
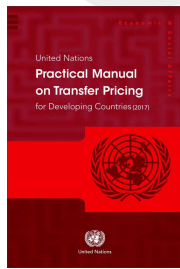

Atelier ONU-ATAF sur le Prix de transfert
Aspects administratifs et développements récents
 Ezulwini, Swaziland
 4-8 décembre 2017


 AFRICAN TAX
 ADMINISTRATION FORUM
 FORUM SUR
 L'ADMINISTRATION
 FISCALE AFRICAINE



**PRÉVENTION ET
 RÉOLUTION DE
 DIFFÉRENDS**

Vendredi, 8 décembre 2017
9h00 – 13h00

OBJECTIFS D'APPRENTISSAGE

Sensibilisation concernant l'importance de la résolution de différends

Comprendre les méthodes de résolution de différends

Comprendre les mécanismes de prévention de différends

Directives Pratiques

Prévention et résolution de différends: Manuel Section C.4.

2

APERÇU

1. L'Importance de la Résolution de Différends
2. Méthodes disponibles de Résolution de Différends
3. Comprendre les Mécanismes de Prévention de Différends
4. Directives Pratiques

3

LA PRÉVENTION ET LA RÉOLUTION DE DIFFÉRENDS

1. **L'Importance de la Résolution de Différends**
(Section C.4.1 du Manuel)

4

L'IMPORTANCE DE LA RÉSOLUTION DE DIFFÉRENDS

La résolution de différends est essentielle au fonctionnement efficace d'une administration fiscale.

Les administrations fiscales servent à percevoir les recettes fiscales. Pour être efficace, elles ont besoin des outils suivants :

- Des lois fiscales et des règles d'interprétation claires;
- Des administrateurs fiscaux qualifiés qui savent comment appliquer les règles/ contrôler les contribuables ; et
- L'accès aux informations pertinentes et actuelles sur les contribuables afin d'être en mesure d'établir le montant correct de recettes fiscales, selon les règles applicables.

5

L'IMPORTANCE DE LA RÉSOLUTION DE DIFFÉRENDS

La résolution de différends est essentielle au fonctionnement efficace d'une administration fiscale.

La perception efficace des recettes fiscales implique que:

- Les impôts sont prélevés dans les délais ; et
- Que l'inventaire des exercices fiscaux des contribuables est géré adéquatement, pour permettre la clôture des exercices fiscaux et l'évaluation ultime des impôts. Une fois que les exercices sont clôturés, les administrations fiscales ont recouvré les recettes fiscales disponibles (sauf dans des circonstances exceptionnelles qui permettent de revenir aux exercices clôturés) et les contribuables ont de la certitude de leurs obligations fiscales pour ces exercices.

6

L'IMPORTANCE DE LA RÉSOLUTION DE DIFFÉRENDS

La résolution de différends est essentielle au fonctionnement efficace d'une administration fiscale

- Dans la mesure où les Évaluations d'impôts sont contestées par les contribuables : (i) les exercices fiscaux concernés restent ouverts ; (ii) le montant d'impôt évalué ne peut pas être perçu ou peut être réduit plus tard des suites d'une décision judiciaire ou grâce à un accord ; et (iii) la position prise par les autorités fiscales peut être rejetée (entièrement) à cause d'un jugement d'une organe judiciaire. Ceci peut aussi créer un précédent pour des cas futurs.
- Des différends fiscaux dont la résolution demande beaucoup de temps peuvent : (i) affecter la confiance d'un contribuable envers le système judiciaire ; (ii) entraîner des défis d'intégrité pour l'administration fiscale ; et (iii) entraîner des coûts importants pour des contribuables, rendant le pays/la juridiction potentiellement peu attrayant pour la conduite des affaires.

7

L'IMPORTANCE DE LA RÉSOLUTION DE DIFFÉRENDS

Buts de la Résolution des Différends

Les procédures de résolution de différends ont pour but de:

- Mettre fin aux différends de façon équitable et efficiente, afin que l'administration fiscale ne dépense pas des ressources précieuses dans le règlement du différend et qu'elle puisse recouvrer l'impôt dû;
- Les procédures servent également à clôturer les exercices fiscaux et permettent aux contribuables d'obtenir de la certitude en ce qui concerne leurs obligations fiscales.
- Dans un monde idéal, la résolution de différends offre la certitude que la question qui fait l'objet du litige est résolue et ne réapparaîtra plus. Idéalement, la résolution de différends est complète, au sens qu'elle couvre la question litigieuse, ainsi que les questions qui y sont directement liées. Les questions liées peuvent comprendre les frais d'intérêt à cause du paiement tardif des impôts et l'évitement de la double imposition.

8

LA PRÉVENTION ET LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS

2. Les méthodes disponibles de prévention et de résolution de différends

(Section C.4.3 et C.4.4 du Manuel)

9

PROCÉDURES DE PRÉVENTION DE DIFFÉRENDS

Prévention de Différends

- Des directives législatives claires en matière de prix de transfert peuvent aider à prévenir un comportement imprévu des contribuables et à prévenir les différends ;
- Des décisions anticipées comme des Accords Préalables en matière des Prix de Transfert (des « APP ») peuvent être utiles pour prévenir les différends de prix de transfert ;
- Des programmes de relations coopératives (également appelées « programmes de renforcement de la discipline fiscale») entre contribuables et administrations fiscales peuvent aider à éviter des différends en matière de prix de transfert. Ces programmes servent à améliorer les discussions et les relations hiérarchiques entre les contribuables et les autorités fiscales ;
- Des audits conjoints ou simultanés peuvent également aider à éviter les différends prolongés (et la double imposition), vu qu'ils envisagent d'avoir deux (ou plus) autorités fiscales revoyant les transactions transfrontalières d'un contribuable au même moment.

10

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Accord d'Audit

- Lors de l'audit d'une déclaration fiscale d'une EMN, les inspecteurs fiscaux peuvent poser des questions et donner un délai pour la réception des informations ;
- Selon les informations reçues (ou pas reçues) l'inspecteur fiscal peut proposer un ajustement (i.e. rejeter une dépense déductible ou augmenter le revenu taxable) ;
- Lorsqu'un ajustement fiscal est proposé, il est possible de discuter l'interprétation des faits et l'opportunité est donnée (une fois de plus) au contribuable de fournir des informations pour prouver l'exactitude de la déclaration ;
- L'inspecteur fiscal responsable peut avoir l'autorité discrétionnaire de revoir les informations additionnelles reçues pour finaliser l'ajustement proposé afin de conclure ou « régler » l'affaire. Ceci peut différer au cas où le motif de l'ajustement a été coordonné et approuvé par une unité administrative spécialisée, pour des raisons de cohérence et de stratégie.

11

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Accord d'Audit (points à considérer)

- Du point de vue de la procédure, il peut être important d'avoir un deuxième niveau d'examen sur les accords d'audit, afin d'éviter les défis d'intégrité. Certains pays ont un tribunal spécial pour le règlement des différends, par ex. un tribunal de règlement de différends, spécifiquement dédié à la réduction des défis d'intégrité qui peuvent surgir des accords.
- Préférentiellement, un seul contrôleur ne devrait pas décider de l'accord. Les principes de bonne gouvernance sont essentiels à l'obtention d'un accord durable. Il est recommandé, du point de vue de la procédure, de prévoir une révision afin de s'assurer que tous les informations pertinentes ont été considérées pour obtenir un accord approprié ;
- Il est important pour le contribuable et l'autorité fiscale que le dossier contienne une lettre de conclusions afin de s'assurer que la procédure établie a été respectée et afin de faire face aux éventuels problèmes de gouvernances issus de l'accord.

12

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Accord d'Audit: Avantages

- Régler un différend au niveau de l'audit a certains avantages:
- Une solution en temps réel/ rapide au différend ;
- Éviter une intensification du problème qui fait l'objet de l'audit et donc davantage de dépenses des ressources gouvernementales;
- Confidentialité du processus. Les informations sur la résolution du différend peuvent avoir un grand impact concurrentiel, il est donc important de protéger les informations transmises par les contribuables de toute divulgation ultérieure ;
- Un accord peut offrir un degré de flexibilité sur comment caractériser et allouer l'ajustement des revenus ;
- Les discussions sur la résolution des différends peuvent aussi permettre d'établir / améliorer la relation avec le contribuable, et renforcer la confiance.

13

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Accord d'Audit : Inconvénients

- Un accord (selon la manière dont il est libellé et conclu) peut donner peu d'informations sur la justification et sur comment le montant sous-jacent de l'accord a été déterminé, ce qui l'exposerait à d'éventuelles disputes;
- Les contribuables peuvent invoquer l'intimidation et les ajustements de déclarations résultant des jeux de pouvoir, ce qui réduirait la confiance envers le système juridique et l'intégrité des autorités. Dans certains cas, les contribuables peuvent essayer d'invoquer des droits constitutionnels afin de déroger à l'accord ;
- Certains accords conditionnent l'exclusion des recours de PA. Dans ce cas, il n'est pas sûr que le montant de l'ajustement convenu pourra bénéficier d'un allègement pour éliminer la double imposition. Ces types de dispositions sont inappropriés.
- Les résolutions n'évitent pas nécessairement d'éventuelles disputes à l'avenir, car elles ne modifient pas nécessairement le comportement des contribuables.

14

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Procédure administrative d'objection/Appel

- En général, une procédure d'objection administrative ou d'appel permet un contrôle administratif distinct dans un délai précis après que l'ajustement résultant de l'audit a été officiellement promulgué. Les procédures administratives disponibles peuvent différer sensiblement d'un pays à l'autre, cependant ;
- Habituellement, le recours administratif est mené par une personne différente / une unité autre que l'inspecteur fiscal compétent / agent de contrôle.
- Une unité spécialisée ou un groupe du secteur peut être impliqué dans le traitement du problème et de l'objection déposée. Lors du réexamen il faut tenir compte du risque pour les autorités fiscales d'avoir un litige (le risque de perdre devant les tribunaux) ;
- Après avoir obtenu d'une décision sur l'objection / l'Appel, le contribuable peut accepter le résultat ou peut commencer une Procédure Judiciaire (subséquente) par ex.. d'aller devant les tribunaux. Au cas où l'ajustement entraînerait une double imposition, il est également possible de poursuivre une Procédure amiable prévue par une convention fiscale.

15

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Procédure administrative d'objection/Appel : Avantages

- D'ordinaire, une solution relativement rapide du différend qui permet d'éviter ou de réduire l'aggravation du problème qui fait l'objet de l'audit ;
- Habituellement, un contrôle administratif impartial du problème et de toute preuve fournie pendant l'audit afin de résoudre le problème;
- La confidentialité du processus est un avantage, vu que le problème n'est pas divulgué ;
- Une analyse du « risque de litige » peut éventuellement faire partie de l'examen / analyse, ce qui contribuerait à une solution rapide du problème / éviter des frais additionnels pour le gouvernement;
- D'ordinaire, une procédure économique pour le contribuable, au cas où il n'y aurait pas de frais de procédure.

16

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Procédure administrative d'objection/Appel : Inconvénients

- La procédure peut être délicate du point de vue politique : dépendamment de la position de l'unité chargée des réclamations administratives / des appels au sein de l'Autorité fiscale (ou à l'extérieur) et selon la hiérarchie, la procédure et le processus d'objection/appeal peuvent exercer une influence (négative) sur les positions prises par l'inspecteur fiscal / l'équipe d'auditeurs et sur leur approche lors de la vérification ;
- D'ordinaire, le processus ne prévoit pas la résolution du même problème au cours des années ultérieures et, en tant que tel, n'aide pas à améliorer / modifier le comportement des contribuables pour les années ultérieures, en ce qui concerne le même problème ;
- Le résultat de la procédure administrative ne permet pas en soi, d'éviter une double imposition du contribuable. Ce dernier peut donc demander un allègement fiscal additionnel après conclusion de la procédure.

17

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Médiation

- Certains pays (relativement peu nombreux) offrent une procédure administrative de résolution de différends pour des redressements d'audit qui fonctionne par voie de médiation. Si disponible, la procédure est habituellement menée par une division entièrement autonome, des autorités fiscales ;
- Cette procédure peut être disponible / accessible aussi tôt qu'un différend surgit au cours d'un audit mais aussi après que la réclamation a été déposée ou en attendant une procédure judiciaire. La disponibilité dépend de si des deux parties (inspecteur fiscal et contribuable) sont d'accord de soumettre le différend à la médiation. La procédure est menée par des médiateurs professionnels et qualifiés (habituellement employés par le gouvernement) ;
- Une résolution des différends peut être réalisée en se concentrant sur des problèmes autres que des problèmes techniques, en particulier quand il y a des difficultés relationnelles qui donnent lieu à un litige grandissant entre l'inspecteur fiscal et le contribuable (par ex. une manque de confiance qui influence le processus de vérification).

18

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Médiation: Avantages

- Confidentialité du processus. Peut-être encore plus que dans des autres procédures, les questions discutées pendant la médiation doivent rester entièrement confidentielles. La confidentialité est conditionnelle au processus;
- Solution relativement rapide du différend ; évitement / réduction de l'aggravation du problème qui fait l'objet de l'audit. L'expérience pratique montre que des problèmes ont tendance à être résolus (très) rapidement par la médiation. Lorsque la médiation est disponible, les autres procédures (objection/ appel / procédure judiciaire) ont tendance à être interrompues au cours de la médiation ;
- Dans la mesure où la médiation met l'accent sur le contenu (plutôt que sur la relation) il y a un contrôle impartial du problème et des preuves fournies;
- D'ordinaire, il n'y a pas de frais de procédure.

19

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Médiation: Inconvénients

- Une procédure relativement nouvelle pour la résolution des différends et pour laquelle les administrations ont relativement peu d'expérience;
- Des ressources de médiation habiles et indépendantes sont nécessaires pour que le processus soit efficace et respecté;
- Dans plusieurs pays, il n'est pas possible d'avoir une médiation pour des questions de prix de transfert ;
- Le cas échéant, la procédure dépend d'un accord entre les deux parties avant qu'elle puisse être appliquée ;
- La procédure et son résultat n'offrent aucune protection par rapport au même problème pour les années ultérieures ;
- Analyse unilatérale : le résultat de la médiation ne permet pas en soi pas d'éviter la double imposition.

20

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Procédure judiciaire nationale

- Le problème faisant l'objet du différend peut être soumis à une cour de justice indépendante pour arbitrage;
- La décision du gouvernement de poursuivre le cas en justice revient souvent à quelqu'un qui a un rang supérieur à celui de l'inspecteur fiscal / agent de contrôle. De même, au niveau du contribuable, la décision de poursuivre le cas en justice est souvent prise par quelqu'un qui a un rang supérieur au rang du directeur de la fiscalité local ;
- Le tribunal peut être un tribunal spécialisé dans la fiscalité ou un tribunal général, selon le pays et le type d'ajustement concerné. Cet aspect est important à considérer avant de prendre la décision de poursuivre le cas en justice ;
- Les procédures judiciaires peuvent nécessiter un droit de dépôt et peuvent exiger que seulement des spécialistes (des avocats qui sont admis au barreau et/ou à un tribunal spécifique) traitent l'affaire.

21

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Procédure judiciaire nationale

- Habituellement, les procédures impliquent un processus souple, ce qui signifie que le contribuable fait une déposition qui explique sa position et l'adversaire (l'inspecteur fiscal) fait une déposition en réponse, après laquelle il pourrait y avoir un interrogatoire et un réinterrogatoire. La procédure peut prévoir une véritable audience ou le juge peut ou peut ne pas poser des questions spécifiques aux parties et leur demander de répondre ;
- Le timing des décisions judiciaires dépend généralement du rôle de la cour, mais peut en général prendre quelques mois au moins, si ce n'est un an ou plus ;
- La décision peut être finale ou peut être susceptible d'un appel judiciaire dans plusieurs cas. Les faits peuvent être réexaminés par certains niveaux des cours. Généralement, seules les questions de droit peuvent être réexaminés au niveau de la Cour Suprême ou de la cour supérieure, et pas les faits.

22

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Procédure judiciaire nationale: Avantages

- Procédure et révision neutres et complètement indépendantes ;
- Capacité à se référer à la jurisprudence antérieure / aux autres cas ;
- D'ordinaire, une décision judiciaire a, une fois finalisée, un effet juridique immédiat et peut être exécutée à moins qu'il soit encore possible d'introduire un appel dans les délais ;
- Une décision judiciaire tranche l'affaire et constitue donc effectivement aussi une résolution du même problème dans des années ultérieures – à condition que les faits des années ultérieures soient les mêmes.

23

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Procédure judiciaire nationale: Inconvénients

- Cette procédure est estimée coûteuse et longue (selon le rôle de la Cour et même des avocats spécialisés) ;
- Il y a toujours la question de si la division judiciaire assignée a suffisamment de ressources et possède une expertise suffisante sur des affaires fiscales spécifiques hautement techniques (prix de transfert?) pour rendre une décision informée ;
- Une décision judiciaire en elle-même, ne permet pas d'éviter la double imposition. Il est nécessaire de déposer une demande de PA additionnelle pour cela ;
- Les décisions judiciaires ont tendance à être des décisions publiques et par conséquent non confidentielles ;
- Dans la plupart des pays, l'Autorité compétente ne peut pas s'écarter des décisions judiciaires nationales. Par conséquent, on ne peut éviter la double imposition en utilisant la Procédure amiable après qu'une décision judiciaire a été rendue que sous certaines conditions.

24

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU INTERNATIONAL

Les différends transfrontaliers

- Les différends fiscaux nationaux et leurs résultats peuvent avoir des conséquences transfrontalières. Ceci est particulièrement probable en matière des prix de transfert. Les ajustements de prix de transfert qui augmentent les revenus taxables dans une juridiction, aboutiront à une double imposition si l'ajustement n'est pas effectué / compensé dans l'autre juridiction ;
- Les mécanismes de résolution de différends nationaux et leurs résultats n'ont pas d'effet juridique à l'extérieur de leur juridiction et ne requièrent pas que les autorités fiscales étrangères prennent des mesures afin d'éviter la double imposition ;
- Les Conventions fiscales pour la prévention de la double imposition peuvent aider à l'obtention d'un recours face à la double imposition, à condition qu'un article de la convention couvre la question et prévoit une Procédure amiable (« PA ») par laquelle les Autorités compétentes désignées peuvent essayer de régler la double taxation.

25

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU INTERNATIONAL

Procédure amiable

- Généralement, un contribuable qui vient de recevoir un ajustement qui augmente son revenu imposable dans une juridiction peut demander l'évitement de la double imposition dans l'autre juridiction en déposant dans les délais une demande de Procédure Amiable (PA) au titre de l'Article 25 de la Convention applicable ;
- D'ordinaire, l'affaire doit être présentée dans les 3 ans de la première notification de l'action qui entraîne la double imposition ;
- La charge de la preuve pour justifier que l'ajustement est correct et pour expliquer pourquoi l'autre Autorité Compétente devrait éviter la double imposition, incombe traditionnellement à la juridiction où l'ajustement primaire est fait ;
- Il est recommandé que la demande soit déposée auprès des deux Autorités Compétentes afin d'assurer qu'elles ont toutes les deux les mêmes informations, ce qui leur permet de commencer des discussions pour déterminer comment on peut au mieux éviter la double imposition ;

26

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU INTERNATIONAL

Procédures amiables (« PA »)

- L'Organisation des Nations Unies a rendu disponible un guide très utile pour les pays en développement sur les meilleures pratiques dans la structuration et l'opération des programmes de PA. Vous retrouverez ce guide ici : http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf
- L'OCDE a publié un Manuel des Procédures amiables Efficaces (« MEMAP ») qui décrit également plus en détail la meilleure façon de préparer et de conduire des procédures faisant intervenir les autorités compétentes. Vous retrouverez manuel ici : <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm>
- Certains pays ont publié des directives détaillées internes concernant la PA.

27

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU INTERNATIONAL

Arbitrage

- L'Article 25 (variante B) du Modèle de Convention de l'ONU prévoit l'utilisation de la procédure d'arbitrage lorsque les Autorités compétentes ne peuvent pas résoudre la double imposition dans un délai de 3 ans, à compter de la réception de la demande de PA.
- L'arbitrage permet aux tierces parties d'aider à résoudre le problème de sorte que les contribuables ne soient pas laissés sans recours au cas où les Autorités compétentes parviennent pas – pour une raison ou une autre - à un accord ou à résoudre le problème.
- L'arbitrage obligatoire est une fonctionnalité qui est également disponible dans plusieurs conventions entre des pays membres de l'OCDE.
- L'Union Européenne a une Convention Multilatérale d'Arbitrage entre les Etats Membres de l'UE pour résoudre des problèmes de prix de transfert.

28

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU INTERNATIONAL

Arbitrage

- Selon les procédures existantes, l'arbitrage fait partie du processus de PA et n'est pas une procédure indépendante et distincte. Une fois que le processus de PA a été invoqué, et à condition que certaines conditions soient remplies, l'arbitrage devient une option disponible pour résoudre les différends.
- Une fois que le processus d'arbitrage a été invoqué et que les arbitres ont pris une décision, la décision d'arbitrage est contraignante pour les deux Etats.
- La procédure peut être invoquée quand les autorités compétentes ne sont pas parvenues à un accord pour résoudre la double imposition dans un délai de 2 ans à compter de la présentation du cas à l'autre autorité compétente. Une fois cette période critique passée, chacune des autorités compétentes peut demander une procédure d'arbitrage.
- Dans la plupart des cas, il n'y a pas d'accès à la procédure d'arbitrage lorsqu'une décision judiciaire a été rendue sur cette affaire pendant la période de deux ans.

29

LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU INTERNATIONAL

Arbitrage

- Lorsque l'arbitrage est disponible et invoqué, les Autorités compétentes respectives doivent s'assurer que des arbitres sont nommés et que les modalités du processus d'arbitrage sont décidées.
- En pratique, il est important de considérer des éléments comme (i) combien d'arbitres sont impliqués, (ii) quels sont les critères de qualification pour un arbitre, (iii) qui choisira le président et (iv) quels sont les droits de vote des parties respectives, de sorte que le processus n'aboutisse pas à une répétition des discussions initiales du PA.
- Le commentaire sur l'article 25 du Modèle de Convention de l'ONU prévoit une annexe et un modèle qui peut servir de base pour un accord amiable pour mettre en œuvre de l'arbitrage.

30

LA PRÉVENTION ET LA RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS

3. Comprendre les Mécanismes de Prévention et de Résolution de Différends

(Section C.4 du Manuel)

31

L'IMPORTANCE DE LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS

Les Buts de la Prévention des Différends

- Les procédures de prévention de différends ont pour but de prévenir les différends de sorte que l'administration fiscale puisse percevoir tout impôt dû promptement et qu'elle n'ait pas à mobiliser ses ressources précieuses et rares pour faire face aux différends ;
- Il est avantageux pour les autorités fiscales d'utiliser leurs ressources de contrôle le plus efficacement possible. L'évaluation des risques joue un rôle important en ce sens ;

32

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Décisions nationales

- Dans certaines juridictions, les contribuables peuvent demander aux autorités fiscales une déclaration écrite, un avis ou une décision judiciaire concernant les implications fiscales d'une transaction avant que la transaction ait lieu et avant que la déclaration d'impôt ne soit déposée, afin d'être certain des conséquences fiscales ;
- En général, de telles décisions anticipées ne sont adressées qu'à un contribuable particulier, en n'accordant pas des droits à d'autres contribuables qui ne sont pas couverts par la décision anticipée ;
- Habituellement, la décision anticipée est applicable à des faits spécifiques et si ces faits changent, il est possible que la décision anticipée ne s'applique plus. Les décisions anticipées peuvent être octroyées pour une période déterminée, et les contribuables ne peuvent pas obtenir des droits ou de la protection de la décision anticipée après cette période ;
- Cependant, il est possible qu'une décision anticipée ne soit pas disponible / permise par rapport à des questions politiques sensibles.

33

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Accords Préalables en matière des Prix de Transfert

- Les Accords Préalables en matière des Prix de Transfert (« APP ») fonctionnent de façon quelque peu similaire aux décisions anticipées et peuvent servir d'instrument efficace pour éviter des différends, à condition que les autorités fiscales disposent des ressources pour la mise en œuvre et pour l'opération d'un programme d'APP ;
- Les APP sont des accords exécutoires qui sont conclus par le contribuable et les autorités fiscales sur (i) les faits pertinents, (ii) la méthode de détermination de prix de pleine concurrence qu'il faut utiliser afin de rembourser le contribuable adéquatement pour ses transactions inter-entreprises, et sur (iii) ce qui constitue un résultat de pleine concurrence pour les fonctions exécutées par le contribuable, les actifs utilisés et les risques encourus dans l'exercice de ses fonctions ;
- Les APP servent en particulier à prévenir des différends relatifs aux prix de transfert en examinant et en se mettant d'accord sur le rendement de pleine concurrence approprié de manière prospective ;

34

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

(Section C.4.3 du Manuel)

Accords Préalables en matière des Prix de Transfert

- D'ordinaire, les APP ont des délais de dépôt spécifiques, à cause de leur caractère prospectif. La date de dépôt exacte varie en fonction du pays et dépend des règles nationales. Beaucoup de pays ont émis des directives en matière d'APP qui clarifient les règles spécifiques applicables ;
- À cause de la nature très technique des questions de prix de transfert, combinant l'économie aux exigences juridiques, les dépôts d'APP sont généralement traités par une « division APP » au sein des autorités fiscales, qui traite les questions de prix de transfert ;
- Certains pays permettent ce qu'on appelle des « pré-déclarations », ce qui veut dire que les contribuables et leurs conseillers peuvent venir (parfois même de manière anonyme) rencontrer des spécialistes de la division APP afin d'explorer si les faits pertinents à leur cas qualifient pour un APP ;

35

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Accords Préalables en matière des Prix de Transfert

- Lors d'une évaluation d'APP, le contribuable et les autorités fiscales examinent les faits pertinents, discutent de la méthode de prix de transfert appropriée pour ces faits et des résultats de pleine concurrence (comparés) résultant de cette méthode, et puis conviennent que pour les 4-5 années à venir, le contribuable s'y conformera et reportera ceci comme un prix / une marge de pleine concurrence, sauf en cas de circonstances exceptionnelles ou d'événements extraordinaires ;
- Dans plusieurs pays il peut être acceptable que le résultat s'applique également à des années ouvertes (application rétroactive), à condition que les faits des années ouvertes soient les mêmes ou assez similaires aux faits présentés dans le cadre de l'APP. Dans ces situations, l'APP est considéré « rétroactif » aux années qui font encore l'objet d'un contrôle/ qui doivent être contrôlées, et peut mettre fin à tout différend (potentiel) de prix de transfert lié à ces années. Généralement, on conclut un accord rétroactif, séparément de l'APP ;

36

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Accords Préalables en matière des Prix de Transfert

- Les APP peuvent être promulgués de façon unilatérale, et dans ce cas ne s'appliquent qu'au niveau national. Dans ce cas il est toujours possible qu'il y ait des différends sur les prix de transfert par rapport à une transaction inter-entreprises faite par le contribuable, dans un autre territoire, cependant ;
- Afin d'éviter cela, on peut également conclure des APP de façon bilatéral ou multilatéral. Habituellement, on considère que l'autorité pour cet accord bilatéral (ou multilatéral) est dérivée de l'article 25 de la Convention fiscale applicable (La Procédure amiable). Dans ce cas, on fait la demande d'APP auprès des deux juridictions et les faits pertinents, la méthode de prix de transfert applicable et les résultats de pleine concurrence doivent être acceptés par le deux autorités fiscales (ou par tous les autorités fiscales pertinentes) ;
- Lorsqu'un APP est bilatéral ou multilatéral, il peut aider énormément à éviter la double imposition.

37

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Décisions anticipées nationales : Avantages

- Les contribuables peuvent jouer un rôle actif, dans le sens qu'ils devront soumettre les faits et circonstances précis qui feront l'objet de la détermination de décision anticipée, et ceci permet aux autorités fiscales de « connaître » leurs contribuables ;
- Les décisions anticipées ont tendance à être confidentielles ou à n'être divulguées que sur une base anonyme ;
- En général, les décisions anticipées peuvent être considérées comme un outil efficace de prévention des différends, qui permet aux autorités fiscales de considérer à l'avance si une transaction est conforme à leur interprétation des lois et règles applicables.

38

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

APP : Avantages

- Les prix de transfert étant souvent des problèmes fortement controversés, il est d'un grand intérêt pour les contribuables et les gouvernements de conclure un APP : le fait d'avoir un APP donne de la stabilité pour ce qui est des prix de transfert de la société et l'imposition y connexe. Cela permet aussi l'usage efficace des ressources gouvernementales ;
- D'ordinaire, le processus est efficace et efficient. De nombreuses années peuvent être couvertes (rétroaction et APP / des années futures) sur la base de la mise en place d'un APP. La procédure permet également aux autorités fiscales de « connaître » leur contribuable sur la base des de nombreuses informations fournies d'avance par le contribuable, son modèle commercial, ses facteurs de revenus et ses concurrents ;

39

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

APP : Avantages

- Les contribuables jouent un rôle actif dans le processus, de sorte qu'ils doivent fournir les faits et les circonstances précis qui font l'objet de la détermination de la décision anticipée ;
- Les APP ont tendance à être des informations confidentielles ou à n'être divulgués que sur une base anonyme, bien qu'il y a une tendance croissante à échanger les informations concernant les APP entre les autorités fiscales ;
- En cas d'APP bilatéral ou multilatéral, on peut s'attendre à ce que les transactions ou les problèmes couverts par l'APP ne fassent pas l'objet de différends et d'une double taxation. Ceci donne lieu à un résultat optimal pour les autorités fiscales et les contribuables : la certitude anticipée, pas de litiges, et le recouvrement efficace d'impôt sans qu'il y ait de double imposition.

40

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Décisions anticipées nationales : Inconvénients

- Il est toujours possible qu'il y ait des différends sur la question couverte par la décision anticipée, par exemple si on considère que la décision anticipée était émise *contra legem* (en violation de la loi existante ou de la jurisprudence existante) ou au cas où la question couverte par la décision anticipée est adressée / renversée plus tard par un tribunal ;
- Il est nécessaire de déterminer si les faits du contribuable restent conformes aux faits présentés lorsque la demande de décision anticipée était faite et si l'interprétation de la décision anticipée est correctement appliquée et reste applicable ;
- La divulgation des décisions anticipées a été récemment sollicitée dans plusieurs pays. De plus en plus, il y a une présomption que les décisions anticipées sont utilisées par les contribuables et certaines autorités fiscales au détriment de l'assiette fiscale des autres autorités fiscales ; ou que certaines décisions anticipées accordées s'érigent au niveau de subvention publique ou sont une violation des règles européennes de concurrence. Donc, la justification et la base des décisions anticipées doivent être très soigneusement considérées et corroborées.

41

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

APP: Inconvénients

- Avoir un département spécial qui traite des APP demande énormément de ressources et il est possible que ceci ne constitue pas toujours une priorité pour les autorités fiscales d'un pays en développement ;
- Il y a une dure phase d'apprentissage et le personnel qualifié risque d'être recruté par des cabinets privés et par des sociétés, ce qui requiert des investissements continus dans le programme ;
- Il serait nécessaire de déterminer si les faits du contribuable restent conformes aux faits présentés lorsque la demande de décision anticipée était faite et si l'interprétation de la décision anticipée est correctement appliquée et reste applicable. Des économies peuvent changer brusquement et les faits sous-jacents aux APP peuvent changer également, rendant l'APP invalide;

42

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

APP: Inconvénients

- De même que les décisions anticipées, la divulgation des APP et l'échange des informations entre des pays sur base d'APP sont de plus en plus demandés. Les décisions anticipées unilatérales peuvent être vues comme un désavantage pour l'autre juridiction ou la transaction inter-entreprises débute ou s'achève.
- Les APP bilatéraux ou multilatéraux ne sont disponibles que quand les autres pays où la transaction débute ou s'achève, ont un programme d'APP.

43

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Programmes coopératifs de discipline fiscale

- Certains pays sont en train de développer ce que l'on appelle des programmes coopératifs de discipline fiscale ou des programmes de « renforcement des relations » qui servent à bâtir des liens de confiance et de coopération entre les autorités fiscales et les contribuables.
- Le but de ces programmes est de permettre aux autorités fiscales de comprendre que les contribuables doivent mener leurs activités commerciales et que les contribuables divulguent et soient transparents quant à leurs affaires commerciales, vis-à-vis des autorités fiscales ; les contribuables sont obligés de mettre en place ce que l'on appelle un « Cadre de Contrôle Fiscal » qui devrait être discuté avec les autorités fiscales ;
- Le résultat attendu de la discipline fiscale coopérative est que l'inspecteur fiscal compétent soit bien informé des questions et de la situation fiscale du contribuable, même avant que le contribuable ne fasse sa déclaration fiscale ;

44

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Programmes coopératifs de discipline fiscale

- Selon les discussions avec les autorités fiscales, les contribuables sauront en général quelle est la position de l'inspecteur fiscal et quelles questions seront examinées lors d'un audit;
- De manière générale, ces programmes sont vus comme offrant l'opportunité de réduire les contrôles (Et de permettre une meilleure évaluation des risques grâce au fait qu'on connaît le contribuable) et de permettre une réduction des coûts de discipline fiscale pour le contribuable, vu que les contribuables et les autorités fiscales se rencontrent régulièrement afin de discuter des questions fiscales en suspens. Le programme a pour but d'avoir leur relation régie par le principe de proportionnalité (objectivité) et la réactivité.

45

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Discipline fiscale coopérative: Avantages

- Suite à la transparence prévue par le programme de discipline fiscale coopérative, les autorités fiscales peuvent appliquer la proportionnalité lors de l'allocation des ressources d'audit aux contribuables qui font partie du programme. En substance, il y a une opportunité « d'évaluation des risques » à cause des interactions avec le contribuable ;
- Un programme de discipline fiscale coopérative qui fonctionne bien devrait donner lieu à des contribuables qui ont des déclarations fiscales qui ne contiennent pas « de surprises » pour l'inspecteur fiscale lors d'une vérification fiscale ;
- Une résolution rapide (« en temps réel ») des problèmes techniques ;
- Les contribuables du programme ont tendance à être à jour en ce qui concerne leurs déclarations déposées et vérifiées et les années passées sont souvent closes, car il y a généralement un processus planifié, avec des échéances pour les discussions et les questions de clôture.

46

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU NATIONAL

Discipline fiscale coopérative: Inconvénients

- Les contribuables et les autorités fiscales ont une meilleure compréhension des questions fiscales pertinentes, grâce à ce que l'on appelle un « Cadre de Contrôle Fiscal » (CCF) qu'ils préparent et discutent et que les contribuables n'auraient pas autrement été tenus de préparer;
- Le programme est basé sur une relation de confiance, ce qui est difficile à établir dans les pays en développement. En outre, il est encore possible qu'il y ait des différends, bien que le contribuable et les autorités fiscales sont impliqués dans le programme. Ceci peut présenter des problèmes et peut contraindre la relation ;
- Le programme nécessite des rares ressources gouvernementales très compétentes. En pratique, seuls les contribuables importants (les EMN) sont éligibles, les petites et moyennes entreprises sont exclues.
- Il est possible que le programme ne soit pas approprié pour un pays en développement qui a beaucoup d'autres problèmes de recouvrement des impôts.

47

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU INTERNATIONAL

(Section C.4.4 du Manuel)

Prévention des Différends Transnationaux

- Des Accords Préalables en matière des Prix de Transfert (des APP) se sont avérés très efficaces pour prévenir des différends de prix de transfert en convenant préalablement de la rémunération de pleine concurrence pour des transactions avec des entreprises associées ;
- Un APP fonctionne de façon très similaire à une décision anticipée avec la fonction supplémentaire qu'on peut obtenir de la certitude sur une base bilatérale avec l'aide de la procédure amiable de l'article 25 du Modèle de Convention de l'Organisation des Nations Unies ;
- Vu que des différends de prix de transfert sont courants, des programmes d'APP sont très encouragés et très appréciés par les contribuables. Obtenir de la certitude bilatérale ou multilatérale est de plus en plus considéré comme étant le futur. Les APP permettent une compréhension commune de la chaîne logistique du contribuable, une analyse fonctionnelle du contribuable, du profil de risque du contribuable et des transactions interentreprises par le contribuable.

48

LA PRÉVENTION DES DIFFÉRENDS AU NIVEAU INTERNATIONAL

La Prévention des Différends Transnationaux

- En ce qui concerne les avantages et les inconvénients des APP bilatéraux, voyez les diapositives 40-41, 43-44

49

PRÉVENTION ET RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS

4. Directives pratiques

- Exemple de cas PA
- Exemple de cas APP

50

EST-CE QU'IL Y A DES...



51