration fiscale.
- h) Les outils et calculateurs sur le site Web de l'administration fiscale aident le contribuable à déterminer lui-même l'impôt à payer ou la réduction de l'impôt à payer.

### *Décisions*

31. Une administration fiscale peut fournir une décision sur l'obligation fiscale ou la réduction d'impôt d'un contribuable en vertu d'une disposition d'une loi fiscale. La décision prend généralement la forme d'une décision. En général, une décision publique décrit la manière dont l'administration fiscale interprète la loi. C'est une position écrite de l'administration fiscale sur la façon dont une disposition d'une loi fiscale s'applique ou s'appliquerait aux contribuables dans une catégorie de montages ou à une catégorie de contribuables en

général, plutôt qu'aux circonstances particulières de la situation d'un contribuable en particulier. Pour des exemples des différents types et formes de décisions que peut fournir une administration fiscale, il y a lieu de se reporter aux encadrés 2 et 3 ci-dessous, où l'on décrit décisions fournis par l'Australian Taxation Office (Bureau fiscal de l'Australie) et la Kenyan Revenue Authority (Autorité fiscale du Kenya) respectivement.

**Encadré 2 : Différentes formes de décisions  
Bureau fiscal de l'Australie**

- a) Décisions publiques : elles décrivent la manière dont le Commissaire interprète la loi et comprennent :
  - i) les décisions portant sur un arrangement, qui offrent aux participants une sécurité quant aux conséquences fiscales d'un accord, à la condition qu'il soit conclu de la manière décrite dans la décision ;
  - ii) les décisions portant sur une catégorie, qui offrent une sécurité à une catégorie déterminée de participants, en expliquant comment une disposition pertinente d'une loi fiscale s'applique à eux dans le contexte d'un montage précis ;
  - iii) les décisions relatives aux lois complémentaires, qui fournissent des éclaircissements et une sécurité quant à l'interprétation de nouvelles lois par le Commissaire.
- b) Décisions spécifiques : elles offrent une sécurité sur la façon dont une loi fiscale s'applique à un contribuable donné dans un montage précis ou une situation précise.
- c) Discussion préalable en vue d'obtenir une position de l'administration fiscale : le contribuable peut procéder ainsi pour obtenir une décision sur une transaction complexe qu'il envisage de conclure ou qu'il a réalisée.
- d) Décisions rendues de vive voix, par téléphone : elles représentent l'opinion du Commissaire sur la façon dont une disposition d'une loi fiscale s'applique à la situation précise d'un particulier.



- e) Décisions contraignantes sur le plan administratif : elles sont fournies dans un éventail limité de situations à l'égard de certaines lois que le Commissaire applique, mais à l'égard desquelles il n'est pas en mesure de fournir une décision juridiquement contraignante.

**Encadré 3 : Différentes formes de décisions  
Autorité fiscale du Kenya**

- a) Décisions publiques contraignantes : elles décrivent la manière dont le Commissaire interprète la loi.
- i) Une décision publique expose l'opinion du Commissaire sur la manière dont une loi fiscale s'applique à la situation décrite dans la décision.
  - ii) La décision publique est contraignante pour le Commissaire tant qu'elle n'est pas retirée, mais elle n'est pas contraignante pour le contribuable.
- b) Les décisions spécifiques contraignantes offrent à un contribuable donné une sécurité sur la façon dont une loi fiscale s'applique à une transaction précise conclue ou envisagée.

32. La question de savoir si les décisions sont juridiquement ou administrativement contraignants pour l'administration fiscale dépend de la législation du pays. Par exemple, en Australie, la décision est juridiquement ou administrativement contraignant pour le Commissaire chargé de la fiscalité (Commissaire), qui applique les lois fiscales, dans les circonstances suivantes : si le contribuable se fie à une décision qui se révèle par la suite erroné ou de nature à l'induire en erreur et qu'il fait par conséquent une erreur, la loi le protégera contre tout excédent de paiement, d'intérêts et de pénalité pour production d'une déclaration erronée. Lorsque le Commissaire ne peut défendre l'application de la décision administrativement contraignante<sup>2</sup>, le

---

<sup>2</sup> Cela se produira dans les cas suivants :

- des modifications législatives ont été apportées aux lois après que l'avis a été fourni ;
- une décision judiciaire a modifié l'interprétation de la loi par

contribuable qui se fie à cette décision devra payer l'impôt qui serait autrement payable en vertu de la loi (à moins qu'un délai ou une échéance fixé par la loi empêche l'obligation fiscale). Le contribuable est toutefois protégé contre l'imposition d'une pénalité pour production d'une déclaration erronée ou susceptible d'induire en erreur et, s'il s'est fié à la décision raisonnablement et en toute bonne foi, il est protégé contre l'imposition d'intérêts sur le manque d'impôt à payer<sup>3</sup>.

33. Comme une décision que l'administration fiscale d'un pays rend sur des questions transfrontalières porte uniquement sur l'application des lois de ce pays et sur l'interprétation que fait l'administration fiscale des conventions de ce pays, elle ne traite pas de l'application des lois nationales d'autres pays qui peuvent être pertinentes pour ces questions ni de l'interprétation des conventions pertinentes par ces autres pays. De plus, les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS ne doivent pas oublier qu'ils ont l'obligation d'échanger des informations de manière spontanée sur les décisions qui pourraient donner lieu à des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS)<sup>4</sup>.

---

l'administration fiscale depuis que l'avis a été fourni ; ou

- l'avis n'est plus considéré comme adéquat pour d'autres raisons (p. ex. l'avis a été exploité de manière abusive et d'une manière non prévue).

Cf. Practice Statement Law Administration PS LA 2008/3, Provision of advice and guidance by the ATO, paragraphe 199 (énoncé des pratiques en matière d'application de la loi PS LA 2008/3, avis et orientations fournis par le Bureau fiscal de l'Australie (Australian Tax Office (ATO)) (uniquement en anglais).

3 Ibid., par. 203.

4 Cette obligation se rapporte aux décisions spécifiques aux contribuables qui sont : « (i) [d]es décisions relatives aux régimes préférentiels ; (ii) [d]es APP unilatéraux ou toute autre décision unilatérale transnationale en matière de prix de transfert ; (iii) [d]es décisions transnationales prévoyant un ajustement à la baisse des bénéfices imposables ; (iv) [d]es décisions relatives aux établissements stables ; (v) [d]es décisions relatives aux intermédiaires entre parties apparentées et (vi) tout autre type de décision, au sujet duquel le FHTP convient qu'il est susceptible de donner lieu à des préoccupations en matière de BEPS en l'absence d'échange spontané de renseignements. » OCDE (2016), Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015,

*Élaboration, gestion et amélioration des orientations et des décisions d'ordre générales*

34. Comme les administrations fiscales pourraient éviter que des différends surviennent en fournissant des orientations et décisions d'ordre générales<sup>5</sup>, elles voudront peut-être élaborer et gérer de tels orientations et décisions ou encore, améliorer les orientations et décisions existants. Ce travail pourrait exiger ce qui suit :

- a) évaluer le risque lié à la question ;
- b) travailler de concert avec les professionnels des secteurs d'activité et les fiscalistes pour identifier les sujets sur lesquels il faudra fournir des orientations et décisions dans l'avenir et pour mettre à jour les orientations et décisions existantes, au besoin ;
- c) consulter les parties prenantes aux premières étapes du processus et fréquemment pendant le processus afin d'obtenir leur aide pratique pour cerner les questions les plus importantes et pour trouver la forme la plus efficace pour traiter ces questions ;
- d) s'assurer que les orientations et décisions sont préparées par des fonctionnaires de l'administration fiscale qui possèdent les qualifications appropriées et que ces derniers disposent des bons outils pour ce faire ;
- e) s'assurer que les orientations et décisions sont adaptées, claires,

---

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, disponible à l'adresse suivante : [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/lutter-plus-efficacement-contre-les-pratiques-fiscales-dommageables-en-prenant-en-compte-la-transparence-et-la-substance-action-5-rapport-final-2015\\_9789264255203-fr](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/lutter-plus-efficacement-contre-les-pratiques-fiscales-dommageables-en-prenant-en-compte-la-transparence-et-la-substance-action-5-rapport-final-2015_9789264255203-fr), consulté le 12 mars 2021, p. 48, par. 91. Ce rapport indique aussi les pays avec lesquels les renseignements pertinents doivent être échangés (p. 55 et 56, tableau 5.1).

5 Les avis généraux fournis par l'administration fiscale s'entendent des avis qui exposent la manière dont l'administration fiscale interprète la loi en ce qu'elle s'applique aux contribuables en général, par opposition à la manière dont la loi s'applique à la situation d'un contribuable en particulier.

à jour et accessibles ;

- f) s'assurer que les orientations et décisions sont fournies au moment opportun, dans la forme la plus adéquate et par la voie la plus efficace.

### ***2.3.2 Accords préalables et accords précédant la production de la déclaration***

35. Des variations du concept de décisions préalables sont apparues à mesure que les pays cherchent à offrir une sécurité fiscale aux contribuables et à faire diminuer les coûts de conformité de ces derniers. Le but des décisions préalables est de permettre à un contribuable de savoir à quoi s'en tenir sur une question en s'adressant directement à l'administration fiscale avant qu'un différend au sujet d'une question donnée ne survienne. Cette discussion précoce profite tant au contribuable qu'à l'administration fiscale, en ce sens qu'elle permet d'aborder et de régler immédiatement la question et élimine ainsi la nécessité d'avoir de longues discussions à une date ultérieure. Un exemple d'un type de décision anticipée est présenté dans l'encadré 4, où l'on décrit l'accord préalable avant la production de la déclaration (Pre-Filing Agreement ou PFA) négocié dans le cadre du programme de conclusion d'un accord avant production de la déclaration (Pre-Filing Agreement Program ou Programme PFA) de l'Internal Revenue Service des États-Unis (l'IRS ou l'administration fiscale américaine).

#### **Encadré 4 : Programme de conclusion d'un accord préalable à la production de la déclaration (Pre-Filing Agreement Program) de l'IRS**

Aux États-Unis, l'IRS offre aux contribuables qui sont des sociétés la possibilité de participer au programme de conclusion d'un accord préalable avant la production de la déclaration (Pre-Filing Agreement Program ou Programme PFA), dans le cadre duquel ils peuvent conclure un accord préalable avant la production de la déclaration (pre-filing agreement). S'il est admis au Programme PFA, le contribuable soumet une question fiscale à l'administration avant la production de sa déclaration, le but ultime étant d'obtenir un accord préalable avant la production de la déclaration, soit une sorte d'accord final qui est contraignant tant pour le contribuable

que pour l'administration fiscale<sup>6</sup>.

Une différence clé entre l'accord préalable avant la production de la déclaration et d'autres types de décisions anticipées réside dans le fait qu'un accord préalable avant la production de la déclaration n'est négocié qu'à l'égard d'une « transaction conclue » pour laquelle le contribuable n'a pas encore produit une déclaration de revenus. Aucun commentaire ou orientation n'est fournis sur les transactions envisagées ou futures dans un accord préalable avant la production de la déclaration. Le PFAI fournit plutôt au contribuable et à l'administration fiscale l'occasion de discuter d'une question et d'une position avant la production de la déclaration afin de s'entendre sur le traitement fiscal qui devra être reflété dans la déclaration<sup>7</sup>.

*Processus d'obtention d'un accord préalable avant la production de la déclaration*

Afin d'obtenir un accord dans le cadre du Programme PFA, un contribuable doit soumettre une demande au directeur du Programme PFA. La demande doit contenir certains renseignements de base, notamment le nom et l'adresse du contribuable, un énoncé des faits pertinents, la question à examiner et une analyse de la loi pertinente. Des indications précises sur les informations que la demande doit contenir figurent dans des orientations accessibles au public<sup>8</sup>. Le fait de rendre ces orientations publiques constitue une bonne pratique, car cela permet d'informer les contribuables sur le Programme PFA, sur le processus suivi ainsi que sur les

- 6 Cf. Revenue Procedure 2016-30 (procédure de l'IRS portant sur les recettes 2016-30) (uniquement en anglais).
- 7 Le Programme PFA s'apparente au programme des États-Unis pour le respect des obligations fiscales (United States Compliance Assurance Programme ou CAP), dans le cadre duquel le contribuable se soumet à un contrôle fiscal « en temps réel », ce qui lui permet de parvenir à un accord sur ses positions fiscales avant de produire sa déclaration. Ce programme repose sur une approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales (voir la section 2.3.4). Alors que l'examen entrepris dans le cadre du CAP offre une sécurité fiscale à l'égard de l'ensemble de la déclaration, celui qui se fait dans le cadre du Programme PFA fournit une sécurité fiscale à l'égard d'une question précise uniquement.
- 8 Cf. Revenue Procedure 2016-30 (procédure de l'IRS portant sur les recettes 2016-30) (uniquement en anglais).

attentes de l'administration fiscale.

Si la demande du contribuable est acceptée, la question est soumise à un fonctionnaire des impôts, qui analyse la question. Les procédures de collecte d'informations aux fins de cet examen sont les mêmes que celles qui s'appliquent dans une vérification.

Le contribuable et l'administration fiscale discutent alors de la question technique et travaillent de concert pour parvenir à un accord sur la position qui devra être adoptée dans la déclaration de revenus. Cet accord est consigné dans un accord préalable avant la production de la déclaration (PFA).

#### *Accord préalable avant la production de la déclaration*

L'accord préalable avant la production de la déclaration est une sorte d'accord final qui oblige le contribuable et l'IRS à respecter les conditions de l'accord. Une fois conclu, il ne peut être renégocié, sauf en cas de fraude, de malversation ou d'un autre acte de mauvaise foi. Il est important que les deux parties à l'accord préalable avant la production de la déclaration en examinent attentivement les conditions parce que cet accord est contraignant.

Aux États-Unis, l'usage veut que le contribuable rédige le projet d'accord préalable avant la production de la déclaration ; celui-ci est ensuite examiné et modifié en collaboration avec l'administration fiscale. En général, la division du contentieux de l'IRS participe au processus de rédaction et de révision de l'accord parce que celui-ci est contraignant.

#### *Avantages*

L'accord préalable avant la production de la déclaration est un excellent outil qui permet aux contribuables et aux administrations fiscales d'obtenir une sécurité fiscale avant qu'une déclaration soit produite. L'avantage qu'apporte la sécurité fiscale tant au contribuable qu'à l'administration fiscale est clair : le fait d'aborder les questions et de parvenir à un accord sur celles-ci avant la production de la déclaration élimine la nécessité de revenir sur ces questions après la production de la déclaration. Ainsi le contribuable et l'administration fiscale économisent tous les deux des ressources et du temps.

### 2.3.3 Accords préalables en matière de prix de transfert

#### *Rappel des faits*

36. Un accord préalable en matière de prix de transfert (APP) est un accord qui fixe, avant la conclusion de transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les ajustements à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert qui seront appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période. C'est un outil qui pourrait s'avérer efficace pour prévenir les différends<sup>9</sup>, étant donné qu'une part importante des procédures amiables portent sur les prix de transfert<sup>10</sup>.

37. 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. Un APP peut être conclu de façon unilatérale, bilatérale ou multilatérale (un APP bilatéral ou multilatéral peut aider à prévenir les différends futurs entre administrations fiscales). Les questions touchant les prix de transfert peuvent être soulevées à divers niveaux. Tout d'abord, elles peuvent être abordées entre un contribuable et l'administration fiscale de son pays de résidence. Ensuite, comme elles se présentent dans le contexte des transactions transfrontalières, elles peuvent devoir être traitées par les administrations fiscales de juridictions différentes.

38. Le fondement juridique des APP unilatéraux réside dans la

---

9 Voir la section C.4.4.2.2, « Advance pricing agreements », United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017) (section C.4.4.2.2, « Accords préalables en matière de prix de transfert » du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement (2017)) (uniquement en anglais), disponible à l'adresse suivante : <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/Manual-TP-2017.pdf>, consulté le 12 mars 2021.

10 Comme cela est mentionné au chapitre 4 (par. 23), les affaires de prix de transfert et les affaires liées à l'attribution de bénéfices aux établissements stables représentaient 54 pour cent des procédures amiables communiquées aux fins des statistiques sur les procédures amiables pour 2019.

législation fiscale du pays concerné, soit dans sa législation sur les prix de transfert, soit dans des lois spécifiques ou dans les règles procédurales générales. Le fondement juridique des APP bilatéraux ou multilatéraux réside dans les conventions internationales, telles que les conventions fiscales bilatérales. Les dispositions permettant la mise en œuvre de l'article 25 (Procédure amiable) des Modèles de convention fiscale des Nations Unies ou de l'OCDE servent habituellement de base pour les APP bilatéraux. Bien que certains pays considèrent que la disposition susvisée des conventions fiscales constitue une base suffisante pour la conclusion d'un APP bilatéral ou multilatéral, d'autres pays exigent que de tels accords soient fondés sur les dispositions de lois ou d'accords internationaux spécifiques. Par ailleurs, un des éléments de la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS, comme cela est expliqué au chapitre 4, prévoit que « [l]es pays 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 dans les cas appropriés, sous réserve du respect des délais applicables (comme des règles de prescription en matière de rectification), 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 »<sup>11</sup>. De plus, il est mentionné dans le rapport final sur l'Action 14 que, comme bonne pratique, « les pays devraient mettre en œuvre des programmes d'accords préalables bilatéraux en matière de prix de transfert »<sup>12</sup>. Les explications fournies dans le rapport précisent que cela doit être fait par les pays « dès qu'ils sont en mesure de le faire »<sup>13</sup>. Il a souligné que l'APP, tel que ce terme est défini et employé par les Nations Unies et l'OCDE, est fondé sur le principe de pleine concurrence (PPC)<sup>14</sup>.

---

11 Voir l'élément 2.7 de la norme *a minima* à l'annexe du chapitre 4.

12 Voir la bonne pratique no 4 à l'annexe du chapitre 4.

13 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends*, Action 14 – Rapport final 2015, chapitre 1, note de bas de page 10, p. 30 et 31, par. 48.

14 Le principe de pleine concurrence est intégré au paragraphe 1 de l'article 9 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE. Selon ces dispositions : « [Lorsque] les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues



39. L'APP est un accord individuel conclu entre ses signataires. C'est pourquoi il n'existe habituellement pas de modèles normalisés pour ces accords. Les éléments clés de l'APP comprennent notamment : i) les parties à l'accord, ii) la méthode, iii) l'analyse de comparabilité, iv) les hypothèses critiques<sup>15</sup>, v) la durée de l'APP ou la date à laquelle il prend fin.

#### *Établissement d'un programme d'APP*

40. Un engagement durable est nécessaire pour atteindre les objectifs d'un programme d'APP, qui sont notamment d'éviter les conflits futurs et d'offrir un bon environnement de gouvernance.

41. Un pays qui souhaite établir un programme d'APP devrait considérer les éléments suivants :

- a) La nécessité d'avoir des fonctionnaires qui possèdent des compétences particulières. Plus précisément, les fonctionnaires sont tenus d'avoir une connaissance du droit fiscal, des prix de transfert et du droit de la procédure interne et de l'expérience dans ces domaines. Il importe aussi qu'ils aient des aptitudes à la communication et un sens de l'organisation ;
- b) L'accès à certaines ressources. En effet, le personnel qui administre un programme d'APP doit avoir accès à certaines ressources, dont bon nombre sont semblables à celles utilisées par les vérificateurs spécialistes des prix de transfert. Surtout, il lui faudra sans doute avoir accès à des bases de données commerciales afin de pouvoir effectuer des analyses de comparabilité. En outre, pour conclure des APP bilatéraux et multilatéraux, des réunions en personne des représentants des administrations fiscales seront nécessaires, ce qui signifie qu'il faudra engager des frais de déplacement et de subsistance.

---

entre des entreprises indépendantes, les bénéficiaires qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. »

- 15 Les hypothèses critiques sont un élément clé d'un APP puisqu'elles constituent les hypothèses factuelles en vertu desquelles on considère que la méthode appliquée est adéquate. En général, un APP ne s'applique que si les hypothèses critiques ont été vérifiées.

Dans certains pays, comme le Canada, les contribuables qui demandent un APP prennent en charge les frais de voyage que les fonctionnaires des impôts engagent durant les négociations de l'APP ;

- c) Les éléments suivants peuvent aider à surmonter les obstacles à une utilisation plus généralisée des APP : i) fixer des délais pour l'exécution de chaque étape ; ii) mieux cibler la documentation et les informations ; iii) attribuer plus de ressources à l'administration fiscale ; iv) mettre l'accent sur les APP multilatéraux ; v) utiliser davantage les critères de référence et les régimes de protection<sup>16</sup> ;
- d) Les questions connexes, telles que l'extension des APP aux exercices fiscaux antérieurs à ceux visés par l'APP proposé (comme souligné ci-dessus), et s'entendre avec le contribuable sur la manière de régler ces questions ;
- e) La possibilité de conclure des APP bilatéraux et finalement des APP multilatéraux, dans la mesure où leur réseau de conventions fiscales le permet, spécialement, lorsque les pays en développement acquièrent plus d'expérience avec les APP unilatéraux, qui leur apporteront une sécurité fiscale.

### *Financement d'un programme d'APP*

42. Les administrations fiscales qui désirent établir un programme d'APP peuvent envisager d'autres sources de financement de ce programme. Les dépenses d'un programme d'APP sont habituellement assumées dans le même le budget de l'administration fiscale responsable du programme. Cependant, certains pays imposent des frais aux contribuables qui font appel au programme, ce qui peut être particulièrement intéressant pour les pays en développement. Les frais

---

16 Tel que cela a été suggéré dans un exposé sur les « accords préalables en matière de prix de transfert » lors de la Journée consacrée à la sécurité juridique en matière fiscale tenue par le Forum sur l'administration fiscale le 16 septembre 2019 au Centre de conférences de l'OCDE (disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/presentations-tax-certainty-day-2019.pdf> (uniquement en anglais), consulté le 12 mars 2021, diapositive 9).

peuvent être structurés de différentes façons : il peut s'agir de frais fixes, horaires ou progressifs ou encore, de frais qui ne génèrent pas de recettes supplémentaires.

*Brève description du programme d'APP d'un pays en développement*

43. L'encadré 5, qui décrit le programme d'APP de l'Indonésie, donne un aperçu du programme d'APP d'un pays en développement.

**Encadré 5 : le programme d'APP de l'Indonésie**

L'Indonésie rapporte qu'elle a lancé en 2010 un programme d'APP en vertu duquel les APP unilatéraux et bilatéraux peuvent être conclus. Le fondement juridique du programme est [l'article 18(3)a et] l'article 32A de la Loi no 7 de 1983 concernant la Loi sur l'impôt sur le revenu, modifiée par la Loi no 36 de 2008 et la disposition de la convention fiscale pertinente portant sur la procédure amiable. L'article 32A stipule que l'autorité compétente de l'Indonésie est autorisée à conclure des accords avec des cosignataires de conventions en vue de déterminer le prix de transfert entre entreprises associées. Conformément au paragraphe 1 de l'article 58 du Règlement no 74 (2011), l'autorité compétente en matière d'APP est le directeur général des 'impôts au sein du ministère des Finances.

L'article 58 du Règlement no 74/2011 concernant la procédure relative aux droits et obligations fiscaux comporte aussi des règles relatives au programme d'APP de l'Indonésie. Par exemple, l'article stipule que l'APP est contraignant pour l'administration fiscale et le contribuable pendant la période où l'APP est en vigueur et que l'administration fiscale ne peut apporter d'ajustements relatifs à des questions déjà convenu dans l'APP.

Pour faire suite à ce qui précède, l'Indonésie a adopté le Règlement no 7/PMK.03/2015 du 12 janvier 2015. Le paragraphe 2 de l'article 2 de ce Règlement dispose que les contribuables peuvent soumettre une demande d'APP s'ils ont exercé des activités commerciales en Indonésie pendant au moins trois ans. L'article 4 stipule que la période maximale pouvant être couverte par un APP unilatéral

est de trois exercices et elle est de quatre exercices pour un APP bilatéral. De plus, le Règlement contient des informations sur le programme d'APP de l'Indonésie et sur la manière dont il est exécuté dans la pratique. Plus précisément, le Règlement traite, notamment, les questions suivantes : i) l'entité gouvernemental qui est autorisé à traiter les demandes d'APP ; ii) en quoi consiste un APP, et les conditions à remplir pour obtenir un APP ; iii) qui peut demander un APP ; iv) les étapes du processus à suivre ; v) une liste détaillée des renseignements à fournir dans une demande d'APP ; vi) les délais pour soumettre une demande d'APP ; vii) la mise en œuvre d'un APP ; viii) la possibilité de renouveler un APP.

L'Indonésie fournit aussi de l'information sur son programme d'APP dans le site Web du ministère des Finances. Ce site Web reproduit l'information contenue dans le Règlement no 7/PMK.03/2015 et précise que l'information contenue dans le site Web doit être lue conjointement avec le Règlement no 7/PMK.03/2015.

En ce qui concerne le moment où les demandes d'APP doivent être soumises, les articles 6 et 7 du Règlement sur l'APP stipulent que les contribuables doivent soumettre une demande écrite au plus tard six mois avant le début de l'exercice couvert par l'APP.

*Source : OCDE (2019), Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Indonesia (Stage 1) : Inclusive Framework on BEPS : Action 14, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, disponible à l'adresse suivante : <https://doi.org/10.1787/deb42398-en> (uniquement en anglais), p. 19 et 20, par. 10 à 14, consulté le 12 mars 2021.*

### **2.3.4 Relation entre le contribuable et l'administration fiscale**

#### **2.3.4.1 Approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales**

##### *Vue d'ensemble*

44. Adopter une approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales est une façon pour les administrations fiscales d'élaborer une stratégie globale de discipline fiscale qui favorise une

plus grande transparence et une conformité fiscale volontaire de la part des groupes d'EMN et, ce faisant, d'acquérir une meilleure compréhension de la manière dont les groupes d'EMN fonctionnent, prennent des décisions et gèrent leur exposition fiscale. Cette approche pourrait avoir pour effet de prévenir les différends entre les administrations fiscales et les contribuables.

45. L'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales repose sur l'établissement d'une relation réciproque de confiance et de coopération entre l'administration fiscale et le contribuable. C'est une relation qui favorise la collaboration, par opposition à la confrontation, qui repose davantage sur la confiance mutuelle que sur les obligations contraignantes et dans laquelle les deux parties vont au-delà de ce que prévoient leurs strictes obligations légales, par exemple en fournissant davantage d'informations.

46. L'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales peut aussi aider les pays à créer un climat de discipline fiscale plus propice aux affaires.

*Pertinence de l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales pour les pays en développement*

47. Un certain nombre de caractéristiques de l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales donnent à penser que cette approche pourrait jouer un rôle utile dans le plan stratégique des pays en développement pour accroître le respect des obligations fiscales de la part des contribuables et pour prévenir ou en réduire le nombre au minimum les différends entre les administrations fiscales et les contribuables.

48. Dans une approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales, l'administration fiscale peut entamer rapidement un dialogue avec le contribuable pour discuter des conséquences fiscales d'une transaction ou d'un accord que ce dernier envisage de conclure. Les parties pourront ainsi déterminer si elles divergent d'opinion sur les questions fiscales et, le cas échéant, elles auront la possibilité de régler ces questions fiscales avant que le contribuable ne conclue la transaction ou l'accord ou ne présente sa position dans sa déclaration. Lorsque l'administration fiscale et le contribuable cernent et règlent les questions fiscales avant que le contribuable ne conclue la

transaction ou l'accord ou ne présente sa position dans sa déclaration, l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales aura eu pour effet de prévenir des différends.

49. L'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales aide d'une part les administrations fiscales à renforcer leurs capacités en les sensibilisant davantage aux questions commerciales et d'autre part permettre aux EMN de connaître les préoccupations des administrations fiscales. L'adoption de cette approche pourrait améliorer la compréhension des administrations fiscales sur la conduite des affaires. Les administrations fiscales qui ont déjà segmenté leur population de contribuables par taille et par secteur économique pourraient avoir moins de difficulté à adopter cette approche, car elles ont déjà identifié les caractéristiques qui différencient les contribuables importants et des secteurs d'activité précis<sup>17</sup>.

50. L'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales a aussi pour effet d'accroître la transparence fiscale du fait de l'ouverture et de la réactivité accrues qui sont attendues tant de l'administration fiscale que du groupe d'EMN. Dans certains pays en développement, le manque de transparence a eu un effet destructeur sur la relation entre le gouvernement et les entreprises et dans les pires des cas, il a facilité la corruption et d'autres dysfonctions<sup>18</sup>. L'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales pourrait donc contribuer à renforcer la légitimité du régime fiscal dans son ensemble en favorisant la conformité fiscale et en aidant à éliminer la corruption. Cette approche repose sur un ensemble de principes qui font en sorte que les fonctionnaires de l'administration fiscale chargés

---

17 IMF Policy Papers, *Current Challenges in Revenue Mobilization : Improving Tax Compliance* (défis actuels en matière de mobilisation des recettes : parvenir à un meilleur respect des obligations fiscales) (uniquement en anglais), 2015, p. 16, disponible à l'adresse suivante : [https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/np/pp/eng/2015/\\_020215a.ashx](https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/np/pp/eng/2015/_020215a.ashx), consulté le 12 mars 2021.

18 Ivar Kolstad, Arne Wiig et Aled Williams, « Combattre la corruption dans les pays riches en pétrole : Le rôle de la transparence », Chr. Michelsen Institute, U4 Brief 2009 – no 21, disponible à l'adresse suivante : <https://www.cmi.no/publications/3475-combattre-la-corruption-dans-les-pays-riches-en>, consulté le 12 mars 2021.

de traiter les affaires des contribuables adhèrent aux principes qui sous-tendent une relation transparente.

51. L'adoption d'une approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales devrait aussi se traduire par une meilleure gestion des ressources par l'administration fiscale. Celle-ci pourra se concentrer sur les contribuables qui s'adonnent à une planification fiscale à caractère agressif que facilite la non-divulgaration. Cela est particulièrement important pour les pays en développement qui doivent composer avec des ressources et des capacités limitées. Du point de vue des contribuables, cette approche devrait accroître la proportionnalité des mesures prises par l'administration fiscale.

### *Le cadre de contrôle fiscal au cœur de la confiance*

52. Le cadre de contrôle fiscal en place au sein d'un groupe d'EMN est un élément essentiel de l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales. Le cadre de contrôle fiscal est « la partie du système de contrôle interne qui assure l'exactitude et l'exhaustivité des déclarations de revenus d'une entreprise et des informations communiquées par une entreprise »<sup>19</sup>. Ce cadre donne une légitimité au programme de coopération en matière de respect des obligations fiscales, car il constitue une base claire et objective sur laquelle l'administration fiscale peut fonder sa décision d'avoir confiance dans les déclarations faites par le contribuable. L'encadré 6 donne un aperçu global des éléments du cadre de contrôle fiscal.

---

19 OCDE (2013), *Cooperative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance* (l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales : un cadre de la relation renforcée à l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales) (uniquement en anglais et en espagnol), Éditions OCDE, disponible à l'adresse suivante : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>, p. 58, consulté le 12 mars 2021.

### Encadré 6 : éléments du cadre de contrôle fiscal tel qu'il est utilisé par les groupes d'EMN

Le cadre de contrôle fiscal comporte habituellement les éléments suivants :

- **La stratégie fiscale** : elle définit les objectifs stratégiques de l'entreprise, le rôle de l'administration fiscale, ainsi que l'approche de l'entreprise en vue de se conformer à la loi. Elle devrait englober tous les aspects de l'entreprise à tous les niveaux, allant des aspects stratégiques aux aspects opérationnels. En particulier, elle devrait définir l'attitude et la tolérance de l'entreprise à l'égard du risque fiscal. La stratégie doit être définie par le conseil d'administration (le Conseil).
- **L'exhaustivité** : le cadre de contrôle fiscal doit couvrir l'ensemble des politiques, des procédures et des processus qui peuvent avoir une incidence sur l'établissement et la communication corrects de l'impôt à payer.
- **La responsabilité** : le cadre de contrôle fiscal doit être établi par la haute direction et approuvé par le directeur financier ou le Conseil. Il doit prévoir que toute stratégie fiscale est exécutée par un nombre suffisant de personnes qui possèdent les compétences et l'expérience nécessaires.
- **La gouvernance** : le cadre de contrôle fiscal doit décrire les mécanismes, les processus et les relations qui servent à surveiller et à orienter les questions fiscales. C'est au Conseil qu'il appartient de s'assurer que le système fonctionne conformément à la déclaration fournie au sujet du cadre de contrôle fiscal.
- **Les tests** : on entend par là le maintien et la surveillance du cadre de contrôle fiscal. Le système devrait comporter des outils de rétroaction qui visent à prévenir, à détecter et à corriger les erreurs. En testant régulièrement le cadre de contrôle fiscal, on devrait pouvoir déterminer si le système est efficace. Le cadre de contrôle fiscal doit être dynamique, de manière à répondre aux changements qui surviennent dans les activités de l'entreprise et aux problèmes mis au jour par



les tests réguliers de l'intégrité du régime de contrôle.

- **Une assurance** est obtenue lorsque tous les autres éléments du cadre de contrôle fiscal ont été intégralement mis en œuvre. Cela donne à toutes les parties prenantes, y compris l'administration fiscale, l'assurance que le contribuable dispose d'un système efficace qui lui permet de maîtriser tous les risques fiscaux et de produire des informations fiables sur l'impôt à payer of the integrity of the control regime.

53. Un cadre de contrôle fiscal qui comporte tous les éléments énumérés ci-dessus est digne de la confiance qui est au centre de l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales. Il permet à l'administration fiscale de concentrer ses efforts sur l'intégrité des processus de contrôle des groupes d'EMN plutôt que d'essayer d'entreprendre régulièrement sa propre vérification de la façon dont les transactions individuelles ont été enregistrées dans les systèmes comptables des contribuables.

*Les pays en développement ont diverses options pour la conception d'un cadre légal pour l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscale*

54. Bien que les systèmes juridiques des pays en développement diffèrent, il y a certains principes de base communs à la plupart des juridictions ou s'applique l'état de droit<sup>20</sup>. Selon la primauté du droit, « toutes les personnes et autorités au sein de l'État, qu'elles soient publiques ou privées, doivent être liées aux lois promulguées publiquement et à titre prospectif et appliquées publiquement par les tribunaux et avoir droit aux avantages de ces lois »<sup>21</sup>. Le concept de la

20 Voir la déclaration du Secrétaire général de l'Organisation des Nations Unies Ban Ki-moon, *Fundamental Principle of Rule of Law 'Our Best Hope for Building Peaceful, Prosperous Societies'* (le principe fondamental de l'état de droit : notre meilleur espoir pour bâtir des sociétés pacifiques et prospères) (uniquement en anglais), SG/SM/13505-GA/11070-L/3171, 11 avril 2011, disponible à l'adresse suivante : <http://www.un.org/press/en/2011/sgsm13505.doc.htm>, consulté le 12 mars 2021.

21 Lord Bingham, « The Rule of Law » (la primauté du droit) (uniquement

primauté du droit implique que des limites sont imposées aux États et à leurs actions. Les deux principales limites sont l'application des principes fondamentaux que sont l'égalité juridique<sup>22</sup> et la sécurité juridique<sup>23</sup>.

55. En ce qui concerne le principe d'égalité juridique, il peut y avoir quelques inquiétudes que le modèle axé sur la coopération en matière de respect des obligations fiscales viole ce principe parce qu'il est conçu à l'intention d'un groupe sélectionné constitué des grands contribuables<sup>24</sup>. Cependant, un examen de plus près dudit modèle, révèle qu'il se rapporte aux contribuables dont la situation diffère de celle de la majorité des contribuables en raison de l'importance et de la complexité de leurs affaires fiscales. Il arrive souvent que les grands contribuables soient assujettis à des obligations d'information fiscale et de conformité supplémentaires (la documentation des prix de transfert en est un bon exemple). En outre, le modèle et ses avantages sont justifiés en tant qu'éléments essentiels d'une approche fondée sur le risque pour gérer la discipline fiscale. Des questions pourraient aussi être posées au sujet des programmes qui prévoient des avantages qui vont au-delà de la sécurité fiscale accrue et des coûts

---

en anglais), *Cambridge Law Journal*, vol. 66, no 1, mars 2007, p. 67 à 85, p. 69.

- 22 Hans Gribnau (dir.), Introduction, (dans :) *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation: The Struggle for Equality in European Tax Law* (la protection juridique contre une législation fiscale discriminatoire : la lutte pour l'égalité dans le droit fiscal européen) (uniquement en anglais), Kluwer Law International, Pays-Bas, 2003, p. 1.
- 23 Hans Gribnau, « Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands - Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study » (égalité, sécurité juridique et législation fiscale aux Pays-Bas : les principes juridiques fondamentaux comme contrôles du pouvoir législatif - une étude de cas) (uniquement en anglais), *Utrecht Law Review*, vol. 9, no 2, mars 2013, p. 52 à 74, p. 53.
- 24 OCDE (2013), *Cooperative Compliance: A Framework : From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance* (l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales : un cadre de la relation renforcée à l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales) (uniquement en anglais et en espagnol), Éditions OCDE, disponible à l'adresse suivante : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>, consulté le 12 mars 2021, p. 45 à 48.

de conformité moindres associés à l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales. Néanmoins, même dans ces cas, ces programmes devraient être justifiés par le fait qu'ils entraînent un meilleur respect des obligations fiscales de la part des contribuables et améliorent de façon générale la gestion des risques liés au respect des obligations fiscales.

*Avantages potentiels des programmes de coopération en matière de respect des obligations fiscales*<sup>25</sup>

56. Il a été affirmé que du point de vue des gouvernements, les programmes de coopération en matière de respect des obligations fiscales pourraient avoir les avantages suivant :

- **Améliorer la discipline fiscale** : l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales facilite la discipline fiscale parce que les contribuables obtiennent en temps opportun des décisions sur les questions fiscales. Cela influe sur le comportement d'un grand groupe de contribuables pour qui le fait d'éviter les différends fiscaux constitue un avantage concret du programme.
- **Assurer les recettes** : un meilleur respect des obligations fiscales fera en sorte qu'à long terme, les impôts acquittés sur une base volontaire augmenteront. À court terme, le règlement des questions en litige depuis un moment constitue une première étape dans l'établissement d'une nouvelle relation avec le contribuable et peut porter des fruits dans l'immédiat.
- **Améliorer la gestion des risques liés au respect des obligations fiscales** : comme élément d'une stratégie de discipline fiscale fondée sur les risques, l'approche coopérative en matière de respect des obligations fiscales aide l'administration fiscale à affecter les ressources de manière à se concentrer sur les contribuables qui présentent un risque élevé.

---

25 Voir OCDE (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide* (guide pratique des mesures du respect des obligations fiscales) (uniquement en anglais), Éditions OCDE, disponible à l'adresse suivante : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223233-en>, consulté le 12 mars 2021.

- **Économiser les ressources en diminuant l'étendue des contrôles fiscaux** : grâce à la transparence et à la divulgation complète des informations de la part du contribuable, l'administration fiscale pourrait acquérir une meilleure compréhension des enjeux qui touchent actuellement le contribuable et pourrait peut-être diminuer l'étendue des contrôles fiscaux en conséquence.
- **Améliorer les capacités** : les programmes de coopération en matière de respect des obligations fiscales peuvent accroître la connaissance des questions commerciales qu'a l'administration fiscale et aider cette dernière à mieux comprendre la façon dont les groupes d'EMN gèrent leurs activités, y compris les systèmes de contrôle qui assurent l'exactitude de leurs comptes et de leurs déclarations.

57. Il a été affirmé que du point de vue des entreprises, les programmes de coopération en matière de respect des obligations fiscales pourraient avoir les avantages suivants :

- **Prévenir les différends ou les réduire au minimum** : les programmes de coopération en matière de respect des obligations fiscales offrent un cadre dans lequel le contribuable peut discuter de toute question fiscale avec l'administration fiscale et ils peuvent réduire considérablement le risque de différends.
- **Améliorer et faciliter la gestion des risques fiscaux** : les questions fiscales sont mieux intégrées aux processus du contribuable et sont étayées par un cadre de contrôle fiscal.
- **Des coûts de conformité moindres** : le contribuable risque moins de se voir imposer des pénalités administratives, il peut produire et régler ses déclarations de revenus plus rapidement et pourrait avoir besoin de moins d'aide de la part d'intermédiaires fiscaux (tels que les avocats, les comptables et autres professionnels en fiscalité). En outre, le nombre de différends qui entraînent des coûts supplémentaires devrait diminuer.
- **Responsabilité sociale des entreprises** : la réputation des contribuables pourrait s'en trouver rehaussée. Pour ses parties prenantes, le groupe d'EMN sera perçu comme étant plus fiable et comme étant une entreprise citoyenne. Les actionnaires et les investisseurs institutionnels auront plus confiance dans le rendement sur leurs investissements.

- **Un meilleur climat d'investissement** : l'amélioration de la relation entre les grands contribuables et l'administration fiscale favorisera l'investissement direct étranger, car les groupes d'EMN pourront obtenir une sécurité quant au traitement fiscal de leurs investissements.

*Pays en développement qui prennent les premiers pas vers l'établissement de programmes de coopération en matière de respect des obligations fiscales*

58. Bien que des programmes de coopération en matière de respect des obligations fiscales aient été lancés principalement dans les pays développés à ce jour, un certain nombre de pays émergents et de pays en développement sont entrain de considérer ce concept ; c'est le cas notamment du Chili, du Ghana, de la Malaisie, du Nigéria, de l'Afrique du Sud et de la Zambie<sup>26</sup>. Une description des premières étapes prises par le Brésil vers l'établissement d'un programme de coopération en matière de respect des obligations fiscales est présentée dans l'encadré 7.

**Encadré 7 : Programme d'incitatifs à la discipline fiscale (favorisant le respect des obligations) – Brésil**

En 2018, le Secrétariat du ministère Fédéral du Revenu du Brésil (RFB) a lancé une consultation publique portant sur un projet d'ordonnance établissant le programme d'incitatifs à la discipline fiscale (favorisant le respect des obligations). Le projet s'inspire des bonnes pratiques adoptées par d'autres administrations fiscales et fondées sur un modèle reconnu à l'échelle mondiale qui vise à encourager l'adoption de pratiques en matière de discipline fiscale. Les représentants de divers secteurs d'activité au Brésil ont fait plusieurs suggestions concernant le projet d'ordonnance. L'objectif du RFB est de créer des conditions plus favorables

26 Voir Global Tax Policy Center, Institute for Austrian and International Tax Law, WU (Université d'économie de Vienne), *Cooperative Compliance Pilot Programmes* (programmes pilotes de coopération en matière de respect des obligations fiscales) (uniquement en anglais et en allemand), consulté le 12 mars 2021.

pour les contribuables qui entretiennent de bonnes relations avec l'administration fiscale, de faciliter le respect de leurs obligations et de leur offrir un service efficient et souple sur demande. Les demandes des contribuables qui respectent leurs obligations seront traitées en priorité (par exemple, les remboursements d'impôt) et ces contribuables seront avisés d'avance de leurs affaires en instance, aux fins d'auto-régulation.

Comme étape préalable à la mise en œuvre du programme, le RFB déterminera l'admissibilité des contribuables en tenant compte des quatre critères suivants :

1. la compatibilité du statut d'enregistrement avec les activités de l'entreprise ;
2. l'exactitude des informations fournies au RFB dans les déclarations et la comptabilité de l'entreprise ;
3. le dépôt des déclarations et de la comptabilité dans les délais ;
4. le règlement des impôts exigibles en conformité avec les exigences.

*Orientations pour la mise en place d'études pilotes dans les pays qui souhaitent établir un programme de coopération en matière de respect des obligations fiscales*

59. Les pays qui désirent lancer un programme de coopération en matière de respect des obligations fiscales peuvent dans un premier temps envisager de lancer une étude pilote pour tester le fonctionnement d'un tel programme dans leur environnement politique, juridique et administratif. L'encadré 8 contient des orientations utiles à cette fin.

**Encadré 8 : Méthodes de mise en œuvre d'une étude pilote en vue de l'établissement d'un programme de coopération en matière de respect des obligations fiscales**

Une entente écrite devrait être une base suffisante pour assurer la coopération requise entre l'administration fiscale et le contribuable

durant la phase pilote, bien que certains pays puissent préférer mettre en place un cadre juridique à cette étape. Si le programme pilote est concluant, la nécessité de procéder à des changements législatifs peut être envisagée plus tard.

Le programme pilote doit idéalement s'adresser à des contribuables qui sont raisonnablement représentatifs des types de contribuables susceptibles de participer à un programme officiel et dont le comportement passé témoigne de leur volonté d'être transparents.

Les grandes entreprises dans les pays en développement sont souvent des filiales dont la société mère est établie à l'étranger. Il est donc important que le groupe dans son ensemble s'engage à participer au programme pilote. L'accès en temps opportun aux décideurs clés et aux données pertinentes détenues au siège social étranger doit faire partie des exigences en matière de divulgation imposées au contribuable.

Le contribuable et l'administration fiscale doivent tous les deux reconnaître l'importance centrale du cadre de contrôle fiscal (voir l'encadré 6).

S'entendre sur les paramètres d'évaluation est un aspect important de la conception du programme pilote. Le programme pilote doit être évalué du point de vue de l'administration fiscale, des contribuables, mais aussi de la collectivité au sens large. Des mesures de succès possibles pourraient être les suivantes : une confiance accrue dans l'administration fiscale, un échange d'informations plus rapide, des interactions cordiales et une augmentation des impôts recouverts. Certaines données doivent être mis en place pour pouvoir évaluer le programme notamment un ensemble d'indicateurs. Les indicateurs quantitatifs et qualitatifs doivent être fondés sur des informations auxquelles les administrations fiscales ont accès. Il sera important d'établir des données de référence sur la performance actuelle en fonction desquelles les progrès à mesure que le programme pilote se déroule pourraient être mesurés.

#### 2.3.4.2 *Chargés de relation*<sup>27</sup>

60. La désignation d'un chargé de relation qui est le point de contact unique entre l'administration fiscale et le contribuable et qui est responsable de la relation d'ensemble de l'administration fiscale avec le contribuable pourrait avoir pour effet de prévenir les différends<sup>28</sup>. Cette approche peut être particulièrement utile aux grandes entreprises et aux personnes fortunées.

61. Une telle approche prône le dialogue constant et transparent entre l'administration fiscale et le contribuable. Elle peut comporter des discussions structurées et planifiées, telle qu'une évaluation des risques annuelle formelle, ainsi que des discussions ad hoc sur des questions particulières au fur et à mesure que ces dernières se présentent. Le contribuable peut discuter avec son chargé de relation d'une transaction ou d'un accord envisagé et d'une analyse de ses conséquences fiscales soit au moment de la revue annuelle, soit au moment où il cherche à obtenir une sécurité au sujet du traitement fiscal de la transaction ou de l'accord. L'administration fiscale fera ensuite part de ses commentaires sur ces conséquences fiscales. Le chargé de relation ne fait pas de commentaires sur ces conséquences fiscales indépendamment de l'administration fiscale. Les divergences d'opinions font l'objet de discussions, et les questions survenues peuvent-être même régler notamment au moyen de décision fiscale qui serait rendue, si cela est possible et exigé, avant que le contribuable n'effectue la transaction ou produit sa déclaration pour la période en question. Cette approche vise entre autres à résoudre les questions avant qu'un différend ne survienne.

62. L'établissement d'une relation entre l'administration fiscale et le contribuable favorise une plus grande confiance et une plus grande transparence si cela est fait de la bonne façon. Cette relation est bénéfique aux deux parties. Lorsque le contribuable et l'administration fiscale parviennent à un accord sur le traitement fiscal d'une transaction ou d'un accord envisagé, le contribuable sera certain du

---

27 Cette section porte sur le chargé de clientèle, que son rôle soit ou non prévu dans un programme de coopération en matière de respect des obligations fiscales, tel qu'il est décrit ci-dessus à la section 2.3.4.1.

28 C'est l'approche adoptée par exemple au Royaume-Uni, en Belgique, en Australie et en Irlande.



traitement fiscal de la transaction ou de l'accord avant qu'il n'établisse sa position fiscale, ce qui préviendra un différend. Cependant, si les parties ne parviennent pas à un accord, le contribuable comprendra la position de l'administration fiscale, y compris la probabilité que sa propre position fiscale mène à un différend.

63. Du point de vue de l'administration fiscale, l'établissement de ce type de relation avec le contribuable fera en sorte qu'elle comprendra mieux le modèle d'affaires et le contexte d'exploitation du contribuable ainsi que la façon dont ces éléments et d'autres facteurs d'ordre commercial influent sur la position fiscale du contribuable. Cela éclairera l'administration fiscale sur les besoins particuliers du contribuable et sur le comportement de celui-ci, y compris en ce qui a trait au respect de ses obligations fiscales. Cela peut être une façon efficace pour l'administration fiscale de prévenir les différends grâce à sa compréhension des raisons de la conclusion de certains accords. L'administration fiscale pourra aussi cerner les risques fiscaux à un stade précoce et peut éventuellement régler les questions avant qu'elles n'aboutissent à un différend.

64. Le programme des chargés de clientèle relation de l'Administration fiscale de la Jamaïque (Tax Administration Jamaica) est décrit dans l'encadré 9 ci-dessous :

**Encadré 9 : Programme des chargés de relation –  
Administration fiscale de la Jamaïque**

*Bureau des grands contribuables*

L'Administration fiscale de la Jamaïque (Tax Administration Jamaica ou AFJ) a ouvert le Bureau des grands contribuables (Large Taxpayer Office ou BCI) en avril 2009. Le BCI a été créé dans la foulée de l'engagement du gouvernement de la Jamaïque d'offrir un service de la plus haute qualité, le plus accessible, le plus commode et le plus réactif possible aux contribuables ou aux clients dont les impôts représentent une part importante des recettes du pays. Grâce à l'ouverture du BCI, les administrateurs fiscaux peuvent, par l'entremise des chargés de clientèle, se rapprocher des et répondre à leurs besoins de manière plus proactive et systématique

en vue d'améliorer la prestation de services et de favoriser un meilleur respect des obligations fiscales. Cela peut être un moyen efficace de prévenir les différends.

### *Clients*

Le BCI vise les contribuables dont les ventes ou le chiffre d'affaires sont supérieurs à 500 millions de dollars jamaïcains (environ 3,7 millions de dollars américains) ou qui versent à l'État des recettes fiscales de plus de 50 millions de dollars par an sous la forme des taxes et impôts suivants : l'impôt sur les sociétés, les retenues d'impôt à la source, l'impôt général sur la consommation et les droits de timbre.

Les contribuables susmentionnés représentent 3 pour cent de l'ensemble des contribuables et ils versent 80 pour cent des recettes fiscales de l'État. En général, ces contribuables ont des activités très élaborées et ils participent habituellement à des transactions commerciales complexes sur le marché intérieur et à l'échelle internationale.

### *Gestion de la relation client*

La gestion de la relation client consiste à comprendre le client, à comprendre les objectifs de l'AFJ et à améliorer continuellement la qualité du service. Lorsque les relations clients sont gérées de manière satisfaisante, cela devrait se traduire par le maintien d'un environnement où les clients sentent qu'on répond à leurs besoins.

Les fonctions de gestion de la relation client à l'AFJ sont exercées par des chargés de clientèle qui relèvent du directeur du Service de gestion de la relation client (le directeur).

### *Rôle du directeur*

Le directeur du Service de gestion de la relation client est chargé de planifier, d'organiser, de diriger, de coordonner et de superviser les activités des chargés de clientèle. Les fonctions du directeur sont notamment :

- de s'assurer que tous les chargés de clientèle adoptent et respectent les politiques du BCI ;

- de cerner les besoins de formation des chargés de clientèle en matière de lois fiscales et d'autres lois et pratiques pertinentes ;
- d'aider les chargés de clientèle à répondre aux besoins des clients, en particulier lorsque les questions fiscales sont complexes ;
- d'aider les chargés de clientèle à donner des ateliers et des séminaires à l'intention des clients ;
- d'établir des protocoles entre les chargés de clientèle et d'autres services internes de l'AFJ ainsi qu'entre les chargés de clientèle et des parties prenantes externes telles que d'autres organismes gouvernementaux et les divers organismes du secteur privé ;
- de passer en revue périodiquement les stratégies et les protocoles ;
- de s'assurer que les chargés de clientèle reçoivent une formation continue.

#### *Rôle du chargé de clientèle*

Le chargé de clientèle est le principal point de contact entre le client et l'AFJ. Il offre un service personnalisé au client. Pour ce faire, le chargé de clientèle doit avoir une bonne compréhension de l'environnement commercial dans lequel le client exerce ses activités ainsi qu'une connaissance pratique du mode de fonctionnement du client.

Sur le plan professionnel, les chargés de clientèle doivent posséder au moins un premier diplôme en comptabilité, un certificat professionnel de niveau 2 de l'Association des Experts Comptables Certifiés (ACCA) ou d'autres qualifications professionnelles équivalentes obtenues auprès d'une université reconnue. Ils doivent aussi compter au moins quatre années d'expérience professionnelle, avoir une connaissance des lois fiscales et posséder des aptitudes à la communication de questions techniques complexes.

Les tâches et fonctions des chargés de clientèle tombent dans deux grandes catégories : gérer les relations entre l'AFJ et le client, d'une

part, et effectuer des recherches et communiquer l'information, d'autre part.

1. Gérer les relations entre l'AFJ et le client afin de prévenir ou de réduire au minimum les différends et d'empêcher les malentendus. Cette fonction comporte les activités suivantes :

- établir et suivre des protocoles régissant la relation entre l'AFJ et le client ;
- consulter le personnel juridique et technique interne sur des questions fiscales complexes afin d'arriver à un consensus sur la réponse de l'AFJ aux préoccupations du client ;
- faciliter l'acheminement des documents et des paiements du client à l'AFJ ;
- faciliter l'exécution du processus de remboursement et la délivrance en temps opportun de documents tels que le certificat de conformité fiscale ;
- assurer le rapprochement et la mise à jour des comptes des clients et s'assurer que les clients reçoivent en temps opportun les mises à jour de leurs comptes ;
- faciliter les transactions électroniques et les versements bancaires directs ;
- s'assurer de traiter les réclamations, les questions et les demandes des clients rapidement et de manière professionnelle en tenant les clients informés de l'avancement du traitement de leurs demandes et du délai prévu de règlement des questions ;
- effectuer des visites de courtoisie aux clients.

2. Effectuer des recherches et diffuser des l'informations. Cette fonction comporte les activités suivantes :

- effectuer des recherches de façon continue afin de comprendre la nature, les caractéristiques et le fonctionnement des activités du client dont le dossier lui a été assigné ;
- consulter des spécialistes du secteur d'activité du client

pour s'assurer de bien comprendre les complexités de ce secteur ;

- donner des séminaires et des ateliers afin d'informer les clients des changements qui sont apportés aux questions fiscales sur le plan national et international et d'obtenir une rétroaction de leur part ;
- se concerter avec le personnel juridique et d'autres membres du personnel technique qui participent à la préparation des présentations données dans les divers ateliers et séminaires ;
- recueillir, tenir à jour et analyser les données statistiques liées aux activités du client dont le dossier lui a été assigné.

### ***2.3.5 Programme international d'assurance de la conformité***

65. L'International Compliance Assurance Programme (programme ICAP)<sup>29</sup> prévoit une approche multilatérale pour fournir une sécurité fiscale de manière précoce aux groupes d'EMN. Cette approche qui pourrait avoir pour effet de prévenir les différends entre les groupes d'EMN et les administrations fiscales.

66. Le programme ICAP est un programme volontaire dans le cadre duquel les participants œuvrent de manière concertée et multilatérale pour évaluer les risques et donner une sécurité fiscale. Il a été lancé en janvier 2018 sous forme de projet pilote auquel participaient seulement huit pays et cinq groupes d'EMN. À la suite au feedback obtenu sur le projet pilote initial, le programme ICAP 2.0, soit la deuxième version du programme, a été lancé en mars 2019 et 19 pays y ont participé. Par suite des deux projets pilotes, le programme ICAP existe désormais officiellement en tant que programme auquel peuvent participer toutes les administrations fiscales qui sont membres du FAF. En février 2021, le FAF a publié un manuel sur le programme ICAP ; il contient de l'information sur le processus ICAP reflétant l'expérience et le feedback des administrations fiscales et des groupes d'EMN qui ont

29 Disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm> (uniquement en anglais), consulté le 12 mars 2021.

participé aux deux projets pilotes<sup>30</sup>. Le programme ICAP se veut une approche efficace, efficiente et concertée pour accorder une sécurité fiscale accrue à l'égard de certaines des activités et des transactions des groupes d'EMN qui sont disposés à agir de manière active, ouverte et totalement transparente avec les administrations fiscales. Le programme ICAP n'offre pas à un groupe d'EMN le même degré de sécurité juridique que d'autres approches, comme l'APP, par exemple. Par contre, il fournit toutefois une assurance au groupe d'EMN lorsque les administrations fiscales participantes qui évaluent les risques que présente le groupe d'EMN considèrent que la question analysée ne pose aucun risque fiscal ou encore, un risque fiscal faible. Dans ce cas, les administrations fiscales participantes délivreront chacune une lettre d'assurance exposant leurs conclusions, lettre dont la forme variera selon la juridiction. Lorsqu'une question nécessite plus d'attention, les travaux menés dans le cadre du programme ICAP peuvent améliorer l'efficacité des mesures prises en dehors du programme, s'il y a lieu.

67. Étant donné que le programme ICAP n'en est qu'à ses débuts, il n'existe que peu d'antécédents permettant d'orienter les pays qui envisagent de participer au programme. De plus, la participation au programme ICAP exige la mobilisation de ressources importantes tant de la part des administrations fiscales que des groupes d'EMN.

### 2.3.6 Vérifications conjointes

68. En 2010, le FAF a instauré les « vérifications conjointes » comme nouvelle forme d'action concertée entre administrations fiscales<sup>31</sup>. Les vérifications conjointes sont décrites comme suit<sup>32</sup> :

Une vérification conjointe peut s'appliquer au cas où deux ou plusieurs

30 Forum sur l'administration fiscale, *International Compliance Assurance Programme - Handbook for Tax Administrations and MNE Groups* (programme international pour le respect des obligations fiscales – manuel à l'intention des administrations fiscales et des groupes d'EMN) (uniquement en anglais), chapitre 1, note de bas de page 19.

31 Forum sur l'administration fiscale, *Joint Audit Report* (rapport de vérification conjointe) (uniquement en anglais), OCDE, 2010, disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf>, consulté le 12 mars 2021.

32 Ibid., p. 7, par.7.

pays s'associent pour constituer une seule équipe de vérification afin d'examiner une ou plusieurs question(s)/une ou plusieurs transaction(s) d'une ou plusieurs personnes imposables liées (personnes morales et physiques) exerçant des activités industrielles ou commerciales transfrontalières, faisant éventuellement intervenir des sociétés affiliées constituées dans les pays participants et dans lesquelles les pays ont des intérêts communs ou complémentaires, où le contribuable effectue des déclarations communes et partage des renseignements avec les pays, et où l'équipe comprend des représentants des autorités compétentes de chaque pays.

69. Les vérifications conjointes peuvent être utiles lorsque les pays ont un intérêt commun ou complémentaire dans les affaires fiscales d'un ou de plusieurs contribuables liés. Compte tenu des frais qu'entraînent les vérifications conjointes, cette approche pourrait convenir davantage dans les cas importants et complexes ; du point de vue des pays en développement, cette approche pourrait convenir pour les pays qui ont la capacité de mener des vérifications complexes. Les vérifications conjointes peuvent s'avérer très utiles lorsque le vérificateur n'arrive pas, dans le cadre d'une vérification nationale, à avoir une image complète des obligations fiscales du contribuable à l'égard d'une partie de ses activités ou d'une transaction précise. La vérification des prix de transfert est un exemple de vérification dans laquelle les renseignements disponibles dans la juridiction ne donnent pas toujours une image complète.

70. Les vérifications conjointes se distinguent des vérifications fiscales simultanées. Il est entendu par vérification fiscale simultanée une vérification entreprise en vertu d'« un accord par lequel deux ou plusieurs États conviennent de vérifier simultanément et de manière indépendante, chacun sur son territoire, la situation fiscale d'un ou plusieurs contribuables qui présente pour eux un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus »<sup>33</sup>. Ces vérifications fiscales « assurent une grande

---

33 OCDE (2006), *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes - Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations* (manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales - module 5, les vérifications fiscales simultanées) (uniquement en anglais), disponible à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057>.

efficience dans l'échange de renseignements entre administrations fiscales et permettent un examen en profondeur de toutes les activités commerciales pertinentes »<sup>34</sup>. Cela peut aider à éviter les doubles impositions et donc à prévenir les différends.

71. Le terme « vérification conjointe » n'est pas un terme défini par la loi. D'un point de vue pratique, la plupart des vérifications conjointes exécutées jusqu'à présent l'ont été par deux administrations fiscales ou plus qui travaillent de concert pour former une équipe très intégrée dont les membres interviennent conjointement avec le contribuable. Si des pays souhaitent effectuer une vérification conjointe, il leur faudra établir le cadre légal de cette collaboration<sup>35</sup>. Les bases de la collaboration en cette matière se trouvent dans les conventions fiscales bilatérales et multilatérales ainsi que dans d'autres instruments qui prévoient divers degrés d'entraide. Les principes de base de la procédure concernant la collaboration entre les deux pays au cours de la vérification (p. ex. en ce qui concerne la présence physique des fonctionnaires d'un autre pays et l'exercice éventuel d'une autorité juridique par ces derniers) ne sont pas traités dans ces instruments et sont donc régis par le droit interne des pays participants. Les pays peuvent toutefois conclure un accord de travail dans lequel les problèmes juridiques sont cernés et des stratégies d'adaptation sont établies. Cela pourrait se faire au moyen d'un protocole d'entente.

72. Les vérifications conjointes peuvent offrir une sécurité fiscale et elles pourraient donc prévenir les différends entre contribuables et administrations fiscales. Il en est ainsi grâce à une vérification conjointe, résoudre les questions plus rapidement, rationaliser la collecte des données et parvenir à un meilleur respect des obligations fiscales. Les vérifications conjointes peuvent aussi diminuer la

---

pdf, consulté le 12 mars 2021, p. 4, par. 5.

34 Ibid., par. 6.

35 Pour une analyse du cadre légal des vérifications conjointes, voir OCDE (2019), *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty : Forum on Tax Administration* (vérification conjointe 2019 – accroître la coopération et améliorer la sécurité fiscale : Forum sur l'administration fiscale) (uniquement en anglais) Éditions OCDE, Paris, disponible à l'adresse suivante : <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>, consulté le 12 mars 2021, chapitre 4.



durée des processus de vérification et réduire les coûts, tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables.

73. D'autres avantages des vérifications conjointes incluent : diminuer le fardeau pour le contribuable lorsque plusieurs pays effectuent des vérifications portant sur des intérêts ou des transactions similaires ; sensibiliser les fonctionnaires des impôts aux occasions que présente l'examen des risques fiscaux internationaux ; aider à acquérir une compréhension des différences qui existent dans les lois et les procédures et accélérer la procédure amiable au besoin en faisant appel rapidement aux autorités compétentes lorsqu'il est question de doubles impositions et, pour tous les pays participants, en parvenant à un accord conjoint ou commun sur les résultats de la vérification afin d'éviter les doubles impositions.

74. Comme cela est indiqué dans le rapport sur les vérifications conjointes 2019<sup>36</sup>, les vérifications conjointes peuvent être utiles aux pays en développement, car elles aident à renforcer les capacités en matière de questions fiscales internationales, y compris en matière de prix de transfert :

- a) les administrations fiscales moins expérimentées peuvent acquérir une meilleure connaissance des outils et des méthodes employés dans les contrôles fiscaux et la sélection des cas dans les juridictions plus avancées, notamment l'utilisation des déclarations P-p-P et d'autres outils d'évaluation des risques ;
- b) ces administrations fiscales peuvent aussi tirer profiter de l'expérience des vérificateurs chevronnés dans la détection et la résolution des questions jusqu'à l'engagement du contribuable et la résolution des problèmes ;
- c) les vérifications conjointes éliminent l'asymétrie de l'information entre des administrations fiscales puisqu'il s'agit par définition d'une mission conjointe. Dans ce type de mission, les représentants de juridictions moins expérimentées seront en relation non seulement avec les représentants de la fonction fiscale locale du contribuable, mais ils pourraient aussi assister à la vérification fiscale, au siège social du groupe

---

36 Ibid., chapitre 6.

d'EMN, par exemple.

### **2.3.7 Examen indépendant de la position fiscale adoptée lors du contrôle fiscal**

75. L'examen indépendant de la position adoptée lors du contrôle fiscal (l'examen indépendant) est une procédure prévue par certaine administration fiscale dans le cadre d'un contrôle fiscal et qui pourrait servir de mécanisme de prévention des différends. C'est ce qui se produirait si l'examen indépendant effectué à l'étape du contrôle fiscal empêchait qu'un différend ne survienne, c'est-à-dire que le contrôle fiscal ne résulterait pas en l'établissement par l'administration fiscale d'une notification ou d'un avis d'imposition et auquel ce dernier s'opposerait.

76. L'objectif général de la procédure d'examen indépendant est de permettre aux contribuables admissibles qui sont en désaccord avec la position adoptée lors du contrôle fiscal de demander un examen bien-fondé technique de leur cas par un fonctionnaire de l'administration fiscale qui travaille indépendamment et séparément de la fonction de contrôle, avant que l'administration fiscale ne finalise sa position. À la suite de son examen, l'examineur indépendant fait des recommandations au contribuable et à l'équipe chargée du contrôle fiscal sur ce qui, selon lui, constitue la meilleure position sur les questions qu'il a examinées. Ces recommandations peuvent être contraignantes ou non contraignantes. L'encadré 10 contient une description de la procédure d'examen indépendant fournie par le Bureau fiscal de l'Australie (*Australian Tax Office*).

#### **Encadré 10 : Examen indépendant de la position adoptée lors du contrôle fiscal – Bureau fiscal de l'Australie**

##### *Procédure d'examen indépendant*

Dans le cadre de la procédure d'examen indépendant, l'examineur indépendant tient compte des faits, des preuves et des arguments présentés au cours du contrôle qui sont pertinents pour les

questions sur lesquelles le contribuable et l'administration fiscale sont en désaccord, telles qu'elles sont présentées dans la demande du contribuable. L'examinateur facilite la tenue d'une réunion de cas à laquelle sont conviées les parties, afin de clarifier les questions et de faire des recommandations sur ce qu'il considère comme étant la meilleure des deux positions sur ces questions.

Ladite réunion, une réunion informelle, à laquelle assistent le contribuable, l'équipe chargée du contrôle fiscal et l'examinateur indépendant, est un élément essentiel de la procédure d'examen indépendant. Le but de la réunion est de faire en sorte que le contribuable et l'équipe chargée du contrôle rencontrent l'examinateur indépendant pour discuter des questions factuelles et juridiques soulevées pendant le contrôle et sur lesquelles ils ne s'entendent pas et de clarifier ces questions aux fins de l'examen. L'examinateur indépendant anime la réunion, mais ne fait aucune observation ou recommandation ou conclusion préliminaire durant ladite réunion.

#### *Résultat de la procédure d'examen indépendant*

Le résultat de la procédure d'examen indépendant prend la forme de recommandations dans lesquelles l'examinateur indépendant explique au contribuable et à l'équipe chargée du contrôle les raisons de sa conclusion sur ce qui constitue, selon lui, la meilleure position sur les points de désaccord soulevés dans l'énoncé de la position adoptée lors du contrôle fiscal. Comme les recommandations de l'examinateur indépendant sont contraignantes en Australie, l'équipe chargée du contrôle fiscal termine le contrôle fiscal conformément aux recommandations.

Si l'examinateur indépendant est d'accord avec la position adoptée lors du contrôle fiscal, les vérificateurs terminent le contrôle fiscal conformément aux recommandations qui entraîneront l'établissement d'une notification de redressement ou d'un avis d'imposition par l'administration fiscale pour des impôts supplémentaires payables par le contribuable. L'exécution de la procédure d'examen indépendant n'empêchera pas qu'un différend survienne à ce stade, mais si cela devait arriver, les

recommandations de l'examineur fourniraient plus de clarté au contribuable sur les positions initiales adoptées lors du contrôle fiscal et l'aideront à mieux les comprendre.

En revanche, si l'examineur indépendant n'est pas d'accord avec la position adoptée lors du contrôle fiscal, la question est portée à l'attention du conseiller fiscal principal si elle a trait à l'interprétation d'une question de droit essentielle qui a des répercussions stratégiques. Le conseiller fiscal principal est l'ultime arbitre sur la question de ce qui constitue la meilleure position dans les circonstances. Si le conseiller fiscal principal est d'accord avec les recommandations de l'examineur indépendant, les positions initiales du vérificateur sont modifiées en fonction des résultats de l'examen indépendant. Dans ce cas, le résultat de la procédure d'examen indépendant empêchera qu'un différend ne survienne.

Cependant, si le conseiller fiscal principal n'est pas d'accord avec les recommandations de l'examineur indépendant, le résultat de la procédure d'examen indépendant n'empêchera pas qu'un différend survienne, mais le contribuable comprendra clairement les positions initiales adoptées dans le cadre du contrôle fiscal.

77. Les pays qui souhaitent élaborer une procédure d'examen indépendant au sein de leur administration fiscale devraient envisager de créer une division qui travaille indépendamment et séparément de la fonction de contrôle fiscal. En outre, cette division se consacrerait à faciliter la résolution rapide des questions factuelles et juridiques qui ont été l'objet de désaccords entre le contribuable et l'administration fiscale lors du contrôle fiscal. Son personnel devrait donc être constitué de fonctionnaires qui ont un niveau approprié de connaissance des questions fiscales de fond, ce qui leur permettra d'examiner à fond et de manière adéquate les positions initiales adoptées lors du contrôle fiscal.

78. Lorsqu'une administration fiscale souhaite mettre un tel mécanisme de prévention des différends à la disposition des contribuables, elle doit tenir compte de ses ressources financières et humaines, qui sont souvent limitées. Ainsi il est possible qu'une division qui se consacre à résoudre des questions factuelles et juridiques ayant

fait l'objet de désaccords entre les contribuables et l'administration fiscale lors du contrôle fiscal afin de prévenir les différends en offrant un service comme l'examen indépendant ne compte qu'un faible nombre de fonctionnaires. Si c'est le cas, l'administration fiscale devra peut-être limiter le nombre et la nature des cas pouvant être soumis à un examen indépendant. Par exemple, il pourrait être plus efficace de limiter l'accès à la procédure d'examen indépendant aux contrôles fiscaux visant des contribuables importants, c'est-à-dire ceux dont le chiffre d'affaires annuel dépasse un montant établi.

### **2.3.8 Médiation pendant un contrôle fiscal**

79. La médiation est une forme d'assistance fournie dans le cadre d'un processus ; elle consiste à faire intervenir un médiateur pour aider deux parties à résoudre un différend potentiel. Le processus de médiation peut être entrepris à l'étape du contrôle fiscal afin d'aider le contribuable et les responsables de dossier au sein de l'administration fiscale à cerner les points de désaccord et les solutions possibles et à évaluer ces solutions en vue de parvenir à un accord.

80. Dans cette section, deux types différents de processus de médiation qui peuvent être suivis à l'étape du contrôle fiscal vont être abordés. La principale différence entre ces deux processus réside dans la personne ou le service qui agit comme médiateur. Dans la « facilitation interne », un fonctionnaire impartial de l'administration fiscale agit à titre de facilitateur, alors que dans la « médiation indépendante », c'est un organisme indépendant qui agit en tant que médiateur.

#### *Facilitation interne à l'intention des particuliers et des petites entreprises*

81. La facilitation interne est un processus de médiation volontaire qu'une administration fiscale offre généralement à l'étape du contrôle fiscal aux particuliers ou aux petites entreprises dont les points de désaccord avec l'administration fiscale portent sur des questions peu complexes<sup>37</sup>. Comme ce processus de médiation se déroule à

37 Le processus de médiation peut être proposé à toute étape du contrôle fiscal, jusqu'à l'étape du recours juridique, inclusivement. Lorsqu'il se déroule après l'achèvement d'un contrôle fiscal qui aboutit à l'établissement par l'administration fiscale d'un avis d'imposition ou d'un nouvel

l'étape du contrôle fiscal, il a pour effet de prévenir un différend s'il mène à la résolution des points de désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale.

82. Le processus de facilitation interne fait intervenir un fonctionnaire impartial de l'administration fiscale qui a une formation professionnelle en médiation par la facilitation et qui n'a aucune connaissance préalable du cas à traiter et n'est jamais intervenu dans ce cas. Ce fonctionnaire agit à titre de facilitateur afin d'aider le contribuable et les responsables du dossier à l'administration fiscale à cerner les points de désaccord et les solutions possibles et à évaluer ces solutions en vue de parvenir à un accord.

83. Le contribuable, ses représentants ou les responsables du dossier au sein de l'administration fiscale peuvent demander qu'on entame un processus de facilitation interne. Dans certains pays, par exemple au Royaume-Uni, l'administration fiscale peut ou non accepter la demande de facilitation interne, à sa discrétion. Lorsque la demande est acceptée, le facilitateur communique avec les parties pour leur expliquer les grandes lignes du processus, notamment ce que l'on attend d'elles. Pour que le processus de facilitation interne soit efficace comme mécanisme de prévention des différends, le contribuable doit se préparer pour la séance de facilitation, notamment en s'assurant que toutes les personnes concernées y participeront ou seront disponibles à cette fin et qu'elles sont autorisées à discuter des points de désaccord et à les résoudre.

84. Le facilitateur ouvre la séance de facilitation en expliquant la structure de la réunion et les attentes mutuelles des parties. Le facilitateur invite les parties à présenter les faits du cas et les questions soulevées selon leur point de vue respectif avant de les aider à cerner les points de désaccord et les solutions possibles et à évaluer ces solutions en vue de parvenir à un accord. Le rôle du facilitateur n'est pas d'établir les faits, d'offrir des conseils ou de décider quelle partie a raison ou à tort, mais bien de diriger la discussion en vue de résoudre les points de désaccord, ou du moins de progresser sur la voie de leur résolution.

---

avis d'imposition pour des impôts supplémentaires payables par le contribuable, le processus de médiation correspond au mécanisme de règlement de différends appelé « médiation administrative » qui est abordé au chapitre 3, section 3.4.2.

85. Un aspect important de ce processus est le caractère confidentiel de toute information échangée durant le processus entre les participants, le facilitateur et toute autre personne participant au processus, par exemple les avocats et les conseillers experts, y compris tout aveu ou reconnaissance de faits ou admission de nouvelles preuves par un participant. L'information échangée ne doit servir qu'aux fins du processus, à moins que sa communication ne soit exigée par la loi ou autorisée par la partie divulgatrice.

86. Pour que le processus de facilitation interne soit efficace, il est impératif que les parties y participent en toute bonne foi, qu'elles soient respectueuses des autres participants et du facilitateur, qu'elles fournissent des informations pertinentes pour le cas de manière ouverte et transparente et qu'elles soient disposées à négocier et à essayer de résoudre tous les points de désaccord.

87. Lorsque le processus de facilitation interne engagé à l'étape du contrôle fiscal n'aboutit pas à la résolution des points de désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale, il aura à tout le moins donné aux parties une meilleure compréhension de leurs points de désaccord et une indication plus claire de la voie à suivre pour régler le différend dans l'avenir. Par contre, lorsque le processus de facilitation interne engagé à l'étape du contrôle fiscal aboutit au règlement des points de désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale, il aura pour effet d'empêcher qu'un différend ne survienne.

### *Médiation indépendante*

88. La médiation indépendante effectuée à l'étape du contrôle fiscal pourrait être efficace comme mécanisme de règlement des différends, car elle pourrait éliminer ou minimiser la possibilité que le contrôle fiscal aboutisse à l'établissement ou la révision d'une cotisation d'impôt qui peut être contesté(e) plus tard par le contribuable.

89. La principale différence entre la facilitation interne (ou médiation administrative) et la médiation indépendante réside dans le fait que dans une médiation indépendante, le médiateur est un organisme indépendant plutôt qu'un fonctionnaire impartial de l'administration fiscale. L'encadré 11 présente les principaux éléments de la procédure de médiation indépendante mise en place au Mexique.

### **Encadré 11 : Principaux éléments de la procédure de médiation indépendante mise en place au Mexique**

#### *Médiation indépendante*

La médiation indépendante, permet l'examen des constatations d'un contrôle fiscal avant que les conclusions du contrôle fiscal aient été formellement arrêtées. La médiation peut porter sur l'interprétation de la loi et l'examen des conclusions de fait et des preuves connexes.

#### *Médiateur indépendant*

Le médiateur est un organisme indépendant et il possède des connaissances et des compétences techniques en matière de questions fiscales. Au Mexique, l'Office de la protection du contribuable (PRODECON)<sup>38</sup> agit à titre de médiateur indépendant. Il s'agit d'un organisme public indépendant reconnu par la loi comme un expert des questions fiscales et qui possède les connaissances nécessaires pour appliquer efficacement la procédure et créer ainsi un environnement optimal pour que les parties parviennent à un accord.

En outre, les parties comprennent que si elles ne parviennent pas à un accord, l'Office de la protection du contribuable n'interviendra pas dans un litige futur éventuel porté devant les tribunaux. Cela crée la confiance et encourage les parties à négocier activement durant le processus de médiation.

#### *Demande de médiation du contribuable et réponse de*

38 Au Mexique, la protection des droits des contribuables est confiée à l'Office de la protection du contribuable (PRODECON), un organisme public créé par le gouvernement fédéral et qui est indépendant du service de perception des impôts, même s'il fait partie de l'administration fédérale. L'Office dispose de son propre budget, grâce auquel il s'acquitte de son mandat sans subir de pressions. L'organisme, connu comme le service de médiation fiscale, a commencé à exercer ses activités en 2011. Depuis 2014, année où la procédure de médiation a été instaurée par le gouvernement fédéral, l'organisme est autorisé à agir en tant que médiateur entre l'administration fiscale et le contribuable dans les désaccords qui surviennent au cours d'un contrôle fiscal.



*l'administration fiscale*

Le contribuable qui est insatisfait de la position adoptée par l'administration fiscale lors du contrôle fiscal peut déposer une demande de médiation auprès du médiateur indépendant<sup>39</sup>. Dans sa demande, le contribuable peut soumettre une partie ou l'ensemble des questions abordées dans le cadre du contrôle fiscal. En ce qui concerne les questions soumises, le contribuable indique les raisons de son désaccord, y compris son interprétation des faits, des omissions, des dispositions fiscales et des preuves dont il est question dans le contrôle fiscal.

Après réception de la demande de médiation du contribuable, le médiateur indépendant en informe l'administration fiscale et lui demande d'y répondre dans un délai de 20 jour ouvrable.

*Suspension des délais*

Lorsqu'une demande de médiation est déposée, tous les délais (délais de prescription) se rapportant au contrôle fiscal sont suspendus. L'administration fiscale peut ainsi examiner attentivement les arguments et preuves apportés par le contribuable. Malgré la suspension des délais, le médiateur doit s'assurer que la procédure de médiation est menée rapidement et efficacement.

*Processus de médiation*

La procédure de médiation est efficace parce que les fonctionnaires de l'administration fiscale qui effectuent le contrôle fiscal sont obligés d'y assister.

La procédure de médiation est suffisamment souple dans le sens elle permet d'aborder un éventail de situations et compte tenu du fait qu'elle est peu réglementée. À supposer que les parties agissent de bonne foi dans la recherche d'une solution consensuelle, le médiateur peut ordonner qu'on prenne toute mesure qui pourrait faire en sorte que les parties en arrivent à un accord.

La procédure de médiation est confidentielle et ne crée aucun précédent. Les parties savent que la confidentialité de leurs

39 Seul le contribuable peut déposer une demande de médiation ; l'administration fiscale n'a pas le droit de le faire.

propositions, offres et positions sera protégée par le médiateur et que ces propositions, offres et positions ne seront pas rendues publiques. Cela encourage les parties à faire des compromis afin d'en arriver à un accord.

#### *Résultat de la médiation*

L'administration fiscale peut accepter ou rejeter les propositions du contribuable ou elle peut faire d'autres propositions.

Lorsque l'administration fiscale accepte les propositions du contribuable, le médiateur prépare et explique les clauses du projet d'accord avant d'envoyer celui-ci aux parties en vue d'obtenir leurs commentaires ou suggestions. Si les parties acceptent le projet d'accord, il leur est demandé de signer l'accord.

Lorsque l'administration fiscale n'accepte pas les propositions du contribuable, mais fait d'autres propositions, le contribuable en est informé et invité à donner son approbation ou sa désapprobation.

Lorsque le contribuable prend connaissance des nouvelles propositions faites par l'administration fiscale, il peut soit modifier sa proposition initiale en présentant une contreproposition, soit accepter les propositions de l'administration fiscale.

Le médiateur peut communiquer avec l'administration fiscale et le contribuable pour clarifier toute question précise ou pour en discuter davantage (p. ex. les questions complexes portant sur les prix de transfert). Ces réunions peuvent être l'occasion de procéder à des négociations dirigées par le médiateur.

Lorsque l'administration fiscale et le contribuable ne parviennent pas à un accord sur certaines conclusions de l'administration fiscale, cette dernière peut établir un avis d'imposition ou un nouvel avis d'imposition pour l'impôt à payer à l'égard de ces questions et le contribuable a le droit de contester ce nouvel avis d'imposition. En outre, l'administration fiscale doit expliquer les raisons du rejet des propositions du contribuable. Lorsque cela se produit, le médiateur met fin à la procédure de médiation ; la suspension des délais est alors levée, ce qui permet à l'administration fiscale de poursuivre le contrôle fiscal et d'établir le nouvel avis d'imposition pour l'impôt à payer par le contribuable.

## Chapitre 3

# Mécanismes nationaux de règlement des différends

### 3.1 Introduction

#### 3.1.1 *Vue d'ensemble*

1. Le présent chapitre porte sur les mécanismes nationaux qui sont généralement utilisés pour résoudre les différends pouvant survenir entre les administrations fiscales et les contribuables au sujet de l'impôt sur le revenu<sup>1</sup>. Bien que l'objectif premier d'une administration fiscale doit être de confirmer que les contribuables respectent la loi et paient le bon montant d'impôt exigible, les administrations fiscales doivent reconnaître qu'il est inévitable que des différends surviennent avec des contribuables. Il est donc essentiel que les administrations fiscales disposent de mécanismes pour régler ces différends de la manière la plus efficace et la plus rapide possible et que ces mécanismes soient conformes au cadre juridique du pays dans lequel ils sont mis en place.

2. Les différends peuvent prendre naissance de diverses façons, bien qu'ils résultent souvent des conclusions d'un contrôle fiscal ou d'un examen effectué par l'administration fiscale et avec lesquelles le contribuable concerné n'est pas d'accord. Bien qu'on ne dispose pas de statistiques définitives sur le nombre de différends qu'il y a entre les administrations fiscales et des contribuables à l'échelle mondiale, la fréquence accrue des mesures prises par les administrations fiscales, par exemple pour examiner ou contrôler les déclarations de revenus produites, risque de se traduire par une augmentation du nombre de différends qui surviennent avec les contribuables.

3. Le but de ce chapitre est de fournir des orientations pratiques aux pays qui désirent améliorer certains aspects de leur processus de règlement des différends au niveau national. L'amélioration pourrait se faire au moyen de mécanismes mis en place au sein de l'administration fiscale et qui en font donc partie, ainsi qu'au moyen de mécanismes qui fonctionnent de façon indépendante de l'administration fiscale. La pratique montre que des pays partout dans le monde ont choisi souvent

---

1 Cela comprend l'impôt sur les bénéfices. Comme cela est mentionné au chapitre 1, toutefois, ces mécanismes pourraient aussi être utiles pour régler des différends portant sur l'application d'autres types de taxes et d'impôts, tels que les taxes sur la valeur ajoutée.

d'adopter plusieurs mécanismes de règlement des différends plutôt que de se fier à un seul mécanisme. Les pays devraient donc déterminer quels mécanismes parmi ceux décrits dans ce chapitre correspondent le mieux à leur situation, à la nature des différends fiscaux auxquels leur administration fiscale est généralement confrontée ainsi qu'à leur cadre juridique (notamment la manière dont le droit des contribuables à un processus équitable et transparent et à l'application des règles de la justice naturelle est protégé à chaque étape du règlement d'un différend fiscal).

### ***3.1.2 Différends abordés dans ce chapitre***

4. Le présent chapitre traite des mécanismes de règlement des différends entre l'administration fiscale et les contribuables portant sur l'impôt sur le revenu établi ou révisé. Comme cela est expliqué au chapitre 1, ces mécanismes excluent donc les mesures, telles que certaines formes d'examen administratif ou de médiation administrative, que certains pays mettent en place pour régler les désaccords pouvant survenir à n'importe quel stade qui précède le contrôle fiscal et pendant le contrôle fiscal, c'est-à-dire avant que le contrôle fiscal n'aboutisse à l'établissement ou la révision d'une cotisation d'impôt ou une demande de paiement d'impôt au chapitre 2.

5. Le présent chapitre ne traite pas non plus des différends portant sur l'exercice, par l'administration fiscale, de ses pouvoirs d'exécution et de recouvrement, notamment les différends portant sur l'échange de renseignements et les exigences en matière de documentation. Ces types de différends ne se rapportent pas à des questions ayant trait à l'établissement des impôts exigibles et ils font intervenir des mécanismes de règlement de différends qui s'appliquent généralement à l'examen des actions gouvernementales.

### ***3.1.3 Importance de régler les différends***

6. La principale fonction des administrations fiscales partout dans le monde est de s'assurer que les contribuables du pays respectent les lois fiscales. L'examen par une administration fiscale de l'exactitude de l'impôt payé ou des renseignements fournis dans une déclaration produite peut mener à la conclusion que l'impôt payé est insuffisant et être suivi de l'établissement d'un avis d'imposition et du recouvrement de la créance fiscale établie. L'administration fiscale peut aussi conclure que le contribuable ne verse pas les impôts exigibles dans les délais et

elle pourrait imposer des intérêts ou des pénalités, ou les deux, ainsi que des mesures de recouvrement. Étant donné la nature de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables, il est inévitable que des désaccords surviennent entre eux.

7. Il est d'une importance cruciale, tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables, que les différends qui surviennent entre eux soient traités et réglés le plus rapidement et le plus efficacement possible. Le règlement efficace des différends aidera à assurer et à accroître la confiance du public dans l'intégrité de l'administration fiscale en tant que percepteur des recettes fiscales de l'État<sup>2</sup>.

8. Du point de vue du contribuable, la possibilité d'avoir recours à des mécanismes de règlement des différends doit exister afin que l'on puisse s'assurer que la mesure qui a mené au différend, comme l'imposition de montants supplémentaires d'impôt exigible, est justifiée et ne donne pas lieu à une surévaluation de l'impôt à payer par le contribuable.

9. Les mécanismes de prévention des différends décrits au chapitre 2, tels que certaines formes de médiation, peuvent parfois être déclenchés par un contribuable dont le cas n'est qu'au stade d'examen. L'existence de tels mécanismes, qui peuvent empêcher qu'un différend ne survienne officiellement, n'élimine pas le besoin de mettre en place les mécanismes décrits dans le présent chapitre, qui s'appliquent aux différends qui sont survenus officiellement.

### **3.2 Aperçu des principaux types de différends et des mécanismes nationaux de règlement des différends abordés dans ce chapitre**

#### **3.2.1 Principaux types de différends**

10. Les différends peuvent survenir lorsque, après avoir contrôlé

---

2 Bien que ce chapitre ne traite pas des différends au sujet de considérations de politique générale, tels que les préoccupations des contribuables au sujet de l'adoption de nouvelles politiques de contrôle fiscal ou de recouvrement ou de la publication de nouvelles feuilles d'impôt, il est important que les administrations fiscales prévoient des moyens de traiter ces différends avec les contribuables parce que cela contribuera à assurer la confiance du public dans l'administration fiscale.

ou vérifié une déclaration de revenus, l'administration fiscale conclut que des impôts supplémentaires doivent être payés et établit un avis d'imposition, un nouvel avis d'imposition ou une prescription de payer des impôts. Voici quelques exemples de différends qui résultent des conclusions tirées lors d'un contrôle fiscal ou d'une vérification concernant le montant de l'impôt à payer :

- un désaccord sur le montant du revenu imposable ou du bénéfice imposable calculé par le contribuable ;
- un désaccord sur la méthode de prix de transfert choisie par le contribuable pour évaluer les transactions conclues entre le contribuable et ses entreprises associées ;
- un désaccord concernant la disponibilité ou le calcul de crédits pour impôt étranger ;
- un désaccord au sujet de la caractérisation d'éléments de revenu à des fins fiscales ;
- un désaccord au sujet de l'existence ou non d'un établissement stable ;
- un désaccord concernant le pays de résidence du contribuable.

11. Les différends entre l'administration fiscale et les contribuables au sujet du montant d'impôt à payer peuvent avoir pour origine un désaccord sur les faits sur lesquels l'impôt à payer est fondé, un désaccord sur l'interprétation des lois fiscales ou un désaccord à la fois sur des questions factuelles et sur des questions juridiques. Dans certains pays, seuls les différends portant sur des faits peuvent être réglés au moyen de certains mécanismes de règlement des différends ; les différends portant sur l'interprétation ou l'application de la loi doivent être tranchés par les tribunaux<sup>3</sup>.

---

3 L'emploi du terme « tribunal » dans ce chapitre est destiné à englober le « tribunal quasi judiciaire », un organisme indépendant de l'administration fiscale dont l'existence est prévue par la loi et qui, bien qu'il ne soit pas un tribunal du point de vue technique, a le pouvoir de trancher les litiges et le fait en suivant un processus semblable à celui que suit un tribunal. Voir la section 3.5.1.

### 3.2.2 *Principaux types de mécanismes nationaux de règlement des différends*

12. Bien qu'il existe des différences importantes dans la structure et la forme juridique des divers types de mécanismes de résolution des différends adoptés par les pays pour traiter les différends portant sur l'impôt sur le revenu, ces mécanismes peuvent être classés dans un faible nombre de catégories générales. Certains des mécanismes, comme le recours administratif, sont prévus par l'administration fiscale. D'autres mécanismes, comme le fait de soumettre une question fiscale aux tribunaux, existent séparément et indépendamment de l'administration fiscale.

13. Selon le premier type de mécanisme de règlement des différends (abordé à la section 3.4.1), le contribuable qui conteste une ou plusieurs mesures prises par l'administration fiscale peut demander l'examen de la mesure en question par un service distinct au sein de l'administration fiscale qui est responsable des recours<sup>4</sup>. Le contribuable peut exercer un recours administratif afin de faire examiner les conclusions d'un examen ou d'un contrôle fiscal qui pourraient influencer sur le montant d'impôt exigible. Une caractéristique essentielle du recours administratif réside dans le fait que, même si le recours est traité par les fonctionnaires qui font partie de l'administration fiscale, ceux-ci doivent travailler de façon indépendante du service qui a pris la mesure faisant l'objet du recours. De plus, lorsque le fonctionnaire qui traite le recours administratif est en désaccord avec la décision ou la mesure initiale prise par l'administration fiscale, il doit être autorisé à modifier cette décision ou mesure en conséquence, afin de régler le différend.

14. Le deuxième type de mécanisme de règlement des différends abordé dans la section 3.4.2 est la « médiation administrative ». Dans ce type de mécanisme, des fonctionnaires de l'administration fiscale formés aux techniques de règlement des différends facilitent le dialogue entre les fonctionnaires concernés de l'administration fiscale et le contribuable afin de pouvoir résoudre le différend. Alors que les fonctionnaires qui traitent les recours administratifs présentent

---

4 Comme cela est mentionné dans la note de bas de page 15, le service responsable de ces « recours administratifs » est bien souvent celui qui a la responsabilité initiale de répondre aux objections des contribuables.

leur propre analyse de la ou des mesures prises par l'administration fiscale qui ont mené aux différends, le médiateur a simplement pour fonction d'améliorer la communication entre les parties au différend et de faciliter le règlement de la question de la manière dont les parties conviennent. Par leur travail de facilitation, les médiateurs aident les parties à clarifier et à comprendre leurs positions respectives ou à en arriver à un compromis mutuellement acceptable.

15. Les autres mécanismes de règlement des différends abordés dans ce chapitre (section 3.5) font intervenir des parties qui sont indépendantes de l'administration fiscale. D'ailleurs, le cadre légal de la plupart des pays prévoit qu'un différend fiscal peut être résolu par l'intermédiaire du système judiciaire (section 3.5.1). Il arrive souvent que les parties tentent d'abord de résoudre le différend par d'autres moyens, tels que les recours administratifs, parce qu'on peut régler le différend plus rapidement par ces autres moyens et éviter au contribuable ainsi qu'à l'administration fiscale de devoir engager des frais dans un litige porté devant les tribunaux. En fait, dans certains pays, on exige, en règle générale, que le contribuable entame d'abord un recours administratif avant de pouvoir porter son cas devant les tribunaux. Les décisions du tribunal sont contraignantes pour les deux parties au différend, sous réserve du droit de recours judiciaire.

16. Par ailleurs, au lieu de soumettre les questions liées à la fiscalité aux tribunaux civils de compétence générale, certains pays ont mis sur pied des tribunaux spécialisés qui examinent uniquement ou presque exclusivement ces questions (section 3.5.2). Ces tribunaux spécialisés présentent un certain nombre d'avantages. Tout d'abord, leur champ de compétence limité fait en sorte qu'on peut mettre en place un processus simplifié et rapide pour entendre les causes. On peut aussi y affecter des juges qui ont acquis une expérience en fiscalité. Ainsi le juge pourra comprendre et trancher plus facilement les différends fiscaux, qui sont souvent de nature très technique.

17. Le mécanisme de règlement des différends abordé à la section 3.5.3 consiste en la création d'un service de médiation fiscale. Ce service est le plus souvent établi à l'extérieur de l'administration fiscale, mais il pourrait tout aussi bien en faire partie. Les fonctions du service de médiation fiscale sont semblables à certains égards aux fonctions exercées dans le cadre d'autres mécanismes de règlement



de différends décrits dans ce chapitre en ce sens que le service de médiation fiscale peut agir comme médiateur pour faciliter la résolution des différends qui concernent des contribuables particuliers. Le service de médiation fiscale peut aussi servir de véhicule par lequel les contribuables peuvent exprimer leur point de vue sur des questions ou pratiques administratives générales de l'administration fiscale qui les préoccupent.

18. La section 3.5.4 aborde brièvement le mécanisme de la médiation indépendante, qui est parfois offerte par un service de médiation fiscale. La section 3.5.5 traite de l'expertise, un mécanisme qui existe dans certains pays pour régler des questions purement factuelles.

19. Le dernier type de mécanisme de règlement des différends qui est décrit dans ce chapitre est l'arbitrage indépendant des différends entre l'administration fiscale et le contribuable. La section 3.5.6 décrit brièvement la structure et le fonctionnement d'une procédure d'arbitrage, notamment la façon dont une procédure d'arbitrage nationale diffère de l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable qui est prévue dans certaines conventions fiscales bilatérales (ce dernier type de procédure d'arbitrage est décrit en détail au chapitre 5).

### **3.3 Problèmes courants que posent les mécanismes nationaux de règlement des différends**

20. Bien que les divers mécanismes nationaux de règlement des différends décrits dans ce chapitre ne fonctionnent pas de la même façon, la plupart d'entre eux se heurtent à un certain nombre de problèmes courants. Les pays doivent garder à l'esprit ces problèmes lorsqu'ils conçoivent un mécanisme destiné à faciliter le règlement des différends entre les contribuables et l'administration fiscale.

#### ***3.3.1 Capacité d'arriver à des solutions de compromis***

21. La capacité de négocier et d'accepter des solutions de compromis aux différends fiscaux varie considérablement d'une administration fiscale à l'autre.

22. Dans certains pays, l'administration fiscale dispose d'un grand pouvoir discrétionnaire qui lui permet d'accepter une solution qui s'éloignerait de sa position initiale, afin de régler un différend fiscal au niveau administratif ou judiciaire. Par exemple, aux États-Unis,

les contribuables et les autorités fiscales peuvent s'entendre sur une « solution négociée » afin de régler un différend fiscal au stade du recours administratif ou même après qu'un litige a été soumis aux tribunaux. Dans ce pays, les risques inhérents aux procédures judiciaires justifient la conclusion d'un accord négocié prévoyant le paiement d'un montant d'impôt (et d'intérêts et de pénalités) inférieur à ce que l'administration fiscale réclamait initialement, même si cette dernière considère que la créance fiscale initiale était justifiée.

23. Les administrations fiscales qui ont le pouvoir de négocier de cette manière doivent cependant appliquer certains principes dans la négociation de solutions de compromis.

24. Dans certains pays, dont l'Équateur et le Pérou, l'administration fiscale n'a pas l'autorité juridique de déroger à ce qu'elle considère comme l'impôt exigible en vertu de la loi et elle ne peut donc pas parvenir à une solution négociée. Dans un tel cas, l'administration fiscale doit d'abord reconnaître que sa position initiale n'était pas justifiée, en totalité ou en partie, avant de pouvoir consentir, dans le contexte d'un mécanisme administratif de règlement des différends, à réduire le montant de l'impôt établi initialement.

25. Lorsqu'une administration fiscale a le pouvoir de négocier des solutions de compromis, la négociation n'est généralement pas fondée sur le principe du « tout ou rien » et le fonctionnaire chargé de l'examen est normalement en mesure de régler pour une partie de l'impôt contesté, afin que le différend soit réglé rapidement sans qu'il soit nécessaire de le porter devant les tribunaux. Dans les juridictions où l'administration fiscale est autorisée à négocier des solutions de compromis au cours du processus d'examen ou de recours administratif, un grand nombre de cas sont résolus à ce stade sans qu'il soit nécessaire de les porter devant les tribunaux.

26. La nature des solutions de compromis négociées exige que le fonctionnaire de l'administration fiscale qui négocie avec le contribuable dispose d'un certain pouvoir discrétionnaire. Cela peut être problématique dans les pays où la corruption des fonctionnaires et l'ingérence politique sont des risques sérieux. C'est pour cette raison que certains pays ne confèrent pas à leur administration fiscale l'autorité juridique de négocier des solutions de compromis. Ces risques peuvent être atténués en partie en exigeant que chaque solution de compromis

soit examinée par un comité composé de membres de l'administration fiscale qui possèdent les compétences techniques nécessaires et qui ne sont pas intervenus au préalable dans le différend en question. Ces risques peuvent être réduits par la divulgation publique des paramètres stricts qui régissent la négociation de solutions de compromis (voir par exemple la *Litigation and Settlement Strategy*<sup>5</sup> du Royaume-Uni (stratégie en matière de recours contentieux et de règlement)). Dans de nombreux pays, la capacité de négocier des solutions de compromis dans le respect de certains principes est un attribut normal de l'administration fiscale et l'exercice de cette fonction n'exige pas l'élaboration d'un cadre particulier.

### 3.3.2 Délais

27. Il arrive souvent que les pays prévoient dans leurs lois ou leurs pratiques administratives des délais pour la prise de certaines mesures par l'administration fiscale et les contribuables, par exemple pour l'examen ou la modification d'une déclaration de revenus produite dans les règles. Lorsqu'une déclaration de revenus a été produite dans les règles, l'administration fiscale dispose généralement d'une certaine période pour l'examiner et pour établir ou réviser la cotisation d'impôt pour la période visée par la déclaration, du moins si le contribuable a agi de bonne foi<sup>6</sup>. De même, un contribuable qui désire modifier une déclaration déjà produite dispose habituellement d'un certain délai pour le faire.

28. Des délais comme ceux-ci sont essentiels pour faire en sorte que les contribuables agissant de bonne foi ne soient pas assujettis à l'examen de leurs obligations fiscales plusieurs années après que les événements imposables pertinents ont eu lieu alors que l'information liée à ces événements n'est peut-être plus disponible. Par ailleurs, une administration fiscale ne devrait pas avoir à effectuer un remboursement d'impôt des décennies plus tard pour une année d'imposition donnée.

29. Les délais peuvent cependant poser des problèmes lorsqu'on

5 Disponible à l'adresse suivante : <https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategy-lss>, consulté le 12 mars 2021.

6 Dans de nombreux pays, aucun délai ne s'applique en cas de fraude fiscale ou de conduite similaire de la part du contribuable.

cherche à mettre en place un mécanisme interne de règlement des différends<sup>7</sup>. L'exemple suivant illustre le principal problème qui se pose. Supposons qu'en 2018 l'administration fiscale de l'État A contrôle une déclaration pour l'année d'imposition 2014 que le contribuable a produite dans les règles en 2015. À la suite du contrôle, l'administration fiscale établit un impôt supplémentaire à payer de 100 et émet un avis d'imposition pour ce montant d'impôt supplémentaire. Le contribuable est en désaccord avec l'avis d'imposition et demande à soumettre son cas à la procédure de recours administratif applicable. La procédure se poursuit jusqu'en 2019, date à laquelle le montant d'impôt supplémentaire établi par l'administration fiscale est réduit de 100 à 25. Le contribuable accepte le montant de la réduction d'impôt.

30. Supposons qu'en vertu du droit interne de l'État A, l'administration fiscale ne peut modifier un avis d'imposition que dans un délai de trois ans suivant le dépôt en bonne et due forme de la déclaration du contribuable. Dans cet exemple, l'impôt supplémentaire de 100 a été établi dans les délais, mais la décision de ramener l'impôt à 25 par suite du recours administratif a été rendue, après l'expiration du délai général prévu par le droit interne.

31. L'exemple présenté ci-dessus démontre l'importance de prévoir des exceptions aux délais prévus dans les lois nationales afin d'assurer la bonne application d'un mécanisme de règlement des différends. Une façon de régler le problème est de suspendre le délai pendant la période où le mécanisme de règlement des différends est enclenché. Si le délai prévu est fondé sur le droit interne, il faudra peut-être procéder à des modifications législatives afin de pouvoir suspendre le délai.

32. Bien que l'exemple présenté ci-dessus illustre l'importance de prolonger les délais afin qu'un règlement obtenu par recours administratif puisse être pleinement mis en œuvre, c'est aussi le cas pour tous les autres mécanismes de règlement des différends, qui peuvent prendre beaucoup de temps. Lorsqu'un différend est soumis à l'arbitrage ou à l'examen du service de médiation fiscale ou que les parties saisissent le tribunal du différend, il est crucial également de prolonger les délais prévus par la loi de manière à ce qu'on puisse exécuter pleinement le

---

7 Des problèmes similaires se posent lors de la mise en œuvre de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales : voir le chapitre 4, section 4.4.6.

règlement définitif.

33. Dans certaines juridictions, les autorités fiscales peuvent, avec l'accord du contribuable, prolonger le délai relatif à l'établissement d'impôts supplémentaires à payer. Une telle prolongation de délai lors de la vérification de la déclaration du contribuable peut être demandée lorsque l'autorité fiscale n'a pas encore terminé son examen ; si la prolongation du délai n'est pas prévue par la loi, ladite demande de prolongation peut être demandée durant le recours administratif ou la procédure judiciaire (afin que le résultat de la procédure puisse être mis en œuvre). Dans certains pays, les contribuables peuvent avoir le droit de demander qu'une prolongation du délai s'applique uniquement à certaines questions ; dans ce cas, l'administration fiscale pourra établir une imposition supplémentaire uniquement à l'égard de ces questions.

34. Il arrive souvent que les contribuables qui cherchent à obtenir le remboursement d'impôts déjà versés se voient imposer un délai pour la présentation d'une demande de remboursement. Selon la juridiction, le délai est calculé à partir du moment où l'impôt est versé ou à partir du moment où la déclaration concernée est produite.

### ***3.3.3 Considérations relatives au recouvrement de l'impôt***

35. Lorsque des impôts, des pénalités et des intérêts sont établis, le montant établi doit être recouvré. Les administrations fiscales disposent généralement d'un certain nombre d'outils pour recouvrer l'impôt auprès des contribuables qui ne versent pas les montants exigibles dans les délais prévus<sup>8</sup>. Les procédures de recouvrement sont généralement enclenchées par l'envoi d'une demande de paiement par écrit par l'administration fiscale au contribuable dans laquelle le délai de paiement est précisé. Si le paiement n'est pas reçu dans le délai fixé, il sera peut-être nécessaire de prélever des sommes ou d'appliquer des privilèges sur les comptes bancaires ou d'autres biens du contribuable. Lorsque le contribuable est incapable de payer le montant d'impôt

---

8 Il est à noter qu'un certain nombre de pays ont inclus dans leurs conventions fiscales des dispositions semblables à celles de l'article 27 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE en vertu desquelles ils conviennent d'assister l'autre État contractant dans le recouvrement de l'impôt définitif à payer, ainsi que des intérêts et des pénalités connexes qui sont dus à ce dernier.

établi, les juridictions peuvent lui permettre d'en arriver à un compromis avec l'autorité fiscale pour verser un montant moindre ou encore, ou étaler le paiement de l'impôt sur une certaine période.

36. Lorsque le montant d'impôt dû est contesté, la question sur le montant contesté devrait être recouvré immédiatement ou non mérite d'être posée. Un programme de recours administratif ou de médiation doit encourager la participation et la négociation de bonne foi des deux parties au différend. Par exemple, il pourrait être plus difficile pour l'administration fiscale de régler le différend si elle considère qu'elle pourrait devoir rembourser des impôts déjà recouverts. Pour cette raison, il est souhaitable de suspendre les actions de recouvrement du montant des impôts, des intérêts et des pénalités contestés lorsqu'un cas est au stade du recours administratif, de la médiation ou du contentieux judiciaire ou, à tout le moins, de suspendre le recouvrement de ces montants lorsque le contribuable connaît des difficultés. La suspension pourrait être assortie de l'obligation de fournir une caution appropriée (p. ex. pour éviter le risque qu'un contribuable quitte le pays ou se départisse de tous ses actifs avant l'achèvement du processus de règlement du différend) ; elle pourrait aussi être assortie de conditions visant à empêcher les retards de procédure destinés à retarder le recouvrement.

### ***3.3.4 Pénalités et amendes***

37. Dans le but de favoriser le respect volontaire des obligations fiscales, les pays qui ont des régimes fiscaux fondés sur l'auto-imposition imposent souvent des pénalités pour non-respect des obligations fiscales.

38. Divers types de pénalités sont imposées selon la loi du pays. Les contribuables qui omettent de s'acquitter de leurs obligations fiscales peuvent se voir imposer des pénalités pour paiement ou production tardifs. Des pénalités pour inexactitude peuvent être appliquées lorsqu'un contribuable omet de déclarer le montant exact d'impôt exigible et verse un montant d'impôt insuffisant. Des pénalités peuvent aussi être imposées en raison de la négligence du contribuable ou de son mépris flagrant ou délibéré des lois fiscales. Des pénalités peuvent être appliquées, lorsque le contribuable a réalisé une transaction délibérément conçue pour éluder l'impôt. Certaines pénalités peuvent être imposées par l'administration fiscale, étant

entendu que le contribuable peut les contester devant le tribunal ; dans d'autres cas, les pénalités peuvent être imposées seulement à l'issue d'une procédure pénale.

39. Une autorité fiscale peut envisager de renoncer à une pénalité ou de l'annuler si le contribuable peut prouver qu'il avait des motifs raisonnables de ne pas s'acquitter des obligations fiscales. Par exemple, il ne conviendrait peut-être pas d'imposer des pénalités si les circonstances ayant entraîné le non-respect des obligations étaient indépendantes de la volonté du contribuable ou encore, si ce dernier s'est fié à bon droit à un précédent juridique, comme une décision du tribunal ou une décision de l'administration fiscale ou d'un cabinet conseil en matière fiscale<sup>9</sup>.

40. Il y a des cas où il est indiqué de réduire certaines pénalités imposées au contribuable, voire d'y renoncer, dans le cadre du règlement du différend. En particulier, les pénalités qui sont calculées en pourcentage de l'impôt à payer devraient être ajustées de manière à refléter toute réduction de l'impôt à payer consentie dans le règlement du différend. Il en va de même des intérêts qui sont fondés sur le montant de l'impôt à payer. Tout mécanisme de règlement de différends doit normalement préciser clairement la mesure dans laquelle les pénalités et les intérêts peuvent être réduits ou éliminés.

### **3.3.5 Questions de juridiction**

41. Certains mécanismes de règlement des différends ne s'appliquent pas à des types particuliers de différends fiscaux ; d'où, la question de traiter certain différend donné d'une procédure interne. Par exemple, dans certains pays, les tribunaux généraux ne sont pas autorisés à trancher des questions ayant trait à la constitutionnalité de la législation fiscale, car ces questions relèvent de la compétence exclusive d'une cour constitutionnelle ou d'un organe similaire. En outre, dans certains pays où la compétence des tribunaux qui traitent généralement des questions fiscales est limitée aux questions de droit ; ces tribunaux ne peuvent pas trancher des questions purement factuelles (questions de fait). De même. Il est possible aussi que les tribunaux et les arbitres quasi judiciaires ne puissent pas examiner des arguments relatifs aux

---

9 Les États-Unis et le Royaume-Uni, par exemple, prévoient qu'on puisse invoquer des « motifs raisonnables ».

droits de la personne ou aux droits de nature procédurale.

42. De plus, dans certains pays, les recours administratifs ne sont pas autorisés pour certaines catégories de différends fiscaux, comme les cas qui soulèvent des questions qui sont actuellement à l'étude dans le système judiciaire national, les cas portant sur des questions pour lesquelles il n'y a aucun précédent juridique ou les cas portant sur des questions sur lesquelles les tribunaux nationaux de différentes régions ont rendu des décisions contradictoires. Aussi, dans certains pays il existe un mécanisme particulier de règlement des différends dépendant du montant de l'impôt en question.

43. La question si ces restrictions s'appliquent dans des cas en particulier mérite d'être posée. Il est souvent nécessaire de mettre en place des mécanismes permettant de traiter ces questions de juridiction. Par exemple, lorsque l'arbitrage national des différends fiscaux est autorisé, il faudra déterminer si l'arbitre peut statuer sur sa propre compétence dans un cas en particulier et, le cas échéant, si une telle décision peut faire l'objet d'une révision judiciaire.

44. Dans la mesure où elle n'est pas déjà connue, toute restriction du champ d'application d'un mécanisme donné de règlement des différends doit être mentionnée dans des documents accessibles au public afin que les contribuables qui cherchent à se prévaloir de recours pour régler un différend fiscal sachent quels mécanismes sont à leur disposition. Cependant, comme tous les problèmes juridictionnels ne peuvent pas être anticipés, il est important de mettre en place des mécanismes pour régler par voie judiciaire les problèmes juridictionnels qui n'ont pas été abordés précédemment.

### ***3.3.6 Coordination avec d'autres mécanismes de règlement des différends***

45. Lorsqu'un pays dispose de plus d'un mécanisme de règlement des différends fiscaux, il est important d'assurer une bonne coordination entre les mécanismes applicables. Il est peut-être prévu que certains mécanismes de règlement des différends s'appliquent, ou pourraient s'appliquer, simultanément à un différend donné. Dans d'autres cas, il serait plus logique de permettre l'application de certains mécanismes en alternance ou de manière séquentielle. Les règles applicables en matière de coordination de ces mécanismes doivent être rendues



publiques afin d'éviter que les contribuables choisissent le mauvais mécanisme de règlement des différends.

46. Par exemple, dans de nombreux pays (p. ex. en Belgique et en Inde), les contribuables doivent généralement chercher d'abord à régler un différend fiscal en le soumettant à la procédure de recours administratif applicable avant de pouvoir chercher à faire valoir leurs droits en s'adressant aux tribunaux. Ce type de règle vise à éviter que le contribuable engage du temps et des dépenses dans une procédure judiciaire lorsqu'il y a une chance raisonnable qu'un différend peut être réglé par l'administration fiscale. Toutefois, dans certains cas, il devrait être possible pour le contribuable et l'administration fiscale de s'entendre pour éviter de passer par le recours administratif, par exemple lorsque le contribuable a l'intention de contester devant les tribunaux une procédure administrative bien documentée de l'administration fiscale.

47. Un autre exemple qui s'applique aux transactions transfrontalières concerne le cas où un différend fiscal inclut un désaccord sur l'interprétation ou l'application d'une convention fiscale. Comme cela est expliqué en détail au chapitre 4, presque toutes les conventions fiscales modernes prévoient une procédure amiable en vertu de laquelle un contribuable qui considère qu'il y a eu une imposition non conforme aux dispositions de la convention fiscale peut porter son cas devant les autorités compétentes désignées dans la convention. La coordination entre les mécanismes nationaux de règlement des différends et la procédure amiable est un enjeu important. Bien que la plupart des pays acceptent que la procédure amiable et les recours en droit interne soient engagés en parallèle, ils voudront aussi s'assurer que les deux procédures ne sont pas poursuivies activement en même temps, afin d'éviter le risque que des décisions contradictoires soient rendues<sup>10</sup>. De plus, la plupart des pays souhaiteront éviter les situations où les autorités compétentes concluraient un accord amiable qui serait contraignant pour les administrations fiscales, mais qui permettrait au contribuable de reprendre ou d'engager des procédures judiciaires en vue de parvenir à un résultat différent dans l'un ou l'autre des pays concernés<sup>11</sup>.

10 Voir le chapitre 4, section 4.4.2.7.

11 Voir le chapitre 4, section 4.4.5.2.

48. À titre d'exemple, la procédure de médiation administrative décrite à la section 3.4.2 ci-dessous est prévue comme complément d'autres mécanismes de règlement des différends mis en place par l'administration fiscale. Le rôle d'un médiateur est de faciliter la communication entre les contribuables et l'administration fiscale afin de les aider à parvenir à un règlement mutuellement satisfaisant. Il s'ensuit qu'on peut généralement recourir à la médiation administrative même lorsqu'un cas est arrivé au stade du recours administratif ou de l'examen indépendant, afin de faciliter la communication dans le cadre de ces deux processus. Il s'ensuit aussi, cependant, que la médiation administrative n'est généralement pas possible lorsque le différend est porté devant les tribunaux (dans ces cas, le différend pourrait peut-être être soumis au type de médiation indépendante abordé à la section 3.5.4).

### ***3.3.7 Recevabilité de documents, preuves ou arguments supplémentaires***

49. Un fonctionnaire des impôts ou une partie indépendante qui participe au règlement d'un différend fiscal doit avoir accès aux informations concernant ce différend. Dans la plupart des cas, cette personne devrait avoir accès aux informations et aux arguments qui ont déjà été communiqués au sujet du différend, dans les limites de ce que prévoient les exigences en matière de confidentialité mentionnées à la section suivante. Diverses considérations de politique publique déterminent si et dans quelle mesure cette personne peut obtenir et examiner des documents, des preuves et des arguments qui n'ont pas été présentés auparavant. Par exemple, les informations qui sont pertinentes pour le règlement d'un différend doivent être communiquées à l'administration fiscale le plus rapidement possible afin d'éviter qu'on affecte des ressources au traitement d'un différend qui aurait pu autrement être évité ou réglé aisément. En outre, lorsqu'un contribuable ou l'administration fiscale n'a le droit de faire appel à une décision du tribunal que si le tribunal a fait une erreur sur une question de droit, la portée limitée du processus d'appel pourrait être facilement contourner si, pendant l'appel, une partie au différend était autorisée à présenter des arguments juridiques qui n'avaient pas été présentés au tribunal ayant rendu la décision faisant l'objet de l'appel.

50. Pour ces raisons et d'autres raisons (qui peuvent être attribuables

aux différences qui existent entre les systèmes juridiques), il existe souvent des restrictions sur la capacité tant des contribuables que des administrations fiscales de se rapporter ou de renvoyer à des documents ou à des informations qui n'avaient pas été présentés antérieurement ou de présenter de nouveaux arguments dans le cadre de différents mécanismes de règlement des différends. Les administrations fiscales sont encouragées à rendre publiques des orientations à l'intention des contribuables pour les informer non seulement des informations qui doivent être incluses dans une demande de règlement de différend présentée en bonne et due forme, mais aussi des restrictions en ce qui a trait aux documents qui peuvent être présentés et aux arguments qui peuvent être soulevés dans le contexte du processus de règlement des différends visé et des exceptions à ces restrictions. Il ne sera toutefois pas toujours possible ni indiqué d'empêcher une personne chargée de régler un différend fiscal de tenir compte d'informations pertinentes qui n'ont pas été présentées au fonctionnaire ou aux fonctionnaires des impôts qui ont pris la mesure à l'origine du différend. Dans de tels cas, la meilleure solution pourrait être de renvoyer l'affaire aux fonctionnaires des impôts pour un nouvel examen (comme cela se fait aux États-Unis).

### **3.3.8 Confidentialité**

51. Les fonctionnaires d'une l'administration fiscale qui traitent les différends fiscaux doivent généralement se soumettre à des exigences juridiques strictes en ce qui concerne la confidentialité des données des contribuables. En revanche, lorsque des personnes qui ne sont pas des fonctionnaires des impôts qui participent au règlement de différends fiscaux (par exemple lorsqu'un service de médiation fiscale est établi comme organisme indépendant de l'administration fiscale ou lorsqu'un expert externe est nommé à titre d'arbitre ou de médiateur), il est important de s'assurer que ces personnes et organismes se soumettent aux mêmes exigences ou à des exigences similaires en matière de confidentialité. Ces exigences peuvent être prévues par la loi ou encore, il peut être exigé que les personnes visées signent une entente de confidentialité juridiquement contraignante.

52. Cependant, dans un grand nombre de pays, les procédures judiciaires sont publiques, et les noms des contribuables qui sont parties à des litiges fiscaux ainsi que tous les documents pertinents sont rendus

publics. Ainsi lorsqu'un différend fiscal est porté devant une cour ou un tribunal, les exigences en matière de confidentialité pourraient ne plus s'appliquer en ce qui concerne les informations divulguées à la cour ou au tribunal. Les règles diffèrent considérablement d'un pays à l'autre, cependant, et même dans les pays où la divulgation publique des procédures judiciaires est la règle, le nom du contribuable concerné peut parfois demeurer confidentiel et il est parfois possible de faire des exceptions en ce qui concerne les informations sensibles.

### ***3.3.9 Mesurer l'efficacité***

53. Les exigences en matière de confidentialité n'empêchent pas un pays de collecter et de publier des données statistiques globales sur les résultats des cas traités au moyen des mécanismes de règlement des différends. Par exemple, cela pourrait être fait par l'administration fiscale pour les différends qu'elle traite et par chaque tribunal pour les différends qu'il est appelé à régler. De telles statistiques, qui sont préparées par de nombreux pays, aident à déterminer si un mécanisme de règlement de différends en particulier est efficace et à cerner les éléments susceptibles d'amélioration. Ces statistiques peuvent inclure des renseignements généraux comme le nombre de cas traités, la ventilation des cas en fonction de leur résultat (p. ex. réglé en faveur du contribuable ou en faveur de l'administration fiscale), le temps moyen requis pour traiter les cas et le pourcentage des cas qui portent sur des sujets soulevés fréquemment dans la pratique. Les statistiques sur la procédure amiable publiées par les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS<sup>12</sup> en sont un bon exemple.

### ***3.3.10 Connaissances en fiscalité des personnes chargées de régler les différends fiscaux***

54. Il est important que les personnes chargées de régler les différends fiscaux connaissent suffisamment bien le domaine fiscal visé. Lorsque le différend est réglé par l'administration fiscale (p. ex. dans le cadre du recours administratif décrit à la section 3.4.1), cela ne devrait pas poser problème si l'administration fiscale dispose de ressources budgétaires suffisantes pour avoir à son service des agents expérimentés et bien formés qui sont chargés des recours. Il est tout aussi important de faire

---

12 Voir le chapitre 1, paragraphes 11 et 13.

appel à des personnes ayant des connaissances en fiscalité lorsque les différends sont réglés par des parties indépendantes : il est en effet peu probable que les contribuables et les administrations fiscales soient satisfaits de décisions de commissions d'arbitrage nationales qui témoigneraient d'un manque de connaissance des règles fiscales pertinentes chez les membres de ces commissions.

55. Cependant, étant donné la large compétence de certains tribunaux, il peut être difficile de s'assurer qu'un différend fiscal soumis à un tel tribunal est entendu par un juge qui possède de vastes connaissances en fiscalité. Cela peut poser problème dans les cas fiscaux complexes. Beaucoup de pays ont adopté une solution qui consiste à mettre sur pied un tribunal fiscal spécialisé ou encore, une unité spécialisée en matières fiscales d'un tribunal général qui traite exclusivement ou principalement les différends fiscaux. Ces organes spécialisés sont plus susceptibles d'attirer et de retenir des juges et des membres qui ont des connaissances en fiscalité. Aussi, les discussions internes et la communication des décisions contribuent davantage au développement des compétences de ces personnes. Les pays doivent cependant bien peser les coûts et les avantages potentiels liés à la mise en place de tels organes spécialisés. Par exemple, si les tribunaux civils du pays entendent généralement un nombre relativement faible de cas fiscaux, il pourrait être difficile de justifier l'attribution des ressources nécessaires pour mettre en place un organe judiciaire spécialisé en matière fiscale.

### ***3.3.11 Recours aux précédents***

56. Un autre problème commun à tous les mécanismes nationaux de règlement des différends est la question de savoir dans quelle mesure un différend fiscal donné peut ou doit être tranché en fonction des décisions rendues dans des cas similaires.

57. Les tribunaux de la plupart des pays ont des règles et des principes bien définis sur la question de savoir si – et, le cas échéant, dans quelle mesure – les juges doivent suivre une décision sur une question similaire rendue auparavant par un tribunal du même pays (connu généralement un précédent jurisprudentiel). Dans la plupart des cas, les tribunaux inférieurs devraient suivre les précédents jurisprudentiels des tribunaux, en particulier les cours suprêmes, qui entendent les appels de décisions des tribunaux inférieurs. Cependant, la valeur jurisprudentielle des décisions rendues par d'autres juges du

même tribunal ou de tribunaux de même niveau n'est pas toujours la même. Et peut simplement être considérée comme étant pertinente<sup>13</sup>.

58. L'accès aux décisions antérieures des tribunaux pose parfois des problèmes dans les pays en développement. Lorsque l'accès général aux décisions judiciaires est autorisé, ce qui est le cas dans un grand nombre de pays, les administrations fiscales et les tribunaux sont encouragés à gérer un site Web public dans lequel les décisions, ou du moins celles traitant de questions de droit, sont accessibles au public.

59. La question de savoir si les tribunaux nationaux peuvent s'appuyer sur les décisions de tribunaux étrangers est pertinente surtout pour les différends qui portent sur les dispositions de conventions fiscales, mais aussi pour l'interprétation des dispositions fiscales des lois nationales. S'il est clair que les décisions de tribunaux étrangers ne peuvent être considérées comme juridiquement contraignantes, il ne semble pas y avoir de raisons juridiques ou de politique qui empêcheraient un tribunal national de prendre connaissance du moins des opinions des juges étrangers sur l'interprétation de dispositions législatives ou conventionnelles similaires. Les tribunaux d'un certain nombre de pays de *common law* le font souvent. Il est évident que les questions de langue peuvent empêcher l'accès à de telles décisions de tribunaux étrangers, mais des résumés détaillés et des traductions intégrales de décisions de tribunaux étrangers sont souvent disponibles, du moins pour les décisions portant sur les conventions fiscales.

60. La question des précédents jurisprudentiels se pose aussi lorsque le règlement des différends est effectué par l'administration fiscale. Une administration fiscale cherchera généralement à éviter que des fonctionnaires des impôts passent du temps à analyser et à trancher des questions que d'autres fonctionnaires ont déjà tranchées ; elle cherchera aussi à appliquer le même traitement aux contribuables qui se trouvent dans la même situation. C'est pourquoi une administration fiscale doit mettre en place des mécanismes permettant à tous les

---

13 Dans certains pays (p. ex. aux États-Unis et en Inde), certaines questions importantes ou controversées peuvent être tranchées (ou examinées, dans le cas de la Cour de l'impôt des États-Unis) par un tribunal où siège un plus grand nombre de juges qu'à l'habitude. Les décisions rendues dans ces affaires auront généralement une valeur jurisprudentielle pour ce tribunal.

fonctionnaires des impôts qui participent au règlement des différends fiscaux d'avoir accès aux décisions rendues par leurs collègues dans des cas similaires à ceux qu'ils traitent. Même si les exigences en matière de confidentialité font qu'il est impossible de rendre ces décisions publiques dans la plupart des cas, la publication par l'administration fiscale de circulaires et de décisions administratives (sous forme expurgée afin d'enlever les renseignements confidentiels sur le contribuable) pourrait aider à rendre publiques les positions qu'elle a adoptées en réponse à des différends courants.

### **3.3.12 Approches formalistes et purement discrétionnaires**

61. Les personnes qui participent au règlement des différends fiscaux sont souvent obligées d'interpréter la législation fiscale à la lumière des faits propres à un cas. La question se pose souvent de savoir dans quelle mesure ces personnes peuvent exercer un pouvoir discrétionnaire.

62. En ce qui concerne les juges et les membres de tribunaux quasi judiciaires, il existe souvent des précédents qui dictent l'approche qu'ils doivent adopter lorsqu'ils interprètent les lois fiscales. Cette approche est généralement influencée par la nature et la tradition du système juridique d'un pays (p. ex. la *common law* ou le droit civil) et elle évolue souvent au fil du temps.

63. Beaucoup de pays ont abandonné progressivement les approches très formalistes selon lesquelles on interprétait les termes d'une loi fiscale au sens littéral, sans égard à leur contexte ni à l'intention du législateur. Selon une approche de ce genre, en cas de doute quant à une loi fiscale, le différend devait être réglé en faveur du contribuable. Bon nombre de pays reconnaissent maintenant que les termes des lois fiscales doivent être interprétés en contexte et que l'on doit tenir compte du but des dispositions pour déterminer comment elles doivent être interprétées. Cette approche est expressément prescrite pour l'interprétation des dispositions des traités fiscaux, tel que cela est reconnu au paragraphe 1 de l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*<sup>14</sup>.

14 *Convention de Vienne sur le droit des traités*, disponible à l'adresse suivante : <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201155/volume-1155-I-18232-French.pdf>, consulté le 12 mars 2021. Dans la mesure où l'article 31 est une codification du droit international

64. Les personnes chargées de régler les différends fiscaux ne devraient pas disposer de pouvoirs discrétionnaires absolus. Le principe de la règle de droit exige que lorsqu'elles agissent en tant que juges, fonctionnaires des impôts ou à un autre titre, ces personnes doivent exercer leurs fonctions conformément à la loi. En outre, il est important que les fonctionnaires des impôts tranchent les différends conformément aux orientations administratives applicables. Bien que les tribunaux puissent légitimement être en désaccord avec les interprétations de l'administration fiscale, les contribuables sont en droit de s'attendre à un traitement cohérent de la part de l'administration fiscale, et les fonctionnaires des impôts sont tenus de se conformer aux orientations publiées par l'administration fiscale jusqu'à ce que la décision soit prise de les annuler ou de les abandonner.

### **3.4 Mécanismes par lesquels les différends sont réglés par l'administration fiscale**

65. Cette section décrit un certain nombre de mécanismes de règlement des différends qui fonctionnent au sein et dans le cadre de l'administration fiscale. Ces mécanismes sont généralement appliqués par l'intermédiaire d'un service de l'administration fiscale qui est distinct et indépendant des services chargés des fonctions d'assiette, de vérification et de recouvrement.

#### **3.4.1 Recours administratif**

66. Dans bon nombre de pays, l'administration fiscale offre la possibilité aux contribuables de recourir à un processus de règlement des différends dans le cadre duquel les fonctionnaires des impôts différents de ceux qui sont à l'origine de la mesure contestée (telle qu'un avis d'imposition établi suite un contrôle fiscal) examinent cette mesure à la demande du contribuable concerné. C'est le cas du Bureau indépendant des appels aux États-Unis (*Independent Office of Appeals*) et du Commissaire à l'impôt sur le revenu (appels) (*Commissioner of Income-tax (Appeals)*) en Inde par exemples. Ce processus d'examen interne, appelé « recours administratif » dans ce chapitre, est généralement déclenché à la suite de la présentation d'une réclamation

---

coutumier, cette approche s'applique même dans les pays qui n'ont pas signé ou ratifié la *Convention de Vienne sur le droit des traités*.



écrite par le contribuable<sup>15</sup>.

67. Le recours administratif a pour but de permettre aux contribuables de revoir les actions ou les décisions prises par des fonctionnaires des impôts avec lesquelles ils sont en désaccord. L'aspect le plus crucial de la réussite d'un programme de recours administratif est qu'il soit exécuté de manière indépendante des fonctions d'assiettes, de contrôle et de recouvrement afin d'éviter que les fonctionnaires qui sont à l'origine de l'action ou de la décision contestée n'influencent pas le résultat du recours.

68. Si un contribuable est en désaccord avec une rectification de la base imposable déclarée qui résulte du processus de vérification, il a généralement le droit de contester la décision du vérificateur au niveau administratif avant d'engager une poursuite judiciaire. Certaines juridictions (le Brésil, par exemple) n'admettent pas le recours administratif des conclusions du vérificateur, mais la plupart le font. Du point de vue des coûts et des ressources, il est généralement plus efficient, tant pour le gouvernement que pour le contribuable, de régler les différends fiscaux au moyen du recours administratif sans qu'il soit nécessaire d'entamer des poursuites judiciaires. Dans la plupart des pays, les contribuables ne sont pas tenus de verser le montant des impôts contestés s'ils font une demande de recours administratif. Dans certains pays, le recours administratif a permis non seulement de régler les différends avant qu'ils ne mènent à des procédures judiciaires, mais a aussi économisé du temps et de l'argent aux contribuables et à l'administration fiscale, en plus il a aidé à amoindrir les problèmes de surcharge du système judiciaire.

69. Le service qui traite les demandes de recours des contribuables doit chercher à régler les différends fiscaux de manière indépendante, équitable et impartiale, dans le but de régler les différends dans lesquels le contribuable a raison, sans obliger ce dernier à intenter une poursuite judiciaire. À cette fin, ce service devrait examiner toutes les informations factuelles et les sources juridiques pertinentes avant de trancher la question.

---

15 Le service responsable d'un tel « recours administratif » est celui qui a la responsabilité initiale de répondre aux réclamations des contribuables. Par exemple, en Jamaïque, c'est à ce service que ces réclamations doivent être envoyées.

70. Comme il a déjà été mentionné<sup>16</sup>, lorsqu'une procédure de recours administratif est mise en place, il est important de mettre en œuvre des mesures de surveillance afin d'atténuer les risques de corruption potentiels. En même temps, il est important aussi de s'assurer que les fonctionnaires des impôts chargés de traiter les recours ne se sentent pas obligés de confirmer les décisions prises lors du contrôle fiscal ou lors de l'examen initial.

#### *3.4.1.1 Fonction du service responsable du contentieux administratif*

71. Comme il a déjà été mentionné, il est essentiel que le service responsable du contentieux administratif fonctionne de façon distincte et indépendante des autres services de l'administration fiscale qui prennent des mesures pouvant mener à des différends avec les contribuables, tels que les fonctions d'assiette, de contrôle et de recouvrement. Afin de garantir cette indépendance et d'assurer l'examen impartial et objectif de chaque cas, le fonctionnaire des impôts à qui le cas est attribué ne doit pas avoir participé au préalable à la mesure ayant mené au différend tels que la révision de la base imposable déclarée ou l'émission de l'avis d'imposition).

72. Le service du contentieux administratif a pour fonction de traiter, à la demande du contribuable, l'évaluation contestée suite à l'établissement ou la révision d'une cotisation. Pour ce faire, il doit être en mesure de tirer ses propres conclusions indépendantes au sujet des mesures prises antérieurement par l'administration fiscale et, au besoin, de maintenir ou de réduire l'impôt exigible établi par suite de la décision initiale de l'administration fiscale. Par exemple, si, après avoir examiné les résultats de la vérification d'une déclaration de revenus qui s'est soldée par un avis d'imposition pour un impôt supplémentaire de 100, le service du contentieux administratifs détermine si l'impôt supplémentaire à payer aurait dû être de 80 seulement, il a généralement le pouvoir d'exiger que le montant d'impôt exigé soit ajusté en conséquence, de sorte que le différend sera réglé si le contribuable accepte le montant d'impôt révisé.

73. Afin de régler les différends sans en créer d'autres et de

---

16 Voir le paragraphe 26 ci-dessus.

préserver la confiance des contribuables dans la procédure de recours administratif, le service du contentieux administratif dans la plupart des pays est autorisé à maintenir ou à réduire le montant d'impôt établi dans les décisions antérieures de l'administration fiscale que le contribuable conteste. Le service du contentieux administratif ne peut pas cependant augmenter le montant d'impôt établi en adoptant des positions qui diffèrent de celles adoptées initialement par l'administration fiscale.

74. Les particularités de la procédure de recours administratif varient d'une juridiction à l'autre. Certaines des différences découlent de différences dans les systèmes juridiques (p. ex. la *common law* ou le droit civil), alors que d'autres sont attribuables à des facteurs aussi variés que le niveau de confiance du gouvernement dans son administration fiscale et les compétences des fonctionnaires des impôts. Dans des pays comme les États-Unis, par exemple, les fonctionnaires des impôts affectés aux recours administratifs sont autorisés à négocier et à conclure des règlements définitifs contraignants pour le compte du gouvernement. En revanche, dans d'autres pays, comme le Pérou, cela n'est pas possible<sup>17</sup>.

75. Dans certains pays, le recours administratif ne peut pas aboutir directement à un ajustement de l'impôt à payer : si la décision rendue est en faveur ou en partie en faveur du contribuable, le cas est renvoyé au service pertinent de l'administration fiscale, qui doit le réévaluer (à moins que le contribuable ne décide de poursuivre l'affaire en recourant à un autre mécanisme, tel que la procédure d'arbitrage ou le contentieux judiciaire qui peuvent être offerts à ce stade).

#### 3.4.1.2 *Demande de recours administratif*

76. L'administration fiscale doit rendre publiques les orientations sur la marche à suivre pour soumettre une demande de recours administratif. Elle doit y indiquer les délais à respecter pour soumettre une demande. Par exemple, l'administration fiscale peut exiger que le contribuable soumette sa demande de recours administratif dans un certain nombre de jours suivant la réception par celui-ci de l'avis de la mesure ayant donné lieu au différend, tel que l'établissement ou

---

17 Voir la section 3.3.1 ci-dessus.

la révision de la cotisation d'impôt à la suite d'un contrôle fiscal ou d'un examen.

77. Le formulaire de demande de recours doit être suffisamment simple pour que les contribuables peu versés en fiscalité puissent le remplir afin de soumettre une demande de recours administratif. Il y est attendu généralement à devoir y indiquer les renseignements suivants :

- le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscal du contribuable ;
- une mention de l'avis ou de la lettre reçu de l'administration fiscale décrivant la mesure ou la décision à l'origine du différend (tel que l'établissement ou la révision d'une cotisation d'impôt ou une demande de paiement d'impôt), y compris la date de l'avis ou de la lettre ;
- la date de l'événement pertinent ou la période d'imposition concernée ;
- une description de chaque décision ou mesure que le contribuable conteste et les arguments à l'appui de sa contestation, lesquels peuvent inclure, surtout pour les grands contribuables, des renvois à toute disposition légale pertinente ou à tout texte juridique pertinent qui appuie la position du contribuable.

78. Idéalement, les contribuables devraient pouvoir soumettre une telle demande par voie électronique par l'intermédiaire d'un site Internet sécurisé qui lierait automatiquement la demande à l'avis ou à la lettre à l'origine du différend, ce qui éliminerait la nécessité de fournir certains des renseignements mentionnés ci-dessus.

### **3.4.2 Médiation administrative**

79. La procédure de médiation administrative décrite dans cette section, qui existe dans des pays comme la Belgique et le Kenya, fonctionne différemment de la procédure de recours administratif et est complémentaire à cette dernière. Elle diffère aussi du processus de médiation indépendante décrit à la section 3.5.4 puisqu'elle fait appel à un médiateur qui fait partie de l'administration fiscale, par opposition à un médiateur qui est indépendant. Le but de la procédure de médiation administrative est de faciliter la communication entre le contribuable et les fonctionnaires des impôts pour faciliter le règlement

du différend. Les fonctionnaires de médiation de l'administration fiscale peuvent essayer de faciliter le dialogue entre les parties en aidant celles-ci à cerner la ou les questions en litige, à clarifier leurs positions respectives et à élaborer un éventail de solutions possibles en vue d'en arriver à un règlement négocié.

80. De par sa nature, la procédure de médiation administrative est complémentaire aux autres mécanismes de règlement des différends et elle peut donc se dérouler simultanément à ceux-ci. Par exemple, la médiation administrative pourrait être utile lorsqu'un contribuable a soumis une demande de recours administratif, mais trouve difficile de communiquer avec les fonctionnaires des impôts responsables des recours. Dans ce cas, l'intervention d'un médiateur de l'administration fiscale pourrait faciliter les discussions. Dans certains pays, les fonctionnaires des impôts chargés de traiter les recours peuvent aussi demander la médiation. Dans de nombreux cas, cependant, la médiation administrative peut avoir lieu uniquement si le contribuable et les fonctionnaires des impôts concernés acceptent d'y participer. Il y a lieu de noter également que dans certains pays (p. ex. en Belgique et au Royaume-Uni), les médiateurs peuvent rejeter les cas pour lesquels on a demandé leur assistance, et ils le font effectivement, par exemple parce qu'ils considèrent que des discussions supplémentaires ne permettront pas de résoudre les questions de fond qui ont donné lieu au différend.

81. L'indépendance et l'impartialité sont d'une importance cruciale pour que la procédure de médiation administrative donne de bons résultats. Par conséquent, comme c'est le cas pour la procédure de recours administratif, les pays qui souhaitent offrir de la médiation au sein de leur administration fiscale devraient créer un service qui est indépendant du reste de l'administration fiscale, en particulier des fonctions d'assiette, de vérification et de recouvrement. Si un service du contentieux administratifs existe déjà, le programme de médiation administrative pourrait être géré par ce même service par des agents chargés des recours qui ont reçu une formation spéciale en techniques de facilitation.

82. La médiation administrative n'implique pas généralement une nouvelle évaluation du différend ni une modification de la décision contestée, bien qu'elle puisse se solder par une recommandation ou

une suggestion de résultat différent. Les fonctionnaires chargés de la médiation administrative n'exigent pas de l'autorité fiscale qu'elle évalue ou modifie éventuellement la décision initiale, comme c'est le cas des fonctionnaires qui s'occupent des recours administratifs. Il n'en reste pas moins que les fonctionnaires de médiation devront avoir le droit d'avoir accès aux renseignements confidentiels (p. ex. les renseignements concernant des contribuables expressément désignés) afin de pouvoir faciliter les communications entre les parties. Dans la mesure où les fonctionnaires qui s'occupent de la médiation administrative travaillent aussi comme fonctionnaires chargés des recours, ils devraient déjà avoir le droit d'avoir accès aux renseignements confidentiels.

83. Un programme de médiation administrative devrait être structuré de manière à ce que la médiation puisse être entamée dès les premières étapes du début du processus de recours administratif. Étant donné les avantages potentiels que la médiation pourrait avoir avant qu'une décision soit prise par l'administration fiscale, le service de médiation pourrait être accessible pendant que les questions en litige en sont à un stade qui précède l'établissement d'un avis d'imposition, notamment lors de la vérification ou le recouvrement<sup>18</sup>. De plus, il est essentiel que les deux parties au différend consentent à se soumettre à la médiation administrative et expriment leur volonté de régler le différend. La médiation administrative peut consister simplement à ce qu'un médiateur examine le cas et fasse rapport au contribuable sans prendre d'autre mesure. Dans bien des cas, cependant, les deux parties seront convoquées à une réunion qui sera dirigée par le médiateur.

84. Une approche souple en ce qui concerne la forme et le contenu d'une demande de médiation administrative devrait être adoptée. En effet, comme la médiation administrative pourrait avoir lieu à n'importe quel stade d'un différend fiscal, même avant que celui-ci ne soit formalisé (dans le cas du processus de médiation décrit au chapitre 2), la demande ne sera pas toujours accompagnée d'une copie de la décision qui concerne le contribuable (telle qu'un avis de rectification de la base d'imposition déclarée) puisque la décision peut devoir être prise au moment où la médiation est demandée.

---

<sup>18</sup> Voir le chapitre 2, section 2.3.8.

### 3.5 Mécanismes par lesquels les différends sont réglés par des parties indépendantes

85. Cette section porte sur les mécanismes nationaux de règlement des différends qui sont mis en œuvre à l'extérieur de l'administration fiscale. Dans presque tous les pays, les contribuables ont le droit de chercher à résoudre les différends fiscaux par la voie des tribunaux, mais en pratique ils cherchent souvent à le faire d'abord en ayant recours à d'autres mécanismes afin d'éviter les coûts et les retards associés aux procédures judiciaires, lesquels peuvent être importants, ou encore, d'éviter une mauvaise publicité puisque les procédures judiciaires sont généralement publiques. Dans certains pays, les contribuables peuvent aussi recourir à des services de médiation indépendants. Bien qu'on explore dans cette section le rôle qu'un service de médiation fiscale extérieur à l'administration fiscale peut jouer dans le règlement des différends, les États peuvent aussi envisager d'établir un service de médiation fiscale au sein de leur administration fiscale. S'ils le font, il est absolument essentiel que le médiateur jouisse d'une autonomie et d'une indépendance complètes par rapport au reste de l'administration fiscale. Et enfin, les procédures d'expertise et d'arbitrage qui ont été mises en place dans certains pays sont abordées à la fin de cette section.

#### 3.5.1 Règlement des différends par la voie des tribunaux

86. Comme cela a été mentionné précédemment, les contribuables ont généralement le droit de chercher à régler un différend fiscal par la voie des tribunaux<sup>19</sup>. Il peut s'agir de tribunaux civils de compétence générale (des tribunaux qui se prononcent sur tous les types de contestations juridiques), de tribunaux administratifs, commerciaux ou fiscaux. Il peut aussi s'agir de « tribunaux quasi judiciaires » qui, pour les fins du présent chapitre, sont des organismes distincts dont l'existence est prévue par la loi pour trancher des types particuliers

---

19 Comme cela est expliqué au paragraphe 46, dans certaines juridictions, les contribuables doivent d'abord chercher à régler un différend fiscal au niveau administratif (c.-à-d. en le soumettant à la procédure de recours administratif) avant d'entamer une poursuite judiciaire. Dans les juridictions où une telle condition n'existe pas, le fait d'entamer une poursuite judiciaire peut empêcher le contribuable de pouvoir soumettre une demande de recours administratif.

de différends et qui, bien qu'ils ne soient pas des tribunaux du point de vue technique, ont le pouvoir de trancher les litiges et le font en suivant un processus semblable à celui que suit un tribunal. Dans ces tribunaux quasi judiciaires, les litiges sont tranchés par des experts qui peuvent ou non avoir une formation en droit<sup>20</sup>.

87. Presque tous les pays prévoient aussi la possibilité pour le contribuable et pour l'administration fiscale d'en appeler d'une décision du tribunal qui s'est prononcé en premier sur un différend fiscal. Certaines cours d'appel examinent les décisions d'un tribunal inférieur uniquement sur les questions de droit (c.-à-d. que la cour d'appel n'a pas le droit de revenir sur les constatations de fait du tribunal inférieur), tandis que d'autres tribunaux examinent les décisions aussi bien sur les questions de droit que sur les questions de fait liées au cas.

88. Un des avantages du règlement des différends fiscaux par la voie des tribunaux réside dans le fait qu'on obtient ainsi une décision finale sur l'impôt à payer par le contribuable, décision qui ne peut être réexaminée par l'autorité fiscale ni par un autre tribunal, sauf dans la mesure où la juridiction a prévu la possibilité d'un appel judiciaire. D'ailleurs, les juges et les membres de tribunaux quasi judiciaires peuvent être perçus comme étant plus impartiaux et plus objectifs que les fonctionnaires des impôts chargés des recours administratifs.

89. Comme il a déjà été mentionné, les procédures judiciaires et les décisions des tribunaux sont habituellement publiques<sup>21</sup>. Bien que cette transparence accroisse la confiance dans le processus judiciaire et fournisse des informations utiles sur la manière dont la loi doit être appliquée et interprétée, la perte de confidentialité peut rendre certains contribuables réticents à entamer des procédures judiciaires.

90. Bien qu'il existe d'importantes différences entre les processus judiciaires nationaux qui s'appliquent aux différends fiscaux et l'analyse détaillée de ces différences, les discussions sur ce sujet ne sont pas abordées dans ce chapitre. Toutefois, il peut être affirmée qu'une des différences principales réside dans la mesure dans laquelle un tribunal

---

20 C'est pour cette raison qu'on appelle souvent les personnes qui tranchent les différends fiscaux dans des tribunaux quasi judiciaires des « membres du tribunal » plutôt que des « juges ».

21 Voir le paragraphe 52.



accepte d'entendre des arguments juridiques et des témoignages. Bien que cette pratique soit courante dans les pays de *common law*, elle peut être rare dans les pays de droit civil où les tribunaux ont tendance à s'appuyer beaucoup plus sur la procédure écrite.

91. Une des conséquences de cette différence est le fait que les pays où l'audition de témoins est la norme, ils ont tendance à tenir des « procès » ainsi que des enquêtes préliminaires formelles ou informelles sur les faits avant la tenue du procès. Dans une enquête informelle sur les faits, ou « communication préalable », les parties présentent généralement les faits avant le procès, ce qui accélère la procédure judiciaire et facilite le règlement de bon nombre de cas avant la tenue du procès comme tel. Dans une enquête formelle sur les faits, par contre, il peut être adressé des demandes de documents à la partie adverse et présenter des dépositions de témoins. Les parties ne sont pas tenues de s'entendre sur les faits ; au lieu de cela, les faits sont établis par l'enquêteur, qui peut être un juge, un membre du tribunal ou, plus exceptionnellement, un jury<sup>22</sup>.

92. Dans d'autres pays, cependant, on ne tient pas d'enquêtes préliminaires. Au moment où la procédure est ouverte, les parties (le contribuable et l'autorité fiscale) présentent au tribunal les faits et les arguments juridiques, ainsi que les informations et les preuves qu'elles ont pu obtenir.

93. Bon nombre de pays ont prévu des procédures spéciales par lesquelles les affaires fiscales portant sur la même question, ou sur des questions similaires, peuvent être traitées ensemble ou être réglées en fonction du résultat d'une affaire de référence. Cela a pour effet de réduire les coûts, le chevauchement des efforts et les risques de décisions contradictoires qu'entraînerait le traitement de tels différends séparément.

---

22 Dans les juridictions où un procès devant jury est possible, un contribuable préférera parfois un procès devant jury si les faits de son cas sont éloquentes, mais que le fondement juridique de sa position n'est pas totalement convaincant. Dans ce cas, le contribuable pourrait vouloir choisir une tribune où il peut exposer les faits au jury, et non une tribune où les faits seraient spécifiés ou présentés uniquement devant un juge. Les jurys pourraient toutefois ne pas être en mesure de comprendre les lois fiscales complexes. Il faut donc faire une analyse au cas par cas.

### 3.5.2 *Tribunaux fiscaux spécialisés*

94. Comme cela a été mentionné à la section précédente, la complexité des lois fiscales fait en sorte que de nombreux pays ont créé un tribunal spécialisé ou un tribunal quasi judiciaire dont la compétence se limite aux questions fiscales<sup>23</sup>. Les juges ou les membres de ces tribunaux spécialisés ont généralement des compétences en matière de questions fiscales et sont donc mieux placés pour régler les affaires portant sur ces questions. Les juges et les membres des tribunaux fiscaux sont généralement indépendants de l'administration fiscale, bien que dans certains pays, les différends sont réglés par un comité de juges et autres membres, dont certains sont des fonctionnaires des impôts.

95. Le fait de demander à des experts de se prononcer sur les différends fiscaux a comme avantage notamment d'assurer un règlement plus rapide de ces différends ; cela pourrait donc diminuer les retards dans le traitement des cas ainsi que le nombre de cas en instance dans le système judiciaire général d'un pays. Bien qu'il soit souvent possible d'en appeler des décisions d'un tribunal fiscal spécialisé, les cours d'appel ne sont généralement pas spécialisées en matières fiscales, même si elles ont parfois une unité spécialisée en matières fiscales si le nombre d'appels fiscaux le justifie.

96. Les tribunaux fiscaux de certains pays permettent et encouragent le règlement des différends à un stade précoce de la procédure judiciaire. Par contre, comme c'est le cas pour la procédure de recours administratif, d'autres pays n'offrent pas aux contribuables et aux administrations fiscales la possibilité d'en arriver à un règlement une fois la procédure judiciaire entamée.

97. Beaucoup de pays qui se sont dotés de tribunaux fiscaux spécialisés ont mis en place des règles de procédure simplifiées qui s'appliquent aux procédures judiciaires portant sur des différends fiscaux à faible enjeu ou visant certaines catégories de contribuables (p. ex. les particuliers par opposition aux entités juridiques). Ces procédures simplifiées peuvent réduire le besoin d'être représenté

---

23 La compétence de ces tribunaux peut se limiter à une catégorie particulière de questions fiscales, telles que les différends portant sur les transactions transfrontalières, ou elle peut englober une grande variété de questions de fiscalité directe et indirecte.

par un avocat, ce qui diminue les coûts des litiges fiscaux pour les contribuables. C'est le cas au Mexique, par exemple<sup>24</sup>.

98. Ci-dessous quelques exemples de tribunaux fiscaux spécialisés qui existent dans des pays en développement.

99. En Afrique du Sud, les cas entendus par le tribunal fiscal spécial sont tranchés par un juge qui est assisté d'un comptable possédant au moins dix années d'expérience et d'un représentant du milieu des affaires. Le tribunal spécial traite les différends avec le ministère du Revenu d'Afrique du Sud qui portent sur des avis d'imposition pour des montants de plus de R100 000. Les différends fiscaux portant sur des montants de moins de R100 000 sont traités par l'administration fiscale, toutefois, ils sont dirigés par un avocat, un avocat spécialisé ou un comptable du secteur privé.

100. Le tribunal fiscal d'appel de l'Inde (Income Tax Appellate Tribunal ou ITAT) est un organisme quasi judiciaire qui traite les appels de décisions du ministère du Revenu de l'Inde. L'ITAT est composé de fiscalistes qui ont une formation en droit ou en comptabilité. Les décisions de l'ITAT sur les positions juridiques sont contraignantes pour le ministère du Revenu. Les appels de décisions de l'ITAT peuvent être entendus par les tribunaux d'appel, mais ces derniers sont autorisés à réexaminer uniquement les questions de droit fondamentales ; l'ITAT est l'arbitre final des questions de fait.

101. Par l'intermédiaire de son tribunal administratif et fiscal fédéral, le Mexique offre des procès en matières fiscales « traditionnels », « en ligne », « résumés » des décisions et « privilégiant le fond sur la forme ». Le choix du type de procès que fera le contribuable dépend du montant d'impôt à payer qui est en jeu, des raisons de l'avis d'imposition ou de la proximité du tribunal. Par exemple, si l'avis d'imposition est fondé uniquement sur des formalités, le contribuable pourrait choisir un procès « privilégiant le fond sur la forme », car dans ce cas, les juges sont autorisés à passer sur les formalités et à annuler la dette fiscale si la position du contribuable est valable sur le fond.

### ***3.5.3 Service de médiation fiscale***

102. Le mécanisme de règlement des différends décrit dans cette

---

24 Voir le paragraphe 101 ci-dessous.

section, qui est souvent appelé « service de médiation fiscale », est semblable à certains égards à la procédure de médiation administrative décrite à la section 3.4.2 ci-dessus. Il peut toutefois servir à des fins plus générales, notamment à protéger les droits des contribuables et à assurer que l'administration fiscale offre des services équitables et adéquats aux contribuables, par exemple en traitant leurs réclamations au sujet des services fournis par l'administration fiscale. Le service de médiation fiscale est le médiateur (ombudsman), qui historiquement a été appelé le défenseur des droits du citoyen. Le recours accru aux services de médiation fiscale pourrait être un signe de la reconnaissance par les États de la complexité de leurs régimes fiscaux respectifs et de l'importance de faire en sorte que les droits des contribuables soient respectés, que les services de l'administration fiscale soient fournis de manière équitable et efficace, ainsi que la reconnaissance du fait que le gouvernement doit faciliter le règlement des différends entre l'administration fiscale et les contribuables.

103. Bien que le service de médiation fiscale décrit dans cette section soit une entité indépendante, il est possible que les pays qui désirent se doter d'une telle entité souhaitent la créer au sein de leur administration fiscale. Dans ce cas, il importe que l'entité médiation fiscale puisse fonctionner de manière indépendante, en particulier de manière indépendante des fonctions d'assiette, de vérification et de recouvrement, et qu'il dispose de moyens appropriés pour s'acquitter de son mandat<sup>25</sup>. Les deux types d'entités de médiation fiscale existant dans la pratique et donnent des résultats positifs.

104. L'établissement de services de médiation fiscale est devenu plus courant au cours des dernières années, même si les appellations de ces services diffèrent. En Australie, le service de médiation fiscale est désigné sous le nom d'Inspector-General of Taxation (Inspecteur général de l'impôt) et c'est un organisme distinct de l'Australian Tax Office (Bureau fiscal de l'Australie). Aux États-Unis, le service s'appelle le Taxpayer Advocate Service (Service de défense des droits du contribuable), il est un organisme indépendant qui fait partie de l'Internal Revenue Service (fisc américain). Les services de médiation dans les pays de langue espagnole sont souvent désignés sous l'appellation de Defensoría del Contribuyente (Office de la protection du contribuable).

---

25 Voir la section 3.4.2 ci-dessus.

105. L'établissement d'un service de médiation fiscale extérieur à l'administration fiscale peut accroître la confiance qu'ont les contribuables dans la capacité du service de médiation fiscale d'exercer ses fonctions parce que les contribuables peuvent considérer qu'une entité distincte est plus susceptible de traiter les différends avec l'administration fiscale de manière équitable. L'efficacité du service de médiation fiscale repose non seulement sur son indépendance, mais aussi sur les compétences de ses fonctionnaires. Lorsque ce service est mis sur pied comme une entité indépendante de l'administration fiscale, il est important également de s'assurer qu'elle a l'autorité juridique pour accéder aux renseignements concernant les contribuables expressément désignés ainsi qu'à d'autres renseignements confidentiels et qu'elle a l'obligation de préserver la confidentialité de ces renseignements.

106. Lorsque le service de médiation fiscale est établi au sein de l'administration fiscale, il est essentiel qu'il soit indépendant des autres fonctions de l'administration fiscale et qu'il exerce ses activités de manière distincte de ces autres fonctions. Cela s'applique en particulier aux fonctions d'assiette, de vérification et de recouvrement. Lorsque le service de médiation fiscale joue un rôle plus général de surveillance de la prestation de services aux contribuables par l'administration fiscale, il est important aussi de s'assurer que ce service est indépendant des autres services, tels que ceux qui établissent les pratiques administratives généralement applicables (p. ex. les politiques en matière de contrôle et de recouvrement), qui publient les règlements et autres orientations et qui rédigent les formulaires et les formulaires d'impôt. L'indépendance du service de médiation fiscale peut nécessiter que son budget soit voté et géré de manière distincte.

107. Le recours à l'assistance du service de médiation fiscale doit être rendu le plus simple possible. Il importe aussi que les contribuables soient mis au courant de l'existence et du rôle du service de médiation fiscale.

### **Encadré 1 : Le service de médiation fiscale : L'expérience positive du Mexique**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Office mexicain de la protection du contribuable ou l'Office) a été créée à Mexico en 2011 comme organisme indépendant de l'administration fiscale qui est chargé d'exécuter les fonctions de médiateur fiscal. L'Office s'est vu attribuer des pouvoirs aux termes de la loi nationale mexicaine, pouvoirs qui l'autorisent à traiter des questions propres aux contribuables ainsi que des questions d'intérêt général ayant trait au fonctionnement de l'administration fiscale.

Les recours offerts par l'Office en matière de règlement des différends permettent aux contribuables de soumettre des réclamations qui ont trait aux mesures prises par l'administration fiscale. Ces réclamations sont traitées conformément aux procédures contentieuses de l'Office. En outre, les contribuables peuvent demander des services de médiation à l'Office dans le cadre de la procédure de conclusion d'un accord définitif afin de faciliter la communication dans leurs démarches auprès de l'administration fiscale. La représentation en justice de certains contribuables pour les aider dans leurs démarches auprès de l'administration fiscale est un autre service que l'Office offre aux contribuables.

#### ***Procédure contentieuse de l'Office***

La procédure contentieuse permet à l'Office d'enquêter sur toute mesure de l'administration fiscale qui peut porter atteinte ou qui a porté atteinte aux droits d'un contribuable. Peut se prévaloir de ce recours toute personne ou entité juridique qui croit que l'on a porté atteinte à ses droits en tant que contribuable et ce, peu importe le montant d'impôt en jeu.

Dans le cadre de la procédure contentieuse, l'Office examine et analyse les réclamations des contribuables, puis accorde au fonctionnaire des impôts concerné par un différend un délai de 72 heures pour présenter son point de vue au sujet de la réclamation sous la forme d'un rapport. Si, après avoir examiné le rapport du fonctionnaire des impôts, l'Office détermine que la réclamation est fondée, il fait des recommandations non contraignantes visant

à modifier la position de l'administration fiscale en vue de régler le différend. Si le fonctionnaire des impôts refuse de suivre les recommandations, l'Office les rend publiques d'une manière qui préserve la confidentialité des données du contribuable.

Depuis que l'Office a été créé, les contribuables mexicains ont fait largement appel à la procédure contentieuse. Selon les données fournies par l'Office, 170 000 demandes d'assistance dans le cadre de la procédure contentieuse ont été reçues depuis la création de l'office et jusqu'en 2019.

### *Procédure de conclusion d'un accord définitif de l'Office*

La procédure de conclusion d'un accord définitif, mise en place en 2014, est autre un mécanisme de règlement des différends fiscaux qui existe au Mexique. Les contribuables faisant l'objet d'un contrôle qui ne sont pas d'accord avec la position et les conclusions de l'autorité fiscale ont le droit de se présenter devant l'Office pour demander son intervention à titre de médiateur<sup>26</sup>. La procédure offre un cadre transparent et amiable dans lequel le contribuable et l'autorité fiscale peuvent, en présence d'un tiers observateur impartial, discuter du traitement fiscal ou de l'interprétation de la loi fiscale qui est appliqué durant le contrôle fiscal, dans le but d'en arriver à un consensus afin de régler le différend.

Selon les données fournies par l'Office, ce dernier a traité jusqu'à présent 10 500 demandes de médiation, ce qui a facilité le règlement de la majorité des différends visés. La procédure permet de régler les différends sans recours judiciaire, en évitant ainsi des frais de litige tant aux contribuables qu'au gouvernement.

Il est à noter que la procédure de conclusion d'un accord définitif est une solution de rechange, et non une procédure complémentaire, au processus de recours administratif de l'administration fiscale. Dans le cadre de la procédure de conclusion d'un accord définitif, la fonction principale de l'Office ne consiste pas simplement à faciliter la communication entre l'administration et le contribuable, mais aussi à régler le différend en favorisant la négociation d'un

26 Il est fait mention ici de cet aspect du travail de l'Office, même s'il ne s'agit pas d'un mécanisme de règlement de différends au sens où nous l'entendons dans ce chapitre.

règlement mutuellement acceptable par l'échange de propositions entre les parties au différend.

La procédure de conclusion d'un accord définitif ne peut être conduite que lorsqu'un cas est au stade du contrôle ou de la vérification. Le fait d'ouvrir la procédure a pour effet de suspendre les délais pertinents prévus dans les lois nationales, ainsi que les procédures de contrôle fiscal et de recouvrement.

Bien que le but de l'accord définitif soit de régler l'intégralité du différend fiscal, il est possible aussi de conclure des accords de règlement partiel. Dans le cas d'un règlement partiel, l'administration fiscale peut reprendre les procédures de contrôle fiscal et de recouvrement pour ce qui est des questions non réglées.

Si la procédure de conclusion d'un accord définitif n'aboutit pas au règlement du différend avec succès, le contribuable peut chercher à faire valoir ses droits par l'intermédiaire du programme de recours administratif de l'administration fiscale ou encore, devant les tribunaux. En cas d'échec de la procédure de conclusion d'un accord définitif, l'Office a le droit de délivrer une déclaration de « violation des droits » s'il détermine que l'administration fiscale a agi de manière arbitraire au cours du contrôle fiscal en cause. Bien qu'elle soit non contraignante, une déclaration de violation des droits peut néanmoins être utile au contribuable si le différend fait ensuite l'objet d'un recours administratif ou d'une procédure judiciaire.

### ***Service de représentation en justice et de défense offert par l'Office***

Dans le cadre de cette procédure, l'Office peut représenter les contribuables en justice pour les aider dans leurs démarches auprès de l'administration fiscale. Ce service n'est généralement offert qu'aux petits contribuables : il s'adresse uniquement aux contribuables dont l'impôt établi par l'administration fiscale pour un exercice donné n'excède pas 1 million de pesos, exclusion faite des amendes, des majorations d'impôt et des ajustements liés à l'inflation.



### 3.5.4 *Médiation indépendante*<sup>27</sup>

108. La procédure de conclusion d'un accord définitif mise en place par l'Office (voir l'encadré 1 ci-dessus) est un bon exemple de mécanisme de médiation indépendante. Le but et le fonctionnement d'un mécanisme de médiation indépendante sont similaires à certains égards à ceux du service de médiation administrative décrit à la section 3.4.2. Il existe toutefois une différence clé : la médiation indépendante prévoit le recours à un médiateur qui ne fait pas partie de l'administration fiscale et qui peut donc être perçu par le contribuable comme étant plus indépendant.

109. Comme c'est le cas pour un service de médiation fiscale établi en tant qu'organisme distinct de l'administration fiscale<sup>28</sup>, les pays qui souhaitent établir un service de médiation indépendant doivent s'assurer que les médiateurs ont l'autorité juridique pour accéder aux renseignements concernant des contribuables expressément désignés ainsi qu'à d'autres renseignements confidentiels et qu'ils ont l'obligation juridique de préserver la confidentialité de ces renseignements.

### 3.5.5 *Expertise*

110. Dans certains pays, les questions purement factuelles, telles que la détermination de la valeur de marché d'un actif, peuvent être traitées par un expert dont le mandat consiste simplement à trancher la question factuelle qui lui est soumise. Cela peut se faire dans le cadre d'une procédure judiciaire lorsqu'il est décidé qu'une question purement factuelle et complexe sur le plan technique doit être tranchée par un expert indépendant dont la conclusion est ensuite soumise au tribunal. Dans ces circonstances, l'expertise est contraignante pour les parties.

111. Le recours à l'expertise peut aider à éviter les coûts qu'entraînerait une « bataille de témoins experts » dans laquelle chaque partie essaie d'influencer la décision du tribunal sur une question factuelle complexe

---

27 Cette section porte sur le rôle qu'un médiateur indépendant peut jouer dans le règlement des différends fiscaux internes, tandis qu'au chapitre 6, on explique comment la médiation peut être utilisée dans le cadre de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales.

28 Voir le paragraphe 105 ci-dessus.

en demandant à ses propres témoins experts de présenter leur opinion au tribunal, qui doit ensuite prendre une décision sur la question.

112. Il ne faut pas confondre expertise et recours aux témoins experts, auxquels l'une ou l'autre des parties, ou les deux peuvent faire appel dans des procédures judiciaires pour essayer d'établir certains aspects factuels d'un différend fiscal. Les témoins experts ne décident pas de la question factuelle en cause ; ils présentent simplement leur position (de vive voix ou par écrit) au tribunal, qui est le seul responsable de la prise de décision sur cette question de fait. De même, il ne faut pas confondre l'expertise avec les affaires dans lesquelles le tribunal nomme son propre expert afin que ce dernier lui fournisse des conseils sur certains aspects d'un différend fiscal.

### **3.5.6 Arbitrage**

113. Dans quelques pays (p. ex. au Portugal), la procédure d'arbitrage nationale prévoit qu'une ou plusieurs parties indépendantes agissant à l'extérieur d'un cadre judiciaire officiel peuvent procéder au règlement contraignant d'un différend entre l'administration fiscale et le contribuable. Dans ces pays, l'arbitrage n'est en général autorisé que lorsque les recours dont dispose l'administration fiscale (p. ex. un recours administratif) n'ont pas abouti à la conclusion d'un accord de règlement de la question.

114. Les procédures d'arbitrage nationales qui s'appliquent aux différends fiscaux diffèrent fondamentalement des dispositions en matière de procédure amiable qu'on trouve parfois dans les conventions fiscales bilatérales ou qui sont prévues à la Partie VI de la *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS*. Comme cela est expliqué au chapitre 5, les dispositions relatives à l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable servent à régler les différends qui empêchent les autorités compétentes des États qui sont parties à une convention fiscale de conclure un accord amiable dans le cadre de la procédure amiable prévue par cette convention. L'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable est donc une procédure qui vise à régler les différends entre deux administrations fiscales, par opposition aux différends entre un contribuable et une administration fiscale.

115. Les procédures d'arbitrage nationales peuvent être prévues par

la loi ou dans le cadre d'accords conclus avec l'administration fiscale. Lorsqu'il est prévu par la loi, l'arbitrage peut être un droit qui peut être exercé si les conditions applicables sont réunies. Dans les autres cas, l'arbitrage n'est permis dans le cadre d'un cas particulier que si le contribuable et l'administration fiscale acceptent de s'y soumettre.

116. L'arbitrage national des différends fiscaux peut être limité aux questions de fait, comme l'évaluation d'un actif ou le prix d'une transaction conclue selon le principe de pleine concurrence, mais dans certains pays, les questions de droit peuvent aussi être soumises à l'arbitrage.

117. Il faut tenir compte d'un certain nombre d'aspects dans la conception de procédure d'arbitrage nationale, notamment :

- *la sélection des arbitres* : le nombre d'arbitres et le processus de sélection des arbitres doivent être clairs. Dans un arbitrage fiscal national, il est fréquent d'avoir un seul arbitre qui est choisi conjointement par le contribuable et l'administration fiscale. Toutes les qualifications requises des arbitres ou tous les critères de sélection auxquels ils doivent répondre doivent être précisés. Dans la mesure du possible, les parties doivent chercher à nommer un arbitre qui possède des connaissances pertinentes. Par exemple, si le différend porte sur un désaccord sur l'évaluation d'un actif, les parties pourraient vouloir exiger que l'arbitre possède au moins cinq années d'expérience de l'évaluation d'actifs. De plus, afin d'éviter les conflits d'intérêts, l'arbitre ne doit pas être intervenu au préalable dans le différend en question ni auprès du contribuable concerné ;
- *la forme que prend la procédure d'arbitrage* : l'arbitrage peut prendre plusieurs formes. Par exemple, selon l' « arbitrage baseball » ou arbitrage de la « dernière meilleure offre », l'arbitre doit choisir entre la position du contribuable et celle de l'administration fiscale et ne peut proposer de solution intermédiaire, ce qui a l'avantage de forcer les parties à abandonner les positions extrêmes. Les arbitres ont une plus grande liberté de décision dans l'approche par « opinion indépendante », mais ils pourraient dans ce cas avoir besoin de plus d'information et pourraient devoir justifier plus amplement leurs décisions. Peu importe la forme d'arbitrage retenue, il sera

important d'établir des règles de procédure pour la procédure d'arbitrage, notamment les délais impartis pour le déroulement des différentes étapes menant à la décision arbitrale et les règles de conduite des arbitres (p. ex. l'arbitre ne doit pas entreprendre de communication ex parte avec l'une ou l'autre des parties avant et pendant la procédure d'arbitrage) ;

- *les coûts de l'arbitrage* : les règles applicables doivent préciser quelle partie assumera les coûts de l'arbitrage, y compris la rémunération du ou des arbitres, ou encore, le mode de partage des coûts de l'arbitrage entre les parties. Par exemple, il pourrait décider que chaque partie paiera la moitié de la rémunération et des dépenses de l'arbitre et des frais et coûts connexes ;
- *la confidentialité des renseignements* : contrairement aux procédures judiciaires, les séances tenues dans le cadre d'une procédure d'arbitrage nationale sont généralement confidentielles. Il faudra donc s'assurer que les arbitres aient accès aux renseignements concernant des contribuables expressément désignés ainsi qu'à d'autres renseignements confidentiels et qu'ils soient légalement tenus de préserver la confidentialité de ces renseignements, par exemple par la signature d'un accord contraignant conclu avec l'administration fiscale ;
- *la nature contraignante de la décision* : la mesure dans laquelle la décision arbitrale est définitive et contraignante tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale est un aspect critique de la procédure d'arbitrage. Si l'arbitrage est prévu comme une solution de rechange aux procédures judiciaires, il serait logique de présumer que la décision arbitrale est définitive et exécutoire pour les deux parties. Dans certains pays, cependant, le contribuable peut avoir le droit de rejeter une décision arbitrale et de porter l'affaire devant les tribunaux. De plus, dans de nombreux pays, il est généralement possible de demander au tribunal d'invalider une décision arbitrale pour des raisons de procédure, par exemple lorsque les arbitres ont outrepassé leur compétence.

## **PARTIE 2**

# **LE MÉCANISME DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS PRÉVU PAR LES CONVENTIONS FISCALES : LA PROCÉDURE AMIABLE**



## Chapitre 4

### Procédure amiable

#### 4.1 Introduction

1. Le présent chapitre traite de la procédure amiable (PA), qui est la procédure de règlement des différends prévue dans les conventions fiscales<sup>1</sup>. La procédure amiable, qui est distincte et indépendante des mécanismes administratifs et judiciaires de règlement des différends prévus par les lois nationales, permet aux représentants des États qui ont conclu une convention fiscale (généralement par l'intermédiaire des fonctionnaires de leur administration fiscale respective) de traiter les réclamations de contribuables au sujet de l'application incorrecte des dispositions de la convention et d'aborder les difficultés ou les doutes quant à l'interprétation ou à l'application de la convention.

2. La procédure amiable joue un rôle essentiel dans la promotion du respect des obligations en vertu des conventions. Elle vise à donner aux contribuables étrangers l'assurance qu'une application potentiellement incorrecte des dispositions conventionnelles par un État contractant pourra être portée à l'attention des autorités fiscales de l'autre État contractant. La procédure amiable constitue donc un élément essentiel d'une convention fiscale ainsi qu'une disposition clé pour les investisseurs étrangers et les autres contribuables. Cela est

---

1 Ce chapitre ne traite pas du type de procédure amiable envisagé dans la *Convention de l'UE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées* (90/436/EEC), souvent appelée la Convention d'arbitrage de l'UE, ni de celui envisagé dans la Directive 2017/1852 du Conseil de l'Union européenne du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne. On trouvera de plus amples renseignements sur ces instruments, qui s'appliquent dans l'Union européenne, dans les documents disponibles aux adresses suivantes : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_fr) et [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/resolution-double-taxation-disputes\\_en\\_de](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/resolution-double-taxation-disputes_en_de), consultés le 12 mars 2021.

particulièrement vrai dans le cas des pays où les étrangers peuvent hésiter à recourir aux mécanismes administratifs et judiciaires nationaux de règlement des différends, par exemple parce qu'ils perçoivent que les administrations fiscales et les tribunaux administratifs et judiciaires de ces pays n'ont pas les connaissances des conventions fiscales ou les ressources nécessaires pour traiter les questions relatives aux conventions, qui peuvent souvent être complexes.

3. Comme cela a déjà été mentionné, les statistiques sur la procédure amiable indiquent que les cas soumis à la procédure amiable ont augmenté en moyenne de plus de 11 pour cent par an entre 2006 et 2015<sup>2</sup>. Ces statistiques montrent aussi toutefois que la majorité des pays en développement n'ont que peu ou pas d'expérience de la procédure amiable<sup>3</sup>, même si ces pays, comme tous ceux qui concluent des conventions fiscales, doivent être prêts à remplir leurs obligations prévues par les conventions en ce qui a trait à la procédure amiable, indépendamment d'un manque d'expérience à cet égard.

4. Le présent chapitre donne des orientations pratiques sur la procédure amiable et s'adresse principalement aux pays en développement qui ont peu d'expérience de la procédure amiable, même si son contenu peut aussi être pertinent pour un éventail plus large de pays. Ce chapitre remplace le Guide des Nations Unies relatif à la procédure amiable qui a été approuvé par le Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies à sa réunion de 2012<sup>4</sup>. Les orientations fournies dans le présent chapitre complètent les orientations sur la procédure amiable fournies dans les commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, lesquelles constituent la source principale d'information qui fait autorité sur l'interprétation des dispositions incluses dans ce modèle ; en cas de divergence entre les orientations fournies dans le présent chapitre et celles fournies dans les commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, ce sont ces dernières qui prévalent. En outre, dans la mesure où les dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qui traitent de la procédure amiable sont semblables à celles du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, et parce que de

---

2 Voir le chapitre 1, paragraphe 11.

3 Voir le chapitre 1, note de bas de page 8.

4 Voir la préface, note de bas de page 10.



grands extraits des commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sont cités dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, les commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sont pertinents aussi, en particulier en ce qui a trait aux conventions qui reprennent le libellé du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE plutôt que celui du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Il est clair cependant que les orientations fournies dans le présent chapitre ne sont pertinentes que dans la mesure où les dispositions portant sur la procédure amiable de la convention visée par un cas soumis à procédure amiable sont identiques ou essentiellement semblables à celles que contiennent les Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE.

5. Au chapitre 1, l'on a décrit l'effet considérable que l'Action 14 (Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends) du projet du G20 et de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques (BEPS) a eu sur la mise en œuvre de la procédure amiable<sup>5</sup>. Un grand nombre de pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS<sup>6</sup> se sont engagés à mettre en œuvre la norme *a minima* incluse dans le rapport final sur l'Action 14<sup>7</sup>.

6. C'est pour cette raison que les éléments de la norme *a minima* et les bonnes pratiques présentés dans le rapport final sur l'Action 14 figurent en annexe du présent chapitre et qu'il en est fait mention lorsque cela est pertinent. Il importe de se rappeler toutefois que les pays qui ne sont pas membres du Cadre inclusif sur le BEPS ne sont pas obligés de mettre en œuvre la norme *a minima*.

7. Comme beaucoup de pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS sont des pays en développement et que ces derniers seront soumis à l'examen par les pairs de leurs pratiques relatives à la procédure amiable<sup>8</sup>, la communauté internationale a mis l'accent sur l'assistance aux pays en développement pour aider ces pays à réduire et à régler les

---

5 Voir le chapitre 1, section 1.2.

6 Voir le chapitre 1, note de bas de page 13.

7 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, chapitre 1, note de bas de page 10.

8 Voir le chapitre 1, note de bas de page 15.

différends fiscaux transfrontaliers. Cette assistance pourrait aider les pays en développement à surmonter les difficultés qu'ils connaissent souvent en ce qui concerne la procédure amiable. Voici quelques-unes de ces difficultés :

- Bon nombre de pays en développement, surtout les pays les moins développés, n'ont actuellement qu'une capacité limitée de traiter les questions fiscales internationales complexes relatives aux conventions fiscales et peu d'entre eux ont mis en place le cadre administratif qui leur permettrait d'engager une procédure amiable de manière efficace.
  - Dans certains cas, la relation entre la procédure amiable et le droit interne n'est pas claire et pourrait nuire à l'application de la procédure amiable.
  - Les pays qui ont une expérience limitée du droit fiscal international (p. ex. les vérifications des prix de transfert ou les études sur les prix de transfert et l'application des conventions) ou dont le droit fiscal ne prévoit pas de règles robustes pour traiter les questions transfrontalières peuvent être tentés d'essayer d'éviter de régler les différends fiscaux internationaux au moyen de la procédure amiable.
  - Les pays ne sont pas tous au courant que le fait d'inclure des dispositions sur la procédure amiable dans une convention fiscale crée des obligations juridiques pour les pays contractants. En outre, certains pays peuvent ne pas avoir étudié à fond les principes de base de la procédure amiable et pourraient donc être tentés de dissuader les contribuables de recourir à la procédure amiable.
  - La protection des droits des contribuables, notamment le droit à la confidentialité des renseignements les concernant, peut poser problème dans certains pays, en particulier dans les pays qui ont une expérience limitée du droit fiscal international. Si les contribuables n'ont pas confiance à la procédure amiable parce qu'ils n'ont pas confiance aux fonctionnaires qui y participent ou au processus institutionnel, ils pourraient hésiter à y recourir.
8. Malgré ces difficultés, les pays en développement doivent être conscients de la nécessité de mettre en place des mécanismes pour traiter les différends liés aux conventions fiscales. Ces pays doivent

faire face à des cas de fiscalité internationale et à des cas relatifs aux prix de transfert en particulier : les transactions transfrontalières entre différentes composantes de groupes d'EMN ne sont pas conclues uniquement entre des composantes situées dans des pays développés, mais aussi avec des composantes établies dans des pays en développement. Ces transactions transfrontalières font qu'il est nécessaire de mettre en place des mécanismes pour éviter qu'il y ait des obstacles au commerce et à l'investissement internationaux. Les mécanismes nationaux de règlement des différends s'appliquent uniquement aux différends qui surviennent dans un des pays contractants, mais non au traitement fiscal dans l'autre pays contractant ; ils ne traitent donc pas de double imposition potentielle, alors un pays ne peut compter exclusivement sur les recours prévus par le droit interne pour traiter les cas internationaux de double imposition. La procédure amiable permet de régler ces cas d'une façon qui lie les deux pays concernés.

## 4.2 Qu'est-ce que la procédure amiable ?

### 4.2.1 Rôle de la procédure amiable

9. Presque toutes les conventions fiscales modernes comportent un article qui prévoit une procédure pour régler les problèmes que peuvent soulever l'interprétation et l'application de la convention. Cette procédure, la procédure amiable, est particulièrement utile lorsque les problèmes peuvent entraîner de doubles impositions, car la prévention des doubles impositions est l'une des principales raisons de la conclusion de conventions fiscales<sup>9</sup> ; de fait, la procédure amiable permet de traiter même les cas de doubles impositions qui ne sont pas visés par la convention.

10. La procédure amiable offre aux contribuables un moyen de régler un différend relatif à l'application des dispositions d'une convention fiscale qui est différent et distinct de tout mécanisme national de règlement des différends mis à leur disposition. Même si la procédure amiable ne donne pas toujours de bons résultats, elle comporte certains avantages par rapport aux mécanismes strictement nationaux de règlement des différends, notamment les avantages suivants :

---

9 Tel que cela est reconnu dans le Titre et le Préambule des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE.

- La procédure amiable permet aux autorités fiscales des deux États contractants d'examiner la question et tout accord qui intervient dans le contexte de la procédure amiable peut avoir une incidence sur l'imposition dans les deux États contractants, alors que l'incidence des mécanismes nationaux de règlement des différends offerts dans un État contractant est limitée à l'imposition dans cet État et pourrait ne pas permettre de régler la question.
- Dans une procédure amiable, les questions relatives aux conventions fiscales sont examinées par des fonctionnaires qui ont une connaissance et de l'expérience des conventions fiscales, ce qui n'est pas nécessairement le cas des fonctionnaires et des juges qui tranchent divers types de différends fiscaux et même d'autres types de différends.
- Comme la procédure amiable est moins structurée que les procédures judiciaires devant les tribunaux nationaux (surtout s'il faut y recourir dans les deux États contractants pour éliminer une double imposition), elle pourrait être moins coûteuse pour les contribuables et les administrations fiscales. Elle pourrait aussi permettre un règlement plus rapide des cas dans les pays où il y a de longs retards dans le traitement des cas par les tribunaux judiciaires et quasi judiciaires<sup>10</sup>.
- L'ouverture d'une procédure amiable n'exclut pas le recours aux mécanismes nationaux de règlement des différends dans l'un ou l'autre des États contractants (bien qu'on puisse empêcher les contribuables d'engager simultanément une procédure amiable et de tels recours afin d'éviter le risque de décisions contradictoires).
- Comme une procédure amiable peut être ouverte dès qu'il devient probable que l'imposition ne sera pas conforme aux dispositions d'une convention fiscale, la procédure amiable pourrait donner accès à un mécanisme de règlement des différends plus rapidement que ce qui serait possible en droit

---

10 Cela est particulièrement vrai au regard de la norme *a minima* prévue par l'élément 1.3 de l'Action 14 du Plan d'action BEPS, en vertu de laquelle les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS s'engagent sur l'objectif de régler les différends soumis à la procédure amiable dans un délai moyen de 24 mois (voir le paragraphe 179 ci-dessous).

interne.

#### **4.2.2 *Fondement juridique de la procédure amiable***

11. L'article des conventions fiscales qui prévoit la possibilité d'ouvrir une procédure amiable est généralement fondé sur l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies ou de l'OCDE. L'article 25 des deux modèles prévoit trois situations différentes dans lesquelles on peut recourir à une procédure amiable :

- La première situation, de loin la plus fréquente, est celle où une personne qui estime que le traitement fiscal de son cas dans l'un des États contractants ou les deux États contractants n'est pas conforme aux dispositions de la convention (ou ne sera pas dans le futur), demande que son cas soit soumis à la procédure amiable. Cette situation est prévue aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25.
- La deuxième situation est celle où les autorités fiscales des deux États contractants essaient par voie d'accord amiable de résoudre des questions liées à l'interprétation ou à l'application d'une disposition de la convention (telles que le sens d'un terme ou d'une expression qui n'est pas défini dans la convention). Ces cas traitent généralement de questions qui touchent plus d'une personne ; ils peuvent porter sur des questions d'interprétation de la convention qui s'appliquent à une catégorie de contribuables ou sur des questions concernant la façon dont les dispositions de la convention s'appliquent dans la pratique. Cette situation est prévue dans la première phrase du paragraphe 3 de l'article 25.
- La troisième situation est celle où les autorités fiscales des deux États contractants se concertent en vue d'éliminer les doubles impositions dans les cas non prévus par la convention, par exemple lorsqu'un résident d'un État tiers possède un établissement stable dans les deux États contractants et que cela entraîne des doubles impositions en raison de la manière dont ces États calculent les bénéfices des deux établissements stables. Cette troisième situation est prévue dans la deuxième phrase du paragraphe 3 de l'article 25.

12. Les orientations données dans le présent chapitre portent

essentiellement sur les cas de la première catégorie, soit les demandes présentées aux autorités fiscales par des personnes qui considèrent que leur imposition n'est pas conforme aux dispositions de la convention.

13. Les autorités fiscales d'un État contractant chargés d'appliquer la procédure amiable sont appelés « l'autorité compétente » de cet État dans les conventions fiscales. Le terme « autorité compétente » est défini à l'alinéa e) du paragraphe 1 de l'article 3 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies<sup>11</sup>. Bien que les pays soient libres de choisir qui sera désigné à cette fin, il est important que les personnes ou autorités ainsi désignées disposent d'une autorité suffisante pour négocier avec leurs homologues dans l'autre État contractant et pour prendre des décisions contraignantes dans les cas qui leur sont soumis. L'autorité compétente est donc généralement définie comme le ministre ou directeur pertinent de l'administration fiscale et ses représentants autorisés ; cela signifie que des hauts fonctionnaires de l'administration fiscale ou du ministère pertinent (et non le ministre ou le directeur de l'administration fiscale personnellement) joueront le rôle qui est attribué à l'autorité compétente par la convention.

14. L'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies comporte deux versions. La seule différence entre les deux versions (la variante A et la variante B) est que la variante B compte un paragraphe de plus, soit le paragraphe 5, qui prévoit l'arbitrage obligatoire des questions que les autorités compétentes sont incapables de résoudre dans un délai de trois ans. Le processus d'arbitrage prévu par ce paragraphe est abordé au chapitre 5.

15. Dans les paragraphes qui suivent, nous décrivons brièvement les paragraphes 1 à 4 des deux variantes de l'article 25. Une analyse détaillée des exigences et des obligations prévues dans chaque paragraphe et des orientations sur l'application pratique de ces paragraphes sont fournies dans d'autres parties du présent chapitre.

16. Le paragraphe 1 prévoit que les contribuables peuvent demander à l'autorité compétente de se pencher sur une violation possible des dispositions d'une convention fiscale. Voici les conditions prévues au paragraphe 1 :

- le contribuable estime que le traitement fiscal de son cas dans

---

11 Alinéa 1 f) de l'article 3 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

- l'un des États contractants ou les deux États contractants n'est pas ou ne sera pas conforme aux dispositions de la convention ;
- le cas doit être soumis à l'autorité compétente de l'État de résidence du contribuable ou, dans les cas portant sur une allégation d'imposition discriminatoire fondée sur la nationalité qui pourrait être visée par le paragraphe 1 de l'article 24, à l'autorité compétente de l'État de la nationalité du contribuable ;
  - le cas doit être présenté dans les trois ans suivant la date à laquelle la personne est notifiée de la mesure qui aurait entraîné une imposition non conforme aux dispositions de la convention (par exemple, un avis d'imposition).

17. La seule différence qui existe entre le paragraphe 1 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et le paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE a trait à la deuxième condition. Le paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE a été modifié en 2017 pour permettre à une personne de soumettre un cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États contractants. Cette différence est abordée ci-dessous<sup>12</sup>.

18. Le paragraphe 2, qui est identique dans les Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, établit les obligations de l'autorité compétente à qui un cas est présenté en vertu du paragraphe 1.

19. Le paragraphe 3, qui est lui aussi identique dans les Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, traite des deuxième et troisième types de situations mentionnées au paragraphe 11 ci-dessus dans lesquelles on peut recourir à une procédure amiable. La première phrase du paragraphe mentionne que les autorités compétentes doivent s'efforcer de résoudre par voie d'accord amiable les problèmes liés à l'interprétation ou à l'application de la convention. La deuxième phrase du paragraphe prévoit que les autorités compétentes peuvent se concerter en vue d'éliminer les doubles impositions dans les cas non prévus par la convention, par exemple dans les cas mentionnés dans la dernière partie du paragraphe 11.

20. La première phrase du paragraphe 4, qui est identique dans les Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, précise que les autorités compétentes peuvent communiquer directement

---

<sup>12</sup> Paragraphes 47 et 111.

entre elles aux fins de la procédure amiable. La deuxième phrase du paragraphe, qui n'a pas d'équivalent dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, prévoit que les autorités compétentes peuvent, par voie de consultations, instaurer des procédures bilatérales pour mettre en œuvre la procédure amiable<sup>13</sup>.

21. La norme *a minima* prévue par l'Action 14 du Plan d'action BEPS oblige les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS à inclure dans leurs conventions fiscales les paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. La norme permet toutefois à ces pays de recourir à d'autres mécanismes au lieu de suivre à la lettre le libellé de la première phrase du paragraphe 1 et de la deuxième phrase du paragraphe 2<sup>14</sup>. Comme cela est mentionné ci-dessous, cela permet à ces pays d'adopter la formulation différente du paragraphe 1 qu'on trouve dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

### **4.3 Questions typiques relatives aux conventions soumises à la procédure amiable**

#### **4.3.1 Liste des questions typiques soumises à la procédure amiable**

22. Comme il a été mentionné précédemment, la vaste majorité des cas soumis à la procédure amiable découlent de demandes faites par des contribuables en vertu du paragraphe 1 de l'article 25. Les questions qui donnent lieu à ces demandes découlent généralement de désaccords au sujet des faits propres à un cas ou de l'interprétation des dispositions applicables de la convention. Elles portent parfois aussi sur l'interprétation de contrats ou de dispositions de la législation nationale, telles que celles du droit du travail ou de la législation en matière de droits d'auteur.

23. Les commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale

---

13 Bien que le paragraphe 4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ne prévoie pas expressément que l'autorité compétente puisse élaborer de telles procédures, il n'y a pas de différence notable entre les deux versions parce que l'autorisation de prendre ces dispositions administratives est par ailleurs donnée au paragraphe 3 de l'article 25.

14 Élément 1.1 de la norme *a minima* (voir l'Annexe).



des Nations Unies<sup>15</sup> font mention de quelques questions courantes qui sont soumises à la procédure amiable. Voici des exemples de ces questions :

- *Questions liées aux prix de transfert et à l'attribution de bénéfices à un établissement stable.* Les statistiques sur les cas de procédure amiable compilées par les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS<sup>16</sup> présentent notamment la répartition des cas de procédure amiable selon qu'ils ont trait à des questions d'attribution de bénéfices<sup>17</sup> ou à d'autres questions. Selon les statistiques présentées pour 2019, ces cas, qui sont analysés ci-dessous aux sections 4.3.2 et 4.3.3, représentaient 54 pour cent des cas de procédure amiable recensés et déclarés à la fin de cette année.
- *Question de savoir si un établissement stable existe dans un État contractant.* Lorsque, par exemple, une entreprise de l'État A fait des affaires dans l'État B et que l'État B considère que les activités commerciales exercées sur son territoire correspondent à la définition d'un établissement stable dans la convention pertinente, l'État B peut imposer les bénéfices de l'entreprise qu'elle estime attribuables à cet établissement stable ainsi que tous les autres bénéfices mentionnés dans les dispositions de la convention qui sont similaires à ceux mentionnés aux alinéas b) et c) du paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. L'État A peut cependant être d'avis qu'il n'existe pas d'établissement stable et que la convention lui confère le droit exclusif d'imposer les bénéfices de l'entreprise. Par conséquent, les bénéfices imposés par l'État B seraient aussi imposés par l'État A, qui pourrait refuser d'accorder un allègement de la double imposition.

---

15 Paragraphe 9, qui cite les paragraphes 9 et 10 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

16 Voir le chapitre 1, paragraphe 11.

17 Cela s'entend des questions liées à l'attribution de bénéfices à un établissement stable ou à la répartition des bénéfices entre entreprises associées et qui découlent de dispositions conventionnelles correspondant aux articles 7 et 9 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE.

- *Personne (particulier ou personne morale) à double résidence aux fins de la convention.* À titre d'exemple, une personne qui est un résident à la fois de l'État A et de l'État B selon les lois nationales respectives de ces États et qui dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États est considérée comme résidente seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux), conformément aux dispositions de la convention entre l'État A et l'État B qui correspondent à celles de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Selon ce critère, la personne considère qu'elle est résidente de l'État A aux fins de la convention. Or l'État B applique le critère de manière différente et impose les revenus mondiaux de la personne en se fondant sur le fait que la personne est résidente de l'État B aux fins de la convention.
- *Application alléguée de retenues d'impôt à la source en violation des dispositions de la convention.* Un exemple de cette question serait le cas où une entreprise résidente de l'État A verse un dividende à une entreprise résidente de l'État B et où l'entreprise effectue une retenue d'impôt sur le dividende au taux de 25 pour cent prévu par le droit interne de l'État A. Après que l'entreprise de l'État B a demandé un remboursement de l'impôt retenu en excédent du taux applicable prévu au paragraphe 2 de l'article 10 de la convention conclue entre les États A et B, les autorités fiscales de l'État A rejettent la demande de remboursement parce qu'elles estiment que l'entreprise de l'État B n'est pas le bénéficiaire effectif du dividende. L'entreprise n'est pas d'accord avec ce point de vue.
- *Questions liées à la caractérisation des revenus.* Cette question se présenterait lorsque, par exemple, une entreprise résidente d'un État contractant estime qu'un paiement qu'elle a reçu d'un résident de l'autre État contractant pour un logiciel représente des bénéfices d'entreprise (qu'en vertu de l'article 7 de la convention pertinente l'autre État ne peut imposer si l'entreprise n'a pas d'établissement stable sur son territoire), mais l'autre État exige que l'impôt soit retenu à la source sur le montant payé parce qu'il considère que le paiement représente des redevances visées par l'article 12 de la convention.

- *Dispositions anti-abus prévues dans le droit interne dont l'application alléguée constituerait une violation des dispositions de la convention.* Par exemple, en vertu d'une règle sur le dépouillement de dividendes (dividends stripping) prévue par le droit interne de l'État A, cet État impose en tant que dividende le gain réalisé par un résident de l'État B à l'aliénation d'actions qui autrement aurait été visée par une disposition de la convention conclue entre les deux États qui est similaire au paragraphe 6 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Le contribuable est en désaccord avec le point de vue de l'État A selon lequel l'application de la règle sur le dépouillement de dividendes est justifiée, nonobstant la définition du terme « dividendes » dans la convention, parce que l'aliénation des actions fait partie d'un arrangement qui constitue un abus de la disposition pertinente de la convention.
- *Imposition alléguée par un État contractant qui est en violation des règles de la convention en matière de non-discrimination.* Un exemple de cela serait le cas où une entreprise résidente d'un État contractant considère que le fait de refuser, en vertu du droit interne de cet État, la déduction de certains paiements effectués à des résidents de l'autre État contractant constitue une violation d'une règle de la convention sur la non-discrimination qui est similaire à celle prévue au paragraphe 4 de l'article 24 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.
- *Questions liées aux contribuables transfrontaliers.* Cela inclurait par exemple le cas où un État contractant impose le revenu tiré de services d'emploi rendus sur son territoire par un résident de l'autre État contractant parce qu'il considère que l'employé a passé plus de 183 jours sur son territoire au cours d'une période de douze mois ; le contribuable est en désaccord et considère que l'exception prévue au paragraphe 2 de l'article 15 s'applique à son revenu.

24. La liste ci-dessus n'est pas une liste exhaustive des questions relatives aux conventions qui sont soulevées dans des cas soumis à la procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25. En vertu de ce paragraphe, une personne peut soulever toute question qui a pu faire en sorte qu'elle n'a pas été imposée conformément aux dispositions d'une convention fiscale ou qui pourrait faire en sorte qu'elle ne sera

pas imposée conformément aux dispositions d'une convention fiscale.

25. Dans bien des cas, l'imposition qui n'est pas conforme aux dispositions d'une convention fiscale entraînera une double imposition. À titre d'exemple, lorsque les retenues à la source dans l'État de la source sont supérieures à ce qui est autorisé par la convention, celle-ci n'oblige pas l'État de la résidence à fournir un crédit d'impôt pour l'impôt excédentaire et cela peut donner lieu à une double imposition du revenu en question. Cependant, une double imposition effective n'est pas une condition nécessaire à l'ouverture d'une procédure amiable : il suffit que la personne qui fait une demande en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 estime qu'il y a eu ou qu'il y aura une imposition non conforme aux dispositions de la convention.

#### **4.3.2 Questions liées aux prix de transfert**

26. Étant donné qu'une part importante des cas soumis à la procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 portent sur des questions liées à la répartition de bénéfices entre entreprises associées ou à l'attribution de bénéfices à un établissement stable et qu'il faut en moyenne beaucoup plus de temps pour traiter ces cas<sup>18</sup>, il est important de comprendre le contexte de la convention dans lequel ces cas surviennent généralement.

27. Les questions liées à la répartition des bénéfices entre entreprises associées impliquent l'application de règles conventionnelles correspondant à celles de l'article 9 (Entreprises associées) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. Ces règles traitent de l'ajustement des prix de transfert selon le principe de pleine concurrence<sup>19</sup>. Le paragraphe 1 de l'article 9 dispose qu'un

---

18 Les statistiques sur les cas de procédure amiable compilées par l'OCDE pour 2019 (chapitre 1, note de bas de page 7) montrent que les cas de procédure amiable portant sur des questions liées aux prix de transfert étaient réglés en 30,5 mois en moyenne, alors que les autres cas étaient réglés en 22 mois en moyenne.

19 Des instructions détaillées sur l'application pratique du principe de pleine concurrence dans le contexte de l'article 9 figurent dans le *Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement* (2017) (uniquement en anglais), disponible à l'adresse suivante : <http://www.un.org/esa/ffd/publications/>

État contractant peut ajuster les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant qui est associée à une entreprise d'un autre État contractant afin de refléter les bénéfices qui auraient été réalisés si les entreprises opéraient dans des conditions de pleine concurrence. Pour éviter que les mêmes bénéfices soient imposés par les deux États contractants, le paragraphe 2 impose à l'autre État contractant d'apporter un ajustement corrélatif aux bénéfices de l'autre entreprise associée, mais seulement dans la mesure où l'ajustement effectué par le premier État est conforme au paragraphe 1 de l'article 9 et donc en conformité avec le principe de pleine concurrence<sup>20</sup>.

28. L'exemple suivant illustre l'application des paragraphes 1 et 2 de l'article 9. La société A, résidente de l'État A, est une filiale détenue à 100 pour cent de la société B, résidente de l'État B. Les sociétés sont donc des entreprises associées aux fins de l'article 9 de la convention entre l'État A et l'État B. À la suite d'un contrôle fiscal de la société A, l'administration fiscale de l'État A estime que la société a payé un montant excessif pour des services de gestion qui lui ont été rendus par la société B. En se fondant sur son analyse de ce qu'aurait payé une entreprise indépendante pour des services similaires, l'État A a réduit le montant de la déduction réclamée par la société A pour le paiement de ces services, ce qui a pour effet d'augmenter le bénéfice imposable de la société A et donc l'impôt payable par cette dernière. C'est ce qu'on appelle l'ajustement « initial » ou « principal ».

29. Les bénéfices sur lesquels la société B a été imposée par l'État

---

united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-for-developing-countries-2017.html, consulté le 12 mars 2021, ainsi que dans les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris, disponible à l'adresse suivante : <https://doi.org/10.1787/20769723>, consulté le 12 mars 2021.

20 Le paragraphe 3 de l'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui n'a pas d'équivalent dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, précise que l'obligation d'apporter un ajustement corrélatif en vertu du paragraphe 2 n'existe pas si, à la suite d'une procédure judiciaire, une décision finale a établi qu'une des entreprises en cause est passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance, du fait d'actions qui ont entraîné l'ajustement initial des prix de transfert en vertu du paragraphe 1 de l'article.

B comprennent cependant le montant que cette société a facturé à la société A pour les services de gestion. Ainsi les bénéfices supplémentaires imputés à la société A du fait de l'ajustement initial effectué par l'État A ont déjà été imposés dans l'État B. Afin d'éliminer la double imposition de ces bénéfices<sup>21</sup>, l'État B doit, en vertu du paragraphe 2, réduire le montant de l'impôt qu'il a imputé sur ces bénéfices (l' « ajustement corrélatif »). L'obligation ainsi faite à l'État B dépend toutefois de la question de savoir si l'ajustement initial effectué par l'État A est conforme au principe de pleine concurrence.

30. Étant donné l'attention accrue que les autorités fiscales accordent aux prix de transfert et l'élément d'incertitude qui règne dans l'application du principe de pleine concurrence<sup>22</sup>, les ajustements des prix de transfert et l'obligation de procéder à des ajustements corrélatifs en vertu du paragraphe 2 de l'article 9 sont une source potentielle importante de différends entre les contribuables et les autorités fiscales et entre les autorités fiscales elles-mêmes. Comme cela est indiqué dans la dernière phrase du paragraphe 2, qui dispose que « si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent » aux fins de déterminer un ajustement corrélatif, la procédure amiable joue un rôle essentiel pour faire en sorte que de tels différends soient réglés de manière à ce que les mêmes bénéfices ne soient pas assujettis à l'impôt dans les deux États contractants. La norme *a minima* prévue par l'Action 14 du Plan d'action BEPS, en vertu de laquelle les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS « doivent ouvrir l'accès à la procédure amiable aux cas portant sur les prix de transfert et mettre en œuvre les accords amiables qui en résultent (par exemple en procédant

---

21 Étant donné que cette forme de double imposition consiste pour deux États à imposer des contribuables différents sur le même revenu, elle est souvent appelée « double imposition économique », par opposition à la « double imposition juridique », dans laquelle deux États imposent le même contribuable sur le même revenu.

22 « Les prix de transfert étant souvent considérés comme “ un art et non une science ”, l'incertitude qui en résulte crée un risque de différend, même si l'entreprise multinationale cherche à se conformer aux règles nationales en la matière. » (*Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement*, note de bas de page 19, par. A.4.14).

aux ajustements appropriés de l'impôt déterminé)»<sup>23</sup>, reconnaît l'importance de permettre le traitement de ces différends dans le cadre de la procédure amiable :

(...) le fait de ne pas ouvrir l'accès à la procédure amiable suite à des ajustements de prix de transfert effectués par un autre pays signataire d'une convention, dans le cas où une double imposition économique est susceptible de résulter de tels ajustements, ira probablement à l'encontre d'un objectif essentiel des conventions fiscales. Les pays devraient donc ouvrir l'accès à la procédure amiable aux cas portant sur les prix de transfert. Lorsque, en particulier, des dispositions conventionnelles telles que le paragraphe 2 de l'article 9 ou, en l'absence de ce paragraphe, des dispositions du droit interne permettent aux États contractants de procéder à un ajustement corrélatif et que les autorités compétentes des États contractants doivent se concerter pour déterminer le montant approprié de cet ajustement corrélatif de manière à éliminer la double imposition, les pays devraient ouvrir l'accès à la procédure amiable<sup>24</sup>.

31. Comme cela est mentionné ci-dessus, on peut ouvrir l'accès à la procédure amiable dans les cas portant sur les prix de transfert, même si les conventions n'incluent pas les dispositions du paragraphe 2 de l'article 9 concernant les ajustements corrélatifs. Cela est explicitement reconnu dans les commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, où il est mentionné que « l'insertion de l'article 9, limité au paragraphe 1, qui ne fait le plus souvent que confirmer des règles plus ou moins analogues des législations internes, montre que les États contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la convention »<sup>25</sup>. Afin d'éviter tout doute sur la question, il est recommandé dans le rapport final sur l'Action 14 que les pays insèrent le paragraphe 2 de l'article 9 dans leurs conventions fiscales comme bonne pratique<sup>26</sup>. De même, l'ouverture d'une procédure amiable

23 Élément 1.2 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

24 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, chapitre 1, note de bas de page 10, p. 14.

25 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 11 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

26 Bonne pratique no 1 (voir l'annexe).

lorsqu'un ajustement corrélatif est refusé en vertu du paragraphe 3 de l'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (qui prévoit qu'il n'y a pas d'obligation d'apporter un ajustement corrélatif dans certains cas)<sup>27</sup> doit être permis, parce qu'un contribuable peut raisonnablement considérer que les conditions d'application des dispositions de ce paragraphe n'ont pas été remplies. Une autre question qui peut être examinée dans le cadre de la procédure amiable est celle des « ajustements secondaires » ; elle est liée aux conséquences d'un ajustement principal des prix de transfert et est abordée dans les commentaires sur l'article 9 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE<sup>28</sup>.

32. Beaucoup de pays offrent aux contribuables la possibilité de minimiser les risques de différends liés aux prix de transfert par la conclusion d'accords préalables en matière de prix de transfert (APP). L'établissement d'APP, les avantages que les APP présentent et les questions qu'ils peuvent soulever sont abordés à la section 2.3.3 du chapitre 2 ; comme il est expliqué dans cette section, les APP bilatéraux et multilatéraux sont généralement conclus dans le cadre d'une procédure amiable<sup>29</sup>.

33. Dans certains cas, les administrations fiscales de pays en développement n'ont que peu ou pas d'expérience dans le domaine des prix de transfert. Les autorités compétentes de ces pays peuvent néanmoins être parties à une procédure amiable portant sur les prix de transfert. Dans ces cas, elles devront peut-être demander de l'assistance et devraient se fier aux orientations comme celles qui sont données dans le Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement<sup>30</sup>.

---

27 Voir la note de bas de page 20.

28 Paragraphe 7 des commentaires sur l'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite les paragraphes 8 et 9 des commentaires sur l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

29 L'Annexe II au chapitre IV des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017* (note de bas de page 19) donne des orientations sur la conclusion d'APP dans le cadre de la procédure amiable.

30 Note de bas de page 19.



### 4.3.3 Questions liées à l'attribution de bénéfices à un établissement stable

34. Les questions liées à l'attribution de bénéfices à un établissement stable impliquent l'application de règles conventionnelles correspondant à celles de l'article 7 (Bénéfices des entreprises) des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE et en particulier des dispositions du paragraphe 2 de cet article<sup>31</sup>. Le paragraphe 2 contient la règle de base pour déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable et prévoit qu'ils sont ceux que cet établissement stable « aurait réalisés si, au lieu de traiter avec le reste de l'entreprise, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire »<sup>32</sup>. Cela signifie que les bénéfices attribuables à un établissement stable doivent être déterminés selon le principe de l'entité distincte et le principe de pleine concurrence.

35. L'application du principe de pleine concurrence à la

---

31 Le paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, contrairement à la disposition correspondante du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, précise trois catégories de bénéfices qui peuvent être imposés dans l'État où est situé un établissement stable. Ce sont les bénéfices imputables : a) audit établissement stable ; ou b) aux ventes, dans cet autre État, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue ; ou c) à d'autres activités industrielles ou commerciales exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue. La plupart des cas de procédure amiable relatifs à l'article 7 portent sur des bénéfices de la première catégorie, c'est-à-dire sur la détermination des bénéfices imputables à l'établissement stable.

32 Paragraphe 14 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 14 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2008. Bien que la nouvelle version de l'article 7 qui a été incluse dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2010 diffère considérablement de l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, le paragraphe 2 de cette nouvelle version retient aussi le principe de l'entité distincte et le principe de pleine concurrence comme conditions pour la détermination des bénéfices imputables à l'établissement stable (même s'il donne une interprétation quelque peu différente de ces principes).

détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable soulève des questions très semblables à celles que soulève l'application de ce principe dans le contexte de l'article 9, qui traite des entreprises associées. L'application du principe de l'entité distincte, cependant, soulève un certain nombre de problèmes supplémentaires<sup>33</sup>, car elle exige que certains transferts de capital, de biens et de services entre un établissement stable et son siège social et entre un établissement stable et d'autres établissements stables de la même entreprise soient traités comme s'ils étaient des transactions entre des entreprises distinctes aux fins de la détermination des bénéfices de l'établissement stable.

36. Une autre différence qui existe entre les questions soumises à la procédure amiable qui peuvent découler de l'article 7 et de l'article 9 est que la règle de base énoncée au paragraphe 2 de l'article 7 concernant l'attribution des bénéfices à un établissement stable s'applique aux deux États contractants. Cette règle doit donc être prise en considération non seulement pour déterminer ce qui peut être imposé par l'État contractant où l'établissement stable est situé, mais aussi pour déterminer la part des bénéfices de l'entreprise à l'égard de laquelle l'autre État contractant, qui est l'État de résidence, doit éliminer la double imposition conformément aux règles édictées aux articles 23 A et 23 B (Méthodes pour éliminer les doubles impositions). Si les risques de double imposition devraient en théorie être évités dans bien des cas puisque les deux pays sont obligés d'appliquer les mêmes principes aux fins de la détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable, les risques de différends ne sont pas pour autant écartés, car l'application pratique des principes de l'entité distincte et de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2 de l'article 7 soulève un certain nombre de problèmes. La procédure amiable joue donc un rôle important pour faire en sorte que les bénéfices attribuables à un établissement stable soient déterminés de manière uniforme par les deux États contractants.

---

33 Certains de ces problèmes sont abordés au paragraphe 15 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite les paragraphes 12 à 15.4 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2005, ainsi que dans les commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

## 4.4 Fonctionnement de la procédure amiable

### 4.4.1 *Vue d'ensemble de la procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25*

37. Une procédure amiable typique ouverte conformément au paragraphe 1 de l'article 25 comporte différentes actions qui peuvent être regroupées sous les cinq étapes suivantes :

1. la demande de procédure amiable ;
2. la phase unilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable ;
3. la phase bilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable ;
4. la clôture du cas soumis à la procédure amiable ;
5. la mise en œuvre de l'accord conclu par voie amiable.

38. Le diagramme suivant résume chacune de ces cinq étapes d'une procédure amiable typique. Il est suivi d'un ordiogramme qui indique les principales actions que comporte chacune de ces étapes. Le diagramme et l'ordiogramme font mention des actions qui sont généralement menées durant la procédure amiable, qu'elles soient ou non expressément requises par les dispositions de la convention applicable. Des renseignements supplémentaires sur chacune des étapes sont fournis aux sections 4.4.2 à 4.4.6. Un tableau plus détaillé résumant les différentes actions que comporte une procédure amiable typique et indiquant un échéancier proposé est présenté à la section 4.4.7. À la section 4.4.8, on explique les principales différences entre une procédure amiable ouverte en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 et une procédure amiable ouverte en vertu des première et deuxième phrases du paragraphe 3 de l'article 25. La section 4.4.9 porte sur la communication entre les autorités compétentes dans le contexte d'une procédure amiable.

## LES CINQ ÉTAPES D'UNE PROCÉDURE AMIABLE (PA) TYPIQUE EN VERTU DU PAR. 1 DE L'ART. 25

### 1. La demande de PA (section 4.4.2 ci-dessous)

La procédure amiable commence par la présentation d'une demande à une autorité compétente en vertu du paragraphe 1 de l'article 25. L'autorité compétente qui reçoit la demande doit notifier d'abord le demandeur, puis l'autorité compétente de l'autre État contractant qu'elle a reçu la demande. Elle doit ensuite déterminer si la demande respecte les conditions fixées pour la présentation en bonne et due forme d'une demande et, le cas échéant, si la demande est admissible. (Pour déterminer l'admissibilité d'une demande, il faut simplement établir si la demande a été présentée conformément aux conditions fixées; cela ne préjuge aucunement de la décision qui sera prise sur le bien-fondé de la demande.)

### 2. Phase unilatérale de l'examen du cas soumis à la PA (section 4.4.3 ci-dessous)

Une fois que la demande a été jugée admissible, l'autorité compétente qui l'a reçue doit procéder à l'examen de son bien-fondé. À ce stade, l'autorité compétente doit effectuer une évaluation préliminaire en vue de déterminer si l'objection du contribuable est fondée. Si elle conclut que l'objection paraît fondée, elle doit demander à l'administration fiscale d'effectuer l'ajustement d'impôt nécessaire pour que le différend soit résolu sans qu'il soit nécessaire de consulter l'autorité compétente de l'autre État. Sinon, elle doit enclencher l'étape suivante de la procédure amiable.

### 3. Phase bilatérale de l'examen du cas soumis à la PA (section 4.4.4 ci-dessous)

Si l'autorité compétente qui a reçu la demande considère que cette dernière paraît fondée, mais qu'elle ne peut la satisfaire de façon unilatérale, elle doit communiquer avec l'autorité compétente de l'autre État contractant et les deux États ont l'obligation de déployer tous les efforts possibles pour résoudre le différend en communiquant par écrit et, si nécessaire, au moyen de discussions de vive voix.

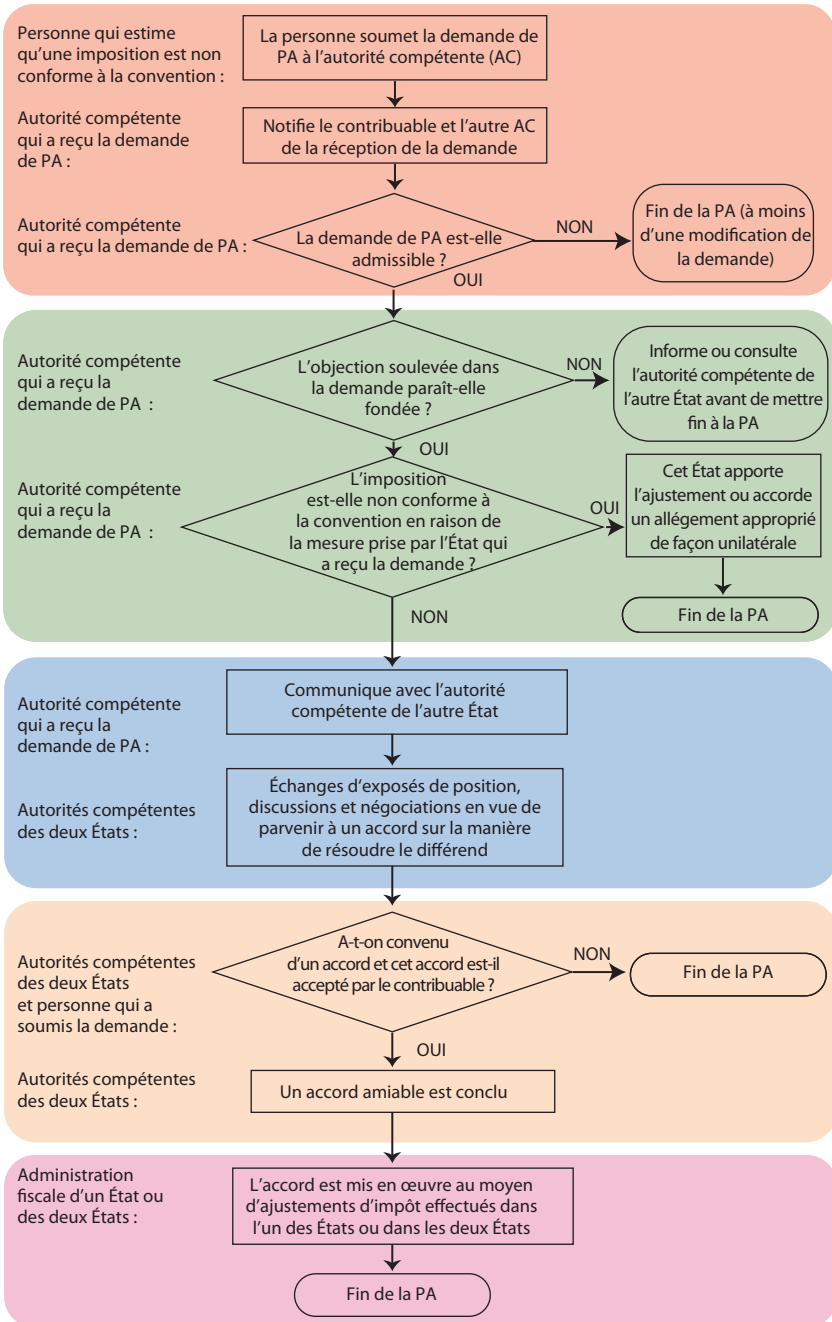
### 4. Clôture du cas soumis à la PA (section 4.4.5 ci-dessous)

Si les autorités compétentes parviennent à s'entendre, le contenu de l'accord possible est communiqué au contribuable. Si le contribuable accepte cet accord, l'accord amiable est conclu par les autorités compétentes.

Dans les rares cas où, malgré tous leurs efforts, les autorités compétentes ne sont pas en mesure de résoudre le différend, elles doivent notifier le contribuable que le cas a été clos sans accord.

### 5. Mise en œuvre de l'accord amiable (section 4.4.6 ci-dessous)

Lorsque les autorités compétentes concluent un accord amiable, cet accord doit être mis en œuvre par l'administration fiscale de l'État qui a accepté d'éliminer l'imposition non conforme à la convention (ou par les deux administrations fiscales si l'accord prévoit des ajustements d'impôt dans les deux États).



#### 4.4.2 La demande de procédure amiable

39. Les conditions à remplir pour qu'une demande de procédure amiable soit présentée en bonne et due forme en vertu du paragraphe 1 de l'article 25, qui sont exposées au paragraphe 16 ci-dessus, ont trait à la personne qui présente la demande, à l'autorité compétente à laquelle la demande doit être présentée ainsi qu'au moment où la demande doit être faite. Chacune de ces conditions ainsi que le contenu d'une demande de procédure amiable sont expliqués ci-dessous.

40. Comme il sera expliqué dans les paragraphes qui suivent, les pays appliquent parfois ces conditions de manières différentes et ils peuvent avoir des points de vue différents sur les renseignements qu'une demande de procédure amiable doit contenir. Étant donné ces différences et le fait que la plupart des contribuables ne connaissent pas la procédure amiable, l'administration fiscale de chaque pays qui a conclu une convention fiscale devrait donner aux contribuables des orientations générales sur le recours à la procédure amiable. L'importance de le faire est reconnue au paragraphe 42 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies ainsi que dans la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS, qui oblige les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS à « publier des règles, lignes directrices et procédures sur l'accès à la procédure amiable et son utilisation et [à] prendre les mesures appropriées pour mettre ces informations à la disposition des contribuables »<sup>34</sup>. Le site Web qui présente le profil de ces pays sur la procédure amiable<sup>35</sup> donne facilement accès à l'information sur la procédure amiable qui a déjà été publiée par certains de ces pays et les pays en développement pourraient vouloir se reporter à ces exemples pour élaborer leurs propres orientations sur la procédure amiable.

##### 4.4.2.1 Qui peut faire une demande de procédure amiable ?

41. Toute personne, au sens de l'alinéa a) du paragraphe 1 de l'article 3 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, peut soumettre une demande de procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 si elle estime qu'une mesure prise par

---

34 Élément 2.1 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

35 Voir le paragraphe 203 ci-dessous.

l'un ou l'autre des États contractants a entraîné ou entraînera pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la convention. Il n'y a aucun montant minimum d'impôt contesté requis pour faire une demande de procédure amiable.

42. La personne qui soumet une demande de procédure amiable peut être une personne physique (c.-à-d. un particulier) ou une personne morale, telle qu'une société. Dans la plupart des cas, la personne doit aussi être un résident de l'un des États contractants, car aux termes de l'article 1 (Personnes visées), l'application de la plupart des dispositions de la convention est restreinte aux résidents d'un État contractant. Cependant, le paragraphe 1 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies dispose qu'une personne qui possède la nationalité d'un des États contractants, sans forcément être un résident de l'un ou l'autre des États contractants, peut aussi soumettre une demande de procédure amiable en vertu des dispositions du paragraphe 1 de l'article 24, qui empêchent l'imposition discriminatoire fondée sur la nationalité et qui, selon le libellé des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, s'appliquent même aux personnes qui ne sont pas des résidents des États contractants.

43. La condition selon laquelle la personne doit estimer qu'elle n'a pas été ou ne sera pas imposée selon les dispositions de la convention doit être résolue du point de vue du contribuable<sup>36</sup>. Il est clair que, pour soumettre une demande de procédure amiable, une personne n'a pas besoin de fournir la preuve définitive qu'une imposition non conforme aux dispositions de la convention a eu ou aura lieu. Pour soumettre une demande en bonne et due forme, il faut simplement que le contribuable ait des motifs raisonnables de croire que tel est le cas, en s'appuyant sur des faits prouvables<sup>37</sup>. L'autorité compétente qui reçoit la demande déterminera si la prétention du contribuable paraît fondée ou non, une fois que la demande a été jugée admissible (voir la section 4.4.3 ci-dessous).

44. Bien que les demandes de procédure amiable portent souvent sur des cas de doubles impositions, une demande de procédure amiable

---

36 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 14 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

37 Ibid.

peut être faite même en l'absence de double imposition, pourvu qu'elle porte sur une imposition qui contreviendrait à une ou à plusieurs dispositions conventionnelles. À titre d'exemple, les cas relatifs à l'application des dispositions en matière de non-discrimination de l'article 24 portent souvent sur des situations où il n'y a pas de double imposition.

45. Les demandes de procédure amiable relatives à une imposition future qui pourrait ne pas être conforme aux dispositions conventionnelles sont moins fréquentes dans la pratique que les demandes relatives à une imposition qui a déjà eu lieu. Il n'est pas nécessaire qu'un avis d'imposition ait déjà été établi à l'égard de l'imposition prévue ou que l'impôt ait déjà été payé pour qu'une demande de procédure amiable puisse être soumise. Cependant, une demande de procédure amiable relative à une imposition future doit être soumise uniquement lorsqu'une imposition non conforme aux dispositions conventionnelles apparaît comme un risque qui n'est pas simplement possible, mais probable. Quelques exemples de ce type de situations sont présentés dans les commentaires<sup>38</sup>. Un des exemples présentés est le cas où les règles internes d'un État relatives aux prix de transfert obligent le contribuable à déclarer un bénéfice imposable plus élevé sur les transactions conclues avec des entreprises associées que ce qui serait le cas si l'on appliquait les prix de pleine concurrence utilisés effectivement dans des transactions similaires et qu'il est donc douteux qu'un État contractant accorde un ajustement corrélatif après que l'impôt aura été établi par le premier État.

#### 4.4.2.2 *À quelle autorité compétente la demande de procédure amiable doit-elle être adressée ?*

46. Le paragraphe 1 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies stipule que la demande de procédure amiable doit être présentée à l'autorité compétente de l'État de résidence de la personne qui fait la demande. Si la demande de procédure amiable est faite conformément au paragraphe 1 de l'article 24, qui vise à prévenir la discrimination fondée sur la nationalité, la demande doit être présentée à l'autorité compétente de l'État dont la personne possède la nationalité.

---

<sup>38</sup> Ibid.



47. Le paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE a été modifié en 2017 pour permettre à une personne de soumettre un cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États. Comme cela est expliqué dans les commentaires, cette modification a été apportée afin de « s'assurer que la décision sur la question de savoir si un cas doit passer à la deuxième phase de la procédure amiable (c'est-à-dire faire l'objet de discussions entre les autorités compétentes des deux États contractants) puisse être examinée par les deux autorités compétentes »<sup>39</sup>.

48. Bien que la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS oblige les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS à insérer le paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE dans leurs conventions fiscales<sup>40</sup>, elle permet l'utilisation de la version qui se trouve dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, à la condition que le pays mette 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 »<sup>41</sup>. Les pays qui doivent se conformer à la norme *a minima* parce qu'ils sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS doivent mettre en place un tel processus de notification ou de consultation s'ils ne sont pas prêts à permettre à leurs résidents de présenter un cas de procédure amiable (autre qu'un cas en vertu du paragraphe 1 de l'article 24) à l'autorité compétente de l'autre État.

49. Un contribuable qui présente une demande de procédure amiable à l'autorité compétente d'un État contractant peut en transmettre une copie à l'autorité compétente de l'autre État contractant<sup>42</sup> (en fait, certaines autorités compétentes donnent pour instruction au

---

39 Paragraphe 17 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

40 Éléments 1.1 et 3.1 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

41 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, chapitre 1, note de bas de page 10, p. 22.

42 Selon le libellé du paragraphe 1 dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, la demande peut être présentée simultanément aux deux autorités compétentes : voir le paragraphe 17 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

contribuable de transmettre la demande à l'autre autorité directement). Dans ces cas, on doit mentionner dans la demande que le cas a été soumis aux deux autorités compétentes, afin de faciliter la coordination entre les deux autorités compétentes<sup>43</sup>. Un contribuable peut aussi compter sur le fait que l'autorité compétente qui a reçu la demande transmettra celle-ci à l'autre autorité compétente (voir la section 4.4.2.11 ci-dessous).

#### 4.4.2.3 À quel moment une demande de procédure amiable doit-elle être présentée ?

50. Selon le paragraphe 1 de l'article 25, la demande de procédure amiable doit être présentée dans les trois ans qui suivent la première notification au contribuable de la mesure qui a entraîné une imposition non conforme aux dispositions de la convention. Ce délai a été fixé pour empêcher que les administrations fiscales soient obligées de traiter des objections présentées plusieurs années après que l'événement imposable pertinent a eu lieu alors que l'information nécessaire n'est peut-être plus disponible.

51. Bien que certaines conventions fiscales bilatérales prévoient qu'une demande de procédure amiable doit être présentée dans un délai plus court (généralement deux ans), il est mentionné dans les commentaires que le délai de trois ans doit être considéré comme un minimum et que les États peuvent convenir d'un délai plus long ou peuvent même ne pas faire mention d'un délai, à la condition qu'ils conviennent que leurs propres délais sont plus favorables au contribuable ou que leur législation interne prévoit un délai plus long ou n'impose pas de délai pour la présentation de ces demandes<sup>44</sup>. Cependant, les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS se sont engagés à permettre la présentation des demandes de procédure amiable dans un délai de trois ans<sup>45</sup> et ils ne pourraient donc pas

43 Voir le point v) du contenu suggéré d'une demande de procédure amiable au paragraphe 58 ci-dessous.

44 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 20 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

45 Élément 1.1 de la norme *a minima* (voir l'annexe), telle qu'elle est interprétée dans OCDE (2016), *BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des*

imposer un délai plus court.

52. La « première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention » doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable afin de ne pas restreindre indûment l'accès à la procédure amiable<sup>46</sup>. La « première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention » doit donc être interprétée comme la notification de la mesure individuelle concernant l'imposition d'une personne en particulier, matérialisée par l'établissement d'un avis d'imposition ou d'une demande officielle de paiement d'impôts, par opposition à la prise d'une décision administrative touchant un grand nombre de contribuables, telle qu'un changement de pratique administrative concernant la façon d'appliquer une certaine disposition conventionnelle. Étant donné que l'application pratique de ce principe peut poser des problèmes, son application est illustrée dans un certain nombre de cas présentés dans les commentaires<sup>47</sup>, dont les suivants :

- *Lorsque l'imposition se fait par retenues à la source* : la date de début du délai de trois ans est généralement la date du paiement du revenu dont l'impôt aurait présumément été retenu à la source en violation de la convention. Si toutefois le contribuable peut démontrer qu'il a pris connaissance de la retenue à la source pour la première fois à une date ultérieure, le début de la période doit être établi en fonction de cette date ultérieure.
- *Les cas d'auto-imposition* : dans ces cas, la charge fiscale fera généralement l'objet d'une notification quelconque (par exemple, la notification d'un impôt à payer ou du rejet ou de l'ajustement

---

*mécanismes de règlement des différends* – Documents pour l'examen par les pairs, disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-14-accroitre-l-efficacite-des-mecanismes-de-reglement-des-differends-documents-pour-l-examen-par-les-pairs.pdf>, consulté le 12 mars 2021, p. 11, par. 14.

46 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 21 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

47 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite les paragraphes 22 à 24 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

d'une demande de remboursement). C'est la date de cette notification, et non la date à laquelle le contribuable produit sa déclaration de revenus, qui serait la date de début de la période de trois ans. Il pourrait toutefois y avoir des cas où il n'y a pas de notification d'un impôt à payer ou de notification similaire. En pareil cas, la date de début de la période serait celle à laquelle le contribuable serait, dans le cours normal des choses, considéré avoir été informé de l'imposition qui serait non conforme à la convention (p. ex. la date à laquelle le contribuable est informé d'un virement de fonds représentant l'impôt payé, par exemple lorsqu'il reçoit son solde bancaire ou son relevé bancaire).

- *Lorsque le contribuable n'estime pas initialement que la mesure entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention* : la date de notification de la mesure est le début de la période de trois ans, peu importe la date où le contribuable a pris connaissance que la mesure pourrait être non conforme aux dispositions de la convention pourvu que « si une personne raisonnablement prudente avait été dans la position du contribuable, cette personne aurait été en mesure de conclure, à ce moment, que l'imposition n'était pas conforme aux dispositions de la convention ». Une nuance est cependant apportée à cette déclaration dans les commentaires pour ce qui est des cas d'auto-imposition<sup>48</sup>.
- *Lorsque l'imposition non conforme aux dispositions de la convention est le résultat d'un cumul de mesures ou de décisions prises dans les deux États contractants* : dans ce cas, le début du délai pour la présentation d'une demande de procédure amiable doit généralement être établi par référence à la date de la notification au contribuable de la dernière des mesures ou décisions pertinentes prises par l'un ou l'autre des États contractants. Dans l'exemple fourni dans les commentaires, l'État de la source effectue une imposition à la source non conforme

---

48 Lorsque, par exemple, un contribuable qui a produit une déclaration de revenus et été imposé en conséquence est informé par la suite du fait qu'une décision judiciaire dans un cas similaire au sien a établi que l'imposition est non conforme aux dispositions de la convention, il est suggéré dans les commentaires que la période de trois ans commence à courir à compter de la date de la décision judiciaire.

aux dispositions de la convention, mais l'État de résidence offre initialement un allègement de la double imposition selon la méthode de l'exemption ou la méthode de l'imputation. Si l'État de résidence notifie le contribuable par la suite que l'allègement est refusé et que le contribuable subit en conséquence une double imposition, le délai devrait être considéré comme commençant à la date de la notification du refus de l'allègement.

53. Bon nombre de pays considèrent que les demandes de procédure amiable devraient être soumises dès qu'il semble probable qu'une question entraînera une imposition non conforme à la convention applicable. Étant donné qu'une demande de procédure amiable peut être soumise en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 avant même que l'imposition ne se matérialise (pourvu que cette imposition soit probable), les contribuables ont le droit de soumettre des demandes de façon précoce<sup>49</sup>. L'examen précoce d'un cas de procédure amiable pourrait favoriser la recherche d'une solution pragmatique avant que l'administration fiscale et le contribuable n'affectent d'importantes ressources au cas.

54. Par contre, certains pays pourraient hésiter à affecter des ressources à un cas de procédure amiable tant que l'imposition présumément non conforme à la convention ne se sera pas matérialisée. Les autorités compétentes de ces pays pourraient aussi avoir de la difficulté à évaluer un cas avant que la fonction de contrôle fiscal n'ait effectué son examen des faits et son analyse. Le fait que l'autorité compétente ne puisse pas évaluer adéquatement un cas de procédure amiable présenté à un stade précoce peut certes entraîner un retard dans le traitement du cas, mais ce n'est pas une raison valable pour rejeter une demande de procédure amiable qui autrement répond aux conditions énoncées au paragraphe 1 de l'article 25.

55. En outre, certains pays autorisent les contribuables à présenter des demandes de procédure amiable dites « de protection ». Ces

---

49 Dans les commentaires, l'on reconnaît qu'une demande peut être présentée même avant qu'une mesure soit prise par l'administration fiscale : voir la dernière phrase du paragraphe 21 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, telle qu'elle est citée dans le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

demandes sont généralement effectuées pour faire en sorte que la demande soit reçue dans le délai prescrit de trois ans. Le contribuable qui fait ce type de demande convient que la demande ne doit pas être examinée tant qu'il n'a pas notifié l'autorité compétente de procéder à son examen ; l'autorité compétente peut alors déterminer si la demande est admissible, mais elle n'est pas tenue d'en examiner le bien-fondé tant qu'elle n'a pas reçu cette notification<sup>50</sup>.

#### 4.4.2.4 *Format et contenu d'une demande de procédure amiable*

56. L'article 25 ne contient pas de règles ou d'autres lignes directrices concernant le format et le contenu d'une demande de procédure amiable. Bien que chaque autorité compétente puisse adopter les règles qui lui semblent appropriées ou nécessaires à cette fin, il est important de maintenir l'équilibre entre le souhait de l'autorité fiscale d'obtenir les informations nécessaires pour traiter le cas et la nécessité de ne pas imposer au contribuable des exigences de conformité déraisonnables, ce qui pourrait décourager le recours à la procédure amiable.

57. Pour faciliter l'accès à la procédure amiable, les instructions qu'un pays devrait publier au sujet de la procédure amiable<sup>51</sup> devraient comprendre des renseignements sur la manière de présenter une demande de procédure amiable, l'autorité à laquelle la demande doit être adressée ainsi que les informations que la demande doit contenir. L'importance de publier ces instructions a été reconnue dans la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS<sup>52</sup>, qui oblige les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS à publier des instructions sur les informations et les documents qui doivent accompagner une

---

50 Les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS se sont engagés à s'efforcer de régler les différends soumis à la procédure amiable dans un délai moyen de 24 mois (élément 1.3 de la norme *a minima* ; voir le paragraphe 179 ci-dessous) ; il est à noter toutefois que ce délai ne court pour les demandes de procédure amiable « de protection » qu'à compter de la réception de la notification de procéder à l'examen du cas : OCDE (2016), *BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends – Documents pour l'examen par les pairs*, note de bas de page 45, p. 48.

51 Voir le paragraphe 40 ci-dessus.

52 Élément 3.2 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

demande de procédure amiable. Il est évident que les instructions spécifiques sur le contenu et le format d'une demande de procédure amiable qui ont été produites dans de nombreux pays devraient être suivies dans ces pays.

58. Les documents préparés aux fins de l'examen par les pairs de la conformité à la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS comprennent les suggestions suivantes quant aux informations et aux documents qui pourraient être inclus dans une demande de procédure amiable<sup>53</sup>. Bien que les exigences des États varient en ce qui concerne le contenu d'une demande de procédure amiable, les informations énumérées ci-dessous sont généralement celles que les pays souhaitent trouver dans une demande de procédure amiable.

#### **Encadré 1 : Contenu suggéré d'une demande de procédure amiable**

- i) **Identité du ou des contribuables concernés par la demande de procédure amiable** – l'identité du ou des contribuables doit être suffisamment distinctive pour permettre à l'autorité compétente d'identifier et de contacter le ou les contribuables concernés. Les informations fournies doivent inclure le nom, l'adresse, le numéro d'identification ou la date de naissance du contribuable, les coordonnées et la relation entre les contribuables concernés par la demande de procédure amiable (le cas échéant).
- ii) **La base de la demande** – la demande de procédure amiable

53 « Instructions sur les informations et documents spécifiques à joindre à une demande de procédure amiable », dans OCDE (2016), *BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends – Documents pour l'examen par les pairs*, note de bas de page 45, page 55. Le point vi) de la liste dans l'encadré 1 ci-dessous, qui porte sur la situation où « la demande de procédure amiable a également été soumise à une autre autorité compétente en vertu d'un autre Instrument qui prévoit un mécanisme de règlement des différends relatifs à une convention » traite de situations où une procédure similaire a pu être ouverte en vertu de la Convention d'arbitrage de l'UE ou de la Directive du Conseil de l'Union européenne sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (voir la note de bas de page 1).

doit indiquer précisément la convention fiscale, y compris la ou les dispositions de l'article ou des articles qui, de l'avis du contribuable, sont mal appliquées par l'une ou l'autre des Parties contractantes (et identifier la Partie contractante ainsi que les coordonnées de la personne ou des personnes concernées au sein de cette Partie).

- iii) **Faits propres à l'affaire** – la demande de procédure amiable doit décrire tous les faits pertinents propres à l'affaire et être accompagnée des documents à l'appui de ces faits, en précisant l'année d'imposition ou la période d'imposition concernée ainsi que les montants en jeu (libellés dans la monnaie locale et dans la devise étrangère).
- iv) **Analyse de la question ou des questions à régler par la procédure amiable** – le contribuable doit analyser la ou les questions posées et présenter son interprétation de l'application de la disposition ou des dispositions spécifiques de la convention afin de justifier pourquoi, selon lui, cette disposition ou ces dispositions sont mal appliquées par l'une des Parties contractantes ou par les deux. Le contribuable doit étayer son analyse au moyen des documents pertinents (documents requis en vertu des instructions législatives ou publiées sur les prix de transfert, copies d'avis d'imposition, contrôles effectués par les autorités fiscales ayant entraîné l'application incorrecte de la disposition de la convention fiscale, par exemple).
- v) **Savoir si la demande de procédure amiable a également été soumise à l'autorité compétente de l'autre Partie contractante** – dans l'affirmative, la demande de procédure amiable doit le préciser, en indiquant la date de la soumission à l'autre autorité compétente, le nom et le titre de la personne ou de l'entité à laquelle la demande a été adressée. Une copie de la demande soumise à l'autre autorité compétente (comprenant tous les documents l'accompagnant) doit également être fournie, sauf si le contenu des deux demandes de procédure amiable est strictement identique.



- vi) **Savoir si la demande de procédure amiable a également été soumise à une autre autorité compétente en vertu d'un autre Instrument qui prévoit un mécanisme de règlement des différends relatifs à une convention** – dans l'affirmative, la demande de procédure amiable doit le préciser clairement et indiquer la date à laquelle la demande a été soumise à l'autre autorité compétente, ainsi que le nom et le titre de la personne ou de l'entité à laquelle la demande a été adressée. Une copie de la demande soumise à l'autre autorité compétente (comprenant tous les documents l'accompagnant) doit également être fournie, sauf si le contenu des deux demandes de procédure amiable est strictement identique.
- vii) **Savoir si la question ou les questions posées ont déjà été traitées** – la demande doit indiquer si la question ou les questions qui y sont posées ont déjà été traitées, par exemple dans une décision préalable, un accord préalable en matière de prix de transfert, un accord de règlement ou un jugement rendu par un tribunal ou une cour ayant compétence en matière fiscale. Dans l'affirmative, une copie de ces décisions, accords ou jugements doit être jointe.
- viii) **Une déclaration confirmant que l'ensemble des informations et des documents qui accompagnent la demande de procédure amiable sont exacts et que le contribuable aidera l'autorité compétente à régler la ou les questions posées dans la demande en lui communiquant en temps voulu tout autre élément d'information ou document requis** – la demande d'informations ou de documents supplémentaires doit être bien ciblée et les réponses doivent être complètes et adressées dans les délais fixés dans la demande correspondante.

59. Les pages qui suivent contiennent une demande fictive de procédure amiable qui tient compte de ces suggestions et qui répondrait aux exigences de la plupart des pays qui ont publié des instructions sur les informations qu'une demande de procédure amiable devrait contenir.

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Bureau fiscal de l'État A  
123, rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

**Objet : Demande de procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

**de la part de la société XCO Inc., numéro d'identification fiscale :**

**STA-123.456.789C**

**pour l'année d'imposition de l'État A terminée le 31 décembre 2001**

Madame,

La société XCO (« XCO ») sollicite respectueusement l'aide de l'autorité compétente de l'État A dans le but d'éliminer l'impôt qui n'est pas conforme aux dispositions de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (la « convention »).

La présente fait suite à l'avis d'imposition que l'administration fiscale de l'État B a adressé à XCO le 1er septembre 2004. Dans cet avis d'imposition, l'administration fiscale réclamait à XCO le paiement de la somme de 835 000 SBP au plus tard le 1er décembre 2004. Cette somme représente l'impôt sur les sociétés de 200 000 SBP, l'impôt de 400 000 SBP qui aurait dû être retenu à la source sur les salaires et les intérêts imputables à l'établissement stable, ainsi que des pénalités de 100 000 SBP et des intérêts de 135 000 SBP. Cette somme se rapporte aux activités exercées par XCO dans l'État B au cours de l'année d'imposition terminée le 31 décembre 2001. Une copie de l'avis d'imposition émis par l'État B figure à l'annexe [X].

L'avis d'imposition est fondé sur la position selon laquelle XCO possédait un établissement stable dans l'État B pendant l'année d'imposition

2001 de l'État B. Selon l'avis d'imposition, le paiement de l'impôt sur les sociétés de l'État B au taux de 25 pour cent est exigé sur des bénéfices de 840 000 SBP qui, selon l'administration fiscale de l'État B, sont attribuables à l'établissement stable présumé. Un impôt de 10 000 SBP qui a été retenu précédemment sur le loyer versé à XCO a été déduit de ce montant d'impôt. Dans l'avis d'imposition, on réclame aussi le paiement de 400 000 SBP au titre de l'impôt qui aurait dû présumément être retenu à la source sur les salaires des employés de XCO attribuables à l'établissement stable présumé et sur les intérêts que XCO a versés sur les sommes empruntées pour le financement des activités de l'établissement stable présumé.

En vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention, XCO demande par la présente à l'autorité compétente de l'État A de s'assurer que l'État A procède à un allègement pour le montant de l'impôt déterminé par l'État B pour l'année d'imposition 2001. Si l'État A n'est pas lui-même en mesure de trouver une solution satisfaisante, XCO demande que l'autorité compétente de l'État A tente de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'État B afin d'éviter une imposition non conforme à la Convention.

### IDENTIFICATION

1. Nom et adresse du contribuable : Société XCO Inc., 456, rue N'importe laquelle, Ville capitale, État A.
2. Administration fiscale ayant émis l'avis d'imposition ou effectué l'ajustement : L'administration fiscale qui a émis l'avis d'imposition ou effectué l'ajustement à l'origine de la présente demande est l'administration fiscale de l'État B. Le bureau qui a émis l'avis d'imposition est le Bureau fiscal du district no 9, situé au 444, rue des Étrangers, Grandeville, État B.
3. Article(s) pertinent(s) de la Convention : Les articles pertinents de la Convention sont les articles 5 (Établissement stable), 7 (Bénéfices des entreprises), 12 (Redevances), 23 B (Méthode de l'imputation) et 25 (Procédure amiable). Les dispositions de ces articles sont en tous points identiques à celles du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.
4. Année(s) d'imposition visée(s) : Cette demande vise l'année d'imposition 2001 (la même année d'imposition dans l'État A et l'État B).

5. Demandes de procédure amiable antérieures : XCO n'a pas soumis de demande de procédure amiable au sujet de cette affaire ni d'aucune autre affaire pertinente.
6. La demande de procédure amiable a-t-elle aussi été soumise à l'État B ? Oui. Une copie identique de la présente demande a été envoyée par télécopieur le 1<sup>er</sup> novembre 2006 à M<sup>me</sup> Dame Ma, Commissaire adjointe et autorité compétente, Ministère des Finances, Bureau 777, 8<sup>e</sup> étage, 111, rue des Étrangers, Grandeville, État B, numéro de télécopieur : +99 8765 4321.
7. Délais pertinents : En règle générale, il n'est pas possible, selon le droit fiscal interne de l'État B, d'établir un nouvel avis d'imposition plus de quatre ans après l'établissement d'un avis d'imposition antérieur ou plus de quatre ans après la production d'une déclaration de revenus pour l'année d'imposition visée : autrement dit, un nouvel avis d'imposition pourrait être établi avant le 1<sup>er</sup> septembre 2008 selon le droit interne de l'État B.

En règle générale, il n'est pas possible, selon le droit fiscal interne de l'État A, d'ajuster le montant de l'impôt payable par une personne pour une période d'imposition donnée plus de six ans après la fin de cette période d'imposition : un nouvel avis d'imposition pourrait donc être établi avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008 selon le droit interne de l'État A.

Le paragraphe 2 de l'article 25 de la Convention prévoit que tout accord amiable conclu doit être appliqué, quels que soient les délais prévus par le droit interne des États A et B.

Le paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention prévoit que la demande de procédure amiable doit être soumise dans un délai de trois ans à compter de la première notification des mesures qui entraînent une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. Dans le cas présent, la date limite pour soumettre la demande est le 31 août 2007, soit trois ans après l'établissement de l'avis d'imposition par l'État B le 1<sup>er</sup> septembre 2004.

8. Mécanismes nationaux de règlement des différends : Le 15 octobre 2004, XCO a déposé une réclamation formelle au sujet de l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B. Le juge de l'impôt de l'État B, qui est l'instance judiciaire auprès de laquelle la réclamation a été déposée, sera informé de cette demande de

procédure amiable.

9. Accords préalables en matière de prix de transfert, décisions ou procédures similaires applicables : sans objet.
10. Règlements ou accords applicables intervenus avec l'autre pays : Aucun accord n'a été conclu avec l'administration fiscale de l'État B concernant l'affaire dont il est question dans cette demande.

### LES FAITS

1. XCO est une société résidente de l'État A.
2. En 2000, XCO a conclu un contrat avec YCO, une société résidente de l'État B, pour le dragage d'un canal que la société YCO possède et exploite dans l'État B. Le contrat prévoyait que les travaux seraient exécutés sur une période de quatre mois qui commencerait le 15 janvier 2001 et se terminerait le 15 mai 2001. XCO et la société YCO ne sont pas des parties liées.
3. Des employés de XCO sont arrivés dans l'État B le 10 janvier 2001 et y ont exécuté les travaux de dragage du 15 janvier 2001 au 15 mai 2001 à l'aide de divers dragueurs appartenant à XCO. Des employés de XCO étaient donc présents dans l'État B pendant 125 jours au total durant l'année d'imposition 2001.
4. Après l'achèvement du contrat, mais avant que les dragueurs soient réexpédiés vers l'État A, XCO a loué un des dragueurs à la société XCOB, une filiale de XCO qui est une société résidente de l'État B, pour une période de deux mois, soit du 1er juin 2001 au 31 juillet 2001.
5. La société XCOB a été constituée le 15 avril 2001. Le 15 mai 2001, elle a conclu des contrats de dragage distincts avec la société ZCO, propriétaire et exploitante d'autres canaux situés dans l'État B, pour le dragage de certains de ces canaux. La société XCOB a commencé à exécuter ces contrats le 1<sup>er</sup> juin 2001 et a décidé de louer un des dragueurs de XCO qui se trouvait déjà dans l'État B, en attendant la livraison d'un nouveau dragueur.
6. Le dragueur appartenant à XCO a été utilisé dans l'État B par les employés de la société XCOB entre le 1<sup>er</sup> juin et le 31 juillet 2001. Il a été réexpédié vers l'État A le 10 août. La société XCOB a prélevé, par la voie d'une retenue à la source, un impôt de 10 pour cent, soit 10 000 SBP, sur le loyer de 100 000 SBP qu'elle a versé à XCO. Ce

loyer est fondé sur les taux du marché pour la location de dragueurs comparables entre des parties non liées. L'impôt retenu à la source a été remis à l'administration fiscale de l'État B. Une copie du reçu de versement figure à l'annexe [X].

7. XCO considérait qu'elle n'était assujettie à aucun autre impôt sur le revenu dans l'État B pour l'année d'imposition 2001 et, par conséquent, conformément au droit interne de l'État B, elle n'a pas produit de déclaration de revenus dans l'État B pour cette année d'imposition. Elle considérait aussi que puisqu'elle n'avait pas d'établissement stable dans l'État B, elle n'était pas tenue de retenir l'impôt à la source dans l'État B sur le revenu d'emploi de ses employés qui ont travaillé dans l'État B au cours de l'année d'imposition 2001 (voir le paragraphe 2 de l'article 15 de la Convention) sur les intérêts qu'elle a versés durant cette année d'imposition sur les sommes empruntées pour acheter l'équipement utilisé dans l'État B (voir la deuxième phrase du paragraphe 4 de l'article 11 de la Convention).
8. Dans la déclaration de revenus qu'elle a produite dans l'État A pour l'année d'imposition 2001, XCO a inclus les bénéfices tirés du contrat de dragage conclu avec la société YCO, soit 800 000 SBP, ainsi que de son contrat de location d'équipement conclu avec la société XCOB, soit 80 000 SBP. XCO a déduit de son impôt à payer dans l'État A un crédit d'impôt égal au moindre de l'impôt retenu à la source dans l'État B et l'impôt de l'État A sur le revenu imposable net tiré du loyer reçu de la société XCOB. Comme cela est indiqué ci-dessous, ce crédit d'impôt était de 5 000 SAD.
9. La définition d'établissement stable dans le droit interne de l'État B dispose qu'une entreprise étrangère qui exerce des activités d'entreprise dans l'État B pour une période ou des périodes totalisant plus de 120 jours durant une période de 12 mois est réputée posséder un établissement stable dans l'État B en ce qui a trait à ces activités.
10. Le droit interne de l'État B prévoit une retenue d'impôt à la source de 10 pour cent sur les paiements de redevances et de loyers pour l'utilisation de biens corporels. Les paiements au titre de services n'étaient pas soumis à la retenue d'impôt à la source avant 2005 dans le droit interne de l'État B.
11. À la suite d'un contrôle fiscal de la société XCOB, l'administration

fiscale de l'État B a écrit à XCO au mois de mai 2004 pour lui demander pourquoi elle n'avait pas produit de déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2001 puisqu'un de ses dragueurs avait été utilisé dans l'État B pendant une période de sept mois, soit du 10 janvier au 10 août, au cours de cette année. Après un échange de lettres avec les représentants de la société XCO, l'administration fiscale de l'État B a jugé que la société XCO possédait un établissement stable dans l'État B dans l'année d'imposition 2001 et que les bénéfices tirés des contrats que XCO avait conclus avec les sociétés YCO et XCOB étaient assujettis à l'impôt sur les sociétés de l'État B au taux de 25 pour cent. De plus, l'administration fiscale de l'État B a prétendu que la société XCO avait omis de retenir à la source l'impôt sur les salaires et les intérêts qui étaient à la charge de l'établissement stable présumé. Des copies de la correspondance pertinente se trouvent à l'annexe [X].

12. Le 1<sup>er</sup> septembre 2004, l'administration fiscale de l'État B a émis à la société XCO un avis d'imposition pour un montant de 835 000 SBP constitué des éléments suivants : la somme de 200 000 SBP au titre de l'impôt sur les sociétés ; la somme de 400 000 SBP pour l'impôt qui aurait dû être retenu à la source sur les salaires et les intérêts attribuables à l'établissement stable ; des pénalités de 100 000 SBP et des intérêts de 135 000 SBP).

### **QUESTIONS DEVANT ÊTRE RÉGLÉES PAR L'AUTORITÉ COMPÉTENTE**

Le contribuable considère que l'autorité compétente de l'État A doit considérer les questions suivantes afin de déterminer si le contribuable a droit à un allègement fiscal dans l'État A ou si ces questions doivent être résolues par accord amiable avec l'autorité compétente de l'État B :

1. si XCO possédait un établissement stable dans l'État B dans l'année d'imposition 2001 suite aux activités qu'elle a exercées dans cet État, et en particulier si le simple fait d'avoir loué un dragueur à la société XCOB est un élément qui doit être pris en compte pour déterminer si XCO possédait un établissement stable ;
2. s'il est déterminé que XCO possédait un établissement stable dans l'État B, quel est le montant des bénéfices attribuables à cet établissement stable et l'impôt qui aurait dû être retenu à la source par XCO sur les salaires et les intérêts qui étaient à la charge de l'établissement stable présumé ;

3. s'il est déterminé que XCO possédait un établissement stable dans l'État B dans l'année d'imposition 2001, quel est le montant du crédit pour impôt étranger auquel XCO a droit dans l'État A, en vertu de l'article 23 B de la Convention, à l'égard de l'impôt payé à l'État B ;
4. si les pénalités et les intérêts inclus dans l'avis d'imposition établi par l'administration fiscale de l'État B sont justifiés.

## ANALYSE

### Question n° 1 : Déterminer si XCO possédait un établissement stable dans l'État B

1. Les explications fournies par l'administration fiscale de l'État B suggèrent que la position selon laquelle XCO possédait un établissement stable dans l'État B dans l'année d'imposition 2001 était fondée essentiellement sur trois motifs.
2. Le premier motif (dit le motif de l' « établissement stable de droit interne ») est fondé sur le fait que des employés de XCO étaient présents dans l'État B pendant plus de 120 jours, soit la période requise pour qu'un établissement stable soit présumé exister selon le droit fiscal interne de l'État B.
3. Le deuxième motif (dit le motif de la « présence de 183 jours ») est fondé sur l'opinion selon laquelle XCO était prétendument « présente » dans l'État B pendant plus de 183 jours au cours de l'année d'imposition 2001, si l'on tient compte à la fois de la présence d'employés de XCO et de la présence de l'équipement de XCO (c'est-à-dire d'un dragueur).
4. Le troisième motif (dit le motif des « activités analogues ») est fondé sur l'opinion selon laquelle il y aurait un lien entre la location du dragueur pendant les mois de juin et de juillet 2001 et les services de dragage fournis par XCO de janvier à mai 2001.
5. Comme nous l'expliquons ci-dessous, nous croyons que ces trois motifs correspondent à une interprétation erronée des dispositions pertinentes de la Convention.
6. Comme le terme « établissement stable » est défini dans la Convention, la définition de ce terme dans le droit fiscal interne de l'État B n'est pas pertinente pour les fins de l'application de la Convention (bien qu'un établissement stable doive évidemment aussi exister selon le droit fiscal interne de l'État B pour que la



- société XCO puisse être imposée par l'État B). C'est pourquoi le motif de l' « établissement stable de droit interne » doit être rejeté.
7. Bien que le dragage d'un canal puisse être compris dans la définition d'un établissement stable aux termes de l'alinéa a) du paragraphe 3 de l'article 5 de la Convention s'il constitue un chantier de construction ou de montage, ce ne serait le cas que si le chantier durait plus de six mois (voir le paragraphe 15 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies de 2017, qui cite le paragraphe 17 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2010). Comme XCO n'a exercé des activités de dragage que du 15 janvier au 10 mai 2001, cette condition n'est pas remplie.
  8. Le motif de la « présence de 183 jours » doit lui aussi être rejeté. Bien que l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 indique qu'un établissement stable est réputé exister lorsque des services sont fournis dans un État pendant une période ou des périodes totalisant plus de 183 jours durant une période de 12 mois, cela ne s'applique que si les services sont fournis « par l'intermédiaire d'employés ou autre personnel engagés par l'entreprise à cette fin ». Les employés de XCO n'étaient présents dans l'État B que du 10 janvier au 10 mai 2001, une période qui est d'une durée inférieure à la période prescrite de 183 jours. Même en supposant que la location du dragueur pendant les mois de juin et de juillet puisse constituer un service – un point de vue que nous ne partageons pas –, ce « service » ne saurait être considéré comme ayant été fourni dans l'État B par l'intermédiaire d'employés ou autre personnel de la société XCO.
  9. Le motif des « activités analogues » est lui aussi erroné. La location du dragueur n'était d'aucune façon liée aux activités exercées dans l'État B par les employés de XCO. Au cours de nos discussions avec l'administration fiscale de l'État B, il a été fait référence à l'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 7 de la Convention, qui a trait aux bénéficiaires imposables à « d'autres activités d'entreprises exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue ». Cette règle ne fait toutefois pas partie de la définition d'un établissement stable et ne sert qu'à déterminer l'assiette de l'impôt lorsqu'il est établi qu'un établissement stable existe dans cet État selon la définition qui en est donnée à l'article 5. En outre, la location d'équipement ne

saurait raisonnablement être assimilée à des activités identiques ou analogues au dragage d'un canal.

**Question n° 2 : Bénéfices imputables à l'établissement stable présumé et impôts qui auraient dû être retenus à la source sur les paiements à la charge de l'établissement stable présumé**

10. L'administration fiscale de l'État B a établi que le bénéfice imposable lié aux bénéfices attribuables à l'établissement stable (ES) présumé était de 840 000 SBP, calculé comme suit :

**Revenus**

Revenus tirés du contrat avec YCO	2 000 000	
Revenus tirés de la location du dragueur	<u>100 000</u>	
<b>Revenus totaux attribuables à l'ES</b>	2 100 000	2 100 000

**Charges**

Salaires et avantages sociaux des employés	760 000	
Frais de déplacement et d'hébergement	190 000	
Carburant et entretien	220 000	
Assurance	10 000	
Intérêts	15 000	
Frais généraux	20 000	
Amortissement des dragueurs	<u>45 000</u>	
<b>Charges totales attribuables à l'ES</b>	1 260 000	<u>1 260 000</u>
<b>Bénéfice imposable attribuable à l'ES</b>		<b>840 000</b>

11. Les bénéfices attribuables à l'établissement stable présumé dépendent évidemment de ce qui constitue l'établissement stable présumé. Quoi qu'il en soit, nous ne sommes pas d'accord avec l'affirmation de l'administration fiscale de l'État B voulant que les revenus tirés par XCO de la location à court terme d'un dragueur à XCOB doivent être imputés à l'établissement stable présumé ou qu'ils constituent des bénéfices attribuables à « d'autres activités d'entreprises exercées dans cet autre État et de même nature que

celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue », au sens de l'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 7 de la Convention.

12. Le calcul suivant du bénéfice imposable provenant des activités exercées dans l'État B est tiré de la déclaration de revenus produite par XCO pour l'année d'imposition 2001 et a été préparé aux fins du calcul du crédit pour impôt étranger pour l'impôt retenu à la source sur le loyer du dragueur (le taux de change moyen pour l'exercice 2001 était de 1 dollar de l'État A (SAD) pour 2 pesos de l'État B (SBP)) :

	SBP	SAD
Revenus tirés de la location du dragueur à XCOB	100 000	50 000
<b>Charges</b>		
Assurance	4 250	
Intérêts	3 500	
Frais généraux	3 750	
Amortissement des dragueurs	<u>8 500</u>	
	20 000	<u>(10 000)</u>
<b>Bénéfice imposable tiré des activités exercées dans l'État B</b>	<b>80 000</b>	<b>40 000</b>

13. Si l'on considère que XCO possédait un établissement stable dans l'État B et que les revenus tirés de la location du dragueur doivent être attribués à cet établissement stable, le calcul du bénéfice imposable provenant des activités exercées dans l'État B qui doit être effectué aux fins du crédit pour impôt étranger de l'État A s'établirait comme suit (à noter que l'écart entre ce bénéfice imposable et celui calculé par l'État B s'explique par la différence des taux d'amortissement des dragueurs selon les lois des deux États, par le fait que l'État B a des règles différentes en matière d'avantages sociaux imposables des employés et par le fait que l'État B impose une limite aux frais d'hébergement qui sont déductibles) :

**Revenus (en SBP)**

Revenus tirés du contrat avec YCO	2 000 000	
Revenus tirés de la location du dragueur	<u>100 000</u>	
<b>Revenus totaux attribuables à l'ES</b>	2 100 000	2 100 000

**Charges**

Salaires et avantages sociaux des employés	735 000	
Frais de déplacement et d'hébergement	225 000	
Carburant et entretien	220 000	
Assurance	10 000	
Intérêts	15 000	
Frais généraux	20 000	
Amortissement des dragueurs	<u>75 000</u>	
<b>Charges totales attribuables à l'ES</b>	1 300 000	<u>1 300 000</u>

**Bénéfice imposable attribuable à l'ES (en SBP)** 800 000

**Bénéfice imposable attribuable à l'ES (en SAD)** 400 000

14. Pour terminer, si, contrairement à l'analyse de la question no 1 fournie ci-dessus, on conclut que conformément à l'article 5 de la Convention, XCO possédait un établissement stable dans l'État B durant l'année d'imposition 2001, il serait injuste d'exiger a posteriori que XCO ait dû retenir l'impôt à la source sur les salaires et les intérêts à la charge de l'établissement stable. Les employés de XCO ont tous considéré qu'aucune partie de leur salaire pour l'année d'imposition 2001 n'était imposable dans l'État B, et l'administration fiscale de l'État B n'a pas encore établi d'imposition pour ces employés.

**Question n° 3 : Droit au crédit de l'État A pour l'impôt payé à l'État B**

15. Si, contrairement à l'analyse de la question no 1 fournie ci-dessus, on conclut que, conformément à l'article 5 de la Convention, XCO possédait un établissement stable dans l'État B durant l'année

d'imposition 2001, XCO aurait droit à un crédit d'impôt dans l'État A pour l'impôt payé à l'État B et calculé selon les règles fiscales de l'État B sur les bénéfices attribuables à cet établissement stable, tels qu'ils sont établis sous la question no 2. Le crédit d'impôt serait limité au montant de l'impôt de l'État A qui est attribuable à ces bénéfices, tels qu'ils sont calculés selon les règles fiscales de l'État A.

16. Le calcul du crédit pour impôt étranger effectué dans la déclaration de revenus que XCO a produite dans l'État A pour l'année d'imposition 2001 devrait être modifié pour tenir compte de l'ajustement effectué par l'État B. Le crédit pour impôt étranger pour 2001 serait de 80 000 SAD au lieu de 5 000 SAD, ce qui représente un paiement excédentaire de 75 000 SAD que l'État A devrait rembourser à XCO avec les intérêts calculés à compter de la date de production de la déclaration de revenus de 2001 de XCO.

#### **Question n° 4 : Paiement des pénalités et des intérêts**

17. L'administration fiscale de l'État B a imposé des pénalités de 60 000 SBP pour non-production d'une déclaration de revenus pour 2001 et de 40 000 SBP pour non-retention d'impôts. Elle a aussi imposé des intérêts de 135 000 SBP sur l'impôt des sociétés et les retenues à la source impayés. Si notre position selon laquelle XCO ne possédait pas d'établissement stable dans l'État B durant l'année d'imposition 2001 devait l'emporter, il nous semble évident que les pénalités et les intérêts devraient être éliminés au même titre que l'impôt.

#### **DEMANDE D'ALLÈGEMENT FISCAL**

Compte tenu de ce qui précède, XCO demande que l'autorité compétente de l'État A détermine si, à son avis, l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B le 1er septembre 2004 entraîne une imposition conforme aux dispositions de la Convention.

Si l'autorité compétente de l'État A considère que l'avis d'imposition entraîne une imposition conforme aux dispositions de la Convention, XCO demande que conformément à l'article 23 B de la Convention, l'État A réduise l'impôt de XCO pour l'année d'imposition 2001 en lui accordant un crédit pour le supplément d'impôt imposé par l'État B dans l'avis d'imposition et qu'elle rembourse à XCO l'impôt payé en trop et verse des intérêts sur cette somme.

Si l'autorité compétente de l'État A considère que l'avis d'imposition

a entraîné une imposition qui n'est pas conforme aux dispositions de la Convention, XCO demande qu'elle communique avec l'autorité compétente de l'État B conformément au paragraphe 2 de l'article 25 de la Convention afin de négocier un accord par voie amiable en vue d'éliminer l'imposition qui n'est pas conforme aux dispositions de la Convention ainsi que les intérêts et les pénalités qui ont été ajoutés au montant de l'impôt prétendument impayé.

Au nom de la société XCO, j'atteste qu'à ma connaissance, tous les renseignements et documents présentés dans cette demande de procédure amiable ainsi que les annexes qui y sont jointes sont exacts. XCO Inc. vous assistera dans le règlement de cette demande de procédure amiable en fournissant en temps opportun tout renseignement ou document supplémentaire pertinent dont vous pourriez avoir besoin.

Veillez adresser toute correspondance et demande de renseignements supplémentaires au sujet de cette demande à :

M. John Smith  
ABC LLP  
Grande tour, 13e étage  
009, Deuxième rue  
Ville capitale  
ÉTAT A

(Adresse électronique : john.smith@network.com ; téléphone : 01 23 45 67 89)

La société XCO Inc. (« XCO ») a mandaté ABC LLP pour soumettre cette demande de procédure amiable en son nom. La lettre qui autorise ABC LLP à le faire figure à l'annexe [X].

Nous vous sommes reconnaissants de votre aide dans cette affaire.

Veillez agréer, Madame, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

[Signé]

Madame Am Elia, directrice et chef des finances de XCO Inc.  
Société XCO Inc.  
456, rue N'importe laquelle  
Ville capitale  
ÉTAT A

[Les annexes qui auraient été jointes à cette demande ne sont pas incluses.]

60. L'exemple ci-dessus ne donne qu'une indication des informations qu'une demande de procédure amiable pourrait inclure. Les demandes de procédure amiable sont souvent moins détaillées que celle-ci dans la pratique. Si le contribuable fournit les informations qu'un pays demande dans ses instructions publiées relatives à la procédure amiable, l'autorité compétente ne devrait pas chercher à refuser l'accès à la procédure amiable au motif que les informations communiquées dans la demande sont insuffisantes<sup>54</sup>. L'autorité compétente doit plutôt déterminer si la demande de procédure amiable est admissible et, au besoin, demander au contribuable de fournir des informations supplémentaires dans le cadre de son examen du cas.

61. Le contribuable doit faire tout son possible pour fournir dans sa demande de procédure amiable uniquement les éléments de fond et les faits déterminants du cas. La demande de procédure amiable peut être faite après un long processus approfondi de contrôle fiscal au terme duquel un ajustement a été effectué. De grandes quantités de documents auront généralement été produits au cours de ce processus et ces documents peuvent inclure des preuves qui ne sont pas pertinentes pour la procédure amiable. Il est donc essentiel que le contribuable sélectionne les éléments de fond et les faits déterminants du cas lorsqu'il décide quels points aborder dans sa demande. Cela est particulièrement important dans les cas complexes portant sur les prix de transfert.

#### 4.4.2.5 *Présentation de la demande de procédure amiable*

62. En l'absence de règles précises, un contribuable devrait pouvoir présenter sa demande de procédure amiable à l'autorité compétente d'un pays de la même manière qu'il le ferait pour d'autres objections liées à des questions fiscales présentées à l'administration fiscale de ce pays. Dans la mesure où cela est faisable et que la confidentialité des informations est protégée, les administrations fiscales pourraient trouver utile de permettre la transmission par voie électronique d'une demande de procédure amiable et d'autres documents qui seront fournis au cours de la procédure amiable<sup>55</sup>. Cela facilitera la communication de l'information du contribuable aux autorités compétentes ainsi qu'entre les autorités compétentes.

<sup>54</sup> Élément 3.2 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

<sup>55</sup> Voir la section 4.4.9.

63. Une autorité compétente n'exige généralement pas de frais pour recevoir et traiter une demande de procédure amiable. Certains pays peuvent exiger des frais pour les programmes d'APP.

64. Le fait d'exiger le paiement immédiat des impôts contestés dans le cadre d'une procédure amiable ou d'intérêts et de pénalités sur ces impôts pourrait, si le recours prévu par le droit interne n'est pas assorti d'une exigence similaire, dissuader le contribuable de soumettre une demande de procédure amiable. Cette question est abordée à la section 4.4.2.9.

65. Les diverses exigences concernant la façon dont une demande de procédure amiable doit être présentée ne doivent pas empêcher le contribuable de communiquer avec une administration fiscale pour obtenir des informations sur la procédure amiable avant de soumettre une demande de procédure amiable. Les contribuables peuvent en apprendre plus sur les principes de base de la procédure grâce à ces contacts avant le dépôt d'une demande de procédure amiable. L'administration fiscale peut aussi apprendre de l'expérience du contribuable avec l'autre État contractant. Les contribuables ne doivent pas oublier cependant que le délai de trois ans pour présenter une demande officielle n'est pas allongé ou suspendu du fait de ces contacts avant la présentation d'une demande.

#### *4.4.2.6 L'accès à la procédure amiable peut-il être refusé dans certains cas ?*

66. Bien que les autorités compétentes puissent établir des règles et des procédures quant au format et au contenu d'une demande de procédure amiable, l'on ne peut empêcher un contribuable de présenter une demande de procédure amiable si son cas répond aux exigences du paragraphe 1 de l'article 25. Les paragraphes qui suivent illustrent ce principe dans le contexte de trois situations dans lesquelles l'accès à la procédure amiable a pu être mis en question dans le passé.

#### *Cas portant sur l'application des dispositions anti-abus*

67. La question s'est posée de savoir s'il serait possible de présenter une demande de procédure amiable qui porterait sur l'application des dispositions anti-abus, qu'elles relèvent du droit interne d'un pays (p. ex. une disposition législative générale anti-abus) ou de la convention



elle-même (p. ex. le soi-disant « critère de l'objet principal » énoncé au paragraphe 9 de l'article 29 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE).

68. Rien dans le libellé de l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE n'autorise une autorité compétente à refuser l'accès à la procédure amiable pour la seule raison que le cas porte sur l'application des règles anti-abus. Il va de soi que l'interprétation ou l'application incorrecte d'une règle anti-abus d'une convention ou l'application d'une règle anti-abus de droit interne qui est en violation des dispositions d'une convention pourrait entraîner une imposition non conforme aux dispositions conventionnelles et donc faire l'objet d'une demande de procédure amiable.

69. Une telle constatation est confirmée dans les commentaires<sup>56</sup>, où il est mentionné qu'«[e]n l'absence d'une disposition spécifique (...), aucune règle générale ne rend la procédure amiable non applicable à des situations perçues comme étant abusives ». Bien qu'il soit mentionné dans les commentaires que certains pays pourraient vouloir refuser le recours à la procédure amiable lorsque sont en cause des infractions graves au droit national pouvant entraîner de lourdes peines, il y est clairement indiqué que les circonstances dans lesquelles le recours à la procédure amiable sera refusé doivent être précisées dans la convention<sup>57</sup>.

70. Dans le cadre de la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS<sup>58</sup>, les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS se sont engagés à « ouvrir 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 de la disposition anti-abus d'une convention sont remplies ou si l'application de la disposition anti-abus du droit national est en conflit avec les dispositions d'une convention »<sup>59</sup>.

---

56 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 26 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

57 Ibid., dernière phrase.

58 Élément 1.2 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

59 On mentionne aussi dans les explications au sujet de l'élément 1.2 de

71. Ainsi l'application du critère de l'objet principal prévu au paragraphe 9 de l'article 29 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, qui refusent le droit aux avantages découlant d'une convention en cas d'utilisation abusive des dispositions conventionnelles, n'empêche aucunement un contribuable de soumettre une demande de procédure amiable parce qu'il considère que les conditions énoncées dans ce paragraphe ne sont pas réunies et que les avantages découlant de la convention auraient donc dû être accordés. Un autre exemple est celui du paragraphe 3 de l'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui s'applique lorsqu'une décision finale a établi qu'une des entreprises associées est « passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance » : l'effet des dispositions du paragraphe est de refuser les avantages des dispositions du paragraphe 2 de l'article 9 concernant l'ajustement corrélatif, et non d'empêcher l'accès à la procédure amiable, par exemple lorsque le contribuable considère que les dispositions du paragraphe 3 n'ont pas été appliquées correctement.

### *Transactions entre administrations fiscales et contribuables*

72. Dans bon nombre de pays, l'administration fiscale est autorisée à négocier avec un contribuable en vue de parvenir à un accord qui clôturera le contrôle fiscal. Comme une « transaction entre l'administration fiscale et le contribuable » constitue l'aboutissement d'un processus de négociation, certaines administrations fiscales pourraient vouloir restreindre l'accès à d'autres recours, y compris la procédure amiable, pour ce qui est des questions visées par cette transaction.

73. Comme une transaction entre l'administration fiscale et un contribuable dans un État contractant ne lie pas l'autre État contractant,

---

la norme *a minima* que « [s]i un pays souhaite restreindre ou refuser le droit à la procédure amiable dans tout ou partie de ces cas, il doit expressément convenir de ces restrictions avec les autres pays avec lesquels il conclut des conventions et ces restrictions doivent inclure l'obligation d'informer les autorités compétentes de ces pays des cas concernés et des faits et circonstances de ceux-ci. » OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, chapitre 1, note de bas de page 10, p. 14, par. 15.

le fait de refuser l'accès à la procédure amiable lorsqu'une transaction est conclue entre une administration fiscale et un contribuable pourrait conduire à un cas non résolu de double imposition. Pour cette raison, les administrations fiscales qui concluent une transaction avec un contribuable (un règlement à la suite d'une vérification fiscale) en vertu du droit interne ne devraient pas exiger du contribuable qu'il renonce à son droit de soumettre son cas à la procédure amiable<sup>60</sup>. Cela est prévu expressément dans la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS, qui oblige les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS à « 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 »<sup>61</sup>.

74. À cette fin, il est toutefois important de faire la distinction entre une transaction entre l'administration fiscale et le contribuable, qui est un accord conclu entre le contribuable et le service de l'administration fiscale chargé des contrôles fiscaux, et un règlement négocié grâce à un mécanisme de règlement des différends distinct de la fonction de contrôle fiscal et qui peut être enclenché uniquement à la demande du contribuable. Ainsi il est acceptable de restreindre l'accès à la procédure amiable lorsque le cas est réglé dans le cadre d'une procédure menée avec une partie indépendante, telle qu'un service de médiation fiscale, qui peut intervenir uniquement lorsque le mécanisme de règlement du différend est enclenché par le contribuable. Dans ce cas, cependant, la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS exige qu'un pays qui est membre du Cadre inclusif sur le BEPS et qui a mis en place un tel mécanisme avise ses partenaires à une convention de l'existence de ce mécanisme et mentionne dans les instructions qu'il publie sur la procédure amiable l'effet de ce mécanisme sur l'accès à la procédure amiable<sup>62</sup>.

### *Ajustements effectués par le contribuable*

75. Certains pays autorisent les contribuables à apporter eux-mêmes des modifications à une déclaration de revenus déjà produite dans

60 Paragraphe 45.1 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

61 Élément 2.6 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

62 Ibid.

certaines circonstances. Par exemple, il pourrait être possible pour un contribuable de modifier une déclaration de revenus produite il y a quelques années afin de refléter le prix de pleine concurrence d'une transaction conclue avec une entreprise associée ou d'un transfert entre un établissement stable et une autre partie de la même entreprise.

76. Une telle modification effectuée de bonne foi afin de refléter le prix de pleine concurrence pourrait évidemment entraîner une double imposition dans la mesure où elle aurait pour effet d'augmenter les bénéfices imposables dans un État contractant sans qu'il y ait d'ajustement corrélatif des bénéfices de l'entreprise associée ou de l'autre partie de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État contractant.

77. Pour faire en sorte que les autorités compétentes puissent régler la double imposition qui pourrait découler de ce type d'ajustement effectué de bonne foi par le contribuable, les contribuables doivent pouvoir accéder à la procédure amiable afin que l'ajustement principal et un ajustement corrélatif éventuel puissent être abordés avec l'autorité compétente de l'autre État contractant. C'est là une des bonnes pratiques énoncées dans le rapport final sur l'Action 14<sup>63</sup>. Bien que cette question ne soit pas abordée dans les commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, l'autorité compétente ne doit pas rejeter une demande de procédure amiable simplement parce que celle-ci découle d'un ajustement effectué de bonne foi par un contribuable, pourvu que la demande reflète la préoccupation légitime du contribuable d'appliquer correctement les dispositions des articles 7 ou 9 à son cas.

#### 4.4.2.7 *Qu'arrive-t-il si le contribuable qui demande une procédure amiable a aussi entamé des recours prévus par le droit interne, comme une procédure judiciaire ?*

78. Le paragraphe 1 de l'article 25 prévoit qu'on peut soumettre son cas à la procédure amiable « indépendamment des recours prévus par le droit interne ». La procédure amiable est un mécanisme de règlement

---

63 Bonne pratique no 9 (voir l'annexe). Les mêmes instructions figurent au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

des différends relatifs à une convention qui existe en plus de tout recours prévu par le droit interne d'un pays. Pour cette raison, rien ne devrait empêcher un contribuable d'engager à la fois une procédure amiable et un recours prévu par le droit interne, tel qu'une procédure judiciaire concernant une mesure prise par une administration fiscale et que le contribuable estime être en violation des dispositions de la convention.

79. En effet, puisque l'article 25, tel qu'il est rédigé dans la plupart des conventions fiscales, n'impose pas aux autorités compétentes de parvenir à un accord dans le cadre de la procédure amiable, mais les oblige seulement à faire tout leur possible pour y parvenir, un contribuable serait dans bien des cas bien avisé d'entreprendre des recours en droit interne, tels qu'une procédure judiciaire ou administrative, en parallèle avec une demande de procédure amiable. Bien que la procédure amiable conduise généralement à un règlement complet du cas du contribuable qui liera les deux États contractants, assurant ainsi que la double imposition est évitée, le contribuable ne devrait pas avoir à courir le risque qu'il soit trop tard pour entreprendre des recours prévus par le droit interne si la procédure amiable n'aboutit pas à un accord. Même si les recours prévus par le droit interne ne fourniront une solution que dans l'État où ils sont engagés, dans certains cas ils peuvent suffire pour régler la question de la violation présumée des dispositions conventionnelles.

80. Bien que la plupart des pays acceptent que la procédure amiable et les recours prévus par le droit interne soient engagés en parallèle, il arrive souvent qu'ils veuillent aussi s'assurer que les deux procédures ne sont pas poursuivies activement en même temps, à cause du risque que des décisions contradictoires soient rendues. Autrement dit, les pays pourraient exiger que le contribuable lance d'abord soit la procédure amiable, soit les recours prévus par le droit interne. Dans la plupart des pays, on permet au contribuable de décider quelle procédure il souhaite engager en premier, la procédure amiable ou les recours prévus par le droit interne, puis on suspend l'autre procédure (suivant les mécanismes et dans la mesure autorisés par le droit interne<sup>64</sup>) en

---

64 Voir le paragraphe 25 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, où l'on indique comment cela pourrait se faire.

attendant la fin de la procédure que le contribuable a choisi d'engager en premier. La pratique à cet égard varie d'un pays à l'autre toutefois et les autorités compétentes sont encouragées à adopter la bonne pratique, exposée dans le rapport final sur l'Action 14 du Plan d'action BEPS<sup>65</sup>, qui consiste à fournir dans les instructions qu'elles publient concernant la procédure amiable<sup>66</sup> de l'information sur la manière dont les contribuables peuvent coordonner la procédure amiable et les recours prévus par le droit interne.

81. Si un pays devait permettre l'ouverture d'une procédure amiable seulement une fois que le contribuable n'a plus le droit d'engager des recours prévus par le droit interne (p. ex. en obligeant le contribuable à renoncer à son droit à ces recours ou en insistant pour que la demande de procédure amiable soit soumise seulement après l'expiration du délai pour se prévaloir de ces recours), le contribuable risquerait alors de perdre le droit d'engager des recours prévus par le droit interne tout en étant incapable de régler son cas au moyen de la procédure amiable parce que les autorités compétentes ne peuvent pas parvenir à un accord. Ce problème peut être évité si l'on permet au contribuable de lancer les deux procédures en parallèle et de choisir laquelle des deux il souhaite engager activement en premier. Dans la pratique, il est constaté que les contribuables préfèrent généralement engager la procédure amiable en premier et suspendre le contentieux en droit interne<sup>67</sup>. Comme cela est expliqué ci-dessous, cette situation est attribuable au fait que la vaste majorité des pays considèrent qu'une fois qu'un tribunal national a rendu une décision judiciaire dans un cas donné, l'autorité compétente du pays ne peut convenir d'un règlement différent de ce cas dans le cadre de la procédure amiable.

82. Le fait de permettre au contribuable d'engager en parallèle une procédure amiable et des recours prévus par le droit interne tout en exigeant qu'il engage activement l'une des deux procédures avant l'autre peut toutefois entraîner les problèmes suivants.

---

65 Bonne pratique no 8 (voir l'annexe).

66 Voir le paragraphe 40 ci-dessus.

67 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite les paragraphes 25 et 44 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

83. Dans les cas où la procédure amiable est engagée en premier, la plupart des autorités compétentes ne voudraient pas parvenir à un accord amiable que les deux pays soient obligés de mettre en œuvre pendant que le contribuable reprend les recours prévus par le droit interne dans l'espoir d'obtenir un meilleur résultat dans l'un ou l'autre des deux pays. Comme cela est expliqué au paragraphe 156 ci-dessous et recommandé dans les commentaires<sup>68</sup>, la plupart des pays évitent cette situation en exigeant que la conclusion d'un accord amiable officiel soit conditionnelle à ce que le contribuable accepte de façon expresse les conditions de l'accord amiable dans un délai raisonnable et mette fin à toute procédure administrative ou judiciaire portant sur les questions traitées dans l'accord proposé.

84. Dans certains cas, toutefois, le contribuable à qui l'on demande d'accepter un accord amiable proposé et de mettre fin aux recours judiciaires prévus par le droit interne pourrait vouloir reporter sa décision jusqu'au moment où le tribunal rend sa décision. Cette situation est abordée au paragraphe 160 ci-dessous.

85. Le principal problème qui peut survenir lorsque les recours prévus par le droit interne sont activement engagés avant la procédure amiable est que les autorités compétentes peuvent considérer qu'elles n'ont pas l'autorité juridique, dans le cadre de la procédure amiable, de déroger à la décision finale rendue par un tribunal national (ce qui est fondamentalement une question de droit interne)<sup>69</sup>. Dans ce cas, l'autorité compétente de l'État dans lequel la décision a été rendue considérera qu'elle est liée par la décision finale du tribunal national et elle sera incapable de tirer une conclusion différente dans le cadre de la procédure amiable. Dans de telles circonstances, le seul allègement

---

68 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 45 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

69 Comme cela est mentionné dans les commentaires (voir en particulier la dernière partie du paragraphe 42 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE), dans certains pays l'autorité compétente ne serait pas légalement tenue de respecter la décision du tribunal et ni de le faire en raison de politiques ou de pratiques administratives. Dans ce cas, rien n'empêcherait cette autorité compétente de conclure un accord amiable qui dérogerait à la décision d'un tribunal national.

supplémentaire que l'autorité compétente de cet État pourrait obtenir pour le contribuable serait de chercher à obtenir un allègement auprès de l'autorité compétente de l'autre État. Supposons, par exemple, qu'à la suite d'une procédure judiciaire engagée par une société de l'État A, un tribunal de l'État A confirme un ajustement des prix de transfert effectué par l'administration fiscale de l'État A qui a pour effet d'augmenter le bénéfice que cette société tire d'une transaction avec lien de dépendance conclue avec une entreprise associée de l'État B. Par suite de la décision du tribunal, l'autorité compétente de l'État A considérera que la seule chose qu'elle peut faire dans le cadre de la procédure amiable est d'essayer de convaincre l'État B d'effectuer un ajustement corrélatif qui refléterait une diminution correspondante des bénéfices de l'entreprise de l'État B et une réduction éventuelle de l'impôt payé dans l'État B. L'administration fiscale de l'État B ne sera bien sûr pas liée par la décision rendue par le tribunal de l'État A. Tout allègement obtenu dans le cadre de la procédure amiable dans ces circonstances dépendra nécessairement de ce que l'autorité compétente de l'État B soit d'accord avec l'ajustement effectué par l'État A et validé par le tribunal.

86. Afin de permettre aux contribuables de faire un choix éclairé sur la question de savoir s'ils devraient engager activement en premier la procédure amiable ou les recours prévus par le droit interne, les autorités compétentes devraient donc préciser dans les instructions qu'elles publient sur la procédure amiable<sup>70</sup> si elles considèrent qu'elles sont légalement obligées de suivre une décision finale d'un tribunal national dans le contexte d'une procédure amiable ou si elles ne dérogeront pas à une telle décision pour des raisons de politiques ou de pratiques administratives.

#### 4.4.2.8 *Demande de procédure amiable relative à des questions récurrentes*

87. La mesure d'imposition qui a donné lieu à la demande de procédure amiable pour une année d'imposition ou un fait donné est parfois pertinente pour d'autres années d'imposition ou pour des faits similaires. À titre d'exemple, une série de paiements effectués sur

---

70 Comme cela est suggéré dans la dernière partie de la bonne pratique no 8 énoncée dans le rapport final sur l'Action 14 du Plan d'action BEPS.



un certain nombre d'années dans le cadre d'une transaction qui fait l'objet d'un ajustement des prix de transfert pourrait donner lieu à des questions relatives à l'impôt retenu à la source sur chaque paiement et à des questions relatives à l'allégement de la double imposition qui touchera chaque année d'imposition durant laquelle ces paiements sont effectués. Dans ces situations, il serait efficace de traiter de la question récurrente dans un seul cas soumis à la procédure amiable qui porte sur toutes les années d'imposition pertinentes ou tous les faits similaires, pourvu que tous les faits et circonstances pertinents soient essentiellement les mêmes pour les années visées et que cela puisse être vérifié. En procédant ainsi, l'on évitera de devoir traiter des demandes de procédure amiable analogues en substance qui sont fondées sur les mêmes faits et l'on évitera aussi un gaspillage de ressources ainsi que le risque de règlements incohérents.

88. Cet état de choses est admis dans le rapport final de l'Action 14 du Plan d'action BEPS. Une des bonnes pratiques énoncées dans ce rapport<sup>71</sup> consiste pour les pays à mettre en œuvre des procédures permettant au contribuable de demander le règlement par la procédure amiable de questions récurrentes, dès lors que les faits et circonstances pertinents sont identiques (sous réserve de la vérification de ces faits et circonstances lors d'un contrôle). Il est toutefois mentionné dans le rapport que cela serait possible uniquement à l'égard de chaque fait ou année d'imposition pour lequel une demande de procédure amiable peut encore être soumise dans le délai de trois ans prévu par le paragraphe 1 de l'article 25.

#### 4.4.2.9 *Les impôts peuvent-ils être recouverts une fois qu'une demande de procédure amiable a été soumise ?*

89. La pratique des pays varie en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt qui fait l'objet d'une demande de procédure amiable. Certains pays cherchent à inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions explicites faisant obligation aux autorités compétentes de suspendre le recouvrement de cet impôt<sup>72</sup>. D'autres pays permettent

71 Voir la bonne pratique no 5 (voir l'annexe).

72 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 48 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, où il est

la suspension ou le report du recouvrement de cet impôt soit comme pratique administrative générale ou dans un accord négocié avec l'autre État contractant. Et d'autres pays encore ne prévoient pas que le recouvrement de l'impôt sera suspendu pendant la durée de la procédure amiable.

90. Les commentaires précisent que, même si l'article 25 ne donne aucune précision sur la question de savoir si une demande de procédure amiable peut être refusée si l'impôt contesté n'a pas été réglé, diverses raisons justifient la pratique de suspendre le recouvrement des impôts pendant la durée de la procédure amiable<sup>73</sup>. Premièrement, le fait de suspendre ou de différer le recouvrement de l'impôt contribue à l'objectif général de rendre la procédure amiable plus accessible aux contribuables. Même si les autorités compétentes éliminent la double imposition au moyen de la procédure amiable, le contribuable pourrait perdre la valeur temps de toute somme qui lui est remboursée à terme si le recouvrement des impôts n'est pas suspendu pendant la procédure amiable. De plus, même si l'impôt que le contribuable a payé avant la procédure amiable lui est remboursé à terme par suite de la conclusion d'un accord amiable, le contribuable pourrait faire face à une importante charge de trésorerie temporaire parce qu'il a dû effectuer ce paiement initial.

91. Deuxièmement, les pays qui sont en faveur de la suspension ou du report de l'impôt qui fait l'objet d'une demande de procédure amiable croient que cela encourage les autorités compétentes à négocier et à conclure sans délai des accords dans le cadre de la procédure amiable. Si une autorité compétente a recouvré l'impôt, elle pourrait hésiter à faire des efforts raisonnables pour conclure un accord amiable avec l'autre autorité compétente.

92. À l'inverse, certains pays préfèrent néanmoins recouvrer l'impôt ou permettre le report d'une partie seulement de l'impôt faisant l'objet

---

suggéré que les pays pourraient souhaiter ajouter la phrase suivante au paragraphe 2 de l'article 25 à cette fin : « Les procédures d'établissement et/ou de recouvrement sont suspendues en attendant la conclusion d'une procédure amiable. »

73 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite les paragraphes 46 à 48 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

de la demande de procédure amiable afin d'éviter tout risque lié au recouvrement de l'impôt.

93. Une des bonnes pratiques mentionnées dans le rapport final sur l'Action 14 consiste pour les pays à prendre les dispositions appropriées permettant une suspension des procédures de recouvrement pendant la durée de la procédure amiable et à faire en sorte que la suspension des mesures de recouvrement soit 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<sup>74</sup>. Il est toutefois reconnu dans les commentaires que dans beaucoup de pays, la suspension du recouvrement de l'impôt nécessite de procéder à des modifications législatives<sup>75</sup>.

94. Étant donné l'importance économique de cette question pour les contribuables, les pays devraient publier leur position en matière de suspension ou de report du recouvrement de l'impôt faisant l'objet d'une demande de procédure amiable à l'intention des contribuables et des autres pays avec lesquels ils concluent des conventions.

95. Un problème similaire se pose en ce qui a trait au paiement des intérêts et des pénalités liés à l'impôt qui fait l'objet d'une demande de procédure amiable. Cette question est abordée dans les commentaires, où il est recommandé que, tout comme c'est le cas pour le règlement de l'impôt comme tel, les exigences en matière de règlement des pénalités et des intérêts ne devraient pas être plus onéreuses dans le contexte de la procédure amiable qu'elles ne le seraient dans le contexte d'un recours national en révision<sup>76</sup>.

---

74 Bonne pratique no 6 (voir l'annexe).

75 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 48 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ce dernier paragraphe comprend aussi une phrase supplémentaire suggérée que les pays peuvent ajouter au paragraphe 2 de l'article 25 pour s'assurer expressément de la suspension des procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt.

76 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 49.4 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

#### 4.4.2.10 *Retrait d'une demande de procédure amiable*

96. Bien que l'article 25 ne traite pas explicitement du retrait d'une demande de procédure amiable, un contribuable qui a soumis une telle demande a certainement le droit de la retirer en tout temps avant la clôture de la procédure. En effet, les statistiques sur les cas de procédure amiable des pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS<sup>77</sup> indiquent qu'en 2019 environ 6 pour cent des cas de procédure amiable finalisés au cours de cette année ont été clôturés à la suite du retrait de la demande par le contribuable. Il y a différentes raisons qui motivent le retrait d'une demande par le contribuable. Dans certains cas, le retrait résulte simplement du fait que la question faisant l'objet de la demande a été résolue au moyen des recours administratifs ou judiciaires prévus par le droit interne.

97. Le retrait d'une demande de procédure amiable par un contribuable ne doit pas empêcher ce dernier de présenter ultérieurement une autre demande portant sur la même question si cette question n'est pas encore résolue, à la condition que la nouvelle demande soit présentée avant l'expiration du délai applicable et que les autorités compétentes, soit à la phase unilatérale ou bilatérale de l'examen du cas, ne soient pas encore parvenues à une conclusion proposée qui clôturerait effectivement le cas.

#### 4.4.2.11 *Rôle de l'autorité compétente qui reçoit la demande*

98. L'autorité compétente qui reçoit une demande soumise conformément au paragraphe 1 de l'article 25 effectue normalement deux tâches dans un premier temps :

- déterminer si la demande est présentée en bonne et due forme et doit donc être considérée comme admissible. Une autorité compétente peut rejeter une demande qui ne satisfait pas aux exigences du paragraphe telles qu'elles sont interprétées dans ses propres règles, lignes directrices et procédures publiées, mais elle n'a pas le pouvoir discrétionnaire de rejeter une demande présentée en bonne et due forme<sup>78</sup>. Une demande de

<sup>77</sup> Voir le chapitre 1, note de bas de page 7.

<sup>78</sup> Dans beaucoup de pays, la décision de rejeter une demande de procédure amiable est une décision administrative qui, comme le prévoit le droit administratif, peut faire l'objet d'un contrôle judiciaire par un tribunal.

procédure amiable qui est présentée en bonne et due forme doit être considérée comme admissible par l'autorité compétente à laquelle elle est soumise ; il est à noter que l'admissibilité signifie simplement que l'autorité compétente entreprendra d'étudier le bien-fondé de la demande et cela n'implique pas, à ce stade initial, que l'autorité compétente est d'accord avec la position du contribuable ;

- notifier le contribuable et l'autorité compétente de l'autre État contractant concerné de la réception de la demande.

### *La demande est-elle présentée en bonne et due forme ?*

99. Déterminer si une demande est présentée en bonne et due forme se limite à déterminer si la demande remplit les conditions énoncées au paragraphe 1 de l'article 25 telles qu'elles sont interprétées dans les règles, lignes directrices et procédures qu'un pays a publiées sur la procédure amiable. Lors de cet examen initial de la demande, l'autorité compétente doit généralement répondre aux questions suivantes :

- *La demande a-t-elle été faite dans les délais ?* Comme cela est expliqué à la section 4.4.2.3 ci-dessus, le paragraphe 1 de l'article 25 dispose qu'une demande de procédure amiable doit être présentée dans les trois ans qui suivent la première notification de la ou des mesures qui entraînent prétendument une imposition non conforme à la Convention. Une demande qui est clairement présentée après l'expiration de ce délai ne serait pas admissible. La question de savoir si la demande a été présentée dans les délais est fondée initialement sur les informations fournies dans la demande et sur les informations auxquelles l'autorité compétente a facilement accès. Cependant, si l'on découvre par la suite que les informations fournies dans la demande sont incorrectes ou qu'elles ne remplissent pas les conditions d'une demande présentée en bonne et due forme, l'autorité compétente qui a initialement conclu que la demande a été faite dans les délais pourra certainement rejeter la demande, même si elle a déjà commencé à en étudier le bien-fondé.
- *La demande a-t-elle été présentée selon les instructions applicables ?* Il est mentionné aux sections 4.4.2.4 et 4.4.2.5 ci-dessus que les instructions relatives à la procédure amiable publiées par un

pays<sup>79</sup> préciseront généralement quelles informations doivent être incluses dans une demande de procédure amiable ainsi que la manière dont la demande soit être soumise.

- *La demande contient-elle suffisamment d'informations pour qu'on puisse comprendre et évaluer l'objection du contribuable ?* Comme cela est mentionné au paragraphe 58, les instructions relatives à la procédure amiable publiées par un pays devraient préciser les informations et les documents qui doivent être inclus dans une demande de procédure amiable. La norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS, en vertu de laquelle les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS doivent rendre publiques de telles instructions, dispose qu'une autorité compétente ne devrait pas refuser l'accès à la procédure amiable « au motif que les informations communiquées sont insuffisantes (...) [s] i le contribuable a fourni les informations demandées »<sup>80</sup>. Une demande de procédure amiable devrait inclure à tout le moins les informations précisées dans les règles, lignes directrices et procédures sur la procédure amiable publiées par un pays et seule l'absence de ces informations devrait constituer une raison de considérer que la demande n'est pas présentée en bonne et due forme et ne doit pas être considérée comme admissible.

100. Lorsqu'on détermine si une demande est présentée en bonne et due forme, on doit éviter le formalisme. Par exemple, une autorité compétente ne doit pas établir qu'une demande de procédure amiable n'est pas présentée en bonne et due forme simplement parce qu'elle ne respecte pas une règle de procédure d'importance secondaire.

101. Étant donné le délai établi pour soumettre une demande de procédure amiable en bonne et due forme, il est essentiel que le contribuable soit avisé rapidement de l'admissibilité ou de l'inadmissibilité de sa demande. Si la demande du contribuable est jugée non admissible, l'autorité compétente doit notifier le contribuable de la raison ou des raisons du rejet de sa demande. Par exemple, l'autorité compétente qui reçoit une demande dans laquelle il manque des informations essentielles doit notifier rapidement le contribuable des informations qui manquent afin que ce dernier puisse soumettre

---

79 Paragraphe 40 ci-dessus.

80 Élément 3.2 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

une demande en bonne et due forme avant l'expiration du délai applicable<sup>81</sup>. En outre, au lieu de rejeter une demande de procédure amiable qui ne contient pas les informations nécessaires, une autorité compétente pourrait préférer reporter sa décision jusqu'à ce qu'elle ait reçu les informations manquantes. Au moment de déterminer si elle doit rejeter une demande de procédure amiable qui ne contient pas les informations nécessaires, une autorité compétente doit garder à l'esprit qu'elle pourra toujours demander des informations complémentaires pertinentes lorsqu'elle étudiera le bien-fondé de la demande de procédure amiable.

### *Notification de la réception d'une demande*

102. Après la réception d'une demande de procédure amiable, l'autorité compétente doit notifier rapidement le contribuable que la demande a été reçue. Cela doit être fait le plus rapidement possible et au plus tard quatre semaines après la réception de la demande.

103. La lettre suivante est un exemple de la notification qui pourrait être envoyée au contribuable après la réception de la demande fictive de procédure amiable présentée au paragraphe 59 ci-dessus

#### **EXEMPLE DE NOTIFICATION DU CONTRIBUABLE DE LA RÉCEPTION D'UNE DEMANDE DE PROCÉDURE AMIABLE**

Le 10 novembre 2006

M. John Smith  
ABC LLP  
Grande tour, 13<sup>e</sup> étage  
009, Deuxième rue  
Ville capitale  
ÉTAT A

<sup>81</sup> Si une demande n'a pas été présentée en bonne et due forme, il est raisonnable de considérer que le contribuable n'a pas encore soumis son cas conformément au paragraphe 1 de l'article 25 et qu'il a encore le droit de le faire tant que le délai pour la présentation d'une demande de procédure amiable n'est pas expiré.

**Objet :** *Demande de procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune effectuée pour le compte de la société XCO Inc.*

**Numéro d'identification fiscale :** *STA-123.456.789C*

Monsieur,

Par la présente, nous accusons réception de la demande de procédure amiable que vous nous avez adressée pour le compte de la société XCO Inc. pour l'année d'imposition se terminant le 31 décembre 2001.

Dans un premier temps, nous déterminerons si cette demande a été faite selon nos instructions publiées relatives à la procédure amiable et conformément au paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Dès que nous aurons pris une décision préliminaire sur cette question, nous vous en informerons et commencerons à examiner le bien-fondé du cas.

Veillez noter que toute correspondance et tout renseignement complémentaire concernant ce cas doivent m'être adressés directement à l'adresse indiquée ci-dessous.

Veillez agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

[Signé]

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée

Bureau fiscal de l'État A

123, rue Principale

Ville capitale

ÉTAT A

104. Dans bien des cas, une autorité compétente pourra notifier le contribuable que la demande a été jugée admissible en même temps qu'elle accusera réception de la demande. Lorsque cela n'est pas possible, la notification de la réception de la demande doit être suivie rapidement d'une notification de l'admissibilité ou de l'inadmissibilité de la demande. La lettre suivante est un exemple de



la notification ultérieure de l'admissibilité de la demande fictive de procédure amiable présentée au paragraphe 59 ci-dessus.

**EXEMPLE DE LA NOTIFICATION DE L'ADMISSIBILITÉ  
D'UNE DEMANDE DE PROCÉDURE AMIABLE**

Le 20 décembre 2006

M. John Smith  
ABC LLP  
Grande tour, 13e étage  
009, Deuxième rue  
Ville capitale  
ÉTAT A

**Objet :** *Demande de procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune effectuée pour le compte de la société XCO Inc.*

**Numéro d'identification fiscale : STA-123.456.789C**

Monsieur,

Pour faire suite à notre lettre du 10 novembre 2006, dans laquelle nous avons accusé réception de la demande de procédure amiable soumise pour le compte de la société XCO Inc. pour l'année d'imposition se terminant le 31 décembre 2001, nous vous informons que d'après notre examen initial des renseignements contenus dans la demande et compte tenu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de nos instructions publiées relatives à la procédure amiable, la demande a été jugée admissible dans le cadre de notre programme de procédure amiable. Nous allons maintenant examiner le bien-fondé de la demande.

Veillez agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

[Signé]

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Bureau fiscal de l'État A  
123, rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

105. L'autorité compétente qui reçoit une demande de procédure amiable doit aussi notifier l'autre autorité compétente de la réception de la demande. Il est recommandé dans les instructions sur la préparation des statistiques sur la procédure amiable dans le contexte du Cadre inclusif sur le BEPS<sup>82</sup> que l'autre autorité compétente soit notifiée dans les quatre semaines suivant la réception de la demande de procédure amiable.

106. La lettre suivante est un exemple de la notification qui pourrait être envoyée à l'autre autorité compétente après la réception de la demande fictive de procédure amiable présentée au paragraphe 59 ci-dessus.

**EXEMPLE DE LA NOTIFICATION DE L'AUTRE AUTORITÉ COMPÉTENTE DE LA RÉCEPTION D'UNE DEMANDE DE PROCÉDURE AMIABLE**

Le 15 novembre 2006

Madame Dame Ma  
Commissaire adjointe et autorité compétente  
Ministère des Finances  
Bureau 777, 8e étage  
111, rue des Étrangers  
Grandeville  
ÉTAT B

**Objet :** *Demande de procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (la « Convention ») effectuée pour le compte de la société XCO Inc. (Numéro d'identification fiscale dans l'État A : STA-123.456.789C)*

Madame,

Je souhaite vous faire savoir que nous avons reçu une demande de

82 OCDE (2016), BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends – Documents pour l'examen par les pairs, note de bas de page 45, p. 29, par. 9.

procédure amiable concernant la société XCO Inc., société résidente de l'État A, qui a été soumise conformément au paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention. Dans la demande, il est allégué qu'un avis d'imposition émis à la société XCO Inc. par l'administration fiscale de votre pays pour l'année d'imposition 2001 n'était pas conforme aux dispositions des articles 5 et 7 de la Convention.

Je crois comprendre qu'une copie de la demande vous a déjà été transmise par le contribuable. (Veuillez nous en informer si ce n'est pas le cas.)

Nous allons maintenant déterminer si la demande est admissible et, dans l'affirmative, nous en étudierons le bien-fondé et déterminerons si nous pouvons consentir un allègement de façon unilatérale. Je vous ferai part de la décision prise sur ces questions en temps opportun.

Je vous prie de m'adresser personnellement toute correspondance relative à ce cas à l'adresse indiquée ci-dessous.

Je vous saurais gré de bien vouloir accuser réception de cette notification dès que possible.

Veuillez agréer, Madame, l'expression de mes sentiments les meilleurs.

[Signé]

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Bureau fiscal de l'État A  
123 Rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

107. Dans certains cas, une autorité compétente pourra déterminer très rapidement qu'une demande de procédure amiable est admissible, que l'objection soulevée dans la demande paraît fondée et qu'elle n'est pas elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante au cas et doit donc enclencher la deuxième étape de la procédure amiable. Dans ce cas, la notification de la demande que l'autorité compétente enverrait à l'autorité compétente de l'autre État pourrait aussi faire mention du fait que la phase unilatérale de l'examen du cas est terminée et qu'il faut engager la phase bilatérale de l'examen du cas (voir ci-dessous).

### ***4.4.3 Phase unilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable***

108. La phase unilatérale de l'examen d'un cas soumis à la procédure amiable commence lorsque l'autorité compétente qui a reçu une demande de procédure amiable établit que la demande est admissible. L'autorité compétente de l'autre État contractant aura déjà été informée de la réception de la demande, mais elle ne participera pas directement à cette étape du processus durant laquelle l'autorité compétente qui a reçu la demande fera ce qui suit, conformément au paragraphe 2 de l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE :

- examiner le bien-fondé de la demande afin de déterminer si la demande paraît fondée et, le cas échéant,
- déterminer si elle peut unilatéralement éliminer l'imposition non conforme aux dispositions de la convention.

#### ***4.4.3.1 Examen du bien-fondé d'une demande de procédure amiable***

109. Dans son examen du bien-fondé de la demande, l'autorité compétente étudiera les faits et l'analyse présentés dans la demande de procédure amiable. Si la demande a trait à une mesure prise par son administration fiscale, l'autorité compétente communique généralement avec les vérificateurs ou les fonctionnaires qui ont pris la mesure en question.

110. Si, au terme de son examen du bien-fondé de la demande, l'autorité compétente conclut que l'objection du contribuable n'est pas fondée, la procédure amiable prend fin, peu importe la position que pourrait prendre ultérieurement l'autre autorité compétente. Compte tenu de cela, il est important que l'autorité compétente soit convaincue que l'objection du contribuable n'est pas fondée avant de tirer une telle conclusion.

111. Comme il y a un risque qu'une autorité compétente puisse conclure à tort qu'une demande de procédure amiable n'est pas fondée, en particulier lorsqu'il est allégué dans la demande que c'est la mesure prise par l'État ayant reçu la demande qui n'était pas conforme aux dispositions de la convention, il est précisé dans le rapport final sur

l'Action 14 du Plan d'action BEPS<sup>83</sup> que les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS doivent prendre les mesures suivantes :

- modifier les termes des provisions de leurs conventions fiscales de manière à permettre au contribuable de formuler sa demande auprès de l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États<sup>84</sup>, ou
- mettre en place un processus de notification ou de consultation de l'autorité compétente de l'autre État contractant concerné pour les cas où l'autorité compétente qui a reçu une demande de procédure amiable considère que l'objection du contribuable n'est pas fondée.

112. Selon le rapport final sur l'Action 14 du Plan d'action BEPS, cette exigence vise à faire en sorte que les autorités compétentes des deux États contractants aient « l'opportunité de faire connaître leur position sur l'acceptation ou le rejet d'une demande de procédure amiable et sur la question de savoir si la réclamation du contribuable paraît fondée ». Il est toutefois précisé clairement dans le rapport que la notification ou consultation qui y est proposée « ne doit pas être interprétée comme une consultation sur la façon de résoudre le cas »<sup>85</sup>.

113. Lorsque, nonobstant le processus de notification ou de consultation mentionné plus haut, l'autorité compétente qui a reçu la demande arrive à la conclusion finale que l'objection soulevée dans la demande n'est pas fondée, elle doit notifier le contribuable qu'elle considère que l'imposition faisant l'objet de la demande n'est pas en violation des dispositions de la convention et clôturer le cas soumis à la procédure amiable. La notification doit inclure une explication de la conclusion de l'autorité compétente.

114. Les statistiques sur la procédure amiable recueillies pour 2019<sup>86</sup>

---

83 Élément 3.1 de la norme *a minima* (voir le paragraphe 48 ci-dessus).

84 Comme il est expliqué à la section 4.4.2.2 ci-dessus, cette modification a été apportée au paragraphe 1 de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, mais non du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, dans lequel elle est présentée simplement comme une option (voir le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25).

85 *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, chapitre 1, note de bas de page 10, p. 22, par. 35.

86 Voir le chapitre 1, note de bas de page 7.

indiquent que seulement 6 pour cent des cas de procédure amiable clôturés au cours de cette année l'ont été à la suite d'une conclusion unilatérale selon laquelle l'objection soulevée dans la demande n'était pas fondée. Dans la vaste majorité des cas de procédure amiable qui arrivent à la phase unilatérale de l'examen du cas, l'autorité compétente qui a reçu la demande conclut qu'il y a des motifs suffisants de poursuivre le processus.

115. Lorsqu'elle étudie le bien-fondé d'une demande de procédure amiable, une autorité compétente a parfois besoin d'obtenir des informations supplémentaires auprès du contribuable, surtout lorsque la mesure à l'origine de la demande de procédure amiable a été prise par l'autre État contractant. L'autorité compétente peut aussi demander au contribuable des explications pour pouvoir interpréter les informations fournies, telles que les modèles économiques et les analyses juridiques justifiant l'application par le contribuable du principe de pleine concurrence ou sa position sur d'autres questions relatives à la convention.

116. La lettre suivante est un exemple de demande d'informations supplémentaires ainsi que la réponse du contribuable dans le cas de la demande fictive de procédure amiable présentée au paragraphe 59 ci-dessus.

**EXEMPLE D'UNE DEMANDE  
D'INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES**

23 janvier 2007

M. John Smith  
ABC LLP  
Grande tour, 13e étage  
009, Deuxième rue  
Ville capitale  
ÉTAT A

**Objet :** *Demande d'informations supplémentaires*  
*Société XCO Inc., Numéro d'identification fiscale :*  
*STA-123.456.789C*  
*Année d'imposition se terminant le 31 décembre 2001*

Monsieur,

Nous avons besoin des informations supplémentaires suivantes afin d'établir notre position concernant la demande de procédure amiable mentionnée ci-dessus :

1. les modifications qu'il faudrait apporter au calcul du crédit pour impôt étranger demandé par XCO Inc. dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2001 si l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B le 1er septembre 2004 devait être jugé conforme aux dispositions de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Veuillez nous faire parvenir les informations demandées dans les 30 jours suivant la date de la présente lettre.

Veuillez noter que le traitement de votre demande de procédure amiable sera retardé si nous ne recevons pas les informations demandées dans le délai précisé et que le fait de ne pas fournir ces informations pourrait faire en sorte que le cas soit clôturé sans autre mesure.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

[Signé]

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Bureau fiscal de l'État A  
123, rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

#### **EXEMPLE DE RÉPONSE À UNE DEMANDE D'INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES**

15 février 2007

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Bureau fiscal de l'État A  
123, rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

**Objet : Demande d'informations supplémentaires  
Société XCO Inc., Numéro d'identification fiscale :  
STA-123.456.789C**

Madame,

La présente fait suite à votre lettre datée du 23 janvier 2007 dans laquelle vous nous avez demandé de fournir des informations supplémentaires sur le calcul du crédit pour impôt étranger qu'accordera l'État A si l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B le 1<sup>er</sup> septembre 2004 devait être jugé conforme aux dispositions de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

S'il était jugé que, contrairement à notre position, XCO possédait un établissement stable dans l'État B et que le revenu tiré de la location du dragueur devait être attribué à cet établissement stable, il faudrait modifier comme suit le calcul du crédit pour impôt étranger de l'État A et de l'impôt à payer effectué dans notre déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2001 :

		Payé à l'État B (en SBP)	Déclaré en 2001 (en SAD)	Après ajuste- ment en 2004 (en SAD)
1.	Bénéfice imposable pour 2001		8 000 000	8 000 000
2.	Bénéfice imposable attribuable à l'État B (selon la déclaration de 2001) 80 000 SBP = 40 000 SAD		40 000	–
3.	Bénéfice imposable attribuable à l'État B (après ajustement en 2004) 800 000 SBP = 400 000 SAD		–	400 000



4.	Impôt à payer dans l'État A au taux de 20 % (avant crédit pour impôt étranger)		1 600 000	1 600 000
5.	Impôt payé dans l'État B en 2001	10 000	5 000	5 000
6.	Impôt supplémentaire réclamé par l'État B en 2004	200 000	--	100 000
7.	Impôt de l'État A lié au revenu gagné dans l'État B (selon la déclaration de 2001) : 20 % x 40 000		8 000	
8.	Impôt de l'État A lié au revenu gagné dans l'État B (après ajustement en 2004) : 20 % x 400 000			80 000
9.	Crédit pour impôt étranger : le moindre de l'impôt payé dans l'État B (lignes 5 + 6) ou de l'impôt de l'État A sur le revenu gagné dans l'État B (ligne 7 ou ligne 8)		5 000	80 000
10.	Impôt à payer dans l'État A (ligne 4 – ligne 9)		1 595 000	1 520 000
11.	Impôt versé en trop pour 2001		75 000	

N'hésitez pas de nous contacter si vous avez besoin de renseignements supplémentaires au sujet des informations fournies ci-dessus ou de notre demande de procédure amiable.

Veuillez agréer, Madame, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

[Signé]

John Smith  
ABC LLP  
pour le compte de la société XCO Inc.

117. Il peut arriver qu'un contribuable doive préparer des informations qui sont fournies séparément aux deux autorités compétentes. Par exemple, lorsqu'une demande de procédure amiable soumise à l'autorité compétente d'un État contractant porte sur une transaction conclue entre un contribuable et une société apparentée résidente de l'autre État contractant et que cette société apparentée a elle-même présenté une demande de procédure amiable à l'autorité compétente de cet autre État portant sur la même transaction, le contribuable pourrait être appelé à participer à la préparation des informations qui seront présentées à l'autorité compétente de cet autre État dans le cadre de cette autre demande de procédure amiable. Dans les cas où des informations sur la même transaction (ou série de transactions) sont fournies séparément aux deux autorités compétentes, les autorités fiscales devraient inciter les contribuables concernés à s'assurer que les informations fournies aux deux autorités compétentes sont complètes et pleinement cohérentes.

#### 4.4.3.2 *Est-ce possible de consentir un allègement de façon unilatérale ?*

118. La deuxième partie de la phase unilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable consiste pour l'autorité compétente qui a reçu une demande qu'elle juge fondée de déterminer si son administration fiscale peut consentir un allègement (communément appelé « allègement consenti de façon unilatérale ») sans devoir consulter l'autorité compétente de l'autre État contractant concerné.

119. Un exemple typique d'allègement consenti de façon unilatérale serait le cas où un contribuable résident de l'État A soumet une demande de procédure amiable à l'autorité compétente de cet État parce qu'on vient de lui demander de payer dans l'État B de l'impôt qui, conformément à la convention conclue entre l'État A et l'État B, aurait dû être payé il y a quelques années. Dans sa demande, le contribuable demande à l'État A de lui accorder un crédit pour impôt étranger pour l'impôt payé à l'État B pour l'année d'imposition antérieure en question. À supposer que les informations fournies à l'autorité compétente de l'État A soient suffisantes pour établir que le revenu en question a été imposé par l'État B conformément aux dispositions conventionnelles et que l'impôt a effectivement été payé à l'État B, l'autorité compétente pourra conclure que l'administration fiscale de l'État A doit accorder un crédit pour impôt étranger en vertu

des dispositions conventionnelles correspondant à celles de l'article 23 B du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

120. Lorsqu'une autorité compétente a établi qu'elle doit consentir un allègement de façon unilatérale, elle doit notifier rapidement le contribuable de sa décision et aviser l'autorité compétente de l'autre État que le cas de procédure amiable a été clôturé par suite de sa décision. La décision doit ensuite être mise en œuvre rapidement. Le mécanisme par lequel la décision sera mise en œuvre dépendra de la nature de l'allègement, du droit interne et des procédures que l'autorité compétente a prévues à cette fin. La mise en œuvre de la décision exige généralement la coordination avec d'autres services de l'administration fiscale, tels que le service chargé d'effectuer les remboursements.

121. Les statistiques sur la procédure amiable recueillies pour 2019<sup>87</sup> indiquent qu'un allègement a été consenti de façon unilatérale dans 15 pour cent des cas de procédure amiable clôturés au cours de cette année. Le fait qu'une proportion aussi grande de cas soumis à la procédure amiable donne lieu à un allègement consenti de façon unilatérale montre que les autorités compétentes peuvent souvent régler les cas de procédure amiable sans qu'il soit nécessaire d'engager la phase bilatérale de l'examen du cas.

122. Dans de nombreux cas, cependant, une autorité compétente voudra discuter du cas avec l'autorité compétente de l'autre État soit parce qu'elle considère que l'impôt perçu par l'autre État n'est pas conforme aux dispositions conventionnelles, soit parce qu'elle veut simplement obtenir des informations supplémentaires ou la confirmation des faits ou de l'analyse inclus dans la demande de procédure amiable. Dans ces cas, l'autorité compétente engagera la phase bilatérale de la procédure amiable.

#### ***4.4.4 La phase bilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable***

##### *4.4.4.1 Entamer une discussion de fond avec l'autre autorité compétente*

123. Si l'autorité compétente qui a reçu la demande de procédure

---

<sup>87</sup> Voir le chapitre 1, note de bas de page 7.

amiable conclut que l'objection qui y est formulée paraît fondée, mais qu'elle ne peut régler unilatéralement le cas, elle doit engager la phase bilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable en collaborant avec l'autorité compétente de l'autre État contractant dans le but d'arriver conjointement à une solution satisfaisante du cas. Cela se fait généralement en invitant l'autre autorité compétente à présenter un exposé de position ou en proposant soi-même de le faire (voir l'exemple ci-dessous).

124. Comme cela est mentionné dans les commentaires<sup>88</sup>, une fois engagée la phase bilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable, les autorités compétentes doivent s'entendre sur la façon dont elles communiqueront entre elles afin de régler le cas. La méthode de communication dépendra naturellement de la nature du cas, mais aussi de ce qu'il y ait un seul ou plusieurs cas de procédure amiable en cours entre les deux pays. On peut recourir à différentes méthodes de communication à cette fin<sup>89</sup>, notamment des communications par écrit, des consultations officieuses par correspondance, des réunions entre fonctionnaires du service de l'autorité compétente de chaque pays et exceptionnellement, la désignation d'une commission mixte chargée d'examiner un cas ou une série de cas difficiles<sup>90</sup>. Les autorités compétentes devraient faire preuve de souplesse et ne se fermer à aucune possibilité de communication.

125. Dans certaines circonstances, les autorités compétentes de pays qui doivent traiter un grand nombre de cas de procédure amiable voudront consigner les procédures qu'elles ont mises en place pour la phase bilatérale de l'examen des cas dans un protocole d'entente ou un document similaire. Ces orientations peuvent s'appliquer de manière large (par exemple, on peut établir des objectifs généraux ou des délais qui s'appliquent à tous les cas soumis à la procédure amiable) ou encore, ils peuvent s'appliquer à un sous-ensemble spécifique de cas soumis à la procédure amiable (par exemple, la clarification des exigences en

---

88 Paragraphe 36 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

89 Paragraphe 37 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Voir aussi la section 4.4.9.

90 Voir le paragraphe 4 de l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE.

matière de documentation pour les cas de prix de transfert). De tels accords pourraient faciliter l'adoption d'une approche uniforme aux cas de procédure amiable et faire avancer la procédure amiable, surtout lorsqu'ils permettent aux autorités compétentes de se concentrer sur les questions de fond au lieu des questions de procédure.

126. Une étape initiale importante de la phase bilatérale de l'examen d'un cas de procédure amiable est de s'assurer que les deux autorités compétentes travaillent à partir des mêmes faits et qu'elles ont une compréhension commune de ces faits. L'autorité compétente qui engage la phase bilatérale doit s'assurer que l'autre autorité compétente a reçu toute l'information que le contribuable a présentée dans la demande de procédure amiable ou par la suite, même si le contribuable a présenté cette information directement aux deux autorités compétentes (voir les paragraphes 49 et 117 ci-dessus).

127. La lettre ci-dessous indique comment l'autorité compétente qui a reçu la demande de procédure amiable pourrait engager la phase bilatérale de l'examen d'un cas soumis à la procédure amiable en écrivant à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans le cas de la demande fictive de procédure amiable présentée au paragraphe 59 ci-dessus.

#### EXEMPLE D'UNE DEMANDE DE DISCUSSION BILATÉRALE D'UN CAS SOUMIS À LA PROCÉDURE AMIABLE

19 avril 2007

Madame Dame Ma  
Commissaire adjointe et autorité compétente  
Ministère des Finances  
Bureau 777, 8e étage  
111, rue des Étrangers  
Grandeville  
ÉTAT B

**Objet : Demande de procédure amiable de la société XCO Inc.**  
**Numéro d'identification fiscale de l'État A : STA-123.456.789C**  
**Année d'imposition terminée le 31 décembre 2001**

Madame,

La présente fait suite à ma lettre du 15 novembre 2006 dans laquelle je vous ai informé que nous avons reçu une demande de procédure amiable pour le compte de la société XCO Inc.

Nous avons établi que la demande est admissible et notre examen préliminaire du cas indique que la prétention de la société XCO selon laquelle elle ne possédait pas d'établissement stable dans l'État B dans l'année d'imposition 2001 paraît fondée.

Je souhaiterais donc recevoir votre exposé de position expliquant les raisons pour lesquelles votre administration fiscale a considéré que la société XCO possédait un établissement stable dans l'État B pendant l'année d'imposition 2001 et la manière dont les bénéfices attribuables à l'établissement stable présumé ont été établis.

Veuillez agréer, Madame, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

[Signé]

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Bureau fiscal de l'État A  
123, rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

#### 4.4.4.2 *Exposé de position et réponse*

128. Une partie essentielle de la phase bilatérale de la procédure amiable consiste en l'échange de vues entre autorités compétentes sur la manière dont les dispositions conventionnelles doivent être interprétées et appliquées au cas. Chaque autorité compétente doit chercher à présenter une position de principe raisonnée sur la manière de régler le cas soumis à la procédure amiable et doit donc être en mesure d'indiquer clairement en quoi toute mesure prise par l'administration fiscale concernée à l'égard du contribuable est fondée sur la convention et le droit interne.

129. La pratique habituelle en cette matière consiste pour l'une des autorités compétentes de présenter à l'autre autorité compétente

sa propre analyse du cas soumis à la procédure amiable dans un document communément appelé l' « exposé de position » et d'inviter l'autre autorité compétente à y répondre.

130. Pour ce qui est des cas portant sur les prix de transfert, l'on s'attend généralement à ce que l'État qui a procédé à l'ajustement initial prépare l'exposé de position initial, car il dispose de plus d'information sur les arguments qui servent de base pour déterminer que la transaction pertinente n'était pas conclue de pleine concurrence. Il n'y a toutefois pas de pratique établie pour les cas qui ne portent pas sur les prix de transfert : dans certains cas, l'autorité compétente qui a reçu la demande de procédure amiable proposera de présenter son exposé de position en premier, tandis que dans d'autres cas, elle invitera l'autorité compétente de l'État contractant qui a pris la ou les mesures ayant entraîné la demande de procédure amiable à le faire. La pratique varie d'un pays à l'autre et il est possible aussi que chaque autorité compétente veuille présenter son propre exposé de position sur le cas avant de commenter l'exposé de position de l'autre autorité compétente.

131. L'exposé de position ne doit pas être établi selon un format spécifique ; l'autorité compétente est libre de le structurer comme bon lui semble. Un exposé de position clairement structuré qui explique la position d'un pays de manière succincte, mais exhaustive facilitera la résolution satisfaisante et rapide du cas. Le fait de consacrer du temps à la préparation diligente de l'exposé de position pourrait aider à réduire la durée de la procédure amiable.

132. Les dispositions de la convention fiscale elle-même doivent être le principal point de référence pour la préparation de l'exposé de position. L'autorité compétente doit aussi prendre en compte toute orientation publiée en vertu de la convention, telle qu'un protocole d'entente, les notes échangées ou un accord mutuel antérieur portant sur le sens d'un terme employé dans la convention ou sur l'application de la convention dans des circonstances particulières. Lorsqu'un cas soumis à la procédure amiable a trait à des dispositions conventionnelles fondées sur les Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, les commentaires sur ces modèles constituent aussi des orientations utiles. De même, les orientations fournies dans le Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en

développement (2017) et dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017<sup>91</sup> seront utiles pour les cas portant sur les prix de transfert.

133. Lorsque la demande de procédure amiable porte sur une mesure fiscale, telle qu'un ajustement ou un avis d'imposition, prise par les vérificateurs ou fonctionnaires du pays de l'autorité compétente qui prépare l'exposé de position, ces vérificateurs ou fonctionnaires peuvent être consultés pendant la préparation de l'exposé de position.

134. La lettre suivante est un exemple d'un exposé de position fondé sur la demande fictive de procédure amiable présentée au paragraphe 59 ci-dessus.

#### EXEMPLE D'UN EXPOSÉ DE POSITION

Le 20 juin 2007

**Objet :** *Exposé de position*

*Demande de procédure amiable adressée à l'État A par la société XCO Inc.*

*Numéro d'identification fiscale de l'État A : STA-123.456.789C*

*Notre numéro de référence des cas de procédure amiable : STBMAP06-12345LT*

Madame,

La présente fait suite à votre lettre du 19 avril 2007 dans laquelle vous nous avez invités à vous faire parvenir un exposé de position expliquant la base sur laquelle notre administration fiscale a considéré que la société XCO possédait un établissement stable dans l'État B dans l'année d'imposition 2001 et la manière dont les bénéfices attribuables à l'établissement stable présumé ont été établis.

Veillez noter que ce cas m'a été assigné et que vous pouvez communiquer avec moi à l'adresse indiquée ci-dessous ou encore, par courriel à l'adresse [rob.inson@fin.gov.sta](mailto:rob.inson@fin.gov.sta) ou par téléphone au numéro 007 12 2333 4444.

<sup>91</sup> Voir la note de bas de page 19.



Vous trouverez ci-joint l'exposé de position demandé.

Nous espérons que vous serez d'accord avec les conclusions exposées au paragraphe 15 de l'exposé de position ci-joint. Sinon, nous vous saurions gré d'expliquer clairement les raisons de votre désaccord.

À moins que vous ne jugiez qu'une réunion soit nécessaire pour résoudre ce cas, j'attends votre réponse avec intérêt et j'anticipe avec plaisir la possibilité de clôturer ce cas dans les meilleurs délais.

Les informations présentées dans la présente lettre sont fournies conformément à la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et leur utilisation et leur divulgation sont régies par les dispositions de cette Convention.

Veuillez agréer, Madame, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

[Signé]

M. Rob Inson, analyste principal  
Service du programme de procédure amiable de l'État B  
Ministère des Finances  
Bureau 777, 8e étage  
111, rue des Étrangers  
Grandville  
ÉTAT B

\* \* \*

18 juin 2007

**Demande de procédure amiable adressée à l'État A par la société XCO Inc.**

**Numéro d'identification fiscale de l'État A : STA-123.456.789C**

**Notre numéro de référence des cas de procédure amiable : STBMAP06-12345LT**

### **Exposé de position de l'autorité compétente de l'État B**

#### ***Les faits***

Les faits pertinents du cas peuvent être résumés comme suit.

1. En 2000, XCO, une société résidente de l'État A, a conclu un contrat avec YCO, une société résidente de l'État B, pour le dragage d'un canal que YCO possède et exploite dans l'État B. Le contrat prévoyait

que les travaux seraient exécutés sur une période de quatre mois, soit du 15 janvier 2001 jusqu'au 15 mai 2001.

2. Des employés de XCO sont arrivés dans l'État B le 10 janvier 2001 et y ont exécuté les travaux de dragage du 15 janvier 2001 au 15 mai 2001 à l'aide de divers dragueurs appartenant à XCO. Des employés de XCO étaient donc présents dans l'État B pendant 125 jours au total durant l'année d'imposition 2001.
3. Après l'achèvement du contrat, mais avant que les dragueurs soient réexpédiés vers l'État A, XCO a loué un des dragueurs à la société XCOB, une filiale de XCO qui est une société résidente de l'État B, pour une période de deux mois, soit du 1<sup>er</sup> juin 2001 au 31 juillet 2001. Le dragueur a été réexpédié à l'État A le 10 août 2001. La société XCOB a prélevé, par la voie d'une retenue à la source, un impôt de 10 pour cent, soit 10 000 SBP, sur le loyer de 100 000 SBP qu'elle a versé à XCO. L'impôt retenu à la source a été remis à l'administration fiscale de l'État B.
4. XCO n'a pas produit de déclaration de revenus dans l'État B pour l'année d'imposition se terminant le 31 décembre 2001. XCO considérait qu'elle n'avait pas non plus à retenir l'impôt dans l'État B sur le revenu d'emploi de ses employés qui ont travaillé dans l'État B dans l'année d'imposition 2001 ni sur les intérêts qu'elle a versés durant l'année d'imposition 2001 sur les sommes empruntées pour acheter l'équipement utilisé dans l'État B.
5. Le 1<sup>er</sup> septembre 2004, l'administration fiscale de l'État B a imposé XCO pour un montant de 835 000 SBP constitué des éléments suivants : un montant de 200 000 SBP au titre de l'impôt sur les sociétés ; un montant de 400 000 SBP pour l'impôt qui aurait dû être retenu à la source sur les salaires et les intérêts attribuables à l'établissement stable ; des pénalités de 100 000 SBP et des intérêts de 135 000 SBP.

#### **Dispositions pertinentes de la Convention entre l'État A et l'État B**

6. Les dispositions les plus pertinentes de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (la « Convention ») sont l'article 12 (Redevances) et l'article 12 A (Honoraires pour services techniques). Ces articles sont similaires à l'article 12 et à l'article 12 A du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, version 2017 (le Modèle de convention fiscale des Nations Unies).

7. Le paragraphe 2 de l'article 12 prévoit l'imposition des redevances dans l'État contractant qui en est la source, mais si le bénéficiaire effectif en est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des redevances.
8. Le paragraphe 2 de l'article 12 A prévoit l'imposition des honoraires pour services techniques dans l'État contractant qui en est la source, mais si le bénéficiaire effectif en est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des honoraires.

**Dispositions pertinentes du droit interne de l'État B**

9. L'article 45 de la Loi sur l'impôt sur le revenu de l'État B, tel qu'il se lisait en 2001, prévoyait une retenue d'impôt à la source de 10 pour cent sur tous les paiements de redevances et de loyers effectués par des résidents à des non-résidents pour l'utilisation de biens corporels.
10. Bien que l'article 47A de la Loi sur l'impôt sur le revenu de l'État B prévoie maintenant une retenue d'impôt à la source de 15 pour cent sur tous les paiements de services effectués par un résident de l'État B à un non-résident, cette disposition n'a été promulguée qu'en 2005 et ne s'appliquait pas aux paiements faits à la société XCO dans l'année d'imposition 2001.
11. Au cours de l'année 2001, cependant, l'article 4 de la Loi sur l'impôt sur le revenu de l'État B disposait qu'une société non résidente qui avait un établissement stable dans l'État B était assujettie à l'impôt de l'État B sur les bénéfices de cet établissement stable de la même manière qu'une société résidente de l'État B. La définition d' « établissement stable » donnée à l'article 2 prévoit que « toute entreprise étrangère qui exerce des activités d'entreprise dans l'État B pour une période ou des périodes totalisant plus de 120 jours durant une période de 12 mois est réputée posséder un établissement stable dans l'État B en ce qui a trait à ces activités ». Cela s'applique manifestement à la société XCO Inc. qui, dans sa propre demande de procédure amiable, a indiqué que ses employés étaient présents dans l'État B pendant plus de 120 jours en 2001.

**Position de l'État B**

12. Au cours de l'année d'imposition 2001, la société XCO a reçu, de résidents de l'État B, deux types de paiements différents qui

- peuvent être imposés par l'État B conformément à la Convention :
- a. le paiement de 2 000 000 SBP effectué par YCO pour des services de dragage ; il s'agit d'honoraires pour des services techniques fournis par XCO à YCO et qui sont imposables en vertu de l'article 12 A de la Convention, mais sur lesquels XCO n'a pas payé d'impôt ;
  - b. le paiement de 100 000 SBP effectué par XCOB pour la location d'un dragueur ; ce paiement était assujéti à une retenue d'impôt à la source de 10 pour cent conformément à l'article 12 de la Convention et à l'article 45 de la *Loi sur l'impôt sur le revenu*.
13. S'il est vrai que la législation fiscale de l'État B ne prévoyait pas une retenue d'impôt à la source sur les honoraires pour services techniques dans l'année d'imposition en question, il n'y a rien dans l'article 12 A qui stipule que l'impôt prévu par cet article doit être payé par retenue à la source. L'article 12 A prévoit simplement que l'État B peut prélever de l'impôt sur le paiement de 2 000 000 SBP et que l'impôt ne doit pas excéder 10 pour cent du montant de ce paiement (c.-à-d. 200 000 SBP). La façon dont l'État B exerce ce droit d'imposition est simplement une question de droit interne.
14. Lorsque des droits d'imposition sont attribués à un pays dans le cadre d'une convention fiscale, la façon dont ces droits sont exercés relève du droit interne (voir, par exemple, le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 12.4 des commentaires sur le même article du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE). Comme l'État B a le droit d'imposer le paiement de 2 000 000 SBP (à la condition que l'impôt n'excède pas 200 000 SBP), il a exercé ce droit pour l'année d'imposition 2001 en imposant XCO selon les dispositions de sa législation fiscale qui s'appliquent aux établissements stables. Ce faisant, il n'a pas appliqué les articles 5 et 7 de la Convention, contrairement à ce qui est allégué dans la demande de procédure amiable. Il a simplement appliqué les règles de l'établissement stable prévues dans son droit interne plutôt que le mécanisme plus traditionnel de la retenue d'impôt à la source dans l'exercice des droits d'imposition qui sont conférés par l'article 12 A.
15. Sur la base de l'analyse qui précède, nous répondons donc comme

suit à chacune des questions soulevées dans la demande de procédure amiable :

- a. *Si la société XCO possédait un établissement stable dans l'État B pendant l'année d'imposition 2001* : notre réponse à cette question est « non » selon la définition d'établissement stable dans la Convention, mais « oui » selon la définition d'établissement stable dans le droit interne de l'État B, qui ne s'applique qu'aux fins du droit d'imposition prévu par l'article 12 A de la Convention.
- b. *S'il est établi que XCO possédait un établissement stable dans l'État B, le montant des bénéfices attribuables à cet établissement stable* : cette question ne se pose pas en ce qui concerne la Convention puisqu'il n'existe pas d'établissement stable aux fins de la Convention. Selon le droit interne de l'État B, les bénéfices attribuables à l'établissement stable sont de 1 445 000 SBP (aucune déduction ne peut être demandée pour les salaires, l'assurance, les intérêts et les frais d'administration indiqués dans le calcul des bénéfices dans la demande de procédure amiable puisque l'article 82 de la Loi sur l'impôt sur le revenu ne prévoit pas la déduction d'un paiement effectué à un non-résident et sur lequel l'impôt n'a pas été retenu à la source). Ce montant est imposable au taux d'imposition des sociétés de 25 pour cent. Cela se traduit par un impôt national de 361 250 SBP, mais l'impôt maximal prévu par l'article 12 A de la Convention est de 200 000 SBP (c.-à-d. 10 pour cent de 2 000 000).
- c. *S'il est établi que XCO possédait un établissement stable dans l'État B, le montant qui aurait dû être retenu à la source par XCO sur les salaires et les intérêts à la charge de l'établissement stable présumé* : nous sommes d'accord avec l'analyse présentée dans la demande de procédure amiable au sujet de l'absence d'établissement stable selon la définition d'établissement stable donnée dans la Convention. Pour cette raison, nous sommes d'accord aussi que l'État B n'avait pas le droit d'imposer les salaires et les intérêts selon la Convention. (Notons toutefois que, comme il est mentionné ci-dessus, aucune déduction ne peut être demandée à l'égard de ces montants aux fins du calcul des bénéfices tirés du contrat avec YCO aux fins du droit interne de l'État B.) Pour cette

raison, nous acceptons de réduire l'impôt à payer par XCO de 400 000 SBP, montant qui représente la retenue d'impôt à la source sur les salaires et les intérêts.

- d. *S'il est établi que XCO possédait un établissement stable dans l'État B, le montant du crédit pour impôt étranger disponible dans l'État A pour l'impôt payé à l'État B auquel XCO a droit en vertu de l'article 23 B de la Convention : selon l'analyse ci-dessus, XCO aurait droit à un crédit pour impôt étranger de 200 000 SBP pour l'impôt payé sur les bénéfices tirés de son contrat avec YCO, en plus du montant de 10 000 SBP pour l'impôt sur ses bénéfices tirés du loyer reçu de XCOB.*
- e. *Si les pénalités et les intérêts inclus dans l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B sont justifiés : nous ne considérons pas que les pénalités et les intérêts sont visés par les dispositions des conventions fiscales et pour cette raison, nous ne considérons pas qu'ils devraient être abordés dans le cadre d'une procédure amiable.*

135. L'autorité compétente qui reçoit l'exposé de position doit rédiger une réponse raisonnée à l'exposé de position initial. Idéalement, cette réponse doit inclure ce qui suit :

- une indication à savoir si l'autorité compétente peut accepter un point de vue, un règlement ou un allègement proposé qui a été présenté dans l'exposé de position initial ;
- les aspects ou les questions sur lesquels les autorités compétentes sont en accord ou en désaccord ;
- une demande d'autres informations ou d'autres éclaircissements, s'il y a lieu ;
- toute autre information supplémentaire considérée comme pertinente pour le cas, mais qui n'a pas été présentée dans l'exposé de position initial, s'il y a lieu ;
- en cas de désaccord avec le règlement proposé dans l'exposé de position initial, toute autre solution raisonnée pour régler le cas.

136. La lettre suivante est un exemple d'une réponse à l'exposé de position précédent qui est fondé sur la demande fictive de procédure amiable présentée au paragraphe 59 ci-dessus.

**EXEMPLE DE RÉPONSE À L'EXPOSÉ DE POSITION**

10 juillet 2007

M. Rob Inson, analyste principal  
Service du programme de procédure amiable de l'État B  
Ministère des Finances  
Bureau 777, 8<sup>e</sup> étage  
111, rue des Étrangers  
Grandeville  
ÉTAT B

**Objet :** *Réponse à votre exposé de position*

*Demande de procédure amiable adressée à l'État A par la société XCO Inc.*

*Numéro d'identification fiscale : STA-123.456.789C*

*(Votre numéro de référence des cas de procédure amiable : STBMAP06-12345LT)*

Monsieur,

Je vous remercie de m'avoir fait parvenir l'exposé de position dans votre lettre du 20 juin 2007.

Nous avons discuté de l'analyse et des positions présentées dans votre exposé de position avec le représentant de la société XCO Inc. Vous trouverez ci-dessous notre réponse au sujet de votre point de vue sur chacune des questions soulevées dans la demande de procédure amiable.

1. *Votre opinion selon laquelle le contrat avec YCO a généré des honoraires pour services techniques imposables dans l'État B et que l'État B pourrait imposer en vertu de la définition d'un établissement stable dans le droit interne de l'État B, même s'il n'y a pas d'établissement stable conformément à la Convention*

En me fondant sur votre analyse, j'accepte la partie de l'évaluation selon laquelle un montant d'impôt de 200 000 SBP est payable par XCO à l'État B pour l'année d'imposition 2001.

2. *S'il est établi que XCO possédait un établissement stable dans l'État B,*

*le montant des bénéfices attribuables à cet établissement stable*

Compte tenu de ma réponse à votre opinion sur la question précédente, je suis disposée à accepter que l'impôt à payer à l'État B par XCO pour l'année d'imposition 2001 devrait être limité à 200 000. Je pense donc qu'il n'est pas nécessaire de discuter du calcul de cet impôt selon le droit interne de l'État B, même si je dois exprimer des réserves quant à la partie de votre exposé de position où il est suggéré que les salaires, l'assurance, les intérêts et les frais d'administration indiqués dans le calcul des bénéfices inclus dans la demande de procédure amiable ne seraient pas déductibles.

3. *S'il est établi que XCO possédait un établissement stable dans l'État B, le montant qui aurait dû être retenu à la source par XCO sur les salaires et les intérêts à la charge de l'établissement stable présumé*

Je suis heureuse de constater que vous concluez qu'en l'absence d'un établissement stable aux termes de la Convention, la société XCO n'avait pas l'obligation de retenir l'impôt à la source sur les salaires et les intérêts versés en 2001 dans l'État B. Nous prenons bonne note que vous acceptez de réduire l'impôt à payer par XCO de 400 000 SBP, montant qui représente la retenue d'impôt à la source sur les salaires et les intérêts.

4. *S'il est établi que XCO possédait un établissement stable dans l'État B, le montant du crédit pour impôt étranger disponible dans l'État A pour l'impôt payé à l'État B auquel XCO a droit en vertu de l'article 23 B de la Convention*

Comme je l'ai mentionné ci-dessus, je suis prête à reconnaître que XCO a une obligation fiscale de 200 000 SBP au titre de l'impôt sur les sociétés à payer dans l'État B pour l'année d'imposition 2001. Lorsque ce montant aura été payé, la société XCO aura droit à un crédit pour impôt étranger pour l'année d'imposition 2001 à l'égard du montant de cet impôt étranger. Le montant du crédit sera cependant limité au montant de l'impôt payé par XCO dans l'État A sur les bénéfices liés aux revenus de 2 000 000 reçus de YCO. Le calcul du crédit pour impôt étranger supplémentaire qui sera accordé sera donc effectué selon les règles fiscales internes de l'État A.

5. *Si les pénalités et les intérêts inclus dans l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B sont justifiés*

Sur la base de votre propre analyse, il semble clair pour nous que s'il peut y avoir des raisons de maintenir la pénalité de 60 000 SBP pour



non-production d'une déclaration de revenus pour 2001, la pénalité pour non-retention d'impôt à la source doit être éliminée. Pour ce qui est des intérêts, nous considérons que seuls des intérêts sur le montant d'impôt impayé de 200 000 devraient être imputés. Des intérêts ne devraient pas être imputés sur la retenue d'impôt, car, de votre propre aveu, aucun impôt à la source n'était exigible.

Bien qu'il soit exact que les dispositions de la convention fiscale ne traitent pas de la question des intérêts et des pénalités, c'est un sujet qui devrait être abordé dans l'accord amiable qui sera conclu dans ce cas. Comme cela est indiqué au paragraphe 4 des commentaires sur l'article 2 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 4 des commentaires sur l'article 2 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE : « lorsque l'impôt est annulé ou réduit conformément à un accord amiable en vertu de l'article 25, les intérêts et les pénalités administratives qui sont accessoires à cet impôt devraient être annulés ou réduits dans la mesure où ils sont directement liés à l'imposition (c'est-à-dire la dette fiscale) qui est alléguée suite à cet accord amiable ».

Compte tenu de ce qui précède, je propose que nous discutons par téléphone des questions qui restent à régler. Je propose que nous le fassions dans un appel téléphonique à 10 heures (heure de la Ville capitale) le mardi 25 juillet. Veuillez m'indiquer si cette suggestion et la date et l'heure proposées vous conviennent.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

[Signé]

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Bureau fiscal de l'État A  
123, rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

137. Il pourrait y avoir des cas où il ne sera pas nécessaire de préparer une réponse aussi détaillée à l'exposé de position initial, par exemple si des réunions en personne sont imminentes ou si l'autorité compétente destinataire notifie simplement l'autorité compétente qui a préparé l'exposé de position qu'elle est entièrement d'accord avec les opinions exprimées et les propositions faites dans l'exposé de position.

138. Les autorités compétentes peuvent toutes les deux demander des informations ou des éclaircissements supplémentaires à l'autre autorité compétente ou au contribuable au fur et à mesure des discussions sur le cas de procédure amiable. Ces demandes devraient être formulées et répondues, dès que possible puisque les retards dans la réception d'informations ou d'éclaircissements supplémentaires peuvent retarder l'étude des questions de fond, et donc le règlement, d'un cas soumis à la procédure amiable. De façon plus générale, les autorités compétentes doivent s'efforcer d'échanger toutes les informations pertinentes bien avant la date de toute réunion dont elles conviennent. Lorsque les deux autorités compétentes ont suffisamment de temps pour examiner les documents et pour étudier à fond le cas et les questions avant une réunion, elles peuvent utiliser efficacement le temps de réunion, et les consultations dans le cadre de la procédure amiable sont plus productives.

139. Bien qu'aucun délai ne soit fixé pour la conclusion de la phase bilatérale de l'examen du cas soumis à la procédure amiable<sup>92</sup>, les autorités compétentes devraient s'efforcer de résoudre les différends en temps opportun et d'informer de façon continue le contribuable de l'état d'avancement de sa demande. Une économie de temps pourrait être faite, si par exemple les autorités compétentes emploient une langue commune dans toutes les communications pour lesquelles l'usage de la langue officielle du pays n'est pas prescrite par la loi. Il est utile aussi que l'autorité compétente informe régulièrement l'autre autorité compétente concernée de l'avancement d'un cas de procédure amiable (par exemple, tous les trois mois). Ces mises à jour régulières devraient aider les deux autorités compétentes à rester concentrées sur les détails du cas et sur son avancement et elles devraient donc faciliter le règlement du cas en temps opportun. En outre, lorsqu'une autorité compétente connaît

---

92 Certaines conventions prévoient toutefois l'arbitrage obligatoire des questions non résolues au bout d'un certain temps : voir le paragraphe 5 de l'article 25 (variante B) du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et les dispositions correspondantes du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, qui sont abordées au chapitre 5. Il y a lieu de noter que les pays qui sont devenus membres du Cadre inclusif sur le BEPS se sont engagés « sur l'objectif de régler les différends soumis à la procédure amiable dans un délai moyen de 24 mois » (élément 1.3 de la norme *a minima* ; voir l'annexe).

des retards dans la préparation ou l'étude d'un exposé de position, elle devrait informer l'autre autorité compétente des raisons du retard et lui indiquer le calendrier prévu pour l'achèvement du travail.

#### 4.4.4.3 *Traitement des intérêts et des pénalités liés à l'impôt faisant l'objet d'une demande de procédure amiable*

140. L'article 25 n'aborde pas directement le traitement de tout intérêt et de toute pénalité liés à l'impôt qui fait l'objet d'une demande de procédure amiable. Comme cela est mentionné dans les commentaires sur l'article 2 (Impôts visés), la plupart des pays ne considèrent pas que l'article 2 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, qui détermine quels impôts sont visés par la Convention, s'applique aux intérêts et aux pénalités administratives liés aux impôts visés par cet article. Il est toutefois précisé dans les commentaires que « lorsque l'impôt est annulé ou réduit conformément à un accord amiable en vertu de l'article 25, les intérêts et les pénalités administratives qui sont accessoires à cet impôt doivent être annulés ou réduits dans la mesure où ils sont directement liés à l'imposition (c'est-à-dire la dette fiscale) qui est alléguée suite à cet accord amiable »<sup>93</sup>. Cela ne s'applique toutefois que lorsque les intérêts ou les pénalités sont calculés par rapport au montant de la dette fiscale sous-jacente ou par rapport à un autre montant pertinent pour l'établissement de l'impôt.

141. Dans les commentaires, on donne un exemple où des intérêts et des pénalités administratives fondés sur le montant d'un ajustement au titre des prix de transfert sont imposés par un pays au moment où l'ajustement est apporté et où cet ajustement est réduit ou annulé par suite de la conclusion d'un accord amiable. Dans ce cas, les intérêts et les pénalités devraient être réduits de manière proportionnelle<sup>94</sup>.

142. Il est mentionné dans les commentaires que certains pays

---

93 Paragraphe 4 des commentaires sur l'article 2 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 4 des commentaires sur l'article 2 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. On trouve un énoncé similaire au paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 49 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

94 Ibid.

pourraient juger préférable de modifier le paragraphe 2 de l'article 25 pour prévoir expressément que les autorités compétentes doivent s'efforcer de s'entendre sur l'application des dispositions de leur droit interne relatives aux intérêts et aux pénalités administratives concernant le cas<sup>95</sup>. De toute façon, comme cela est mentionné dans le rapport final sur l'Action 14, cela constitue une bonne pratique pour les pays de s'assurer de rendre publique leur position relative au traitement des intérêts et des pénalités<sup>96</sup>.

143. Comme les intérêts sont généralement fondés sur le montant de l'impôt à payer, il devrait être relativement facile de déterminer s'ils sont directement liés à la dette fiscale sous-jacente et devraient donc être annulés ou réduits par suite de la conclusion d'un accord amiable. Un autre problème peut surgir lorsqu'un État contractant a exigé le paiement immédiat de l'impôt qui est l'objet d'une procédure amiable et dont le montant est réduit ou éliminé par la suite en raison de la conclusion d'un accord amiable. Dans ce cas, cet État contractant devrait verser un montant raisonnable d'intérêts sur l'impôt qui sera remboursé au contribuable<sup>97</sup>. Cela est particulièrement important lorsqu'il existe des différences entre le droit interne des deux États contractants en ce qui concerne les intérêts sur les dettes fiscales et les remboursements d'impôt. Supposons, par exemple, qu'une procédure amiable aboutisse à la confirmation d'une dette fiscale dans un État et le remboursement d'un montant correspondant d'impôt dans l'autre État. Si le premier État a perçu l'impôt en question avant la procédure amiable ou impute des intérêts pour paiement tardif de l'impôt, mais que l'autre État ne paie pas d'intérêt sur le montant correspondant d'impôt remboursé au contribuable, il en résultera une charge économique non négligeable pour le contribuable.

---

95 Dernière phrase du paragraphe 49.1 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, telle qu'elle est citée au paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

96 Bonne pratique no 10 (voir l'annexe).

97 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite la dernière partie du paragraphe 48 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

144. Comme il est mentionné dans les commentaires, les pays devraient s'employer à adopter des méthodes souples pour l'octroi d'allègements au titre des intérêts dans le cadre de la procédure amiable. L'octroi d'un allègement au titre des intérêts serait particulièrement indiqué pendant la durée de la procédure amiable étant donné que le temps nécessaire à la résolution d'un cas par voie d'accord amiable est en grande partie indépendant de la volonté du contribuable. L'on reconnaît toutefois que, dans certains cas, des modifications pourraient devoir être apportées à la législation nationale d'un pays pour permettre à l'autorité compétente de ce pays d'accorder un allègement au titre des intérêts<sup>98</sup>.

145. La décision d'accorder un allègement dans le cadre de la procédure amiable au titre des pénalités liées à l'impôt qui est réduit ou éliminé par voie d'accord amiable dépend de la nature de la pénalité. Certaines pénalités, par exemple une pénalité pour défaut de tenue d'une documentation adéquate sur les prix de transfert, peuvent avoir trait à des questions de respect de la législation interne qui ne sont pas directement liées à l'impôt faisant l'objet d'une demande de procédure amiable. Il est possible que les autorités compétentes n'aient pas le droit de discuter de ces pénalités ni de sanctions pénales dans le cadre de la procédure amiable ou qu'elles ne soient pas disposées à le faire<sup>99</sup>. Les autorités compétentes peuvent toutefois décider, aux termes du paragraphe 3 de l'article 25, de réduire ou d'annuler toute pénalité administrative qui n'est pas fondée sur le montant de la dette fiscale sous-jacente lorsqu'il a été établi dans le cadre d'une procédure amiable que cette pénalité n'est pas justifiée. Par exemple, lorsqu'une pénalité pour fraude ou négligence grave a été imposée et qu'il a été établi dans le cadre de la procédure amiable que la fraude ou la négligence grave

---

98 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite la dernière partie du paragraphe 49.3 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

99 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite les paragraphes 49.1 et 49.2 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

ne se sont pas produites, la pénalité peut être supprimée<sup>100</sup>. Certains pays peuvent aussi être disposés à accorder un allègement des pénalités dans le cadre de la procédure amiable, même si l'ajustement qui a donné lieu à la procédure amiable est maintenu en totalité ou en partie par suite de la procédure amiable. Un pays peut juger qu'il est indiqué d'accorder un tel allègement, par exemple s'il semble que, par suite de l'examen dans le cadre de la procédure amiable, l'application de la pénalité ne soit plus justifiée.

#### 4.4.4.4 *Participation du contribuable à la procédure amiable*

146. La procédure amiable est un processus d'État à État dans le cadre duquel des questions liées à l'interprétation et à l'application des conventions fiscales peuvent être abordées et réglées entre les autorités compétentes, qui sont les deux parties concernées. Le contribuable ne participe donc qu'à certaines parties du processus et ne fait généralement que ce qui suit<sup>101</sup> :

- soumettre la demande de procédure amiable et s'assurer que les deux autorités compétentes disposent de toutes les informations nécessaires pour pouvoir examiner le cas (voir la section 4.4.2 ci-dessus) ;
- être à la disposition de chaque autorité compétente ou répondre à leurs demandes à mesure qu'elle analyse les questions soulevées et prépare des exposés de position et des réponses (voir ci-dessous) ;
- accepter ou rejeter l'accord amiable proposé (voir la section 4.4.5 ci-dessous).

147. Bien que ces informations sur la participation du contribuable reflètent la pratique générale de la plupart des autorités compétentes, rien dans les conventions fiscales n'empêche le contribuable de participer plus activement à la procédure amiable si les autorités compétentes le jugent bon. Par exemple, les autorités compétentes peuvent permettre aux contribuables de présenter un dossier ou de faire un exposé aux deux autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable.

---

<sup>100</sup> Ibid.

<sup>101</sup> Dans certains pays, le degré de participation du contribuable à la procédure amiable peut être déterminé par le droit interne.

Ces exposés peuvent comprendre les propositions du contribuable pour régler le cas de procédure amiable dans certains cas. Les deux autorités compétentes doivent être encouragées à communiquer avec le contribuable.

148. Le fait de fournir aux contribuables des occasions appropriées de présenter des informations pertinentes peut aider les deux autorités compétentes à acquérir une compréhension commune des faits et questions, surtout dans des cas de procédure amiable particulièrement complexes, et peut donc améliorer le fonctionnement de la procédure amiable. Les autorités compétentes pourraient vouloir faire connaître aux contribuables et aux autres autorités compétentes leur position sur la participation des contribuables dans les instructions relatives à la procédure amiable qu'elles publient.

149. Même si le contribuable ne participe pas généralement aux discussions dans le cadre de la procédure amiable, l'autorité compétente saisie de la demande de procédure amiable devrait communiquer régulièrement avec le contribuable pour l'informer de l'état d'avancement de son cas et des consultations pertinentes. Le fait d'être informé régulièrement de l'avancement de son cas encouragera le contribuable à collaborer avec l'autorité compétente lorsqu'on le lui demandera (par exemple en fournissant rapidement les informations supplémentaires demandées) ; cela aidera aussi à accroître de manière générale la transparence de la procédure amiable.

#### ***4.4.5 Clôture du cas soumis à la procédure amiable***

150. Un cas soumis à la procédure amiable est généralement clôturé lorsqu'il se produit une des choses suivantes :

- l'autorité compétente saisie de la demande de procédure amiable considère que les mesures prises par les deux États contractants ont entraîné une imposition qui est conforme aux dispositions de la convention et que la demande n'est donc pas fondée ;
- l'autorité compétente saisie de la demande de procédure amiable accorde un allégement de façon unilatérale qui élimine l'imposition non conforme aux dispositions de la convention ;
- la demande de procédure amiable est retirée par le contribuable ou devient inutile parce que l'imposition non conforme aux

dispositions de la convention a été éliminée au moyen d'autres mécanismes (tels que la décision d'une autorité judiciaire nationale) ;

- les autorités compétentes des deux États contractants parviennent à un accord amiable après qu'un accord proposé a été présenté au contribuable, qui l'a accepté ;
- les autorités compétentes sont parvenues à un accord proposé qui a été présenté au contribuable, mais ce dernier a rejeté cet accord proposé ;
- les autorités compétentes arrivent à la conclusion qu'elles ne peuvent parvenir à un accord, ou le cas n'est plus poursuivi activement (p. ex. du fait de l'inaction du contribuable).

151. Il a été déjà traité des situations dans lesquelles un cas soumis à la procédure amiable ne procède pas à la phase bilatérale de l'examen du cas, où la demande est retirée et où l'imposition non conforme à la convention est éliminée par suite de recours en droit interne. Les paragraphes qui suivent portent sur les cas où les autorités compétentes parviennent à un accord proposé et sur les rares cas où il n'y a pas d'accord.

#### 4.4.5.1 *Accord amiable proposé*

152. Lorsque les autorités compétentes parviennent à un accord possible dans un cas soumis à la procédure amiable, elles devraient en consigner les détails par écrit. Dans leur correspondance, chaque autorité compétente doit indiquer l'allègement qu'elle consentira, le cas échéant, la méthode d'allègement, quand et pour quelle période elle accordera l'allègement ainsi que tout autre renseignement pertinent.

153. La correspondance doit être envoyée le plus rapidement possible après la fin des discussions dans le cadre de la procédure amiable, afin d'éviter un désaccord possible sur ce dont on a convenu durant ces discussions, de faciliter la présentation au contribuable de l'accord proposé et d'accélérer la mise en œuvre de la solution convenue une fois qu'elle a été acceptée par le contribuable.

154. Lorsqu'un cas soumis à la procédure amiable est résolu de façon provisoire lors d'une réunion où plusieurs autres cas sont abordés, la solution proposée pour chaque cas finalisé durant la réunion pourrait être consignée dans le procès-verbal agréé de la réunion.



#### 4.4.5.2 *Notification du contribuable et acceptation par le contribuable d'un accord proposé*

155. Le contribuable doit être notifié promptement de l'accord proposé. Si deux contribuables sont concernés (ce qui arrive souvent dans les cas de procédure amiable portant sur les prix de transfert), chaque autorité compétente notifie généralement le contribuable qui est résident de son propre pays. Dans d'autres cas, l'autorité compétente qui a reçu la demande de procédure amiable notifiera le contribuable, sauf accord contraire. La façon dont une autorité compétente notifie le contribuable peut être régie par le droit interne ou par la pratique administrative de l'État en question. Par exemple, la notification peut prendre la forme d'un exposé oral ou encore, d'une lettre exposant brièvement ce dont il a été convenu de façon provisoire. La lettre suivante est un exemple de la notification qui pourrait être envoyée au contribuable pour l'aviser de l'accord proposé convenu au sujet de la demande fictive de procédure amiable présentée au paragraphe 59 ci-dessus.

#### EXEMPLE DE NOTIFICATION AU CONTRIBUABLE DE L'ACCORD PROPOSÉ

28 juillet 2007  
M. John Smith  
ABC LLP  
Grande tour, 13e étage  
009, Deuxième rue  
Ville capitale  
ÉTAT A

**Objet :** *Accord amiable proposé en vertu du paragraphe 2 de l'article 25 de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune en ce qui concerne la demande de procédure amiable faite pour le compte de la société XCO Inc.*

**Numéro d'identification fiscale :** STA-123.456.789C

Monsieur,

Comme vous le savez grâce à nos conversations antérieures, j'ai eu des

échanges par correspondance et par téléphone avec mon homologue dans l'État B au sujet de la demande de procédure amiable mentionnée ci-dessus.

Dans nos discussions, l'autorité compétente de l'État B et moi sommes parvenus aux conclusions suivantes et nous considérons que le cas est maintenant réglé, sous réserve de votre acceptation :

- *Montant d'impôt sur les sociétés impayé de 200 000 inclus dans l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B* : Les deux autorités compétentes conviennent que la société XCO ne possédait pas un établissement stable (au sens qui lui est donné dans la Convention) dans l'État B pendant la période en question. Aux seules fins de parvenir à un accord qui éliminerait la double imposition, nous avons concédé toutefois que le paiement de 2 000 000 SBP effectué par la société YCO à la société XCO pour des services de dragage rendus dans l'État B est imposable dans l'État B conformément à l'article 12 A de la Convention. XCO doit donc à l'État B pour l'année d'imposition 2001 un montant d'impôt de 200 000 SBP, qui est le montant maximum d'impôt prévu par la Convention.
- *Montant des retenues à la source impayées incluses dans l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B* : en l'absence d'un établissement stable au sens de la Convention, la société XCO n'avait pas l'obligation de retenir l'impôt à la source sur les salaires et les intérêts versés en 2001 dans l'État B. Le montant des retenues à la source impayées de 400 000 SBP sur les salaires et les intérêts versés par la société XCO qui était inclus dans l'avis d'imposition du 1er septembre 2004 sera retiré par l'administration fiscale de l'État B.
- *Crédit pour impôt étranger dans l'État A* : sur présentation d'une preuve du paiement à l'État B de l'impôt supplémentaire de 200 000 pour l'année d'imposition 2001, nous reconnaissons que la société XCO a droit à un crédit pour impôt étranger dans l'État A pour la même année d'imposition. Le montant de ce crédit correspondra au moindre de 200 000 SBP (exprimé en SAD au taux applicable à la date du paiement effectué à l'État B) et du montant d'impôt payé dans l'État A par XCO sur les bénéfices liés aux revenus de 2 000 000 reçus de YCO.

J'ai aussi été informée que dans la mise en œuvre de l'accord ci-dessus,

l'administration fiscale de l'État B maintiendrait la pénalité de 60 000 SBP imposée à la société XCO pour non-production d'une déclaration de revenus dans l'État B pour l'année d'imposition 2001, mais que la pénalité de 40 000 SBP pour non-retention d'impôt à la source serait retirée. De plus, les intérêts de 135 000 SBP inclus dans l'avis d'imposition du 1er septembre 2004 seraient réduits de sorte que les intérêts seraient payables uniquement sur l'impôt impayé de 200 000 et seraient calculés par l'administration fiscale de l'État B à compter du jour où la déclaration de revenus pour l'année 2001 devait être produite dans l'État B.

J'attends la confirmation par écrit avant le 6 août 2007 que vous acceptez les conditions de l'accord ci-dessus et que vous acceptez de mettre fin à tout recours en droit interne dont vous pourriez encore vous prévaloir dans l'État A et l'État B en ce qui a trait aux questions soulevées dans votre demande ou de renoncer à ces recours.

Veillez agréer, Monsieur, l'expression de mes sentiments les meilleurs.

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Bureau fiscal de l'État A  
123, rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

156. Il est indiqué dans les commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies que « dans la plupart des pays, un accord mutuel ne peut pas être finalisé tant que le contribuable n'a pas donné son accord et renoncé à des recours de droit interne »<sup>102</sup>. Afin d'éviter une situation où les autorités compétentes concluraient un accord amiable qui serait contraignant pour les administrations fiscales des États contractants, mais où le contribuable reprendrait ou lancerait une procédure judiciaire afin d'obtenir un résultat différent dans l'un de ces États, il est recommandé dans les commentaires que la conclusion d'un accord amiable soit subordonnée à l'acceptation de cet accord par le contribuable et à l'abandon par ce dernier de tout recours

102 Note de bas de page 51 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

en droit interne disponible ou à sa renonciation à un tel recours, tel que la poursuite d'une procédure judiciaire suspendue antérieurement sur les mêmes points que ceux réglés par voie d'accord amiable<sup>103</sup>, même si l'article 25 n'exige pas expressément l'acceptation de l'accord par le contribuable.

157. En règle générale, un contribuable n'a pas le droit d'accepter uniquement des parties de l'accord proposé (telles que les décisions provisoires au sujet de certaines questions ou de certaines périodes imposables), à moins que les deux autorités compétentes ne soient d'accord avec l'acceptation partielle de l'accord. Puisque l'accord proposé peut représenter une série de compromis et de concessions, les autorités compétentes pourraient trouver inacceptable, surtout dans les cas complexes, de diviser l'accord proposé en des parties distinctes et de n'accepter que certaines parties de la solution globale négociée.

158. Les autorités compétentes voudront peut-être cependant envisager toute autre solution que le contribuable pourrait proposer à ce stade. Cela peut être particulièrement utile si le contribuable relève des conséquences imprévues de l'accord proposé. Dans de tels cas, les autorités compétentes pourront modifier l'accord proposé avant qu'il ne soit finalisé.

159. Un contribuable à qui l'on présente les conditions d'un accord proposé pourrait évidemment décider de rejeter l'accord. Cependant, l'expérience des pays qui ont une vaste expérience de la procédure amiable donne à penser qu'il est très rare qu'un contribuable rejette l'accord.

160. Un contribuable pourrait aussi souhaiter différer l'acceptation de l'accord amiable proposé jusqu'à la fin d'une procédure judiciaire en cours dans l'un des États contractants et portant sur les mêmes questions. Bien qu'il soit indiqué dans les commentaires<sup>104</sup> qu'il n'y

---

103 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 45 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

104 Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 42 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. On ajoute toutefois dans les commentaires du Modèle de convention fiscale

a aucune raison de rejeter une demande de différer l'acceptation de l'accord proposé, pour des raisons d'efficacité et d'administration, certaines autorités compétentes ont pour pratique d'exiger que le contribuable accepte ou rejette l'accord amiable dans un délai d'un nombre de jours spécifié<sup>105</sup>.

161. Lorsque le contribuable rejette définitivement l'accord proposé, les autorités compétentes peuvent considérer que la procédure amiable est close. L'autorité compétente qui a été saisie de la demande de procédure amiable doit alors notifier officiellement le contribuable que le cas de procédure amiable est clos. Dans ce cas, le contribuable est libre de reprendre ou d'engager tout recours en droit interne dont il peut encore se prévaloir en ce qui concerne les questions qui ont fait l'objet de la procédure amiable.

162. Lorsque le contribuable accepte l'accord proposé et qu'il a, dans le cadre de son acceptation, mis fin ou renoncé aux recours en droit interne, la prochaine étape consiste pour les autorités compétentes à conclure officiellement l'accord amiable. Cela peut se faire par échange de lettres dans lesquelles les autorités compétentes confirment l'accord proposé. Il est également possible que l'accord proposé entre les autorités compétentes ait été rédigé sous forme d'un accord qui est conditionnel à l'acceptation par le contribuable ; cela signifie que si le contribuable accepte l'accord proposé, l'accord amiable est automatiquement conclu.

163. La lettre suivante est un exemple d'un échange de lettres entre les autorités compétentes (parfois appelées « lettres de clôture ») concernant l'accord auquel ces dernières sont parvenues au sujet de la demande

---

des Nations Unies qu'un membre du Comité fiscal des Nations Unies divergeait d'opinion et considère que le contribuable devrait disposer d'un délai raisonnable pour décider d'accepter ou non l'accord proposé, mais ne devrait pas être autorisé à différer son acceptation jusqu'à ce que le tribunal ait rendu sa décision.

105 Il est précisé également dans les commentaires que les autorités compétentes peuvent être d'opinion que lorsque le contribuable a ouvert à la fois une procédure amiable et une procédure judiciaire portant sur les mêmes questions, elles reporteront l'examen en profondeur du cas soumis à la procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait rendu une décision.

fictive de procédure amiable présentée au paragraphe 59 ci-dessus.

### EXEMPLE DE LETTRE DE CLÔTURE DE L'ÉTAT A À L'ÉTAT B

Le 8 août 2007

M. Rob Inson, analyste principal  
Service du programme de procédure amiable de l'État B  
Ministère des Finances  
Bureau 777, 8<sup>e</sup> étage  
111, rue des Étrangers  
Grandville  
ÉTAT B

**Objet :** *Clôture de la demande de procédure amiable de la société XCO Inc.*

**Numéro d'identification fiscale :** *STA-123.456.789C*

**Année d'imposition terminée le 31 décembre 2001**

**(Votre numéro de référence des cas de procédure amiable :  
STBMAP06-12345LT)**

Monsieur,

Pour faire suite à notre conversation fructueuse du 25 juillet 2007 et de mon échange de courriels avec M. John Smith le 28 juillet 2007, date à laquelle j'ai été notifiée de l'acceptation par la société XCO de l'accord proposé auquel nous sommes parvenus, j'aimerais confirmer l'accord auquel nous sommes parvenus dans le cas de procédure amiable mentionné ci-dessus :

- *Montant d'impôt sur les sociétés impayé de 200 000 inclus dans l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B :* Le montant d'impôt sur les sociétés impayé de 200 000 SBP inclus dans l'avis d'imposition du 1<sup>er</sup> septembre 2004 sera maintenu et un nouvel avis d'imposition qui remplace celui du 1<sup>er</sup> septembre 2004 sera émis par l'administration fiscale de l'État B pour ce montant ainsi que pour les montants révisés des pénalités et des intérêts mentionnés ci-dessous.
- *Montant des retenues à la source impayées inclus dans l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B :* Le montant des retenues à la source impayées de 400 000 SBP sur les salaires et les intérêts versés par la société XCO qui était

inclus dans l'avis d'imposition du 1<sup>er</sup> septembre 2004 sera retiré par l'administration fiscale de l'État B.

- *Crédit pour impôt étranger dans l'État A* : sur présentation d'une preuve du paiement à l'État B de l'impôt supplémentaire de 200 000 pour l'année d'imposition 2001, l'administration fiscale de l'État A reconnaîtra que la société XCO a droit à un crédit pour impôt étranger dans l'État A pour la même année d'imposition. Le montant de ce crédit correspondra au moindre de 200 000 SBP (exprimé en SAD au taux applicable à la date du paiement effectué à l'État B) et du montant d'impôt payé dans l'État A par XCO sur les bénéfices liés aux revenus de 2 000 000 reçus de YCO. Le calcul du crédit pour impôt étranger supplémentaire sera effectué par l'administration fiscale de l'État A selon les règles fiscales internes de l'État A.

Je propose que la présente lettre et votre réponse à cette dernière constituent un accord amiable conclu entre les autorités compétentes de nos deux États conformément au paragraphe 2 de l'article 25 de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et que cet accord amiable soit mis en œuvre par les deux États dès que possible.

Je comprends également qu'à la mise en œuvre de l'accord amiable, la pénalité de 60 000 SBP imposée à la société XCO pour non-production d'une déclaration de revenus dans l'État B pour l'année d'imposition 2001 sera maintenue, mais que la pénalité de 40 000 SBP pour non-retention d'impôts sera retirée par l'administration fiscale de l'État B. Les intérêts de 135 000 SBP inclus dans l'avis d'imposition du 1<sup>er</sup> septembre 2004 seront réduits de sorte que des intérêts seront payables uniquement sur l'impôt impayé de 200 000 et seront calculés par l'administration fiscale de l'État B à compter du jour où la déclaration de revenus pour l'année 2001 devait être produite dans l'État B.

La seule question qu'il nous reste à régler est de déterminer les dates à indiquer aux fins de nos statistiques respectives sur la procédure amiable. Je propose que nous indiquions les dates ci-dessous et vous saurais gré de confirmer votre accord à ce sujet ou de proposer d'autres dates.

- a. Date à laquelle la demande de procédure amiable a été reçue du contribuable : 1<sup>er</sup> novembre 2006

- b. Date d'ouverture : 22 novembre 2006
- c. Date du Jalon 1 : 20 juin 2007
- d. Date de clôture : 28 juillet 2007 (date à laquelle nous avons obtenu de XCO Inc. la confirmation de son acceptation de l'accord proposé exposé dans notre lettre du 28 juillet)
- e. Résultat de la procédure amiable : accord résolvant entièrement la question de l'imposition non conforme à la convention fiscale

Veillez agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

[Signé]

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Bureau fiscal de l'État A  
123, rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

### EXEMPLE DE RÉPONSE À LA LETTRE DE CLÔTURE REÇUE DE L'ÉTAT A

MAP 11 août 2007

Madame Jane Doe, autorité compétente déléguée  
Service du programme de procédure amiable  
Bureau fiscal de l'État A  
123, rue Principale  
Ville capitale  
ÉTAT A

**Objet :** *Clôture du cas de procédure amiable  
Demande de procédure amiable soumise à l'État A par la  
société XCO Inc.  
Numéro d'identification fiscale : STA-123.456.789C*

*Numéro de référence des cas de procédure amiable :  
STBMAP06-12345LT*

Madame,



La présente fait suite à votre lettre du 8 août 2007 nous notifiant que le cas de procédure amiable mentionné ci-dessus a été clôturé grâce à l'accord suivant, dûment accepté par la société XCO, auquel sont parvenues les autorités compétentes de nos deux pays et qui élimine entièrement toute double imposition que le contribuable aurait pu subir autrement :

- *Montant d'impôt sur les sociétés impayé de 200 000 inclus dans l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B :* Le montant d'impôt sur les sociétés impayé de 200 000 SBP inclus dans l'avis d'imposition du 1er septembre 2004 sera maintenu et un nouvel avis d'imposition qui remplace celui du 1er septembre 2004 sera émis par l'administration fiscale de l'État B pour ce montant ainsi que pour les montants révisés des pénalités et des intérêts mentionnés ci-dessous.
- *Montant des retenues à la source impayées inclus dans l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État B :* Le montant des retenues à la source impayées de 400 000 SBP sur les salaires et les intérêts versés par la société XCO qui était inclus dans l'avis d'imposition du 1er septembre 2004 sera retiré par l'administration fiscale de l'État B.
- *Crédit pour impôt étranger dans l'État A :* sur présentation d'une preuve du paiement à l'État B de l'impôt supplémentaire de 200 000 pour l'année d'imposition 2001, l'administration fiscale de l'État A reconnaîtra que la société XCO a droit à un crédit pour impôt étranger dans l'État A pour la même année d'imposition. Le montant de ce crédit correspondra au moindre de 200 000 SBP (exprimé en SAD au taux applicable à la date du paiement effectué à l'État B) et du montant d'impôt payé dans l'État A par XCO sur les bénéfices liés aux revenus de 2 000 000 reçus de YCO. Le calcul du crédit pour impôt étranger supplémentaire sera effectué par l'administration fiscale de l'État A selon les règles fiscales internes de l'État A.

Je confirme ces résultats. Notre échange de lettres constitue un accord amiable conformément au paragraphe 2 de l'article 25 de la Convention entre l'État A et l'État B en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et cet accord amiable sera mis en œuvre par les deux États dès que possible.

Je confirme aussi que, dans la mise en œuvre de cet accord, la pénalité

de 60 000 SBP imposée à la société XCO pour non-production d'une déclaration de revenus dans l'État B pour l'année d'imposition 2001 sera maintenue, mais que la pénalité de 40 000 SBP pour non-retention d'impôts sera retirée. Les intérêts de 135 000 SBP inclus dans l'avis d'imposition du 1er septembre 2004 seront réduits de sorte que des intérêts seront payables uniquement sur l'impôt impayé de 200 000 et seront calculés à compter du jour où la déclaration de revenus pour l'année 2001 devait être produite.

Et enfin, je confirme les informations suivantes pour fins statistiques :

- a. Date à laquelle la demande de procédure amiable a été reçue du contribuable : 1<sup>er</sup> novembre 2006
- b. Date d'ouverture : 22 novembre 2006
- c. Date du Jalon 1 : 20 juin 2007
- d. Date de clôture : 28 juillet 2007 (date à laquelle vous avez reçu de XCO Inc. la confirmation de son acceptation de l'accord proposé exposé dans votre lettre du 28 juillet)
- e. Résultat de la procédure amiable : accord résolvant entièrement la question de l'imposition non conforme à la convention fiscale

Veuillez agréer, Madame, l'expression de nos sentiments les meilleurs.  
M. Rob Inson, analyste principal  
Service du programme de procédure amiable de l'État B  
Ministère des Finances  
Bureau 777, 8<sup>e</sup> étage  
111, rue des Étrangers  
Grandville  
ÉTAT B

#### 4.4.5.3 *Absence d'accord*

164. Il est relativement rare que les autorités compétentes ne puissent pas parvenir à une solution mutuellement acceptable dans un cas soumis à la procédure amiable, soit parce qu'elles sont en désaccord sur des questions de fond, soit à cause de l'inaction de l'une ou l'autre des autorités compétentes. Les statistiques sur les cas de procédure

amiable pour 2019<sup>106</sup> indiquent que cela s'est produit dans seulement 2 pour cent des cas soumis à la procédure amiable qui ont été clôturés au cours de cette année.

165. Il est possible que les autorités compétentes puissent parvenir à un accord partiel sur certaines questions soulevées dans un cas soumis à la procédure amiable, même si elles sont incapables de résoudre d'autres questions soulevées par le cas. Dans ces circonstances, elles pourraient proposer un accord partiel au contribuable.

166. Les autorités compétentes devraient officialiser la clôture d'un cas de procédure amiable qui résulte de leur incapacité de parvenir à un accord. Il est important que le contribuable soit notifié que son cas n'est plus poursuivi activement puisqu'il pourra alors reprendre ou engager d'autres recours, tels que des procédures judiciaires en droit interne. Bien qu'il soit reconnu que les autorités compétentes puissent implicitement cesser de poursuivre un cas soumis à la procédure amiable sans avoir décidé officiellement de clôturer le cas (en particulier lorsque l'absence de progrès résulte de l'inaction de l'une des autorités compétentes), il vaut mieux dans de telles situations que les autorités compétentes clôturent officiellement le cas afin d'éviter de porter atteinte à la fiabilité de la procédure amiable et de créer de l'incertitude pour les contribuables.

#### ***4.4.6 Mise en œuvre d'un accord amiable conclu dans le cadre de la procédure amiable***

167. Comme cela est mentionné dans la dernière phrase du paragraphe 2 de l'article 25, il y a une obligation de mettre en œuvre l'accord amiable conclu en vertu de ce paragraphe, peu importe les délais prévus par le droit interne des États contractants.

168. Un accord amiable doit être mis en œuvre promptement. Cela exige généralement qu'une autorité compétente coordonne la mise en œuvre de l'accord avec d'autres services de l'administration fiscale, tel que le service chargé d'effectuer les remboursements. La mise en œuvre d'un accord amiable repose souvent sur des procédures unilatérales précises élaborées par l'autorité compétente à cette fin et qui tiennent compte de la répartition des responsabilités et des fonctions au sein de

---

106 Voir le chapitre 1, note de bas de page 7.

l'administration fiscale.

169. Les mesures à prendre pour mettre en œuvre un accord amiable dépendront, bien sûr, de la nature de l'allègement qui doit être fourni au contribuable. Dans certains cas, la mise en œuvre de l'accord n'exige rien d'autre qu'un remboursement d'impôt par l'un des États contractants. Lorsque, par exemple, un cas soumis à la procédure amiable porte sur le taux de l'impôt retenu à la source sur un paiement de dividende effectué par une société résidente de l'État A à un résident de l'État B, l'accord amiable pourrait préciser que l'État A n'aurait pas dû retenir l'impôt à la source au taux prévu par le droit interne de l'État A, mais plutôt au taux moins élevé prévu par la convention fiscale entre l'État A et l'État B. L'allègement serait donc accordé au résident de l'État B au moyen d'un remboursement par l'État A de l'impôt retenu en excédent de l'impôt calculé au taux prévu dans la convention fiscale.

170. Un deuxième exemple est celui où les autorités compétentes conviennent qu'une entreprise de l'État A ne possédait pas un établissement stable dans l'État B et que, par conséquent, les bénéfices de cette entreprise n'auraient pas dû être imposés par l'État B, conformément à ce qui est prévu à la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention fiscale applicable. Dans un tel cas, l'allègement serait généralement accordé au moyen d'un remboursement de l'impôt prélevé par l'État B sur les bénéfices d'entreprise visés. Comme l'existence d'un établissement stable peut déclencher d'autres obligations fiscales, telles que l'obligation d'effectuer des retenues d'impôt à la source sur les intérêts supportés par l'établissement stable<sup>107</sup>, la mise en œuvre de l'accord amiable peut exiger un allègement qui va au-delà du remboursement de l'impôt prélevé sur les bénéfices de l'entreprise ; par exemple, elle pourrait inclure le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les intérêts que l'État B aurait recouvré précédemment auprès de l'entreprise parce que cette dernière n'avait pas effectué cette retenue d'impôt au moment où elle a payé les intérêts.

171. Dans les cas portant sur les prix de transfert, l'autorité compétente d'un État peut accepter d'accorder un allègement en vertu du paragraphe 2 de l'article 9 à la suite d'un ajustement principal des prix

---

107 Conformément à la deuxième phrase du paragraphe 5 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

de transfert apporté par l'autre État contractant. Cet allègement sera souvent consenti au moyen d'une réduction des bénéfices imposables d'une entreprise associée de l'État qui doit apporter l'ajustement corrélatif, ainsi que d'une réduction correspondante de l'impôt déjà payé sur ces bénéfices<sup>108</sup>.

172. Par exemple, supposons que l'administration fiscale de l'État A procède à un ajustement des prix de transfert qui a pour effet d'augmenter le bénéfice imposable qu'une société résidente de l'État A a tiré d'une transaction avec lien de dépendance conclue avec une entreprise associée de l'État B. Si l'autorité compétente de l'État B conclut un accord amiable qui oblige l'État B à consentir un ajustement corrélatif à l'entreprise associée de l'État B, l'administration fiscale de l'État B procédera généralement à cet ajustement en réduisant le bénéfice imposable de l'entreprise associée pour la période fiscale visée. Cet ajustement corrélatif pourrait entraîner un remboursement de l'impôt prélevé antérieurement par l'État B.

173. Le paragraphe 44 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies donne d'autres exemples de procédures pouvant être appliquées pour offrir différents types d'allègements qui peuvent être nécessaires pour mettre en œuvre un accord amiable portant sur des questions liées aux prix de transfert :

- (i) Le premier pays peut envisager de différer le paiement d'une redevance fiscale au titre de l'ajustement ou même d'y renoncer si, par exemple, le règlement ou le remboursement d'une dépense engagée par l'entreprise associée n'est pas autorisé au moment considéré du fait de restrictions monétaires ou autres imposées par le second pays ;
- ii) Le premier pays peut envisager l'adoption de mesures destinées à faciliter l'ajustement et le paiement d'un montant réimputé. Ainsi, si un revenu est imputé à une société mère à raison de services fournis à une filiale étrangère, ladite filiale peut être autorisée, en ce qui concerne le pays où est située la société mère, à ouvrir dans ses registres un compte créditeur au nom de cette société, qui ne sera alors pas imposable dans son pays de résidence pour l'inscription ou le paiement du montant à

---

108 Paragraphe 7 des commentaires sur l'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 7 des commentaires sur l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

recevoir. Ledit paiement ne doit pas être considéré comme un dividende par le pays de résidence de la filiale ;

- iii) Le second pays peut envisager l'adoption de mesures destinées à faciliter l'ajustement et le paiement d'un montant réimputé. Il peut par exemple reconnaître le paiement effectué à ce titre en tant qu'élément déductible, même si, avant l'ajustement, il n'existait aucune obligation légale de payer ledit montant. (...)

174. Comme la dernière phrase du paragraphe 2 de l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE dispose qu'un accord amiable est mis en œuvre, quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants (par exemple un délai au-delà duquel l'administration fiscale ne pourrait pas procéder à un ajustement à l'égard d'une année d'imposition donnée), l'autorité compétente devra peut-être coordonner ses actions avec les fonctionnaires de l'administration fiscale chargée de faire respecter les délais prévus par le droit interne, comme les délais de prescription, qui autrement empêcheraient l'ajustement des dettes fiscales des années d'imposition antérieures.

175. Bien que certains pays considèrent que la mise en œuvre d'un accord amiable doit être soumise aux délais prévus par le droit interne et qu'ils n'aient pas par conséquent inclus la deuxième phrase du paragraphe 2 dans leurs conventions fiscales ou aient prévu expressément un délai pour la mise en œuvre d'un accord amiable<sup>109</sup>, il y a lieu de noter que l'application des délais prescrits par le droit interne peut effectivement empêcher le contribuable d'obtenir un allègement en vertu de la procédure amiable. Ce serait le cas, par exemple, lorsqu'un ajustement tardif est apporté dans un pays et qu'un ajustement corrélatif ne peut être apporté dans l'autre pays en raison d'un délai imposé par le droit interne dans ce dernier pays. De toute façon, les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS doivent, en principe, inclure la deuxième phrase du paragraphe 2 dans leurs conventions fiscales. La norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS<sup>110</sup> prévoit toutefois que ces pays peuvent déroger à cette exigence s'ils sont prêts à adopter d'autres dispositions conventionnelles qui

---

109 Voir, par exemple, le paragraphe 2 de l'article 26 de la convention fiscale entre la Norvège et les Philippines signée en 1987.

110 Élément 3.3 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

limitent le délai pendant lequel un État contractant peut effectuer un ajustement aux bénéfices d'une entreprise en application du paragraphe 1 de l'article 9 ou aux bénéfices d'un établissement stable en application du paragraphe 2 de l'article 7.

#### ***4.4.7 Résumé et calendrier des actions entreprises dans le cadre d'une procédure amiable***

176. Le tableau à la fin de cette section récapitule les mesures à entreprendre dans le cadre d'une procédure amiable qui ont été abordées dans les sections précédentes. Le tableau propose aussi un calendrier provisoire qui indique des délais raisonnables pour l'exécution de chacune des mesures.

177. Bien que le délai pour la présentation d'une demande de procédure amiable en bonne et due forme doive obligatoirement être respecté (conformément au paragraphe 1 de l'article 25), les autres délais indiqués dans le tableau de simples suggestions basées sur des cas de procédure amiable antérieurs ou sur les recommandations faites dans le cadre de l'Action 14 du Plan d'action BEPS.

178. À moins que la convention pertinente ne prévienne l'arbitrage obligatoire des questions non résolues dans un certain délai<sup>111</sup>, il n'y a aucun délai fixé pour la finalisation d'un cas soumis à la procédure amiable. Le temps nécessaire pour finaliser un cas dépend évidemment de divers facteurs, notamment de la complexité du cas, des ressources dont disposent les autorités compétentes et du nombre total de cas que ces dernières doivent traiter. Comme cela a déjà été mentionné, les statistiques sur la procédure amiable produites pour 2019 montrent que le délai de règlement des cas soumis à la procédure amiable au cours de cette année était d'environ 30 mois pour les cas portant sur les prix de transfert et de 17 mois pour les autres cas<sup>112</sup>.

179. Les pays qui sont devenus membres du Cadre inclusif sur le

---

111 En ce qui concerne les dispositions en matière d'arbitrage du paragraphe 5 de l'article 25 (variante B) du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, le délai est de trois ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'État qui n'a pas été initialement saisi de la demande (voir le chapitre 5).

112 Voir la note de bas de page 18.

BEPS se sont engagés sur l'objectif de régler les différends soumis à la procédure amiable dans un délai moyen de 24 mois<sup>113</sup>. Comme cela a déjà été mentionné, cet engagement fera l'objet d'un suivi au moyen du processus d'examen par les pairs prévu dans le cadre de l'Action 14<sup>114</sup>.

180. Il peut être indiqué que les hauts fonctionnaires responsables de la fonction d'autorité compétente examinent les cas plus anciens soumis à la procédure amiable afin de déterminer les causes des retards et conviennent des étapes qui pourraient les aider à résoudre ces cas. Cet examen pourrait aussi aider les autorités compétentes à cerner des problèmes d'ordre général dans le traitement des cas soumis à la procédure amiable ainsi que des domaines où elles pourraient apporter des améliorations plus générales à leur programme de procédure amiable. En outre, les autorités compétentes devraient tenir une liste des cas soumis à la procédure amiable dans laquelle chaque cas est identifié et chaque mesure prise par rapport au cas est notée avec la date à laquelle la mesure a été prise. Ce type de liste donne aux autorités compétentes, en particulier celles qui traitent un grand nombre de cas de procédure amiable, une vue d'ensemble des progrès accomplis et des retards subis dans l'ensemble des cas.

181. Dans la pratique, certaines des mesures présentées dans le tableau suivant seront omises ou pourront être prises en même temps que d'autres mesures. Par exemple, une autorité compétente qui reçoit une demande de procédure amiable peut notifier le contribuable de la réception de la demande en lui indiquant en même temps si la demande est présentée en bonne et due forme et s'il doit fournir d'informations supplémentaires pour qu'on puisse poursuivre l'examen de la

---

113 Élément 1.3 de la norme *a minima* (voir l'annexe). La date d'ouverture de la période de 24 mois est généralement une semaine à compter de la date de la notification de l'autre autorité compétente par l'autorité compétente saisie de la demande de procédure amiable, ou cinq semaines à compter de la réception de la demande de procédure amiable, selon la date qui vient en premier. Une exception est faite toutefois dans les cas où une demande de procédure amiable ne comporte pas l'ensemble des informations et des documents nécessaires : voir OCDE (2016), BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends – Documents pour l'examen par les pairs, note de bas de page 45, p. 30, par. 10.

114 Voir le chapitre 1, paragraphe 13.



demande. De même, une autorité compétente sera peut-être en mesure d'informer l'autre autorité compétente de la réception de la demande et de lui présenter en même temps un exposé de position qui entamera la phase bilatérale de l'examen du cas de procédure amiable.

**RÉSUMÉ ET CALENDRIER PROPOSÉ DES ACTIONS ENTREPRISES  
DANS LE CADRE D'UNE PROCÉDURE AMIABLE (PA)**

QUI?	QUOI?	QUAND?
Personne qui estime que l'imposition est (ou sera) non conforme aux dispositions de la Convention	Soumettre une demande de PA à l'autorité compétente pertinente.	<b>Délai à respecter obligatoirement en vertu du par. 1 de l'art. 25</b> : dans un délai de <b>trois ans</b> à compter de la première notification des mesures qui entraînent une imposition non conforme aux dispositions de la Convention
Autorité compétente qui a reçu la demande	Notifier le contribuable et l'autorité compétente de l'autre État de la réception de la demande.	Dans les <b>quatre semaines</b> à compter de la réception de la demande
Autorité compétente de l'autre État	L'autorité compétente de l'autre État confirme qu'elle a été notifiée de la réception de la demande de PA.	Dans un délai <b>d'une semaine</b> à compter de la date de notification de la réception de la demande de PA
Autorité compétente qui a reçu la demande	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Déterminer si la demande a été présentée en bonne et due forme :                             <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ examiner la demande pour déterminer si elle satisfait aux critères d'une demande présentée en bonne et due forme ;</li> <li>▫ au besoin, demander des informations complémentaires à la personne qui a soumis la demande.</li> </ul> </li> <li>▪ Déterminer si la demande présentée en bonne et due forme est admissible ou si la demande qui n'a pas été présentée en bonne et due forme doit être rejetée</li> </ul>	Dans les <b>deux mois</b> à compter de la réception de la demande ou après la réception de toutes les informations requises pour que la demande soit considérée comme étant présentée en bonne et due forme

QUI?	QUOI?	QUAND?
Autorité compétente qui a reçu la demande	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examiner le bien-fondé de l'objection soulevée dans la demande de PA.</li> <li>• Déterminer si l'objection paraît fondée.</li> <li>• Déterminer si le cas peut être réglé au moyen d'un allègement consenti de façon unilatérale par l'État qui a reçu la demande.</li> </ul>	Dans les <b>quatre mois</b> à compter de la « <b>date d'ouverture</b> » du cas soumis à la PA [La « <i>date d'ouverture</i> » est la <b>plus proche des dates suivantes</b> : <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>une semaine</b> à compter de la date de la notification d'un cas soumis à la PA à l'autre autorité compétente par l'autorité compétente qui a reçu la demande ;</li> <li>• <b>cinq semaines</b> à compter de la réception de la demande de PA (à moins que des informations complémentaires soient demandées dans les <b>deux mois</b> suivant la réception de la demande).]</li> </ul>
Administration fiscale de l'État qui a reçu la demande	<p><b>Si l'autorité compétente a déterminé que le cas peut être réglé au moyen d'un allègement consenti de façon unilatérale,</b> l'administration fiscale procède à l'ajustement nécessaire du montant de l'impôt.</p>	Dans les <b>trois mois</b> à compter de la décision de l'autorité compétente relativement à l'allègement prévu
Autorité compétente qui a reçu la demande	<p><b>Si l'autorité compétente a déterminé que le cas ne peut pas être réglé au moyen d'un allègement consenti de façon unilatérale</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• communiquer avec l'autorité compétente de l'autre État afin d'entamer la phase bilatérale de l'examen du cas ;</li> <li>• faire parvenir à l'autorité compétente de l'autre État toutes les informations nécessaires au traitement du cas</li> </ul>	Dans les <b>deux mois</b> à compter de la décision qui détermine que l'objection paraît fondée et que le cas ne peut pas être réglé de façon unilatérale

QUI?	QUOI?	QUAND?
Autorité compétente de l'autre État	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Peut confirmer qu'elle est disposée à discuter du cas.</li> <li>• Si nécessaire, elle peut demander des informations complémentaires à l'autorité qui a reçu la demande, laquelle pourrait devoir demander ces informations à la personne qui a soumis la demande.</li> <li>• Si elle a des raisons légitimes de s'opposer à la discussion du cas, elle peut saisir l'occasion pour faire connaître son opinion à l'autorité compétente qui a reçu la demande.</li> </ul>	Dans un délai d' <b>un mois</b> à compter de la date à laquelle l'autorité compétente de l'autre État l'a contactée
Une des autorités compétentes (dans les cas d'attribution des bénéfices, c'est habituellement celle qui a procédé à l'ajustement initial)	Envoyer à l'autorité compétente de l'autre État un exposé de position indiquant son point de vue sur le cas.	Dans les <b>quatre mois</b> à compter de la « <b>date d'ouverture</b> » du cas soumis à la PA
Autorité compétente de l'État qui a reçu l'exposé de position	Répondre à l'exposé de position transmis par l'autorité compétente qui a reçu la demande.	Dans les <b>six mois</b> à compter de la réception de l'exposé de position
Autorités compétentes des deux États	Les autorités compétentes négocient, dans des réunions en personne s'il y a lieu, afin de parvenir à un accord sur le cas.	Les négociations devraient commencer dans les six mois à compter de la date de la réponse à l'exposé de position afin de finaliser le cas soumis à la PA dans les <b>24 mois</b> à compter de sa « <b>date d'ouverture</b> ».

QUI?	QUOI?	QUAND?
Autorité compétente qui a reçu la demande	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Informe la personne qui a soumis la demande de PA de l'accord amiable proposé.</li> <li>• Demande que la personne signifie son acceptation ou son refus de l'accord amiable proposé.</li> </ul>	Dans un délai d' <b>un mois</b> à compter de la date à laquelle les autorités compétentes sont parvenues à un accord possible
Personne qui a soumis la demande de PA	La personne qui a soumis la demande de PA indique si elle accepte ou non l'accord amiable proposé.	Dans un délai d' <b>un mois</b> à compter de la date de présentation de l'accord proposé
Autorités compétentes des deux États	Les autorités compétentes échangent des lettres exposant de façon formelle l'accord amiable (les lettres de clôture).	Dans un délai d' <b>un mois</b> à compter de l'acceptation de l'accord possible par la personne qui a soumis la demande
Administration fiscale de l'État ou des États qui ont accepté de procéder à un ajustement dans le cadre de la PA	Mettre en œuvre l'accord amiable en procédant à l'ajustement de l'impôt de leur État.	Dans les <b>trois mois</b> à compter de la date d'échange des lettres de clôture

#### 4.4.8 Procédure amiable en vertu du paragraphe 3 de l'article 25

182. Comme cela a déjà été mentionné<sup>115</sup>, le paragraphe 3 de l'article 25 prévoit deux types de procédure amiable qui diffèrent de la procédure amiable engagée par un contribuable en vertu du paragraphe 1 :

- selon la première phrase du paragraphe 3, les autorités compétentes doivent chercher à résoudre les questions liées à l'interprétation ou à l'application des dispositions de la convention par voie d'accord amiable. Ce type de procédure amiable porte habituellement sur des questions de nature

<sup>115</sup> Paragraphe 11 ci-dessus.

générale qui touchent une catégorie de contribuables et elle peut être ouverte par les autorités compétentes sans qu'une demande soit présentée par un contribuable. À titre d'exemple, les autorités compétentes peuvent parvenir à un accord amiable afin de compléter ou de clarifier la définition d'un terme dans la convention fiscale ou d'établir des procédures adéquates pour appliquer des dispositions précises de la convention (p. ex. les procédures pour confirmer la situation du contribuable en tant que résident d'un État contractant ou les procédures et les critères à appliquer pour accorder des avantages conventionnels à des entités transparentes sur le plan fiscal) ;

- la deuxième phrase du paragraphe fait référence à une situation où les autorités compétentes se consultent au sujet de l'élimination des doubles impositions dans les cas non prévus par la convention, par exemple lorsqu'un résident d'un État tiers possède un établissement stable dans les deux États contractants et que la double imposition vise les bénéficiaires de ces deux établissements stables.

183. Lorsque les accords amiables conclus en vertu du paragraphe 3 traitent de questions d'interprétation ou d'application des dispositions de conventions fiscales qui sont pertinentes pour la totalité des contribuables ou une catégorie de contribuables, la publication de ces accords, qui ne portent pas sur des cas précis et ne devraient donc pas par conséquent contenir des renseignements concernant des contribuables expressément désignés, permettrait de donner des orientations et pourrait prévenir de nouveaux différends. Comme on l'a reconnu dans le rapport final sur l'Action 14, c'est donc une bonne pratique pour les pays de publier ces accords<sup>116</sup> (tout en gardant à l'esprit la nécessité de préserver la confidentialité des renseignements concernant des contribuables expressément désignés).

184. Le paragraphe 2 de l'article 3 prévoit qu'un terme ou une expression qui n'est pas défini dans la convention « a, sauf si le contexte exige une interprétation différente », le sens que lui attribue le droit interne de l'État qui applique la convention. Une autorité compétente qui souhaite conclure en vertu du paragraphe 3 de l'article 25 un accord

---

116 Bonne pratique no 2 (voir l'annexe). La publication de ces accords peut effectivement être exigée en vertu du droit interne de certains pays.

amiable qui refléterait une signification convenue d'un terme ou d'une expression qui n'est pas défini dans une convention devrait donc se demander dans quelle mesure cette signification convenue du terme ou de l'expression pourrait être appliquée dans son pays si elle diffère de la signification de ce terme ou expression dans le droit interne.

185. Le cas d'une entreprise d'un État tiers qui possède un établissement stable dans les deux États contractants est l'exemple le plus souvent cité d'un cas de double imposition qui n'est pas abordé par les dispositions d'une convention et qui peut être traité en vertu de la deuxième phrase du paragraphe 3. L'exemple suivant illustre ce type de cas de double imposition :

#### **Encadré 2 : Application du paragraphe 3 de l'article 25**

La société T, résidente de l'État T, a un établissement stable dans l'État A, où elle fabrique des pièces de rechange pour appareils. La société T a aussi un établissement stable dans l'État B à partir duquel elle vend ces pièces de rechange aux consommateurs.

Des pièces de rechange sont expédiées régulièrement de l'établissement stable situé dans l'État A à l'établissement stable situé dans l'État B. Afin d'établir les bénéfices attribuables aux deux établissements stables, la société T traite ces transferts comme des ventes.

À la suite d'un contrôle fiscal des activités exercées par l'établissement stable situé dans l'État A, l'administration fiscale de l'État A a majoré de 30 000 les bénéfices attribuables à cet établissement stable après avoir conclu que le prix de pleine concurrence qu'un fabricant indépendant aurait facturé à la vente de pièces de rechange précises transférées à l'autre établissement stable aurait été de 100 000 plutôt que de 70 000, soit le montant inscrit au titre des ventes dans les comptes établis pour l'établissement stable situé dans l'État A.

Étant donné que les bénéfices attribuables à l'établissement stable de l'État B ont été calculés en fonction du coût de 70 000 des pièces de rechange transférées à cet établissement stable, l'ajustement effectué par l'administration fiscale de l'État A entraîne la double imposition de bénéfices de 30 000.

Comme la société T n'est résidente ni de l'État A ni de l'État B, les dispositions de la convention entre ces deux États (et en particulier l'article 7 de cette convention) ne peuvent être appliquées pour remédier à cette forme de double imposition. Malgré cela, les autorités compétentes des États A et B peuvent, en vertu de la deuxième phrase du paragraphe 3 de l'article 25, se concerter en vue d'éliminer cette double imposition. Cela sera particulièrement important s'il n'existe pas de convention fiscale entre un de ces États (ou ces deux États) et l'État T.

186. Conformément à la deuxième phrase du paragraphe 3, les États contractants peuvent se concerter en vue d'éliminer la double imposition conformément à leur droit interne respectif ou conformément à une convention fiscale que l'un des États a conclue avec un État tiers (telle qu'une convention avec l'État T, dans l'exemple présenté dans l'encadré 2). Bien que la deuxième phrase du paragraphe 3 joue un rôle important puisqu'elle permet aux autorités compétentes de se concerter de façon à s'assurer que les conventions fiscales fonctionnent de manière coordonnée et efficace, le droit interne de certains États s'oppose à ce que l'administration fiscale trouve une solution dans un cas qui n'est pas traité expressément ou tout au moins de manière implicite par la convention<sup>117</sup>.

187. Le paragraphe 3 ne pose aucune condition ni ne fournit aucune indication quant à la manière et au moment où une procédure amiable doit être ouverte dans un cas visé par le paragraphe 3. Les autorités compétentes sont bien sûr libres de se consulter sur la manière dont elles aimeraient traiter de questions générales d'interprétation et d'application de la convention et le moment où elles souhaiteraient le faire. Elles peuvent aussi le faire si elles souhaitent discuter de cas concernant des contribuables précis, tels que celui décrit dans l'exemple présenté dans l'encadré 2.

188. Cependant, comme c'est le cas pour une procédure amiable engagée par le contribuable en vertu du paragraphe 1, tout accord

---

117 Paragraphe 10 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 55.1 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

auquel les autorités compétentes parviennent en vertu du paragraphe 3 est contraignant pour les administrations fiscales, et ces dernières doivent le mettre en œuvre (à moins qu'il ne soit abrogé ou remplacé, par exemple dans le cas d'un accord de nature générale conclu en vertu de la première phrase du paragraphe).

#### ***4.4.9 Communication avec l'autre autorité compétente***

189. Les autorités compétentes disposent d'une grande souplesse quant à la manière dont elles peuvent communiquer entre elles dans le cadre d'une procédure amiable en vertu du paragraphe 1 ou du paragraphe 3 de l'article 25. Le paragraphe 4 de l'article dispose qu'elles peuvent communiquer directement entre elles par lettre, par téléphone, par courriel, par réunions en personne ou par d'autres moyens ; il n'est donc pas nécessaire de le faire par la voie diplomatique.

190. Bien que le paragraphe 4 prévoie que les autorités compétentes puissent communiquer entre elles « par l'intermédiaire d'une commission mixte constituée d'elles-mêmes ou de leurs représentants », il est rare que les autorités compétentes qui traitent peu de cas soumis à la procédure amiable voient la nécessité de constituer une telle commission. Les explications fournies dans les commentaires sur le fonctionnement d'une telle commission et, en particulier, les suggestions selon lesquelles la présidence de chaque délégation devrait être confiée « à un haut fonctionnaire ou magistrat désigné essentiellement en raison de son expérience propre » et que le contribuable a « le droit de présenter [ses] observations, soit par écrit, soit oralement en personne ou par l'intermédiaire d'un représentant »<sup>118</sup> laissent entrevoir la constitution d'un organisme plus structuré que ce qui est normalement nécessaire pour traiter les cas soumis à la procédure amiable.

191. Malgré la souplesse dont les autorités compétentes disposent quant à la manière dont elles peuvent communiquer entre elles, il importe de se rappeler que, dans la mesure où les cas soumis à la procédure amiable portent sur des renseignements qui sont confidentiels selon

---

118 Paragraphe 11 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui cite les paragraphes 60 et 62 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.



le droit interne, ces renseignements peuvent être échangés seulement de la manière autorisée par des dispositions semblables à celles de l'article 26 (Échange de renseignements) des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE. Puisque le paragraphe 1 de l'article 26 autorise l'échange des renseignements « nécessaires pour appliquer les dispositions » d'une convention fiscale qui comprend l'article sur la procédure amiable, les autorités compétentes qui agissent dans le contexte d'une procédure amiable peuvent échanger des renseignements confidentiels entre elles.

192. Il importe de se rappeler toutefois que le paragraphe 2 de l'article 26 dispose que tous les renseignements échangés entre les autorités compétentes doivent être tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne des États respectifs. Les renseignements obtenus dans le contexte d'une procédure amiable doivent donc rester confidentiels. Les fonctionnaires qui exercent la fonction d'autorité compétente doivent toujours garder à l'esprit cette exigence de confidentialité, qui étend la portée des obligations en matière de confidentialité auxquelles ils sont soumis en vertu du droit interne.

193. Établir et entretenir de bonnes relations personnelles avec les autorités compétentes d'autres pays est important pour assurer une bonne communication dans le cadre de la procédure amiable, surtout lorsqu'un nombre important de cas soumis à la procédure amiable entre deux pays exige des échanges fréquents entre les autorités compétentes. Le dialogue entre les autorités compétentes et, au bout du compte, le règlement des cas soumis à la procédure amiable, seront grandement facilités si les deux parties font preuve de souplesse, d'équité et d'ouverture et sont capables d'apprécier le point de vue de leur homologue ; ce sont là des éléments clés pour établir une relation basée sur la confiance.<sup>119</sup>

---

119 Voir Rajat Bansal, « Tax Dispute Resolution in Post BEPS World through MAP : What makes Competent Authority Relationships Tick? » (règlement des différends fiscaux dans un contexte post-BEPS au moyen de la procédure amiable : comment les relations entre autorités compétentes fonctionnent-elles?) (uniquement en anglais), dans International Fiscal Association, India Branch, Emerging International Tax Landscape, Wolter Kluwers India, 2019, p. 135.

## **4.5 Comment l'autorité compétente doit-elle exercer la fonction liée à la procédure amiable ?**

### **4.5.1 Organisation de la fonction liée à la procédure amiable**

194. L'autorité compétente d'un État se voit généralement attribuer différents rôles dans le cadre d'une convention fiscale. Les dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies prévoient qu'en plus d'exécuter la procédure amiable, l'autorité compétente est chargée de communiquer à l'autre État les modifications significatives apportées à la législation fiscale interne (paragraphe 4 de l'article 2) ; elle est responsable de l'échange de renseignements (article 26), chargée de prêter assistance en matière de recouvrement des impôts (article 27) et d'octroyer des avantages discrétionnaires prévus par la convention dans certaines circonstances (paragraphe 6 et alinéa c) du paragraphe 8 de l'article 29). Certaines conventions fiscales viennent ajouter d'autres responsabilités à cette liste. L'importance des différents rôles que doivent jouer les autorités compétentes a augmenté de façon significative au cours des dernières décennies avec les avancées essentielles survenues dans le domaine de l'échange de renseignements fiscaux<sup>120</sup>, l'ajout à de nombreuses conventions de dispositions concernant l'assistance en matière de recouvrement des impôts<sup>121</sup> et la hausse du nombre de cas soumis à la procédure amiable<sup>122</sup>.

195. Comme il a déjà été mentionné<sup>123</sup>, les pays sont libres de choisir qui est officiellement désigné à titre d'autorité compétente et à qui les pouvoirs d'autorité compétente sont délégués. Pour des raisons pratiques et administratives, le pouvoir et l'autorité d'exercer les

---

120 Voir en particulier les travaux effectués sous l'égide du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : voir le document disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/a-propos/>, consulté le 12 mars 2021.

121 Les dispositions de l'article 27 touchant l'assistance en matière de recouvrement des impôts ont été ajoutées au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2011 en fonction des dispositions qui avaient été ajoutées précédemment au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE en 2003.

122 Voir le chapitre 1, paragraphe 11.

123 Paragraphe 13 ci-dessus.

fonctions d'autorité compétente sont généralement délégués à des fonctionnaires (les « représentants autorisés ») qui exerceront les fonctions quotidiennes de l'autorité compétente<sup>124</sup>.

196. L'organisation administrative des différentes fonctions de l'autorité compétente dépendra évidemment du nombre de conventions fiscales conclues et des ressources nécessaires pour remplir les obligations imposées aux autorités compétentes par ces conventions. Les États qui doivent traiter un nombre important de cas de procédure amiable vont souvent séparer la responsabilité de l'exécution de la procédure amiable de celle de l'exercice des autres rôles de l'autorité compétente. Dans certains États, les cas soumis à la procédure amiable seront attribués à différents bureaux selon la nature du cas<sup>125</sup>, la région, le secteur d'activité ou le type de contribuable (particulier, société, grande entreprise, etc.). En revanche, un État qui a rarement, voire jamais, eu à traiter des cas soumis à la procédure amiable pourrait préférer déléguer la fonction liée à la procédure amiable aux fonctionnaires responsables de la négociation des conventions fiscales étant donné la connaissance qu'ont ces fonctionnaires des conventions fiscales.

197. Dans la plupart des pays, l'organisation administrative de la fonction liée à la procédure amiable et de la procédure amiable elle-même est une question purement administrative qui n'exige pas que des modifications soient apportées à la législation nationale : les dispositions des conventions fiscales fournissent toute la base juridique nécessaire pour le traitement des cas soumis à la procédure amiable et pour l'établissement et la mise en œuvre d'accords

---

124 Comme les conventions ne font aucune mention de la manière dont ces fonctions doivent être déléguées, ces dernières doivent être déléguées selon le droit interne ou selon les pratiques administratives de chaque État. La délégation de ces fonctions peut être faite dans un règlement, un arrêté ou une directive émis par le ministre désigné comme autorité compétente aux termes de la convention ou encore, elle peut se faire au moyen de toute autre procédure administrative de délégation des responsabilités aux fonctionnaires.

125 Par exemple, il n'est pas inhabituel que les accords bilatéraux ou multilatéraux préalables en matière de prix de transfert soient traités par un bureau autre que celui qui traite d'autres cas soumis à la procédure amiable.

amicales. Comme il a déjà été expliqué<sup>126</sup> cependant, il est important que l'autorité compétente fournisse de l'information aux contribuables sur la possibilité de recourir à la procédure amiable, sur la démarche à suivre pour présenter une demande de procédure amiable et sur le processus de traitement des cas soumis à la procédure amiable. L'autorité compétente doit préciser qui peut demander et engager une procédure amiable, elle doit expliquer le fondement juridique de la procédure amiable, la forme de la demande de procédure amiable, la norme d'évaluation des cas par l'autorité compétente, la relation entre la procédure amiable et les mécanismes nationaux de règlement des différends, le déroulement de la procédure amiable et les droits du contribuable dans un cas soumis à la procédure amiable.

198. Peu importe l'organisation administrative de la fonction liée à la procédure amiable, il est important que les personnes qui exercent effectivement cette fonction disposent d'une autorité suffisante (assortie de suffisamment de garanties pour assurer la reddition de comptes) pour négocier avec leurs homologues dans les autres États contractants et pour prendre des décisions contraignantes dans les cas qui leur sont soumis. L'expérience pratique de la procédure amiable démontre que le fait de déléguer la fonction d'autorité compétente à de hauts fonctionnaires du fisc qui participent activement et directement à la procédure amiable favorise l'efficacité et l'efficacité de celle-ci<sup>127</sup>.

199. Les pays qui ont une vaste expérience pratique de la procédure amiable ont constaté qu'il est fondamental de fournir des moyens appropriés à l'autorité compétente. La norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS oblige les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS à s'assurer que des moyens appropriés sont fournis à la fonction liée à la procédure amiable<sup>128</sup>.

200. Les ressources humaines, sous la forme de personnel qualifié, sont souvent le facteur déterminant pour l'exécution d'un programme de procédure amiable efficient et efficace. Pour préserver et développer

---

126 Paragraphe 40 ci-dessus.

127 Ainsi des fonctionnaires qui ont un pouvoir décisionnel en ce qui concerne les cas soumis à la procédure amiable restent informés des détails de ces cas et participent étroitement aux discussions bilatérales détaillées portant sur les cas.

128 Élément 2.5 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

les compétences du personnel de l'autorité compétente, il faut aussi qu'une l'administration fiscale consacre des moyens appropriés à la formation de ce personnel.

201. De plus, les mesures servant à évaluer la performance des fonctionnaires qui traitent les cas soumis à la procédure amiable devraient être fondées sur des facteurs comme le nombre de cas réglés, le temps qu'il a fallu pour régler les cas (en tenant compte de la complexité des cas ainsi que des éléments indépendants de la volonté des fonctionnaires), la cohérence, ainsi que des résultats objectifs et dans le respect des principes. L'utilisation de tels critères renforce les objectifs et l'objectivité de la fonction d'autorité compétente et accroît donc l'efficacité générale du programme de procédure amiable. À l'inverse, l'évaluation de la performance de ces fonctionnaires ne doit pas être fondée sur des facteurs comme le montant des rectifications d'imposition proposées ou confirmées ou des recettes fiscales résultant des décisions prises dans le cadre de la procédure amiable. Selon la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS, il est interdit aux pays qui ont rejoint le Cadre inclusif sur le BEPS d'utiliser de tels indicateurs de performance<sup>129</sup>, qui pourraient dissuader une autorité compétente de faire des compromis et de parvenir à des accords.

202. En plus d'avoir du personnel qualifié, l'autorité compétente d'un pays doit disposer de ressources financières adéquates pour s'acquitter de ses obligations en vertu des conventions fiscales du pays. Dans certains cas, des frais (tels que des frais de déplacement et d'hébergement) devront être engagés pour des réunions en personne avec d'autres autorités compétentes, bien que les pays en développement qui traitent peu de cas de procédure amiable pourraient préférer communiquer avec les autres autorités compétentes en utilisant des outils de télécommunication ou, si une réunion en personne est nécessaire, ils pourraient préférer l'organiser eux-mêmes afin d'éviter de tels frais. En outre, les autorités compétentes des pays en développement pourraient ne pas avoir les ressources financières nécessaires pour payer la traduction de documents (par exemple, la traduction de contrats ou de lois fiscales étrangères), mais il arrive souvent que le contribuable fournisse la traduction des documents.

---

129 Élément 2.4 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

203. Il est essentiel que l'information sur la façon d'entrer en communication avec l'autorité compétente d'un État soit facilement accessible. Cette information doit être disponible pour que les contribuables soient en mesure de présenter une demande en vertu du paragraphe 1 de l'article 25. Elle doit être incluse dans les informations qu'un pays rend publiques sur la procédure amiable<sup>130</sup>. En outre, la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS oblige les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS à « publier leur profil sur la procédure amiable sur une plateforme d'information commune destinée au public »<sup>131</sup>. Cela signifie qu'on peut trouver les coordonnées des autorités compétentes d'un grand nombre de pays dans un seul site Web<sup>132</sup>.

204. Il est essentiel aussi que les fonctionnaires chargés de traiter les cas soumis à la procédure amiable mettent en place un système interne fiable de tenue de dossiers qui facilite l'accès à l'information concernant les demandes de procédure amiable reçues, les cas de procédure amiable présentement à l'étude et les cas de procédure amiable finalisés antérieurement, tout en assurant la confidentialité des renseignements pertinents. Ces systèmes de tenue de dossiers doivent, entre autres, permettre de suivre l'avancement des cas soumis à la procédure amiable et de faciliter ainsi le respect des délais fixés pour les diverses mesures prises dans le cadre d'un cas soumis à la procédure amiable. Ils devraient aussi faciliter la préparation des statistiques sur la procédure amiable que les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS doivent publier conformément à la norme *a minima* de l'Action 14 du Plan d'action BEPS<sup>133</sup>. Les dossiers internes de cas antérieurs soumis à la procédure amiable peuvent faciliter le traitement de cas similaires et contribuer à l'interprétation uniforme d'une convention lorsque les questions soulevées et les faits importants sont les mêmes.

205. Les autorités compétentes font souvent partie de l'administration

---

<sup>130</sup> Paragraphe 40 ci-dessus.

<sup>131</sup> Élément 2.2 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

<sup>132</sup> Les profils sur la procédure amiable sont disponibles à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/resolution/pa-fiches-par-pays.htm>, consulté le 12 mars 2021.

<sup>133</sup> Élément 1.5 de la norme *a minima* (voir l'annexe).

fiscale, mais pour être efficaces, elles doivent bénéficier d'un degré élevé d'indépendance par rapport aux fonctions d'assiette et de contrôle fiscal. Les autorités compétentes sont tenues de prendre des décisions sur des questions factuelles et des questions d'ordre juridique dans les cas qu'elles traitent et elles doivent se concentrer essentiellement sur la résolution des cas d'imposition non conforme aux dispositions des conventions fiscales. En règle générale, elles devront compter sur la collaboration d'autres services de l'administration fiscale, tels que le service de contrôle fiscal qui a examiné les faits liés au cas en premier lieu. Une bonne communication interne est donc essentielle pour assurer l'efficacité de la fonction d'autorité compétente.

206. Bien que la relation entre l'autorité compétente et les fonctions d'assiette et de contrôle fiscal ne soit pas généralement de nature hiérarchique, il doit être clair que l'autorité compétente n'est pas liée par les positions adoptées par les fonctionnaires qui exercent ces fonctions (p. ex. les vérificateurs, les évaluateurs ou les inspecteurs).

207. Il faut évidemment tenir compte des circonstances particulières des pays en développement dans l'organisation de la fonction liée à la procédure amiable :

- Compte tenu de leurs ressources limitées, les administrations fiscales des pays en développement pourraient être réticentes à déplacer des ressources vers la fonction liée à la procédure amiable et ce, d'autant plus que cette fonction exige du personnel qualifié et qu'elle peut aussi nécessiter des ressources financières (p. ex. pour les frais de déplacement). Le fait que ces pays traitent généralement très peu de cas soumis à la procédure amiable<sup>134</sup> suggère toutefois qu'une approche efficiente consisterait à déléguer la fonction liée à la procédure amiable aux fonctionnaires chargés de la négociation des conventions, qui connaissent bien les dispositions conventionnelles et ont l'habitude de traiter avec les autorités fiscales de pays étrangers. C'est en participant au règlement de cas soumis à la procédure amiable que les fonctionnaires acquerront des connaissances et développeront des compétences particulières dans ce domaine. L'absence d'expérience en matière de règlement de différends ne

---

134 Voir le chapitre 1, paragraphe 11.

devrait pas être un motif pour rejeter d'emblée les cas.

- Pour que les autorités compétentes des pays en développement aient la capacité et le pouvoir de négocier avec d'autres autorités compétentes et de mettre en œuvre des accords amiables dans leur pays, il faudra peut-être que des politiciens et de hauts fonctionnaires responsables appuient la procédure amiable et reconnaissent que les effets positifs sur les recettes se matérialiseront de façon indirecte sous la forme d'un meilleur climat d'investissement, même s'il sera difficile de mesurer ces effets.
- L'application correcte des règles relatives aux prix de transfert et des conventions fiscales par l'administration fiscale est importante pour la réussite de la procédure amiable. Le fait d'appliquer les lois nationales et les conventions fiscales d'une manière qui cadre avec les normes mondiales non seulement réduira les différends, mais facilitera aussi le travail de l'autorité compétente. La solidité d'un cas de procédure amiable portant sur un différend relatif aux prix de transfert réside dans la solidité de l'analyse fournie par l'équipe chargée des prix de transfert lors de la vérification ou de l'examen des prix de transfert.

#### ***4.5.2 Comment une autorité compétente doit-elle aborder un cas soumis à la procédure amiable ?***

208. L'autorité compétente d'un État contractant qui participe à une procédure amiable représente cet État dans les questions relatives à l'interprétation ou à l'application de la convention fiscale en question.

209. D'une manière générale, le rôle de l'autorité compétente dans la procédure amiable est de s'assurer qu'une convention fiscale est appliquée correctement et de s'efforcer, de bonne foi, de régler toutes les questions pouvant survenir dans l'application et l'interprétation des dispositions de la convention.

210. Lorsqu'elle traite un cas soumis à la procédure amiable, l'autorité compétente doit être guidée d'abord par les dispositions de la convention elle-même et les dispositions pertinentes du droit interne ; elle ne doit pas être influencée par les opinions sur la question de savoir si la convention ou la législation témoigne d'une politique fiscale appropriée et s'il faut ou non modifier la convention ou la législation.



211. Les autorités compétentes doivent faire tout leur possible pour régler les cas dans le respect des principes et d'une manière équitable et objective, en décidant de chaque cas en fonction de ses caractéristiques propres et non en fonction des recettes fiscales ou par référence à un équilibrage des résultats d'autres cas. De plus, les autorités compétentes doivent s'efforcer d'être cohérentes dans leur approche d'une question, peu importe l'État qui bénéficie de cette approche dans un cas particulier et peu importe la position prise par les collègues qui ont effectué l'ajustement fiscal contesté. Malgré les désaccords sur les faits ou les principes, les autorités compétentes doivent s'efforcer de faire des compromis et être en mesure d'en faire afin de parvenir à un accord par voie amiable.

## ANNEXE

### **Action 14 : la norme *a minima* et les bonnes pratiques en matière de règlement des différends relatifs aux conventions au moyen de la procédure amiable**<sup>135</sup>

#### **Norme *a minima***

1. ***Les pays devraient 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***
  - 1.1 Les pays devraient insérer les paragraphes 1 à 3 de l'article 25 dans leurs conventions fiscales, tels qu'ils sont interprétés dans les commentaires et en tenant compte des modifications de ces paragraphes permises en vertu des éléments 3.1 et 3.3 de la norme *a minima* ; ils doivent ouvrir l'accès à la procédure amiable aux cas portant sur les prix de transfert et mettre en œuvre les accords amiables qui en résultent (par exemple en procédant aux ajustements appropriés de l'impôt déterminé).
  - 1.2 Les pays devraient ouvrir 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.
  - 1.3 Les pays devraient s'engager à régler les différends soumis à la procédure amiable en temps opportun : les pays s'engagent sur l'objectif de régler les différends soumis à la procédure amiable dans un délai moyen de 24 mois. Les progrès accomplis par les pays vers le respect de cet objectif feront l'objet d'un suivi

---

<sup>135</sup> OCDE (2016), Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015, chapitre 1, note de bas de page 10 .

périodique, au moyen des statistiques établies conformément au cadre de suivi convenu à cet effet et visé par l'élément 1.5.

- 1.4 Les pays devraient renforcer les relations entre leurs autorités compétentes et coopérer pour renforcer l'efficacité de la procédure amiable en devenant membres du Forum sur la procédure amiable au sein du Forum sur l'administration fiscale (Forum PA-FAF).
  - 1.5 Les pays devraient communiquer en temps opportun des statistiques complètes sur la procédure amiable selon le cadre qui aura été mis au point en coordination avec le Forum PA-FAF.
  - 1.6 Les pays devraient prendre l'engagement que leur respect de la norme *a minima* fera l'objet d'un examen par les pairs dans le contexte du Forum PA-FAF.
  - 1.7 Les pays devraient faire preuve de transparence sur leur position en matière du mécanisme d'arbitrage applicable à la procédure amiable.
- 2. *Les pays devraient s'assurer que des processus administratifs favorisent la prévention et le règlement en temps opportun des différends relatifs aux conventions***
- 2.1 Les pays 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 pays devraient s'assurer que les instructions relatives à l'application de la procédure amiable sont claires et facilement accessibles par le public.
  - 2.2 Les pays devraient publier leur profil sur la procédure amiable sur une plateforme d'information commune destinée au public (selon un modèle à définir en coordination avec le Forum PA-FAF).
  - 2.3 Les pays devraient s'assurer que les personnels en charge des procédures amiables disposent du pouvoir de régler les différends soumis à la procédure amiable conformément aux dispositions de la convention fiscale applicable, en particulier sans avoir besoin de l'accord ou des instructions du personnel de l'administration fiscale qui a effectué les ajustements fiscaux

concernés et sans être influencés par des considérations liées à la politique fiscale que le pays concerné souhaiterait mettre en œuvre par des modifications futures à la convention.

- 2.4 Les pays ne devraient pas évaluer les fonctions de leur autorité compétente et leur personnel en charge des procédures amiables au moyen d'indicateurs de performance liés au montant des rectifications d'imposition qui ont été confirmées ou des recettes fiscales qui ont été maintenues.
  - 2.5 Les pays devraient s'assurer que des moyens appropriés sont fournis à la fonction en charge de la procédure amiable.
  - 2.6 Les pays 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. Si les pays disposent d'un processus administratif ou législatif de règlement des différends indépendant des fonctions de contrôle fiscal, qui ne peut être enclenché que sur requête d'un contribuable, ils peuvent limiter l'accès à la procédure amiable pour en écarter les questions réglées par ce processus. Les pays devraient notifier à leurs partenaires à une convention l'existence de tels processus administratifs ou législatifs et mentionner expressément les effets de ces processus sur la procédure amiable dans les instructions publiées à l'intention du public au sujet de ces processus et au sujet de leur programme de procédure amiable.
  - 2.7 Les pays 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 dans les cas appropriés, sous réserve du respect des délais applicables (comme des règles de prescription en matière de rectification), 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.
3. ***Les pays devraient s'assurer que les contribuables qui remplissent les conditions du paragraphe 1 de l'article 25 ont accès à la procédure amiable***
    - 3.1 Les deux autorités compétentes devraient être informées des

demandes de procédure amiable qui ont été présentées et devraient être en mesure de faire connaître leur position sur l'acceptation ou le rejet de chaque demande. À cet effet, les pays devraient : soit modifier 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, si une convention ne permet pas qu'une demande de procédure amiable puisse être formulée auprès de l'un ou l'autre des États contractants, mettre 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 (cette consultation ne pouvant pas être interprétée comme une consultation sur la façon de résoudre le cas).

- 3.2 Les instructions relatives à la procédure amiable publiées par les pays devraient préciser en particulier les informations et documents qu'un contribuable doit joindre à toute demande de procédure amiable. Si le contribuable a fourni les informations demandées, les pays ne devraient pas restreindre l'accès à cette procédure au motif que les informations communiquées sont insuffisantes.
- 3.3 Les pays devraient insérer dans leurs conventions fiscales la deuxième phrase du paragraphe 2 de l'article 25 (« L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants »). Les pays qui ne peuvent pas insérer la deuxième phrase du paragraphe 2 de l'article 25 dans leurs conventions fiscales devraient être prêts 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) ou de l'article 7(2), afin d'éviter les ajustements tardifs qui ne pourront faire l'objet d'un allègement en vertu de la procédure amiable.

## Bonnes pratiques

1. *Les pays devraient 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***

1. *Les pays devraient insérer le paragraphe 2 de l'article 9 dans leurs conventions fiscales.*
2. ***Les pays devraient s'assurer que des processus administratifs favorisent la prévention et le règlement en temps opportun des différends relatifs aux conventions***
  2. *Les pays devraient avoir des procédures appropriées leur permettant de publier les accords conclus en vertu du pouvoir, conféré par la première phrase du paragraphe 3 de l'article 25, «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» en ce qui concerne l'application d'une convention à la totalité des contribuables ou à une catégorie de contribuables (plutôt qu'à l'égard du cas de procédure amiable particulier d'un contribuable), dès lors que ces accords apportent des instructions utiles permettant de prévenir de nouveaux différends et que les autorités compétentes sont d'accord que cette publication est compatible avec les principes d'une bonne administration de l'impôt.*
  3. *Les pays devraient développer la « vision globale des enjeux » des fonctions de contrôle/vérification impliquées dans les dossiers internationaux au moyen de la communication, au personnel concerné, du « Module de formation à la vision globale des enjeux » du Forum sur l'administration fiscale.*
  4. *Les pays devraient mettre en œuvre des programmes d'accords préalables bilatéraux en matière de prix de transfert.*
  5. *Les pays devraient mettre en œuvre des procédures appropriées permettant au contribuable de demander, dans certains cas et après une première mise en recouvrement de l'impôt dû, le règlement par la procédure amiable de questions relatives à différents exercices fiscaux pour lesquels des déclarations ont été produites, dès lors que les faits et circonstances sont identiques et sous réserve de la vérification de ces faits et circonstances lors d'un contrôle. Ces procédures demeureraient soumises aux conditions énoncées au paragraphe 1 de l'article 25 : pour qu'une demande visant à obtenir le règlement d'une question pour un exercice*

*fiscal particulier soit recevable, le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention au titre de l'exercice fiscal considéré.*

**3. Les pays devraient s'assurer que les contribuables qui remplissent les conditions du paragraphe 1 de l'article 25 ont accès à la procédure amiable**

6. *Les pays devraient prendre 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.*
7. *Les pays devraient mettre en œuvre des mesures administratives appropriées permettant de faciliter le recours à la procédure amiable pour régler les différends relatifs aux conventions, tout en consacrant le principe général selon lequel le choix des recours engagés appartient au contribuable.*
8. *Les pays devraient décrire, dans les instructions qu'ils publient concernant la procédure amiable, l'articulation entre la procédure amiable et les recours administratifs et judiciaires prévus par le droit interne applicable. Ces instructions destinées au public devraient traiter, en particulier, la question de savoir si l'autorité compétente se considère légalement obligée de suivre une décision d'une autorité judiciaire nationale dans le cadre de la procédure amiable ou si elle ne dérogera pas à une telle décision en raison de politiques ou pratiques administratives.*
9. *Les instructions relatives à la procédure amiable publiées par les pays 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 – c'est-à-dire un ajustement effectué par un contribuable en vertu du droit interne de l'autre État signataire de la convention qui autorise le contribuable,*

*dans certaines circonstances, à modifier une déclaration fiscale déjà déposée afin de rectifier (i) le prix d'une transaction entre entreprises associées ou (ii) les profits attribuables à un établissement stable, dans le but de déclarer un résultat qui est, du point de vue du contribuable, conforme au principe de pleine concurrence. À cet effet, l'ajustement initié à l'étranger par un contribuable doit être considéré comme étant de bonne foi s'il reflète la volonté du contribuable de déclarer correctement les revenus imposables résultant d'une transaction contrôlée ou les bénéfices attribuables à un établissement stable et si le contribuable a par ailleurs rempli, dans les délais et de manière appropriée, toutes les obligations lui incombant au titre de ces revenus ou bénéfices imposables en application du droit fiscal des deux États contractants.*

10. *Les instructions relatives à la procédure amiable publiées par les pays devraient contenir des instructions sur le traitement des intérêts et des pénalités dans le cadre de la procédure amiable.*
11. *Les instructions relatives à la procédure amiable publiées par les pays devraient contenir des instructions sur les procédures amiables et accords préalables en matière de prix de transfert qui ont un caractère multilatéral.*



## Chapitre 5

### Arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable

#### 5.1 Introduction

1. Le chapitre précédent, dans lequel la procédure amiable est décrite, n'aborde pas les dispositions du paragraphe 5 de l'article 25 (variante B) du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et du paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, lesquelles prévoient l'arbitrage obligatoire<sup>1</sup> des questions soulevées lors d'une demande de procédure amiable présentée en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 que les autorités compétentes ne parviennent pas à régler dans un certain délai.

2. Ce chapitre traite du recours à l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable. L'on y aborde tout d'abord le fonctionnement, dans la pratique, de l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable, puis l'on examine les différents points de vue sur le recours à l'arbitrage et enfin, l'on présente des considérations conceptuelles pour les pays qui souhaitent aller de l'avant avec l'arbitrage.

#### 5.2 Fondement juridique

##### 5.2.1 Arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable

3. Même si la procédure amiable a été efficace dans l'ensemble pour résoudre la majorité des cas présentés dans les pays qui ont un programme de procédure amiable actif<sup>2</sup>, certains pays ont décidé d'inclure un mécanisme d'arbitrage obligatoire dans la procédure amiable.

4. Cela se fait en adoptant des dispositions conventionnelles prévoyant que les questions qui empêchent le règlement des cas soumis

---

1 Ce chapitre ne traite pas des dispositions concernant l'arbitrage facultatif qui faisaient partie de certaines conventions fiscales bilatérales plus anciennes et qui permettaient le recours à l'arbitrage au cas par cas avec le consentement des deux autorités compétentes. Il n'y a pas de cas déclarés d'arbitrage en vertu de ces dispositions

2 Voir le chapitre 4, paragraphe 164.

à la procédure amiable dans un certain laps de temps soient soumises à une ou à plusieurs personnes indépendantes qui prendront une décision que les deux pays seront obligés d'appliquer. C'est ce qu'on appelle « l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable » dans le présent chapitre.

5. Il importe de noter que l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable est fondamentalement différent de l'arbitrage commercial. L'arbitrage commercial est un autre mécanisme de règlement des différends par lequel les différends commerciaux peuvent être réglés par des parties indépendantes, tandis que l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable est simplement le prolongement de la procédure amiable décrite au chapitre précédent et l'on peut y avoir recours lorsqu'une ou plusieurs questions soulevées dans un cas soumis à la procédure amiable ne peuvent être réglées par les autorités compétentes dans le délai prescrit (qui est habituellement de deux ou trois ans).

6. De plus, contrairement à l'arbitrage commercial, où la sentence arbitrale doit être exécutée par l'entremise du système judiciaire, l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable aboutit à une décision que les autorités compétentes doivent appliquer elles-mêmes. En fait, les autorités compétentes peuvent même avoir le pouvoir discrétionnaire de parvenir à un accord différent de celui qui résulte de l'arbitrage<sup>3</sup>.

7. Et enfin, qu'elle soit lancée par le contribuable ou par les autorités compétentes (selon la disposition de la convention fiscale), la procédure d'arbitrage est menée entre deux États et n'implique habituellement pas le contribuable directement, comme c'est le cas pour l'arbitrage des différends relatifs aux investissements.

8. L'une des principales raisons pour lesquelles l'arbitrage MAP est inclus dans quelques conventions est d'encourager les autorités compétentes à régler les différends par la négociation dans le cadre de la procédure amiable, ce qui évite la nécessité de recourir à l'arbitrage<sup>4</sup>.

---

3 Comme prévu par le paragraphe 5 de l'article 25 (variante B) du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Cette possibilité est prévue également dans la variante du paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui figure au paragraphe 84 des commentaires sur cet article.

4 Paragraphe 18 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention

### 5.2.2 Arbitrage dans le cadre de la procédure amiable selon le Modèle de convention fiscale des Nations Unies

9. Comme il a déjà été mentionné, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies contient deux variantes de l'article 25. La variante A prévoit uniquement la procédure amiable telle qu'elle est décrite au chapitre 4. Cependant, la variante B comporte un paragraphe supplémentaire, le paragraphe 5, qui dispose que les questions non résolues par la procédure amiable peuvent être soumises à l'arbitrage.

10. En vertu du paragraphe 5, lorsque les autorités compétentes des deux États contractants sont incapables de parvenir à un accord par voie amiable dans un délai de trois ans à compter de la présentation d'une demande de procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25, les questions non résolues soulevées par le cas peuvent être soumises à arbitrage à la demande de l'une ou l'autre des autorités compétentes<sup>5</sup> (lorsque la procédure d'arbitrage est engagée, le contribuable concerné par la procédure amiable doit en être informé).

11. Cependant, les questions qui ont été tranchées par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un ou l'autre des États ne peuvent pas être soumises à l'arbitrage.

12. Le paragraphe 5 prévoit aussi que les autorités compétentes peuvent convenir d'une solution différente dans les six mois suivant la décision arbitrale, faute de quoi la décision arbitrale lie les deux autorités compétentes et doit être appliquée, quels que soient les délais prévus par le droit interne des deux États, à moins que l'accord amiable proposé donnant acte à la décision arbitrale soit refusé par une personne directement touchée par le différend soumis à la

---

fiscale des Nations Unies, qui cite le paragraphe 64 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Voir aussi Hugh J. Ault et Jacques Sasseville, « 2008 OECD Model : The New Arbitration Provision » (modèle de l'OCDE, version de 2008 : la nouvelle disposition relative à l'arbitrage) (uniquement en anglais), IBFD, *Bulletin for International Taxation*, 2009 (Volume 63), N° 5.

5 Cependant, le paragraphe 17 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies contient un autre libellé pour le paragraphe 5 de l'article 25, selon lequel la demande d'arbitrage est faite par le contribuable, et non par une des autorités compétentes.

procédure amiable.

13. En vertu du paragraphe 5, les autorités compétentes ont le pouvoir discrétionnaire d'établir les principes de base de la procédure d'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable. Les commentaires sur l'article 25 contiennent des orientations supplémentaires à ce sujet, en particulier au moyen d'un « modèle d'accord amiable » que les pays peuvent suivre pour mettre en œuvre l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable. Ce « modèle d'accord amiable » propose des règles détaillées concernant le type de procédure d'arbitrage, la sélection des arbitres, les règles d'indépendance qui s'appliquent aux arbitres, la transparence du processus, le paiement de la rémunération des arbitres et des autres coûts, les règles de procédure et de preuve à suivre, l'échange de renseignements et les exigences connexes en matière de confidentialité, ainsi que la mise en œuvre de la décision arbitrale.

14. Les commentaires fournissent aussi des orientations supplémentaires sur la relation entre le processus d'arbitrage et les recours prévus par le droit interne<sup>6</sup>. Comme les questions qui ont déjà été tranchées par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un ou l'autre État ne peuvent être soumises à l'arbitrage, le contribuable devra peut-être suspendre les recours en droit interne afin de pouvoir recourir à l'arbitrage. La plupart des États ne permettent pas que l'on mène en parallèle l'arbitrage et les recours prévus par le droit interne.

15. Les pays peuvent donc exiger que si un contribuable a engagé des recours en droit interne, mais que les tribunaux judiciaires ou administratifs n'ont pas encore rendu une décision, il doit suspendre les recours en droit interne jusqu'à ce que l'arbitrage soit terminé, afin d'éviter un brusque arrêt de la procédure d'arbitrage à la publication de la décision du tribunal judiciaire ou administratif. Dans certains pays, il peut être possible d'obliger le contribuable à renoncer à son droit aux recours prévus par le droit interne, mais dans d'autres pays, cela occasionnerait des difficultés constitutionnelles ou d'autres difficultés législatives.

---

6 Dans un arbitrage dans le cadre de la procédure amiable, la décision des arbitres est mise en œuvre par la conclusion d'un accord amiable, ce qui signifie que les explications fournies à la section 4.4.2.7 du chapitre 4 au sujet de la relation entre la procédure amiable et le droit interne sont pertinentes également.

16. Les pays dont l'autorité compétente peut passer outre à la décision finale du tribunal n'ont pas besoin d'inclure la partie du paragraphe 5 qui empêche de soumettre à l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable les questions sur lesquelles une décision a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif<sup>7</sup>.

### ***5.2.3 Arbitrage dans le cadre de la procédure amiable selon le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et l'Instrument multilatéral***

17. Le paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE est en grande partie similaire au paragraphe 5 de l'article 25 (variante B) du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

18. Il existe toutefois des différences très importantes. Premièrement, le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ne comporte pas deux variantes, mais prévoit simplement l'inclusion de dispositions concernant l'arbitrage. Deuxièmement, le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoit l'arbitrage lorsqu'un cas n'est pas résolu par la procédure amiable dans un délai de deux ans (à compter de la date où toutes les informations requises par les autorités compétentes pour traiter le cas ont été fournies aux deux autorités compétentes) plutôt que dans le délai de trois ans (à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant) prévu par le Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Troisièmement, le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoit que la demande d'arbitrage est faite par le contribuable plutôt que par l'une des autorités compétentes. Quatrièmement, le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE n'autorise pas les autorités compétentes à déroger à la décision arbitrale<sup>8</sup>. Les commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE fournissent des orientations sur la conduite de l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable et une grande partie de ces orientations sont citées dans les commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

7 Paragraphe 7 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

8 Voir cependant la note de bas de page 3, où il est mentionné que cela est possible si l'on a adopté la variante mentionnée dans les commentaires du Modèle de l'OCDE.

19. Comme il est indiqué au chapitre 1, les modifications liées aux conventions proposées dans le cadre du projet BEPS pourraient être mises en œuvre de façon bilatérale ou par l'effet de la *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (l'Instrument multilatéral ou IM)<sup>9</sup>.

20. La Partie VI de l'Instrument multilatéral prévoit une option d'arbitrage obligatoire et contraignant. Les règles de la Partie VI concernant cette option sont plus détaillées que ne le sont les dispositions concernant l'arbitrage prévues par les Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE : ces règles traitent expressément de l'accès à l'arbitrage, des demandes d'informations et des délais pour fournir les informations, de la désignation des arbitres, des coûts, de la méthode d'arbitrage, de l'indépendance, de la transparence et de la confidentialité<sup>10</sup>.

### 5.3 Différents points de vue sur le bien-fondé de l'arbitrage

21. Les pays ont des points de vue différents sur la nécessité de recourir à l'arbitrage dans le contexte de la procédure amiable. Ces points de vue reflètent en partie leur propre contexte économique, social et législatif et en partie leur expérience de l'utilisation des mécanismes existants de règlement des différends dans le cadre de conventions fiscales et d'autres types de conventions. Les points de vue des pays peuvent évoluer au fil du temps et sont influencés par

---

9 Chapitre 1, note de bas de page 24.

10 Il existe aussi des règles d'arbitrage de questions portant sur les conventions fiscales au sein de l'Union européenne. Cette dernière a prévu l'arbitrage dans sa *Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées* (voir <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:41990A0436&from=FR>, consultée le 12 mars 2021, telle que modifiée ultérieurement). L'Union européenne a aussi adopté en 2017 une directive régissant le règlement des différends transfrontaliers au moyen d'instruments comme la convention d'arbitrage et les traités en matière fiscale (voir la Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, disponible à l'adresse suivante : <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>), consulté le 12 mars 2021.

la capacité des pays de participer à ce qui est souvent perçu comme un processus complexe. Dans cette section, nous exposons les points de vue exprimés sur la nécessité et l'opportunité de l'arbitrage dans le contexte de la procédure amiable.

### 5.3.1 *Préoccupations perçues*

22. Plusieurs préoccupations soulevées par des membres du Comité fiscal des Nations Unies ont été consignées dans les commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies<sup>11</sup>. Ces préoccupations concernent notamment<sup>12</sup> :

- d'éventuels obstacles d'ordre constitutionnel ou à la souveraineté des États ;
- les coûts et le manque de ressources ;
- le manque d'expérience et de connaissances en ce qui concerne la procédure amiable et l'arbitrage ;
- l'impartialité ;
- la transparence.

#### *Possibles obstacles d'ordre constitutionnel ou à la souveraineté des États*

23. Certains pays pourraient être d'avis que l'arbitrage des différends fiscaux empiète sur leur souveraineté. Certains pays estiment aussi que leur constitution les empêche d'inclure des dispositions concernant l'arbitrage dans une convention fiscale, alors que d'autres pays sont d'avis que l'inclusion de ces dispositions, bien qu'elles soient conformes à la constitution, pourrait créer d'autres obligations constitutionnelles, comme celle d'offrir de tels recours pour les affaires fiscales intérieures. Encore d'autres pays qui ne

11 Paragraphe 4 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

12 Voir aussi Nations Unies (2015), *Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation* (document du Secrétariat sur les autres mécanismes de règlement des différends fiscaux) (uniquement en anglais), E/C.18/2015/CRP.8, disponible à l'adresse suivante : [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM\\_CRP8\\_DisputeResolution.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf), consulté le 12 mars 2021.

partagent pas les préoccupations mentionnées ci-dessus pourraient faire valoir que l'arbitrage ferait passer le pouvoir décisionnel de l'État aux membres d'une commission d'arbitrage. Bien que l'importance de ces préoccupations dépende finalement des règles et des principes constitutionnels propres à chaque pays, d'autres pays peuvent toutefois être d'avis que l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable ne devrait pas généralement faire naître des préoccupations d'ordre législatif et constitutionnel puisque la souveraineté de l'État est cédée juridiquement dans la mesure prévue par la convention fiscale et que le mécanisme de règlement des différends prévu dans une convention ne fait que mettre en application les dispositions de celle-ci. Les pays qui adoptent ce point de vue peuvent aussi se fonder sur leur expérience de l'arbitrage et du règlement obligatoire des différends prévus dans des conventions dans d'autres domaines, comme le commerce international et l'investissement, pour affirmer que, généralement, l'arbitrage ne devrait pas nuire à la souveraineté de l'État.

*Coûts et manque de ressources*

24. Certains pays peuvent avoir des préoccupations concernant les coûts de l'arbitrage. L'arbitrage comporte nécessairement des coûts, à savoir les honoraires des arbitres, et possiblement des coûts pour les installations et des frais supplémentaires pour les services de conseillers ou pour la représentation. Les pays en développement peuvent se préoccuper de ce que ces frais pourraient devoir être payés en monnaie étrangère selon un barème qui n'est pas proportionnel aux ressources dont ils disposent. Ils pourraient aussi se demander s'ils ne devront pas embaucher des conseillers externes pour les assister dans l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable, même si les cas d'arbitrage antérieurs donnent à penser que cela ne serait pas nécessaire. En revanche, d'autres pays peuvent être d'avis que les coûts associés à l'arbitrage pourraient être plus faibles que prévu en raison du nombre limité de cas qui seraient être soumis à l'arbitrage et de la capacité de structurer la procédure d'arbitrage pour qu'elle soit efficace et de fixer un plafond à la rémunération des arbitres (p. ex. comme cela se fait parfois dans l'arbitrage dit de la « dernière meilleure offre »).

*Manque d'expérience et de connaissances en ce qui concerne la procédure amiable et l'arbitrage*



25. Plusieurs pays en développement peuvent s'inquiéter de leur manque d'expérience perçu en matière d'arbitrage par rapport aux pays développés. Cela pourrait mettre une pression indue sur les autorités compétentes des pays en développement. Certains commentateurs ont fait valoir toutefois que les décisions impartiales prises par des arbitres de tous milieux, y compris ceux de pays en développement, pourraient aider à surmonter le manque d'expérience des pays en développement.

26. Certains pays en développement, sans exclure le recours éventuel à l'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable, peuvent considérer qu'ils ne sont pas encore prêts à instaurer un tel mécanisme, étant donné l'expérience négative que certains pays en développement ont vécue avec l'application des dispositions d'arbitrage d'accords bilatéraux d'investissement aux mesures fiscales. Aussi, il est à noter que dans le contexte actuel, la plupart des cas d'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable impliquant des pays en développement porteraient essentiellement sur l'impôt perçu par ces pays, par opposition à l'impôt perçu par des pays développés.

### *Impartialité*

27. Certains pays estiment que l'arbitrage peut susciter des craintes concernant un manque d'impartialité. Ils considèrent qu'il n'existe actuellement qu'un petit bassin d'arbitres potentiels qui peuvent trancher des questions complexes de fiscalité internationale et de prix de transfert et que la plupart de ces arbitres proviennent des pays développés. Bien que ce groupe d'arbitres potentiels puisse inclure des universitaires et des personnes sans affiliation avec des gouvernements ou le monde des affaires, ces pays prétendent que les schèmes de pensée de ces personnes et leur compréhension de la fiscalité internationale pourraient être axés sur les pays développés et ne pas prendre en compte les préoccupations des pays en développement. La crainte également qu'il y ait peu d'arbitres potentiels qui parlent couramment les langues officielles de certains pays en développement et qu'il puisse donc être difficile pour ces arbitres de comprendre pleinement la position des autorités compétentes de ces pays.

### *Transparence*

28. Certains pays peuvent être d'avis que l'arbitrage dans le cadre

d'une procédure amiable peut soulever des problèmes de transparence, bien qu'il semble que ces préoccupations s'appliquent à toutes les procédures amiables, qu'elles incluent l'arbitrage ou non. Comme pour d'autres parties de la procédure amiable, les procédures d'arbitrage dans le cadre d'une procédure amiable sont généralement considérées comme confidentielles et les opinions exprimées ne sont pas publiées. De plus, dans l'arbitrage obligatoire et contraignant prévu par les conventions fiscales, il est considéré que les décisions lient les autorités compétentes (même si ces décisions n'ont pas valeur de précédent pour d'autres cas).

### **5.3.2 Avantages perçus**

29. Les avantages potentiels de l'arbitrage qui ont été mentionnés au cours des discussions du Comité fiscal des Nations Unies ont été notés dans les commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies<sup>13</sup>. Ces avantages comprennent notamment :

- la garantie du règlement des cas soumis à la procédure amiable ;
- l'effet préventif ;
- une certitude accrue ;
- une réduction de la dépendance aux recours unilatéraux intérieurs.

#### *Garantie du règlement des cas soumis à la procédure amiable*

30. L'arbitrage est l'approche à privilégier pour certains pays qui s'inquiètent du fait que rien ne garantit que la procédure amiable permettra de régler tous les différends ni que le règlement se fera en temps utile. Ces pays peuvent être d'avis que le fait d'inclure l'arbitrage dans leurs conventions fiscales en vue d'améliorer la procédure amiable constituerait un pas en avant pour garantir au contribuable un allègement de la double imposition ou d'une imposition non conforme à la convention. Même si seulement quelques cas demeurent non résolus à la suite d'une procédure amiable entre les pays concernés, ces pays insistent sur l'importance de régler les questions soumises à la procédure amiable dans ces cas également.

---

13 Paragraphe 5 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

*Effet préventif*

31. Il a été avancé que, pour certains pays, « l'effet préventif » est l'avantage perçu le plus important que procure l'inscription d'une procédure d'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable. Comme le but de l'arbitrage n'est pas de remplacer la procédure amiable par une évaluation indépendante du cas par arbitrage, mais bien de servir de complément à la procédure amiable actuelle dans les quelques rares cas où les autorités sont incapables de s'entendre sur un règlement en temps utile, on estime que le fait d'inclure le recours à l'arbitrage favoriserait la clôture d'un plus grand nombre de cas d'une manière efficiente. C'est ce qu'on a constaté dans la pratique dans le contexte de la convention fiscale Canada-États-Unis, qui prévoit l'arbitrage obligatoire et contraignant depuis 2010. En revanche, il pourrait être considéré que le risque qu'un cas soit soumis à l'arbitrage met de la pression sur les autorités compétentes de pays en développement, en particulier celles qui manquent d'expérience en matière de procédure amiable, pour qu'elles acceptent certaines solutions controversées.

*Certitude accrue*

32. Certains pays peuvent aussi être d'avis que l'arbitrage dans le contexte de la procédure amiable peut offrir plus de certitude aux contribuables. Comme le règlement du cas n'est pas assuré dans le cadre de la procédure amiable, le fait de prévoir la possibilité de l'arbitrage dans la procédure amiable pourrait offrir au contribuable une plus grande certitude quant à la clôture du cas soumis à la procédure amiable et au règlement en définitive des cas de double imposition ou d'imposition non conforme à la convention. Ces pays qui sont de cet avis peuvent aussi estimer que cela favorisera l'investissement transfrontalier. Il est également suggéré que le fait d'inscrire une procédure d'arbitrage dans une convention fiscale pourrait faciliter l'acceptation par un pays développé de l'ajout de nouvelles dispositions controversées aux règles d'attribution contenues dans une convention fiscale, surtout lorsque l'application de ces dispositions dans la pratique risque de créer des incertitudes.

*Réduction de la dépendance aux recours unilatéraux intérieurs*

33. Certains pays peuvent considérer aussi que l'arbitrage aide à

renforcer la confiance des contribuables dans la procédure amiable, ce qui peut donc réduire la dépendance aux recours intérieurs unilatéraux, qui sont parfois inadéquats. La décision du contribuable de porter l'affaire devant les tribunaux pourrait ne pas être la meilleure solution pour l'administration fiscale non plus puisqu'il pourrait être moins onéreux pour cette dernière de soumettre l'affaire à l'arbitrage que de s'engager dans de longues procédures judiciaires. En revanche, certains pays peuvent considérer que les procédures judiciaires sont plus susceptibles d'assurer une application et une interprétation juridique des conventions et des lois nationales qui sont plus transparentes et plus solides sur le plan technique.

## **5.4 Orientations de procédure pour la mise en œuvre de l'arbitrage par les pays qui l'adoptent**

### **5.4.1 Aperçu général**

34. En général, les autorités compétentes des pays qui optent pour l'arbitrage sont libres de concevoir des règles pour la conduite des procédures en vertu des dispositions d'arbitrage que prévoit la convention. Comme le prévoient les Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE et l'Instrument multilatéral, les autorités compétentes concluent généralement un accord entre autorités compétentes qui porte sur ces procédures, et elles doivent effectivement le faire pour mettre en œuvre l'arbitrage dans la pratique<sup>14</sup>. Les pays doivent toutefois prêter une attention particulière aux règles de procédure qu'elles prescrivent dans chacune de leurs conventions prévoyant l'arbitrage, car ces règles influent non seulement sur l'efficacité des dispositions conventionnelles pertinentes, mais aident grandement à calmer les préoccupations mentionnées ci-dessus concernant l'arbitrage.

35. Bien que le besoin de souplesse explique l'existence de variantes dans les dispositions conventionnelles portant sur l'arbitrage, un pays doit chercher à s'assurer que les règles régissant l'arbitrage contenues

---

14 Pour ce faire, elles peuvent utiliser, au besoin, les dispositions du modèle d'accord amiable sur l'arbitrage qui figure dans l'annexe aux commentaires sur l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE.

dans ses diverses conventions soient claires, qu'elles puissent s'appliquer à tous les cas pouvant être soumis à l'arbitrage et qu'elles soient relativement uniformes, afin d'en faciliter la compréhension par les contribuables et de faciliter la formation des fonctionnaires des impôts qui participent à la procédure amiable.

#### **5.4.2 Lancement de la procédure d'arbitrage**

36. Comme il a déjà été mentionné, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies prévoit que la demande d'arbitrage peut être soumise par l'autorité compétente de l'un des États contractants, mais le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et l'Instrument multilatéral prévoient que le contribuable peut lui-même demander l'arbitrage directement. Cependant, à cause des coûts qu'entraîne l'arbitrage, lorsque la procédure d'arbitrage est lancée par une autorité compétente, les deux autorités compétentes pourraient vouloir obtenir le consentement du contribuable avant de s'engager dans l'arbitrage, afin d'éviter de consacrer des ressources à l'arbitrage de questions dans des situations où le contribuable est susceptible de rejeter l'accord amiable donnant acte à la décision d'arbitrage portant sur ces questions.

37. Certaines règles concernant la demande d'arbitrage doivent être prescrites dans l'accord entre autorités compétentes mentionné au paragraphe 34 ci-dessus. Dans l'idéal, la demande d'arbitrage doit être faite par écrit et elle doit contenir tous les renseignements nécessaires pour identifier clairement le cas. Lorsque la procédure d'arbitrage peut être engagée par une autorité compétente, l'autorité compétente qui souhaite engager une telle procédure doit en informer l'autre autorité compétente et la personne qui a présenté la demande de procédure amiable. Lorsque la procédure d'arbitrage peut être engagée par le contribuable, l'autorité compétente qui reçoit la demande d'arbitrage formulée par le contribuable doit la transmettre à l'autre autorité compétente dans un délai déterminé afin d'engager officiellement la procédure.

38. Lorsqu'il y a des restrictions quant aux cas pouvant être soumis à l'arbitrage, par exemple lorsque seuls certains types de cas peuvent être soumis à l'arbitrage ou que les questions tranchées par un tribunal judiciaire ou administratif ne peuvent être soumises à l'arbitrage, on peut demander au contribuable de présenter une déclaration dans laquelle il affirme que le cas soumis à la procédure amiable tombe dans

les catégories de cas acceptés.

39. Lorsque le contribuable est autorisé à faire la demande d'arbitrage<sup>15</sup>, il semblerait qu'il puisse soumettre la demande à l'une ou l'autre des autorités compétentes, mais les États peuvent exiger que la demande soit présentée à l'autorité compétente de l'État auquel la demande de procédure amiable a d'abord été présentée conformément au paragraphe 1 de l'article 25. Une telle exigence doit être énoncée clairement dans la convention applicable ou dans l'accord portant sur la procédure d'arbitrage.

40. Conformément à l'Instrument multilatéral et aux modèles d'accord amiable des Nations Unies et de l'OCDE, si les renseignements requis par l'une ou l'autre des autorités compétentes suivant ses instructions publiées relatives à la procédure amiable n'ont pas été fournis par le contribuable dans les délais, cela retarde la date de début de la période de deux ans ou de trois ans pendant laquelle le cas n'est pas admissible à l'arbitrage.

### **5.4.3 Mandat**

41. Le terme « mandat » s'entend des questions qui doivent être tranchées par la commission d'arbitrage dans un cas spécifique soumis à l'arbitrage. Même si les dispositions d'arbitrage des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE ne traitent pas du mandat, il pourrait être important d'en faire mention dans un accord entre autorités compétentes. Selon le modèle d'accord amiable sur l'arbitrage des Nations Unies, les autorités compétentes doivent s'entendre sur le mandat d'arbitrage dans les trois mois suivant la réception de la demande d'arbitrage par l'autre autorité compétente. Un délai plus court de 60 jours est suggéré dans les commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

42. Le mandat établit le fondement juridictionnel du cas spécifique soumis à l'arbitrage. Lorsque la demande d'arbitrage est formulée par les autorités compétentes, ces dernières peuvent décider de limiter l'arbitrage à certaines questions. Cependant, lorsque la demande d'arbitrage est formulée par le contribuable, les principales questions qui font l'objet de la demande doivent de préférence être précisées dans

---

15 Voir le paragraphe 18 et la note de bas de page 5.

le mandat.

43. Cependant, les règles pour déterminer les questions qui seront soumises à l'arbitrage doivent idéalement être précisées dans la convention ou dans un document d'accompagnement afin d'éviter que les autorités compétentes soient dans une impasse à cet égard.

44. Des règles distinctes qui s'appliqueront en cas de non-communication du mandat en temps opportun peuvent également être établies. Si le mandat n'a pas été accepté par les autorités compétentes et communiqué à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans un délai de trois mois, les autorités compétentes peuvent, en vertu de l'accord entre autorités compétentes, s'accorder un mois supplémentaire pour se communiquer entre elles par écrit la liste des questions devant être résolues par la commission d'arbitrage. Cette liste des questions devant être résolues constituerait alors le mandat provisoire. Dans le mois qui suit la nomination de la totalité des arbitres, ces derniers peuvent ensuite transmettre aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage une version révisée du mandat provisoire. Dans le mois qui suit la réception de cette version révisée du mandat provisoire par les deux autorités compétentes, celles-ci ont la possibilité de s'accorder sur un mandat différent et de le communiquer par écrit aux arbitres et à la personne qui a présenté le cas.

#### ***5.4.4 Sélection des membres de la commission d'arbitrage***

45. Les pays doivent choisir les membres de la commission d'arbitrage avec soin. Il est d'une importance capitale que ces membres soient sélectionnés en fonction de leur expérience et de leurs qualifications ainsi qu'en fonction de leur indépendance et de leur absence de parti pris.

46. Les règles en matière de sélection des membres de la commission d'arbitrage peuvent être incluses soit dans les dispositions d'arbitrage de la convention fiscale, soit dans l'accord entre autorités compétentes. Les pays disposent de plusieurs options en ce qui concerne ces règles.

47. Le modèle d'accord amiable des Nations Unies propose la constitution d'une commission composée de trois membres. On y propose que chaque autorité compétente nomme un arbitre dans un

délaï de trois mois après la notification du mandat au contribuable (ou, si le mandat n'a pas été finalisé, dans les quatre mois suivant la réception de la demande d'arbitrage par l'autre autorité compétente). Dans les deux mois suivant la dernière de ces nominations, les deux arbitres désignés nomment un troisième arbitre qui agira en qualité de président de la commission d'arbitrage. Une approche similaire est proposée dans le modèle d'accord amiable de l'OCDE.

48. Les deux modèles diffèrent toutefois sur ce qui se passe lorsque les arbitres ne sont pas nommés de la manière indiquée ci-dessus. Les commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies prévoient que si aucun arbitre n'est nommé dans le délai prescrit, le président du Comité fiscal des Nations Unies nommera les arbitres dans les dix jours suivant la réception d'une demande à cet effet de la part de l'une ou l'autre des autorités compétentes. Si le président est un ressortissant de l'un des deux États concernés, les arbitres seront nommés par le membre le plus ancien de ce Comité qui n'est pas un ressortissant de ces États. En cas d'inexécution de l'obligation de nommer les arbitres, il est prévu dans les commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE que le pouvoir de nommer les arbitres revient au fonctionnaire du plus haut rang du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE qui n'est pas un ressortissant de l'un ou l'autre des États concernés. Les dispositions en matière d'arbitrage de l'Instrument multilatéral suivent l'approche proposée dans les commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

49. Les pays sont libres de déroger à ces règles proposées et de mettre en place des commissions d'arbitrage adaptées à leurs besoins. Par exemple, ils pourraient préférer nommer un seul arbitre ou encore, constituer une commission d'arbitrage composée de cinq membres. Il est cependant vivement conseillé aux pays de choisir un nombre impair de membres de la commission d'arbitrage afin d'éviter des décisions dont la majorité ne serait pas claire. Les pays pourraient aussi souhaiter adopter des règles différentes pour traiter les cas où un ou plusieurs arbitres n'ont pas été nommés (par exemple lorsqu'un pays souhaite suivre la méthode proposée dans les commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, alors que l'autre privilégie la méthode présentée dans les commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies).



50. Les pays peuvent aussi envisager d'adopter d'autres approches, en fonction de leurs propres objectifs de politique. Par exemple, il est mentionné au paragraphe 15 de l'annexe aux commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qu'une liste d'arbitres potentiels qualifiés pourrait être dressée par le Comité fiscal des Nations Unies<sup>16</sup>. Les pays pourraient donc s'entendre sur une liste d'arbitres potentiels parmi lesquels des arbitres seraient choisis pour chaque cas d'arbitrage découlant de leurs conventions fiscales respectives.

51. Des règles spécifiques peuvent aussi être adoptées en ce qui concerne le remplacement des arbitres. Ce processus peut être déclenché en cas d'incapacité, de récusation ou de démission d'un arbitre. Cependant afin d'éviter les retards inutiles, les pays peuvent envisager de remplacer seuls les arbitres compromis et de conserver les autres arbitres de la commission. Dans l'idéal, le remplacement des arbitres doit se faire par décision unanime des membres restants de la commission. Le remplacement des arbitres peut aussi entraîner la prolongation des délais pour l'achèvement du processus qui sont prescrits dans la disposition de la convention ou dans l'accord entre autorités compétentes.

52. Chaque arbitre doit être qualifié pour occuper le poste d'arbitre. Les dispositions d'arbitrage de la convention ou l'accord entre autorités compétentes peuvent préciser que les arbitres doivent être des personnes ayant des compétences reconnues en droit fiscal international et à qui l'on peut se fier pour exercer leur jugement indépendant en matière de différends découlant de conventions fiscales. Les pays peuvent aussi envisager de désigner plusieurs arbitres potentiels et de s'entendre sur une liste d'arbitres à qui l'on peut faire appel en ce qui concerne chaque convention.

53. Chaque arbitre doit être indépendant. Le modèle d'accord amiable des Nations Unies suggère que toute personne, y compris les

---

16 De même, l'approche adoptée dans la Convention d'arbitrage de l'Union européenne et dans la Directive de l'UE concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux (voir la note de bas de page 10) prévoit la constitution d'une commission composée de « personnalités indépendantes » ainsi que l'application de règles détaillées concernant la désignation du président de la commission.

fonctionnaires de l'un ou l'autre État concerné, peut être un arbitre, sauf si elle a une connaissance préalable du cas devant être soumis à l'arbitrage. Les commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE comprennent une disposition similaire. Cependant, il est suggéré aussi dans les commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies que l'arbitre fournisse une déclaration écrite de son indépendance et de son impartialité.

54. L'Instrument multilatéral stipule que chaque arbitre doit être impartial et indépendant des autorités fiscales, des autorités compétentes et des ministères des Finances de chaque État contractant ainsi que de toute personne concernée par la question au moment où il accepte la nomination à titre d'arbitre et qu'il doit le demeurer tout au long du processus d'arbitrage et pendant une période raisonnable par la suite.

55. Les pays peuvent examiner ces options et s'entendre sur des règles en matière d'indépendance et de transparence qui s'appliqueront aux arbitres. Ils peuvent envisager d'employer le libellé suivant pour la déclaration écrite dont il est fait mention au paragraphe 53 ci-dessus.

#### **Encadré 1 : Modèle de déclaration de l'arbitre**

À ma connaissance, il n'y a aucune raison susceptible de m'empêcher de faire partie de la Commission d'arbitrage constituée par [\_\_\_\_\_] à l'occasion d'un différend entre [\_\_\_\_\_] et [\_\_\_\_\_] , en raison d'un conflit d'intérêts découlant d'une relation antérieure avec l'une ou l'autre des parties ou des juridictions concernées.

Je m'engage à tenir confidentielle toute information portée à ma connaissance du fait de ma participation à la présente instance, ainsi que le contenu de toute sentence prononcée par la Commission. Je m'engage à juger les parties de façon équitable, conformément au droit applicable, et à ne pas accepter d'instructions ou de rémunération relativement à l'instance, quelle qu'en soit l'origine, à l'exception de celles prévues par la loi et par les règlements adoptés en vertu de la loi. Je m'engage aussi à ne participer à des discussions ex parte portant sur le cas avec aucune des parties. J'adresserai

toutes mes questions par écrit aux autorités compétentes et j'en ferai parvenir une copie simultanément aux autres parties.

Est jointe à la présente une déclaration concernant a) mes relations professionnelles d'affaires et autres (s'il en existe) avec les parties, passées et actuelles, et b) toute autre circonstance qui pourrait conduire une partie à mettre en cause ma garantie d'indépendance. Je reconnais qu'en signant cette déclaration, je souscris l'obligation continue de notifier aux deux parties, dans les plus brefs délais, toute relation ou circonstance qui apparaîtrait ultérieurement au cours de l'instance.

*Source : Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements (CIRDI), « Règlement de conciliation », dans Convention et règlements du CIRDI<sup>17</sup>, paragraphe 2 de l'article 6, p. 88.*

56. L'une ou l'autre des autorités compétentes peut demander la récusation d'un arbitre si les règles d'indépendance et de transparence exposées ci-dessus ne sont pas respectées. Si une demande de récusation est proposée par une autorité compétente, les autres membres de la commission doivent, après avoir fourni au membre visé l'occasion de se faire entendre, décider de la question par décision unanime (lorsque la commission compte trois membres) ou par la majorité des voix (lorsque la commission compte un plus grand nombre de membres). Si l'arbitre est récusé, la procédure de remplacement d'un arbitre doit être déclenchée.

57. Toutes les communications officielles entre les membres de la commission ainsi qu'entre la commission et les autorités compétentes ou le contribuable doivent être confidentielles. Par exemple, les autorités compétentes doivent garder à l'esprit les exigences en matière de confidentialité lorsqu'elles fournissent de l'information sur l'identité des contribuables concernés aux fins de permettre aux arbitres éventuels et aux organisations dont ils font partie d'identifier tout conflit d'intérêts potentiel. Une solution possible consisterait à obtenir le consentement du contribuable à la divulgation de cette

17 Disponible à l'adresse suivante : <https://icsid.worldbank.org/sites/default/files/ICSID%20Convention%20French.pdf>, consulté le 12 mars 2021.

information dans le but restreint de la sélection des membres de la commission d'arbitrage.

#### **5.4.5 Processus d'arbitrage**

58. Les pays qui optent pour l'arbitrage doivent aussi décider du type de processus d'arbitrage qu'ils adopteront en le précisant soit dans les dispositions en matière d'arbitrage de la convention fiscale ou dans l'accord entre autorités compétentes. L'arbitrage peut se faire selon différentes approches. Selon l'approche par «opinion indépendante», les arbitres doivent rendre une décision raisonnée exposant leurs conclusions à l'égard des faits, des preuves et des arguments juridiques. Selon l'approche de la «dernière meilleure offre» ou «arbitrage baseball», chaque autorité compétente soumet la solution qu'elle estime la plus raisonnable pour résoudre le cas et la commission d'arbitrage décide laquelle des solutions proposées l'emportera, en se fondant sur son opinion concernant les faits et les arguments présentés par chaque autorité compétente.

59. Le modèle d'accord amiable présenté dans les commentaires des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE préconise l'approche de la dernière meilleure offre (ou arbitrage baseball). Selon cette approche, chaque autorité compétente doit soumettre sa proposition de résolution dans les deux mois suivant la nomination du dernier arbitre, et la commission d'arbitrage doit rendre sa décision dans les trois mois qui suivent<sup>18</sup>.

60. L'Instrument multilatéral prévoit que les pays peuvent choisir l'une de ces deux approches pour l'ensemble des cas ou encore, décider d'une approche par défaut tout en se réservant le droit d'opter pour une autre approche si les deux autorités compétentes conviennent de le faire pour un cas particulier.

61. Il faudra peut-être établir des règles spécifiques en ce qui concerne l'approche de la « dernière meilleure offre ». La proposition de résolution doit idéalement se limiter au traitement de montants précis ou au taux d'imposition maximum applicable, selon le cas.

---

18 Article 6 du modèle d'accord amiable inclus dans l'annexe des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

Lorsqu'il y a aussi des questions de fond à trancher (par exemple, la question de savoir s'il y a ou non un établissement stable), les autorités compétentes peuvent présenter d'autres propositions de résolution selon les réponses possibles à ces questions. Les autorités compétentes peuvent aussi présenter des exposés de position à l'appui de leur proposition et l'autre autorité compétente peut y répondre. Un nombre maximum de pages peut toutefois être établi pour les propositions de résolution, les exposés de position et les réponses afin de s'assurer que cette approche d'arbitrage se déroule de manière efficiente et en temps opportun<sup>19</sup>.

62. De même, des règles spécifiques peuvent être établies en ce qui concerne l'approche par opinion indépendante également. Ces règles pourraient stipuler, par exemple, que dans un délai raisonnable dont les deux pays conviennent chaque autorité compétente doit présenter à la commission d'arbitrage une description des faits et des questions non résolues à trancher ainsi que la position de l'autorité compétente sur ces questions et les arguments à l'appui de sa position. Les autorités compétentes peuvent aussi empêcher la commission d'examiner des arguments qu'elles n'ont pas présentés à la commission.

63. Lorsqu'une autorité compétente omet de présenter une proposition de résolution ou un exposé de position, la commission adopterait la proposition de l'autre partie. Les pays peuvent aussi prescrire des délais stricts pour l'exécution de chaque étape du processus.

64. Les pays doivent évidemment peser le pour et le contre de chaque approche avant de choisir celle qui sera utilisée dans le processus d'arbitrage. À l'heure actuelle, cependant, il n'y a pas assez d'expérience acquise dans l'utilisation de l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable pour dégager des avantages et des inconvénients

---

19 Des exemples du nombre maximum de pages sont indiqués aux paragraphes 9. 1. et 9. 4. du *Protocole d'entente entre les autorités compétentes du Canada et des États-Unis d'Amérique concernant l'application de la procédure d'arbitrage en application de la Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis* (disponible à l'adresse suivante : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/impot-international-non-residents/protocole-entente-entre-autorites-competentes-canada-etats-unis-amerique.html>, consulté le 12 mars 2021).

clairs de chaque approche en ce qui a trait à des éléments comme les coûts, la durée du processus et la création de précédents. Étant donné les différences fondamentales qui existent entre l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable et l'arbitrage dans le cadre de contrats commerciaux ou de traités relatifs aux investissements ou au commerce (qui comporte souvent des coûts très importants), l'expérience de ces dernières formes d'arbitrage ne fournit pas d'orientations utiles pour la conception de l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable. Il est possible que des orientations à cet égard puissent être élaborées dans l'avenir à la lumière de l'expérience qu'auront acquise les pays qui adoptent l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable.

65. Les pays peuvent aussi prescrire des règles relatives à la conduite de la procédure d'arbitrage. Les dispositions d'arbitrage de la convention ou l'accord entre autorités compétentes peuvent stipuler que la commission d'arbitrage doit se réunir dans un délai raisonnable suivant sa constitution et que des réunions supplémentaires doivent avoir lieu au cours d'une période donnée. Les réunions de la commission d'arbitrage peuvent se tenir par vidéoconférence ou par conférence téléphonique également. De plus, des règles peuvent aussi être établies en ce qui concerne la langue à utiliser lors des réunions.

66. Les pays doivent garder à l'esprit les délais s'ils veulent que l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable avance rapidement. Ni le Modèle de convention des Nations Unies ni le Modèle de convention de l'OCDE n'établissent de délai précis pour le déroulement du processus d'arbitrage dans son entier. Par contre, les modèles d'accord amiable que renferment ces Modèles mettent de l'avant des délais précis pour l'exécution des diverses étapes du processus d'arbitrage. Par exemple, le modèle d'accord amiable des Nations Unies prévoit que selon l'arbitrage de la dernière meilleure offre, la commission doit communiquer sa décision aux deux autorités compétentes dans les trois mois suivant la réception de la dernière proposition de ces autorités compétentes. Le modèle d'accord amiable des Nations Unies prévoit que selon l'approche par opinion indépendante, la décision doit être communiquée dans les six mois à compter de la date à laquelle le président de la commission notifie les parties concernées qu'il a reçu toutes les informations nécessaires<sup>20</sup>. Le modèle d'accord amiable de

---

20 Le paragraphe 11 du modèle d'accord amiable des Nations Unies stipule

l'OCDE prévoit toutefois que la décision doit être communiquée aux deux autorités compétentes dans les 60 jours suivant la réception par les arbitres de la dernière réponse ou, si aucune réponse n'a été reçue, dans les 150 jours suivant la nomination du Président de la commission (selon l'approche de la dernière meilleure offre) et dans les 365 jours suivant la nomination du Président (selon l'approche par opinion indépendante). Les pays peuvent s'inspirer de ces orientations et des pratiques adoptées par les pays qui ont déjà abordé la question des délais (p. ex. des délais par défaut et les recours applicables si ces délais ne sont pas respectés sont prévus dans la Directive de l'EU<sup>21</sup> et dans les dispositions d'arbitrage de certaines conventions des États-Unis).

67. Les pays doivent généralement être libres de s'entendre sur le lieu où les réunions d'arbitrage se tiendront. Dans le cas de l'approche de la dernière meilleure offre, des réunions en personne ne sont peut-être pas nécessaires. Lorsque les conventions avec des pays en développement incluent des dispositions concernant l'arbitrage, les coûts dans le choix de l'endroit où les réunions auront lieu doivent être pris en compte. L'utilisation de la technologie, telle que la vidéoconférence, peut s'avérer une solution rapide et peu coûteuse

---

aussi que :

si, dans les deux mois suivant la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président, avec le consentement d'une des autorités compétentes, notifie par écrit l'autre autorité compétente et la personne qui a présenté la demande qu'il n'a pas reçu toute l'information nécessaire pour commencer à examiner le cas, alors

- si le Président reçoit l'information nécessaire dans les deux mois suivant la date à laquelle cette information a été envoyée, la décision arbitrale doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté le cas dans les six mois à compter de la date à laquelle cette information a été reçue par le Président ; et
- si le Président n'a pas reçu l'information nécessaire dans les deux mois suivant la date à laquelle cette information a été envoyée, la décision arbitrale doit, sauf décision contraire des autorités compétentes, être rendue sans tenir compte de cette information même si le Président la reçoit plus tard et la décision doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté le cas dans les huit mois suivant la date à laquelle l'information a été lancée.

21 Voir la note de bas de page 10.

pour la tenue des réunions d'arbitrage.

68. Il est suggéré dans les modèles d'accord amiable des Nations Unies et de l'OCDE que l'autorité compétente qui a d'abord été saisie du cas ayant conduit à l'arbitrage prenne en charge l'organisation logistique des réunions de la commission d'arbitrage et fournisse le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. Cependant, si l'autorité compétente d'un pays reçoit un nombre beaucoup plus important de demandes de procédure amiable, les pays peuvent envisager d'adopter une règle prévoyant l'alternance entre les autorités compétentes en ce qui concerne la prise en charge de l'organisation logistique des réunions.

69. Ni le Modèle de convention fiscale des Nations Unies ni le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ne prévoient expressément la participation des contribuables au processus d'arbitrage. Bien que le modèle d'accord amiable de l'OCDE prévoie que la personne qui a présenté la demande d'arbitrage puisse participer par écrit au processus d'arbitrage, dans la mesure permise par la procédure amiable, et de vive voix si la commission d'arbitrage le permet, la question n'est pas abordée dans les commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies ni dans l'Instrument multilatéral.

70. Les pays peuvent aussi adopter toute autre règle de procédure et de preuve qu'ils jugent utile. Par exemple, ils pourraient s'entendre de façon bilatérale sur une liste de documents que la commission d'arbitrage peut accepter comme preuve.

#### **5.4.6 Confidentialité**

71. Comme des informations sont transmises à des tiers au cours de la procédure d'arbitrage, il est important d'assurer la confidentialité des renseignements concernant les contribuables ainsi que l'impartialité et l'indépendance de la procédure. Les modèles d'accord amiable des Nations Unies et de l'OCDE prévoient que les arbitres sont réputés être les représentants autorisés de l'autorité compétente de nomination aux fins de l'application des dispositions de l'article 26 de ces modèles en ce qui concerne la transmission des renseignements et la confidentialité des renseignements reçus. L'Instrument multilatéral vient ajouter une protection supplémentaire à cet égard en soumettant un plus grand nombre de personnes aux exigences en matière de confidentialité :



en effet, il prévoit que non seulement les arbitres, mais aussi leur personnel de soutien (un maximum de trois collaborateurs par arbitre) sont considérés comme des représentants autorisés des autorités compétentes. L'Instrument multilatéral prévoit aussi que chaque arbitre et que chaque collaborateur désigné doit signer un engagement écrit à respecter les obligations de confidentialité et de non-divulgence des renseignements.

72. Dans la logique de ces suggestions, les pays doivent s'assurer que les arbitres (et les arbitres éventuels, comme cela est indiqué au paragraphe 57 ci-dessus) sont liés par les dispositions en matière de confidentialité pertinentes de la convention fiscale et des lois nationales applicables. Cela vaut aussi pour tout collaborateur dont les services sont retenus dans le cadre du processus d'arbitrage. Les pays doivent aussi s'assurer qu'après la fin du processus d'arbitrage les arbitres et les collaborateurs détruisent tous les renseignements confidentiels reçus.

73. Les pays doivent aussi adopter des règles pour s'assurer que tous les échanges de renseignements entre les autorités compétentes et la commission d'arbitrage soient faits par des canaux de transmission cryptés et sécurisés afin de garantir la protection des renseignements confidentiels et sensibles concernant les contribuables.

#### **5.4.7 Rémunération des arbitres et autres coûts**

74. Les pays doivent prendre en compte les coûts liés à la procédure d'arbitrage et établir des règles pour l'attribution de ces coûts. L'arbitrage entraîne nécessairement des coûts pour ce qui est des honoraires des arbitres et, selon le type d'arbitrage choisi, des coûts pour les réunions.

75. Les commentaires sur l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE donnent les lignes directrices suivantes à l'égard des coûts :

- chaque autorité compétente assume les coûts, y compris les frais de déplacement, afférents à sa propre participation ainsi que les coûts liés à la participation de l'arbitre qu'elle a désigné ou qui a été désigné pour son compte ;
- les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage, y compris les coûts afférents au personnel nécessaire à la conduite

de la procédure d'arbitrage, sont supportés par l'autorité compétente à qui le cas de procédure amiable ayant conduit à l'arbitrage a été initialement présenté<sup>22</sup> ;

- tous les autres coûts, y compris les coûts afférents aux autres arbitres, sont supportés à parts égales par les deux pays.

76. L'Instrument multilatéral dispose seulement que la question des coûts sera réglée d'un commun accord entre les autorités compétentes et qu'en l'absence d'un tel accord, chaque partie supportera ses propres coûts et tous les autres coûts seront supportés à parts égales.

77. Les autorités compétentes peuvent aussi convenir de partager toutes les dépenses, y compris la rémunération des arbitres. Les pays peuvent aussi convenir d'une autre approche en matière de rémunération des arbitres et pourraient prévoir des honoraires précis ou adopter un barème de rémunération à cette fin.

78. Le modèle d'accord amiable des Nations Unies contient d'autres suggestions concernant la rémunération des arbitres. On y suggère de rémunérer les arbitres selon un tarif horaire pour un maximum de trois jours de préparation, deux jours de réunions (y compris les vidéoconférences) ainsi que pour les jours de déplacement connexes. Ce modèle prévoit aussi le remboursement des dépenses raisonnables.

79. Lorsqu'il y a une disparité évidente dans la situation financière des deux États contractants, il pourrait être judicieux que les pays conviennent que celui qui est le plus riche des deux supporte une plus grande part des coûts de la procédure d'arbitrage.

#### **5.4.8 Décision**

80. Les pays doivent indiquer clairement comment une décision sera rendue lorsqu'il y a plus d'un arbitre. Bien qu'une décision à majorité simple serait la règle logique, il pourrait y avoir des cas où la décision est rendue par un nombre pair d'arbitres (p. ex. lorsqu'un des trois arbitres est incapable de rendre une décision).

81. Les pays doivent aussi définir les critères que la commission

---

22 Si le cas de procédure amiable ayant conduit à l'arbitrage a été présenté aux autorités compétentes des deux pays, les coûts seraient supportés à parts égales.

d'arbitrage doit appliquer pour prendre une décision. La commission doit se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage conformément aux dispositions applicables de la convention fiscale et aux lois nationales applicables des États contractants. Les pays peuvent aussi permettre à la commission de tenir compte de toute autre source que les autorités compétentes peuvent expressément désigner ou qui est mentionnée dans la convention applicable ou dans les accords bilatéraux qui l'accompagnent.

82. Les pays doivent préciser si les décisions arbitrales seront publiées ou non. La possibilité de publier les décisions arbitrales n'est pas abordée dans le modèle d'accord amiable des Nations Unies parce que ce modèle suit l'approche de la dernière meilleure offre. Par contre, le modèle d'accord amiable des Nations Unies adopte l'approche adoptée dans les commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE si l'approche par opinion indépendante est choisie. Cette dernière approche prévoit la publication de la décision sous forme expurgée avec l'accord du contribuable qui a présenté la demande de procédure amiable et des deux autorités compétentes, étant entendu que la décision publiée n'a pas valeur de précédent.

83. Tant les commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies que ceux du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE suggèrent que les décisions arbitrales n'ont pas valeur de précédent. Les pays qui souhaitent en convenir autrement doivent l'indiquer clairement dans l'accord entre autorités compétentes.

84. Les dispositions de la convention en matière d'arbitrage pourraient préciser que les autorités compétentes peuvent régler le différend pendant que la procédure d'arbitrage est en cours, ce qui aurait pour effet de mettre fin au processus d'arbitrage.

85. Tant le Modèle de convention fiscale des Nations Unies que le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoient que la décision arbitrale est finale et lie les autorités compétentes. La décision doit être mise en œuvre au moyen d'un accord amiable, à moins que le contribuable ne rejette cet accord. Cependant, comme cela est expliqué au paragraphe 12 ci-dessus, les conventions dans lesquelles on a adopté la variante B du paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies prévoient que les autorités compétentes peuvent convenir, dans les six mois suivant la décision

arbitrale, de déroger à celle-ci. Dans la pratique, il est plus probable qu'on se prévale de cette possibilité lorsque la décision d'arbitrage est rendue selon l'approche d'arbitrage par opinion indépendante que lorsqu'elle est rendue selon l'approche de la dernière meilleure offre.

## Chapitre 6

### Améliorations possibles à la procédure amiable

#### 6.1 Introduction

1. Un pays qui conclut une convention fiscale contenant des dispositions fondées sur celles de l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies ou de l'OCDE a l'obligation juridique de s'efforcer de résoudre par voie d'accord amiable tout cas admissible présenté à son autorité compétente conformément au paragraphe 1 de l'article 25. Cependant, beaucoup de pays en développement n'ont que peu ou pas d'expérience de la procédure amiable et ont donc peut-être besoin d'assistance pour traiter les cas soumis à la procédure amiable, ce qui exige une bonne compréhension non seulement de la procédure amiable, mais aussi des dispositions conventionnelles et des principes de fixation des prix de transfert. Même les pays qui traitent un grand nombre de cas soumis à la procédure amiable peuvent éprouver de la difficulté à régler des cas soumis à la procédure amiable avec certains de leurs partenaires de convention.

2. Ce chapitre porte sur des mesures qui pourraient permettre d'améliorer la procédure amiable dans ces circonstances ainsi que dans d'autres circonstances. Certaines de ces mesures ont déjà été appliquées dans une mesure limitée, tandis que d'autres n'ont pas encore été appliquées.

3. La section 6.2 traite de la prestation d'une assistance technique à un pays à l'égard d'un ou de plusieurs cas précis soumis à la procédure amiable dans le cadre d'un programme tel que Inspecteurs des Impôts sans Frontières (IISF). La section 6.3 porte sur les efforts de renforcement des capacités qui visent à améliorer la capacité des pays en développement à satisfaire à leurs obligations relatives à la procédure amiable. À la section 6.4, il est expliqué comment la conclusion d'accords-cadres peut aider à aplanir certaines des difficultés auxquelles les autorités compétentes de deux pays font face dans le traitement des cas soumis à la procédure amiable. La section 6.5 porte sur la façon dont l'utilisation des nouvelles technologies peut faciliter le déroulement de la procédure amiable. La section 6.6

porte sur l'utilisation possible de mécanismes non contraignants de règlement des différends dans les cas soumis à la procédure amiable<sup>1</sup>.

## **6.2 Assistance technique pour les cas soumis à la procédure amiable**

4. L'autorité compétente d'un pays qui n'a que peu ou pas d'expérience de la procédure amiable et qui doit traiter une demande de procédure amiable pourrait bénéficier de l'assistance de personnes qui ont de l'expérience de la procédure amiable et des dispositions pertinentes de la convention.

5. Il est évident que peu de pays en développement seraient en mesure de payer des consultants à cette fin. En outre, l'expérience de la procédure amiable s'acquiert surtout en travaillant au sein de l'équipe de l'autorité compétente d'une administration fiscale. Pour ces raisons, il semblerait que le type d'assistance propre aux cas de procédure amiable dont l'autorité compétente d'un pays en développement aurait vraisemblablement besoin soit semblable à celui qui est offert aux vérificateurs fiscaux des administrations fiscales des pays en développement en vertu du programme Inspecteurs des Impôts sans Frontières (programme IISF) (voir l'encadré 1 ci-dessous).

6. Le programme IISF, qui fait la promotion de l'assistance sur le terrain en dépêchant des experts afin de renforcer les compétences des pays en développement en matière de vérification et dans les domaines connexes soulevant des problématiques particulières de fiscalité internationale, pourrait être élargi (ou un programme similaire pourrait être mis sur pied) afin que les autorités compétentes des pays en développement puissent bénéficier de l'assistance d'anciens fonctionnaires des impôts bien au fait de la procédure amiable et des divers types de différends relatifs à une convention qui sont soumis à

---

1 Il a été suggéré que la procédure amiable pourrait être améliorée s'il devenait possible pour le contribuable, avec l'assentiment des deux autorités compétentes, de soumettre son cas à l'arbitrage avant la fin de la période de deux ans ou de trois ans prévue respectivement par le paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et le paragraphe 5 de l'article 25 (variante B) du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Ce chapitre ne traite pas cependant des améliorations possibles que pourrait entraîner la modification de certaines des règles applicables en matière d'arbitrage.

cette procédure. Comme l'Initiative IISF comporte déjà des mécanismes visant à assurer le respect des exigences en matière de confidentialité applicables à la fonction de vérification fiscale, le même type d'assistance pour les cas soumis à la procédure amiable sans manquer aux exigences similaires en matière de confidentialité qui s'appliquent à la procédure amiable et qui sont prévues dans les conventions fiscales et les lois nationales pourrait être offert. Il est mentionné dans le rapport annuel 2020 de l'Initiative IISF<sup>2</sup> que le programme IISF serait élargi à de nouveaux domaines d'assistance fiscale, notamment la négociation et l'application de conventions fiscales. Cela pourrait inclure logiquement l'assistance dans le cadre de la procédure amiable. Cela devrait se traduire par une assistance accrue en ce qui concerne les questions relatives aux traités, y compris la procédure amiable.

### **Encadré 1. Inspecteurs des Impôts sans Frontières**

L'Initiative Inspecteurs des Impôts sans Frontières (IISF) est un programme conjoint du PNUD et de l'OCDE lancé en juillet 2015 dans le but de renforcer la capacité des pays en développement en matière de vérification fiscale.

Le Programme d'action d'Addis-Abeba adopté en 2015 reconnaissait la nécessité de mobiliser davantage de ressources nationales en vue du développement. Pour bon nombre de pays en développement, cela signifie de renforcer leurs capacités de recouvrement de l'impôt et autres recettes. L'Initiative IISF a été identifiée comme étant l'un des outils qui peuvent aider les pays en développement à renforcer les capacités de leur administration fiscale nationale respective et à mobiliser davantage de recettes intérieures en vue de la réalisation des Objectifs de développement durable.

La présence du PNUD dans les pays et son expérience des politiques

2 OCDE/PNUD (2020), Rapport annuel 2020 de l'Initiative Inspecteurs des Impôts Sans Frontières, disponible à l'adresse suivante : <http://tiwb.org/fr/actualites-documentation/rapports-etudes-de-cas/inspecteurs-des-impots-sans-frontieres-rapport-annuel-2020.pdf>, consulté le 12 mars 2021, p. 10.

et des programmes de gestion des finances publiques sont complétées par les compétences techniques de l'OCDE en matière de questions fiscales internationales et son accès aux réseaux des acteurs clés dans le domaine de la fiscalité. Le programme conjoint du PNUD et de l'OCDE vient appuyer les efforts plus larges de la communauté internationale pour renforcer la coopération en matière fiscale.

***Objectif de l'Initiative IISF***

L'Initiative IISF vise à permettre l'échange de savoirs et de compétences en matière de vérification fiscale avec les administrations fiscales de pays en développement, grâce à une approche ciblée fondée sur l'apprentissage par la pratique en temps réel. Aux côtés des fonctionnaires des administrations fiscales locales, les Experts IISF travailleront directement sur des travaux de vérification en cours et les questions y afférentes soulevant des problématiques de fiscalité internationale. Ce type d'assistance en matière de vérification fiscale est bien particulier puisqu'il favorise la transmission de pratiques en matière de vérification à partir de cas concrets.

L'objectif de chaque programme d'assistance IISF sera de renforcer les capacités de l'administration fiscale du pays en développement (l'Administration Fiscale d'Accueil) en matière de vérification. L'Administration Fiscale d'Accueil tire parti des Programmes IISF en améliorant la qualité et la cohérence de ses vérifications, ce qui crée un environnement fiscal plus prévisible et peut se traduire, pour elle, par une augmentation des recettes. À long terme, il est probable que le climat général des investissements s'améliore et que les contribuables soient amenés à mieux respecter les dispositions du droit fiscal en veillant à ce que celui-ci soit appliqué plus efficacement. De manière plus générale, la relation entre l'État et le contribuable peut, elle aussi, être améliorée grâce au renforcement du civisme fiscal et de la confiance dans l'administration de l'impôt. Ces évolutions peuvent aboutir à un État plus efficace et comptable de ses décisions. Les Programmes IISF peuvent venir en complément de programmes existants d'assistance en matière fiscale afin de proposer une manière pratique d'appliquer



concrètement les nouvelles connaissances.

### *Domaines et formes d'assistance*

L'Initiative IISF se donne pour principale mission de promouvoir l'assistance sur le terrain en dépêchant des Experts afin de renforcer les compétences en matière de vérification et dans les domaines connexes soulevant des problématiques particulières de fiscalité internationale et d'accroître les compétences des administrations fiscales des pays en développement en matière de vérification fiscale en général. Les Experts travaillent avec les vérificateurs de l'Administration Fiscale d'Accueil sur des dossiers réels.

L'Initiative facilite l'assistance d'experts dans des domaines tels que les prix de transfert, la sous-capitalisation, les accords préalables en matière de prix de transfert, les règles anti-évitement, les taxes sur la consommation (ex. : TVA, taxe sur la consommation), les personnes fortunées, l'évaluation des risques préalable à une vérification et la sélection des dossiers, les techniques d'enquête ainsi que les questions spécifiques à une industrie ou un secteur. Les affaires douanières, l'aide à l'élaboration des politiques, les conseils en matière de réforme législative, les questions liées aux (re)négociations ou à d'autres aspects des conventions fiscales internationales et le règlement des différends ne font pas partie du champ de l'assistance prévue par l'Initiative IISF, car d'autres programmes et organisations apportent déjà leur aide aux administrations fiscales des pays en développement dans ces domaines.

L'assistance peut revêtir des formes variables et s'étendre sur une période plus ou moins longue selon les besoins de l'Administration Fiscale d'Accueil et les questions fiscales concernées, la disponibilité d'experts compétents et les fonds disponibles. Un programme IISF peut par exemple requérir huit semaines d'assistance réparties sur trois visites organisées durant une période de six mois.

*Source : <https://www.undp.org/content/undp/en/home/programmes-and-initiatives/tax-inspectors-without-borders.html> et <http://www.tiwb.org/about/>, consulté le 12 mars 2021*

### **6.3 Renforcement des capacités en matière de procédure amiable**

7. Une assistance technique pourrait aussi être fournie aux pays en développement qui n'ont que peu ou pas d'expérience en matière de procédure amiable. Cette assistance pourrait prendre la forme d'une formation générale sur la procédure amiable. Ce type de formation, qui n'exige pas une intervention dans des cas réels soumis à la procédure amiable entre pays et ne soulève donc pas des problèmes concernant la confidentialité des renseignements, pourrait être offerte au niveau national ou régional. Cette formation pourrait porter non seulement sur la procédure amiable, mais aussi sur les engagements liés à la procédure amiable qu'ont pris les nombreux pays qui sont devenus membres du Cadre inclusif sur le BEPS<sup>3</sup>. Des fonctionnaires des impôts actifs ou retraités qui ont travaillé auprès des autorités compétentes de pays ayant une grande expérience de la procédure amiable devraient participer à ce type d'activités de renforcement des capacités afin de rendre cette formation le plus pratique possible.

8. Le Secrétariat de l'ONU et le Secrétariat de l'OCDE ont déjà commencé à offrir des ateliers de renforcement des capacités portant sur la procédure amiable. Par exemple, en 2019, l'ONU, l'OCDE et la Banque mondiale ont conjointement donné un atelier sur la procédure amiable à l'intention des pays en développement fondé sur le contenu du chapitre 4 du présent Manuel. Dans cet atelier, des présentations sur les différentes étapes de la procédure amiable ont été combinées à une étude de cas, ce qui a permis aux participants d'acquérir une expérience concrète du processus en travaillant sur un cas fictif soumis à la procédure amiable. Cet atelier est un exemple de collaboration entre les partenaires de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales<sup>4</sup>, qui soutiennent tous, dans leurs fonctions respectives, l'assistance technique, et le renforcement des capacités, ainsi que la création et la diffusion des connaissances dans les pays en développement.

9. Une formation en arbitrage dans le cadre de la procédure amiable devrait aussi être offerte aux pays qui souhaitent adopter ce mécanisme.

---

3 Voir le chapitre 1, paragraphe 13.

4 Voir le chapitre 1, note de bas de page 27.

## 6.4 Accords-cadres

10. Le fonctionnement de la procédure amiable peut être amélioré grâce à la conclusion d'« accords-cadres » entre les autorités compétentes conformément au paragraphe 3 de l'article 25. Ces accords-cadres peuvent traiter de questions de procédure ou de questions administratives ayant trait à la procédure amiable (comme le prévoit la deuxième phrase du paragraphe 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies) ou encore, de questions de fond particulières liées aux conventions. Par exemple, lorsque plusieurs cas de procédure amiable portant sur des questions similaires sont en attente de résolution, ces accords-cadres peuvent faire en sorte que ces différends soient réglés plus rapidement, car ils traitent des questions de fond sous-jacentes liées aux conventions. Cette approche s'est avérée particulièrement utile dans le cas de la convention fiscale conclue entre l'Inde et les États-Unis : en effet, dans l'année suivant sa conclusion, l'accord-cadre signé en janvier 2015 a facilité la résolution de plus de 100 cas dans le secteur des technologies de l'information (soit des services de développement de logiciels et des services reposant sur les technologies de l'information)<sup>5</sup>.

11. L'utilité des accords-cadres dépend de la situation des pays concernés. Ces accords pourraient être particulièrement utiles lorsqu'il y a un grand nombre de procédures amiables en cours entre deux pays. Ils peuvent aussi faciliter les discussions futures entre des pays qui n'ont pas encore discuté de différends soumis à la procédure amiable ou qui ont des difficultés à traiter quelques différends. Dans ces cas, les accords-cadres porteraient sur des questions administratives et des questions de procédure, telles que la tenue de réunions sur une base régulière et l'établissement de délais précis pour le traitement des cas.

---

5 Communiqué de presse daté du 16 janvier 2016 publié par le Central Board of Direct Taxes (conseil central des impôts directs) de l'Inde (uniquement en anglais), disponible à l'adresse suivante : [https://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Press%20Releases/Attachments/439/PressRelease\\_28-1-16.pdf](https://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Press%20Releases/Attachments/439/PressRelease_28-1-16.pdf), consulté le 12 mars 2021.

## 6.5 Utilisation de la technologie

112. Comme la technologie évolue constamment, la question se pose de savoir si les nouvelles technologies peuvent être utilisées pour améliorer la façon dont les autorités compétentes abordent la procédure amiable et, en particulier, la manière dont la technologie peut faciliter et rendre plus efficaces les contacts entre les autorités compétentes au cours de la procédure amiable. Pour les pays en développement et les pays les moins développés, les ressources limitées constituent encore un énorme obstacle au succès de la mise en œuvre de la procédure amiable. Dans cette section, nous décrivons brièvement certaines technologies qui peuvent être particulièrement utiles à la fonction liée à la procédure amiable, en particulier en ce qui a trait aux questions de procédure. Les nouvelles technologies peuvent faciliter les contacts et l'échange de renseignements entre les contribuables et les autorités compétentes dans le cadre d'un différend soumis à la procédure amiable, elles peuvent faciliter le respect des exigences en matière de documentation et de dépôt et aider à l'établissement de bases de données contenant des renseignements qui facilitent le travail des autorités compétentes. La décision de mettre en œuvre toute nouvelle technologie doit évidemment reposer sur une analyse coûts/avantages sérieuse, surtout pour les pays qui comptent très peu de différends soumis à la procédure amiable.

13. Il existe maintenant un éventail d'outils technologiques qui pourraient être utilisés pour faciliter les contacts entre les parties en rendant les échanges plus sécuritaires, plus structurés et peu coûteux grâce à la mise en place d'une plateforme commune. La mise en place d'une telle plateforme peut nécessiter le recours à des environnements d'informatique en nuage sécurisés (c.-à-d. des plateformes d'information communes sécurisées et à accès contrôlé) ou à des logiciels communs (l'installation des mêmes logiciels en plusieurs endroits qui peuvent communiquer entre eux de manière sécurisée). L'une ou l'autre de ces deux solutions offrirait des moyens d'échange de renseignements à un coût bien moins élevé que dans le passé. La sécurité des renseignements partagés est une condition clé de l'utilisation de ces outils. Si le système n'est pas sécurisé, les utilisateurs hésiteraient à l'utiliser pour échanger des informations sensibles ou encore, les lois ou les règlements de leur juridiction les empêcheraient de l'utiliser à cette fin.

14. Dans le contexte d'une procédure amiable, les renseignements doivent être échangés entre les contribuables et les autorités compétentes ainsi qu'entre les autorités compétentes elles-mêmes. Lorsque l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable est autorisé par des conventions fiscales, les renseignements doivent aussi être échangés entre les autorités compétentes et les membres de la commission d'arbitrage (et, dans certains cas, leurs collaborateurs). Ces renseignements doivent rester confidentiels et ils peuvent être de nature extrêmement sensible (p. ex. les secrets commerciaux du contribuable). Un système de contrôle d'accès doit être mis en place afin de donner des autorisations appropriées à toutes ces parties.

15. Un certain nombre d'autorités compétentes utilisent actuellement des plateformes techniques pour traiter les demandes d'échange de renseignements. La question se pose de savoir si l'expérience acquise dans ce domaine peut être partagée et comment de nouvelles technologies novatrices pourraient être utilisées par les pays en développement.

16. Une approche possible consisterait à mettre en place pour le différend visé un serveur cloud sécurisé dans lequel le contribuable et les autorités compétentes pourraient téléverser les documents qu'ils souhaitent échanger. L'accès aux documents serait restreint en fonction du dossier dans lequel les documents sont conservés.

17. L'utilisation de la technologie pourrait aussi aider à établir des échéanciers et des délais réalistes et à organiser le flux des étapes et des approbations nécessaires dans la procédure amiable, favorisant ainsi le règlement rapide des différends soumis à la procédure amiable. Un outil d'ordonnancement de ce type pourrait aider les parties concernées à organiser leurs réunions de manière plus efficiente en les synchronisant avec leurs autres calendriers de travail, en envoyant en temps opportun des rappels des réunions, etc.

18. L'utilisation de la technologie pourrait simplifier l'accès de tous les contribuables à la procédure amiable et permettre de fournir de l'information aux contribuables sur les éléments nouveaux dans leurs cas respectifs. La question de l'accès à la procédure amiable ne concerne pas seulement la disponibilité des renseignements existants, mais aussi la présentation de nouvelles informations et même la présentation d'une demande de procédure amiable. La mise en

place d'une plateforme commune pourrait aider à faire en sorte que les données pertinentes soient structurées et présentées de manière uniforme, ce qui en faciliterait le traitement. De plus, les documents qui doivent être joints à une demande de procédure amiable pourraient aussi être fournis en ligne et les autorités compétentes pourraient facilement les mettre à jour et y accéder. Dans l'idéal, l'outil comprendrait des renseignements préprogrammés sur les types de documents qui sont nécessaires et il serait possible de télécharger séparément chaque type de document.

19. De même, lorsque l'arbitrage est permis pour régler des questions soulevées dans un différend soumis à la procédure amiable, l'utilisation de la technologie pourrait faciliter une coopération efficace entre les autorités compétentes et les arbitres, en ce qui concerne les communications, les réunions avec les arbitres et la transmission des documents.

20. En outre, l'utilisation de la technologie pourrait aider les autorités compétentes dans leur gestion du temps en ce qui concerne les différends soumis à la procédure amiable avant l'étape d'arbitrage. Le délai fixé pour le règlement du différend soumis à la procédure amiable et les délais recommandés pour l'exécution de certaines actions à l'intérieur de cette période peuvent être calculés de façon automatique et un avis électronique supplémentaire peut être envoyé sous forme d'«alerte» ou de rappel à chacun des fonctionnaires affectés à un différend soumis à la procédure amiable pour le prévenir que le délai pour régler le différend avant l'étape d'arbitrage approche.

21. L'utilisation de la technologie pourrait aussi aider à calmer les préoccupations des contribuables concernant la protection des renseignements personnels pendant la procédure d'arbitrage. Comme l'arbitrage fait intervenir des tiers qui peuvent recevoir des renseignements sensibles concernant le contribuable, la technologie peut fournir un environnement sécurisé et protégé dans lequel ces informations sont accessibles aux arbitres pour usage restreint dans le contexte de la procédure d'arbitrage.

## 6.6 Mécanismes non contraignants de règlement des différends (MNCRD)

### 6.6.1 Possibilité de recourir à des MNCRD dans le contexte de la procédure amiable

22. Comme il a été expliqué au chapitre 5, à la suite de modifications apportées aux Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE, les pays, surtout ceux qui ont une longue expérience de la procédure amiable, ont entrepris de régler au moyen de l'arbitrage des cas « bloqués » qui avaient été soumis à la procédure amiable. La procédure d'arbitrage prévue dans les conventions fiscales pertinentes fait partie de la procédure amiable, mais elle n'est engagée que lorsque les autorités compétentes ont été incapables de résoudre un cas par la négociation dans une période de deux ou de trois ans<sup>6</sup>.

23. Il a été suggéré que l'évaluation par un expert, la médiation et d'autres formes non contraignantes de règlement des différends pourraient représenter une solution de rechange, ou une étape préalable, à l'arbitrage (p. ex. pour les pays qui se demandent s'il est approprié de recourir à l'arbitrage pour régler les différends fiscaux dans leurs contextes respectifs).

24. La mise en œuvre des MNCRD envisagés dans cette section n'exigerait pas des autorités compétentes qu'elles s'engagent au préalable à régler de manière contraignante la question en litige. Les MNCRD feraient partie de la procédure amiable et si les autorités compétentes arrivaient à régler un différend par ces moyens, elles mettraient en œuvre la solution convenue en concluant un accord amiable, tout comme elles le feraient pour tout autre différend réglé dans le cadre de la procédure amiable.

25. La possibilité d'avoir recours aux MNCRD pour aider à résoudre les cas soumis à la procédure amiable est reconnue dans les commentaires sur l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE. Comme il a été mentionné aux

---

6 Voir le chapitre 5, paragraphe 18, où il est expliqué que le délai prévu par le Modèle de convention fiscale des Nations Unies est de trois ans, tandis que celui prévu par le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE est de deux ans.

paragraphes 41 et 41.1 des commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies <sup>7</sup> :

41. Il a été reconnu que, pour certains pays, la procédure de l'accord se trouverait sensiblement facilitée si les autorités compétentes, face à un cas vraiment difficile ou à une impasse, pouvaient faire appel soit officiellement, soit officieusement à des experts de l'extérieur qui leur donneraient un avis consultatif ou les aideraient de toute autre manière à régler la question. Ces experts pourraient être des personnes associées ou antérieurement associées à d'autres administrations fiscales et possédant l'expérience requise dans ce domaine. Pour l'essentiel, c'est dans une large mesure l'action personnelle de ces experts qui serait importante. Ce recours à une assistance extérieure pourrait présenter de l'utilité même dans les cas où les autorités compétentes ne se considéreraient pas comme tenues de parvenir à un accord puisque l'assistance extérieure, en apportant un point de vue neuf, permettrait peut-être de sortir de l'impasse.

41.1 Ce type d'assistance peut inclure l'application de méthodes non contraignantes de règlement des différends, telles que la médiation. Pour les pays qui désirent recourir à de telles procédures, il y a plusieurs méthodes non contraignantes qu'ils peuvent appliquer pour régler les différends entre les parties à un stade précoce ou ultérieur du processus faisant intervenir les autorités compétentes. Ces méthodes non contraignantes de règlement des différends peuvent aller de mesures favorisant les aspects relationnels du processus faisant intervenir les autorités compétentes à la présentation d'idées ou de points de vue sur les questions fiscales de fond qui sont l'objet du différend. De telles méthodes sont présentement utilisées dans le règlement de différends fiscaux dans le cadre des lois nationales d'un certain nombre de pays. Ces procédures doivent toutefois être appliquées en tenant compte de questions comme le moment de l'application et la durée des procédures, le mécanisme et les critères de sélection du médiateur ou de toute autre personne désignée à ce titre, et le traitement des renseignements confidentiels.

26. Contrairement à l'arbitrage, dans lequel les arbitres offrent une solution aux questions que les autorités compétentes sont incapables de régler à l'intérieur d'un certain délai, les MNCRD prévoient le recours à un tiers indépendant qui pourrait favoriser la conclusion d'un

---

7 Voir aussi les paragraphes 86 et 87 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.



accord, mais qui ne prendrait pas une décision au sujet du différend à la place des parties (c'est pourquoi cette approche est qualifiée de « non contraignante »).

27. Un mécanisme de règlement de différends à étapes multiples qui est largement utilisé dans les conventions internationales non fiscales et les contrats commerciaux consiste à : i) prévoir un certain délai pour que les parties parviennent à un accord par la négociation ; ii) puis à obtenir l'avis d'un expert ou d'un médiateur ; iii) et enfin, si ces efforts par des méthodes « non contraignantes » n'ont pas porté leurs fruits dans le délai fixé, à obliger les parties à régler le différend par une méthode contraignante (p. ex. l'arbitrage).

28. Bien qu'aucune convention fiscale ne semble prévoir le recours à un mécanisme similaire de règlement à étapes multiples, il a été avancé que le type de MNCRD décrit au point ii) pourrait être appliqué dans les cas soumis à la procédure amiable. Les partisans de cette proposition rappellent que des MNCRD ont été appliqués par un certain nombre d'administrations fiscales, avec un succès variable, pour faciliter le règlement des différends fiscaux au niveau national.

29. Il y a lieu de noter, toutefois, que l'expérience du recours à des MNCRD dans le contexte de la fiscalité intérieure ne peut être transposée aisément au contexte de la procédure amiable parce que cette dernière fait intervenir les autorités fiscales de deux pays, plutôt qu'un contribuable et l'administration fiscale d'un seul pays. Même si le recours aux MNCRD dans un contexte de fiscalité intérieure est fréquent, on ne signale aucun cas où le recours aux MNCRD a permis de régler avec succès un différend soumis à la procédure amiable.

30. Dans cette section, l'accent est mis sur le recours possible à deux MNCRD particuliers dans le contexte d'une procédure amiable, soit l'avis d'un expert et la médiation.

31. Le recours à l'avis d'un expert est un MNCRD par lequel un expert technique examine les preuves présentées par les deux parties. Dans cette procédure, un tiers indépendant agit à titre d'expert et donne un avis, par opposition à un juge ou à un arbitre qui est nommé afin de trancher un litige. La conclusion de l'expert sur la question que les parties lui soumettent a un caractère consultatif. Dans un contexte non fiscal, l'avis d'un expert est particulièrement utile dans des différends

portant sur l'évaluation et des différends de nature purement technique dans les secteurs du commerce ou des affaires, en particulier en ce qui concerne les services financiers, les hydrocarbures, les questions environnementales, les ressources hydriques ou les sources d'énergie renouvelable.

32. La médiation est une forme d'assistance fournie dans le contexte d'un processus ; elle consiste à faire intervenir un médiateur pour aider deux parties à résoudre un différend. Comme pour l'avis d'un expert, les conseils d'un médiateur ont un caractère consultatif. L'intervention du médiateur peut varier de plutôt passive à active, selon les besoins des parties et la nature du différend. Elle peut consister, par exemple, à surveiller le traitement du différend, à faire des suggestions concernant le processus, à diriger les discussions, à signaler les informations manquantes, à discuter avec les parties des points forts et des points faibles de leurs arguments respectifs et à donner des conseils sur la façon de régler intégralement ou partiellement le différend par un compromis sur les positions respectives des parties. La médiation est souvent employée pour régler divers types de différends dans des contextes autres que celui de la procédure amiable.

### ***6.6.2 Points de vue différents sur l'opportunité de recourir aux MNCRD dans le contexte de la procédure amiable***

33. Les partisans du recours aux MNCRD dans le contexte de la procédure amiable avancent que cela pourrait avoir les avantages suivants :

- renforcer la confiance dans le règlement des différends fiscaux internationaux en application du Modèle de convention fiscale des Nations Unies d'une manière qui cadre avec le niveau de confort de chaque pays et permettre aux autorités compétentes de garder la maîtrise du règlement des différends ;
- aider à clarifier des questions et des scénarios complexes et à mieux orienter les discussions entre les autorités fiscales et ainsi leur permettre de parvenir plus efficacement à un accord amiable ;
- fournir aux autorités compétentes un moyen souple et rentable de connaître le point de vue de tiers sur les questions en litige ;

- offrir un moyen d'égaliser les chances lorsque les autorités compétentes n'ont pas le même niveau d'expérience.
34. Par contre, d'aucuns font valoir qu'ajouter les MNCRP à la procédure amiable pourrait avoir les inconvénients suivants :
- comme les MNCRD ne sont pas contraignants, rien ne garantit que le cas sera réglé par suite du recours à ces mécanismes ;
  - si aucun accord n'est conclu à la suite du recours aux MNCRD, le différend demeurera non résolu en dépit des coûts supplémentaires engagés ; la procédure amiable se poursuivrait alors, mais le recours aux MNCRD pourrait avoir entraîné des retards supplémentaires, ce qui pourrait être particulièrement important lorsque le différend fait aussi l'objet d'une procédure judiciaire en droit interne dans l'un ou l'autre des pays ou les deux ;
  - il faudrait du temps et des ressources pour élaborer et tester les MNCRD dans le contexte de la procédure amiable ;
  - trouver des tiers indépendants qui ont les compétences pertinentes et la confiance des deux parties pourrait exiger du temps et des efforts.

### ***6.6.3 Utilisation possible de l'avis d'un expert et de la médiation dans le contexte de la procédure amiable***

335. Dans le contexte de la procédure amiable, le fait de recourir à l'avis d'un expert pourrait exiger que les autorités compétentes fassent appel aux services d'un professionnel qui a l'expérience des questions que les parties sont incapables de régler.

36. Il a été suggéré que la médiation pourrait être adaptée à la procédure amiable dans des situations particulières. Par exemple, on pourrait y avoir recours dans les cas opposant les pays ayant des niveaux d'expérience différents pour essayer d'établir la confiance et d'accroître l'expérience dans la gestion des cas soumis à la procédure amiable ou encore, pour dénouer une impasse.

37. Le recours à un médiateur pourrait donner aux autorités compétentes l'occasion d'examiner d'un point de vue différent un cas particulier ou la procédure amiable elle-même. Le médiateur pourrait fournir ce point de vue différent en reformulant les positions ou les

questions essentielles, ce qui pourrait faire ressortir des éléments du cas ou de la procédure qu'on ne peut reconnaître lorsqu'on examine le cas du point de vue d'une administration fiscale qui cherche à régler une procédure amiable tout en gardant à l'esprit la nécessité de protéger le pouvoir du pays de prélever des impôts conformément aux dispositions pertinentes de la convention.

38. Comme il est expliqué au chapitre 4, les dispositions conventionnelles fondées sur l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE imposent aux autorités compétentes l'obligation juridique de s'efforcer de résoudre par voie d'accord amiable les cas admissibles qui sont présentés conformément au paragraphe 1 de l'article 25. Ces dispositions conventionnelles ne prescrivent pas toutefois le processus que les autorités compétentes doivent suivre pour ce faire. Sous réserve de l'application possible d'autres dispositions conventionnelles (notamment et en particulier les exigences de confidentialité énoncées à l'article 26), les autorités compétentes sont donc libres de recourir à des mécanismes tels que les MNCRD pour chercher à résoudre les cas soumis à la procédure amiable et, dans la mesure où ces mécanismes ne sont pas contraignants, aucune disposition conventionnelle ne doit être prévue ou ajoutée pour permettre leur utilisation. Le recours à ces mécanismes ne restreint pas toutefois l'obligation qu'ont les autorités compétentes de s'efforcer de résoudre les cas soumis à la procédure amiable : une autorité compétente ne pourrait donc pas justifier le fait de ne pas s'efforcer véritablement de résoudre un cas par le fait qu'on a eu recours aux MNCRD dans ce cas.

39. Comme les autorités compétentes ne sont pas obligées de mettre en œuvre les solutions issues du recours aux MNCRD avec lesquelles elles ne sont pas d'accord, il est peu probable que le recours aux MNCRD pose d'importants problèmes de droit interne à un pays qui s'est engagé dans une procédure amiable. Dans la mesure où une autorité compétente a le pouvoir de négocier le règlement d'un cas soumis à la procédure amiable et de conclure un accord amiable, il est peu probable qu'elle soit empêchée, en vertu du droit interne, de s'engager dans un processus dont l'issue ne la lie pas sans son consentement<sup>8</sup>.

---

8 La vaste expérience pratique et juridique de l'utilisation des MNCRD dans les domaines autres que la fiscalité peut fournir des orientations sur

40. Une autre question est de savoir si les pays devraient établir les conditions pour recourir aux MNCRD dans une procédure amiable au cas par cas ou s'ils devraient plutôt adopter un cadre de référence général à cet égard.

41. Si les conditions sont établies au cas par cas, elles pourraient faire l'objet d'un accord informel entre les autorités compétentes lorsque celles-ci décident de recourir aux MNCRD dans un cas particulier ou encore, elles pourraient être consignées de façon formelle dans un accord amiable procédural conclu en vertu du paragraphe 3 de l'article 25. Il semblerait plus important de conclure un tel accord amiable procédural si les autorités compétentes décidaient de mettre en œuvre des MNCRD au moyen d'un cadre de référence général qui pourrait s'appliquer à des cas multiples. L'établissement d'un tel cadre de référence général éviterait qu'on doive renégocier à répétition le processus de recours aux MNCRD. Par contre, cette façon de faire pourrait avoir pour inconvénient un manque de souplesse, surtout si les règles ne peuvent pas être modifiées aisément.

42. Une autre approche consisterait peut-être à s'entendre, par accord amiable procédural, sur un cadre de référence général comportant un ensemble de règles par défaut et à permettre aux autorités compétentes de négocier d'autres règles ou des règles supplémentaires qui s'appliqueraient dans un cas précis.

43. Les conditions régissant le recours aux MNCRD dans le cadre d'une procédure amiable pourraient comprendre notamment :

- la nature de la procédure : avis d'expert ou médiation ou la possibilité de combiner les deux ;
- le moment et la façon de déclencher les MNCRD ;
- la question de savoir si le recours aux MNCRD est obligatoire ou non ;
- les critères pour déterminer quelles questions peuvent être soumises au règlement par MNDRD ;
- les différentes étapes de la procédure non contraignante de règlement des différends et si certaines étapes pourraient être omises dans des cas particuliers ;

---

les aspects ayant trait au droit interne.

- si nécessaire, une clarification du lien entre les mécanismes nationaux de règlement des différends et l'arbitrage prévu dans la convention fiscale, le cas échéant ;
- les délais par défaut ;
- le processus de sélection de l'expert ou du médiateur ;
- le rôle, la fonction et les attributions de l'expert ou du médiateur ;
- l'interaction entre l'expert et le médiateur, s'il ne s'agit pas d'une seule et même personne et que les deux interviennent dans le même cas ;
- des questions relatives à l'admissibilité, aux qualifications, aux conflits d'intérêts potentiels (et leur divulgation), à l'approbation et à la nomination de l'expert ou du médiateur ;
- les obligations d'impartialité et les règles visant à préserver l'indépendance de l'expert ou du médiateur ;
- les obligations de confidentialité de l'expert ou du médiateur et le régime applicable aux informations communiquées ;
- des orientations sur la question de savoir si les informations présentées ou les propositions faites durant les discussions tenues dans le cadre du recours aux MNCRD peuvent être divulguées dans des procédures judiciaires ultérieures ou dans d'autres contextes (les règles du « sans préjudice ») ;
- les aspects logistiques de la procédure non contraignante de règlement des différends (lieu, langue, traductions, participants, transcriptions et procès-verbaux de réunions, etc.) ;
- la question de savoir si l'expert ou le médiateur a le droit de communiquer séparément avec une autorité compétente dans l'espoir de trouver un terrain d'entente en vue de la conclusion d'un accord amiable, sans divulguer la teneur de ses discussions avec l'autre autorité compétente ni les résultats de ces discussions ;
- la possibilité que le contribuable participe à la procédure et le niveau de participation de ce dernier, le cas échéant ;
- l'arrêt de la procédure ;
- qui doit supporter les coûts de la procédure non contraignante de règlement des différends.

Bon nombre de ces questions sont similaires à celles abordées aux sections du chapitre 5 et dans les commentaires sur l'article 25 des Modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE qui portent sur les aspects logistiques de l'arbitrage.

44. Comme il a déjà été mentionné, le recours aux MNCRD pourrait être envisagé soit en l'absence d'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable, soit comme moyen supplémentaire de règlement des différends à mettre en œuvre avant le recours à l'arbitrage.

45. Le recours aux MNCRD comme étape préalable à l'arbitrage pourrait augmenter l'efficacité de l'arbitrage, notamment parce que l'arbitrage pourrait alors être centré sur les questions clés et que les arbitres pourraient, si les autorités compétentes sont d'accord, utiliser des données précises réunies ou des évaluations économiques précises faites par un expert indépendant.

## ANNEXE

### Liste des participants au Sous-comité chargé de la prévention et du règlement des différends *(mis sur pied le 20 octobre 2017)*

**Coordonnateurs :** Cezary Krysiak (Pologne), membre du Comité fiscal des Nations Unies George Omondi Obell (Kenya), membre du Comité fiscal des Nations Unies

#### **Autres membres du Comité Fiscal des Nations Unies**

Rajat Bansal (Inde)	Aart Roelofsen (Pays-Bas)
William Babatunde Fowler (Nigéria)	Stephanie Lynn Smith (Canada)
Mitsuhiro Honda (Japon)	Jose Ignacio Troya Gonzalez (Équateur)
Eric Nii Yarboi Mensah (Ghana)	Ingela Willfors (Suède)
Dang Ngoc Minh (Viet Nam)	Yan Xiong (Chine)
Marlene Patricia Nembhard-Parker (Jamaïque)	Sing Yuan Yong (Singapour)
Jorge Antonio Deher Rachid (Brésil)	

#### **Autres participants :**

Hugh Ault (Universités)	Jeffrey Owens (Universités)
Susana Bokobo (Entreprises)	Claudia Pimentel da Silva (Brésil)
Jan J.P. de Goede (Universités)	Norbert Roller (GBM)
Marlies de Ruitter (Entreprises)	Bill Sample (Entreprises)
Carol A Dunahoo (Entreprises)	Trude Steinnes Sønvisen (Norvège)



Femi E. Edgal (Nigéria)	Ria Sotiropoulos (Entreprises)
Arno Gildemeister (Entreprises)	Richard Stern (Entreprises)
Sriram Govind (OCDE)	John Stokes (Royaume-Uni)
Jose Emilio Herrera Flores (Équateur)	Wenwen Tang (Chine)
Alejandro Juárez (CIAT)	Laura Ioana Turcan (Universités)
Sharon Katz-Pearlman (Entreprises)	Edson Uribe (Entreprises)
Sandra Knaepen (OCDE)	Christophe Waerzeggers (FMI)
Jan Loeprick (GBM)	Monica Walker (Jamaïque)
Cym Lowell (Entreprises)	



# UN Tax Committee

Cette publication est le produit de Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies.

eISBN: 9789210001175