



COMMISSION EUROPÉENNE
DIRECTION GÉNÉRALE
FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE
POLITIQUE FISCALE
Coordination des questions fiscales

Bruxelles, le 8 novembre 2002
C1/WB/LDH

DOC: JTPF/007/2002/FR/REV

FORUM CONJOINT DE L'UE SUR LES PRIX DE TRANSFERT

AMELIORATIONS PROCEDURALES A LA CONVENTION D'ARBITRAGE ET AUX PROCEDURES AMIABLES CONNEXES

Réunion du mercredi 4 décembre 2002

**Centre de conférences Albert Borschette
Rue Froissart 36 - 1040 Bruxelles**

DOCUMENT DE TRAVAIL

I. Introduction et contexte

1. Le nombre de procédures amiables et de procédures d'arbitrage conclues avec des pays ne cesse d'augmenter à la suite de la mondialisation rapide de l'économie conjuguée à l'intérêt croissant des administrations fiscales pour les questions de prix de transfert. Par conséquent, il devient de plus en plus important pour les entreprises que la double imposition causée par des ajustements de prix de transfert soit éliminée aussi rapidement que possible. (Les termes "prix de transfert" utilisés dans la présente note font référence à la détermination des bénéficiaires conformément à l'article 7 et à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.)
2. En outre, les entreprises multinationales ont affaire à des autorités fiscales dont les règles internes ne sont pas les mêmes, ce qui les amène souvent à adopter une approche différente en ce qui concerne les prix de transfert et les procédures de règlement des différends fiscaux.
3. Tous les traités de double imposition auxquels les États membres sont parties contiennent une disposition qui est comparable à l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et qui prévoit une procédure amiable. De plus, la convention d'arbitrage de l'UE est maintenant en place depuis le 1er janvier 1995 et certains États membres ont des procédures d'arbitrage incorporées dans des traités bilatéraux de double imposition. À la différence des procédures amiables prévues par ces traités, la convention d'arbitrage de l'UE fixe un délai dans lequel les autorités compétentes doivent parvenir à un accord éliminant la double imposition résultant d'ajustements des prix de transfert et prévoit aussi l'obligation d'éliminer cette double imposition.
4. Bien que tant les entreprises que les autorités fiscales reconnaissent la valeur ajoutée de la convention d'arbitrage de l'UE, celle-ci a laissé en suspens un certain nombre d'aspects pratiques et organisationnels, ce qui fait que son application concrète pose des problèmes. À la suite de la décision prise par le Forum lors de sa réunion du 3 octobre 2002, les lacunes de cette convention doivent donc être éliminées aussi rapidement que possible.
5. Dans le cadre de son mandat, et compte tenu des orientations de l'OCDE, le Forum doit se fixer comme objectif d'étudier la manière d'éviter effectivement la double imposition des entreprises dans un délai raisonnable. À cet effet, il concentrera ses travaux sur les moyens de développer des instruments non législatifs pragmatiques tels que des codes de conduite, des orientations pour des interprétations communes, des codes de meilleures pratiques, des mémorandums, etc., afin de rendre les procédures amiable et arbitrale plus efficaces. Dans ce contexte, le Forum devrait aussi examiner si les contribuables devraient disposer du droit d'initiative à chaque stade des procédures. Pour certains représentants de l'industrie ce droit devrait porter sur la composition du comité consultatif et inclure la possibilité d'introduire des plaintes auprès de la Cour de Justice européenne ou la Commission européenne. Le Forum devrait également examiner la possibilité de fusionner les procédures amiables avec des procédures d'arbitrage améliorés ou de les remplacer par ces dernières.
6. Le premier domaine dans lequel il faudrait rechercher des solutions pragmatiques communes est l'état des procédures applicables au cours de la période transitoire précédant la ratification par l'ensemble des États membres du protocole de prorogation de la convention d'arbitrage. En ce qui concerne la seconde partie des

objectifs, à savoir l'examen de la meilleure façon d'améliorer la mise en oeuvre de la convention d'arbitrage, le Forum devrait en particulier centrer ses travaux sur les questions suivantes:

- i) définition d'une interprétation commune de la date à laquelle commence à courir la période de deux ans correspondant à la première phase de la procédure arbitrale;
 - ii) définition de règles plus détaillées concernant la seconde phase de la convention;
 - iii) recherche d'une approche commune des problèmes relatifs au recouvrement de la dette fiscale et au paiement des intérêts pendant la procédure amiable (qui comprend la première phase de la convention d'arbitrage).
7. Le présent document a pour objet de présenter des propositions et de recueillir l'avis des membres sur les améliorations procédurales à apporter à la mise en oeuvre de la convention d'arbitrage et des procédures amiables.

II. Procédures applicables pendant la période transitoire précédant la ratification par tous les États membres du protocole de prorogation de la convention (voir annexe I)

8. La convention d'arbitrage, qui a été conclue à l'origine pour une durée de cinq ans (voir article 20 de la convention du 23 juillet 1990), est entrée en vigueur le 1er janvier 1995 et a expiré le 31 décembre 1999. Le protocole modifiant la convention du 23 juillet 1990 en vue de proroger la durée de celle-ci par périodes successives de cinq ans a été signé le 25 mai 1999. Ce protocole, qui, en vertu de son article 3, prend effet le 1er janvier 2000, entrera en vigueur le premier jour du troisième mois suivant le dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation par le dernier État signataire. Par conséquent, aussi longtemps que le dernier État contractant n'a pas déposé son instrument de ratification, la convention ne peut entrer à nouveau en vigueur officiellement.
9. Étant donné que jusqu'à présent, six des 15 États membres de l'UE (Belgique, Grèce, Italie, Irlande, Portugal et Suède) n'ont pas déposé leur instrument de ratification, le protocole de prorogation de 1999 n'est pas encore entré en vigueur. Par ailleurs, certains États membres qui ont ratifié la convention appliquent les dispositions de celle-ci, mais conditionnent son application vis-à-vis des autres États membres de l'UE à un traitement réciproque. Par conséquent, en pratique, la convention d'arbitrage n'est pas appliquée de manière uniforme dans l'UE. Il importe donc de clarifier l'applicabilité de la convention d'arbitrage entre le 1er janvier 2000 et sa nouvelle entrée en vigueur. Les États membres doivent parvenir à un consensus sur le traitement des cas en instance et nouveaux, pendant la période transitoire.
10. Dans ce contexte, il convient de noter également que trois États membres (France, Grèce et Irlande) n'ont toujours pas déposé leurs instruments de ratification de la convention de 1995 concernant l'adhésion de l'Autriche, de la Finlande et de la Suède à la convention d'arbitrage.

11. En outre, un certain nombre d'États membres n'ont pas encore nommé les cinq personnes qui doivent figurer sur la liste des personnalités indépendantes prévue à l'article 9, paragraphe 4, de la convention et n'en ont pas encore informé le secrétariat général du Conseil des Communautés européennes.
12. Aux termes de l'article 25 de la convention de Vienne sur le droit des traités qui est entrée en vigueur le 27 janvier 1980, un traité ou une partie d'un traité s'applique à titre provisoire en attendant son entrée en vigueur:
 - si le traité lui-même en dispose ainsi; ou
 - si les États ayant participé à la négociation en étaient ainsi convenus d'une autre manière.

Aucune forme spécifique n'est requise pour cet accord. La question est de savoir si le protocole indique suffisamment clairement que les États membres sont convenus tacitement d'appliquer la convention à titre provisoire, étant donné qu'il dispose explicitement que la ratification est nécessaire pour la nouvelle entrée en vigueur. Néanmoins, les États membres pourraient en principe arriver à un accord en ce sens.

13. La convention d'arbitrage n'étant pas encore entrée à nouveau en vigueur, certains États membres estiment que les cas pendants relevant de la procédure amiable ou de la procédure arbitrale de la convention ne peuvent continuer à être traités que sur la base du droit national et/ou de la procédure amiable prévue par des traités bilatéraux de double imposition.

Question 1: *Les membres sont-ils d'accord pour estimer que de toute façon, les contribuables doivent pouvoir bénéficier d'un allègement de la double imposition et ne doivent pas souffrir de l'absence de ratification du protocole de prorogation de 1999 par certains États membres?*

14. D'une manière générale, on peut distinguer deux types de cas: ceux dans lesquels une requête au titre de la convention a été introduite avant le 1er janvier 2000 et les cas où elle a été introduite après cette date.

i) Procédure dans les cas où une requête a été introduite par un contribuable avant le 1er janvier 2000

- a) *Les autorités compétentes ne sont pas parvenues à un accord amiable dans le délai de deux ans se terminant le 31 décembre 1999*

15. La plupart des États membres estiment que les cas où une requête a été introduite au titre de la convention d'arbitrage avant le 1er janvier 2000 doivent continuer être traités conformément aux règles de la convention d'arbitrage, procédure arbitrale comprise.
16. Le Danemark et la Finlande estiment que la procédure arbitrale (seconde phase) est suspendue et qu'elle sera rouverte lorsque la convention d'arbitrage entrera à nouveau en vigueur.

17. Pour l'Allemagne, qui a déjà ratifié le protocole de prorogation, la procédure arbitrale est suspendue et ne redeviendra applicable que lorsque le protocole aura été ratifié par le gouvernement de l'autre État membre, et uniquement avec l'accord de celui-ci.

b) Le délai de deux ans n'est pas arrivé à échéance avant le 31 décembre 1999

18. Sur la base des réponses que les services de la Commission ont reçues à leur questionnaire, il apparaît que la majorité des États membres continuent à rechercher un accord amiable au titre de la convention d'arbitrage avec l'autre État membre. En revanche, le Danemark, la Finlande et la Grèce ont suspendu cette procédure amiable au titre de la convention d'arbitrage, mais continuent à appliquer cette procédure au titre des dispositions des traités bilatéraux pertinents. Les services de la Commission présumant que dans ce dernier cas, le délai de deux ans est également suspendu.

19. L'avis majoritaire sur les deux types de cas semble confirmé par l'article 18, deuxième phrase, de la convention qui dispose que la convention est applicable aux procédures qui sont engagées après son entrée en vigueur, c'est-à-dire du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1999.

Question 2: *Pour assurer une application uniforme de la convention d'arbitrage, les États membres qui considèrent que ladite convention est légalement inapplicable seraient-ils disposés à se rallier à l'avis majoritaire selon lequel les procédures qui ont été engagées au titre de la convention d'arbitrage avant le 1er janvier 2000 doivent être achevées conformément aux règles de cette convention, arbitrage compris?*

ii) Procédure dans les cas où une requête a été introduite par un contribuable après le 1er janvier 2000

20. Les réponses au questionnaire des services de la Commission font apparaître de profondes divergences de vues sur ce point entre les États membres. Sur la base de ces réponses, un seul État membre (Italie) refuse d'engager une procédure amiable au titre de la convention d'arbitrage et informe le contribuable qu'il devra présenter une nouvelle requête lorsque la convention entrera à nouveau en vigueur.

21. Cinq États membres (Luxembourg, Pays-Bas, Espagne, Irlande et Royaume-Uni) seront en mesure de poursuivre la procédure prévue dans la convention lorsque l'autre État membre l'accepte. Au cas où l'autre État membre refuse, ces cinq États membres engageront, avec l'accord du contribuable, une procédure amiable au titre de la convention de double imposition conclue avec l'autre État membre. Neuf autres États membres (Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Finlande, France, Grèce, Portugal et la Suède) engagent une procédure amiable, mais au titre de la convention de double imposition conclue avec l'autre État membre (en Autriche et au Danemark, uniquement si le contribuable le demande), ce qui a pour effet qu'il n'y a pas de limite de temps pour parvenir à un accord amiable. En résumé, la grande majorité des États membres engagent une procédure amiable, mais certains le font au titre de la convention d'arbitrage avec son délai maximum de deux ans, alors que d'autres le font au titre de conventions de double imposition qui ne fixent pas de délai maximum.

22. En ce qui concerne la procédure arbitrale, c'est-à-dire la seconde phase de la convention, sept États membres (Autriche, Belgique, Danemark, Finlande, France, Italie et Suède) considèrent que la procédure est suspendue et qu'elle ne pourra reprendre que lorsque la convention entrera à nouveau en vigueur (dans le cas de l'Italie, uniquement sur la base d'une nouvelle requête).
23. Six États membres (Grèce, Espagne, Luxembourg, Pays-Bas, Irlande et Royaume-Uni) sont en mesure de traiter le cas conformément à la procédure arbitrale prévue dans la convention lorsque l'autre État membre l'accepte. Au cas où l'autre État membre refuse, ces États membres, avec l'accord du contribuable, engageront une procédure amiable au titre de la convention de double imposition conclue avec l'autre État membre (l'Espagne uniquement au cas où le contribuable le demande explicitement).
24. Deux États membres (Allemagne et Portugal) considèrent que la procédure arbitrale est suspendue et la reprendront lorsque le protocole de prorogation aura été ratifié par les deux États contractants et pour autant que l'autre État contractant l'accepte.
25. Il est clair que dans les cas où la requête est introduite après le 1er janvier 2000, tous les États membres ne considèrent pas que la convention d'arbitrage soit juridiquement efficace au moment de la requête. Par conséquent, on peut estimer que la convention ne peut être appliquée sans certaines restrictions. D'autre part, il ne semble pas justifié que les contribuables doivent supporter une double imposition et un double paiement de l'impôt pendant des années simplement parce que certains États membres n'ont pas encore ratifié le protocole de prorogation de 1999 qu'ils ont accepté.

Question 3: Afin d'atténuer les effets de leurs interprétations et positions divergentes, les États membres seraient-ils disposés à traiter une requête introduite au titre de la convention d'arbitrage automatiquement comme une demande de procédure amiable au titre du traité de double imposition concerné afin de permettre l'élimination de la double imposition?

Question 4: Les États membres seraient-ils disposés à prendre en compte la période de négociations au titre de la procédure amiable du traité de double imposition pertinent pour calculer le délai de deux ans prévu dans la convention d'arbitrage et à convenir d'engager la procédure arbitrale (la seconde phase de la convention) deux ans après le commencement de la procédure amiable au titre du traité de double imposition ou si c'est plus tard, dès que le protocole de prorogation a été ratifié par les deux États contractants?

III. Point de départ des délais de trois et de deux ans prévus dans la première phase de la convention d'arbitrage

i) **Point de départ du délai de trois ans (délai pour soumettre le cas conformément à l'article 6, paragraphe 1, de la convention d'arbitrage et à l'article 25, paragraphe 1, du modèle de convention fiscale de l'OCDE)**

26. Tant l'article 6, paragraphe 1, de la convention d'arbitrage que l'article 25, paragraphe 1, du modèle de convention fiscale de l'OCDE disposent que la requête

d'intervention de l'autorité compétente doit être soumise dans les trois ans "suivant la première notification" de la mesure qui entraîne une double imposition.

27. Le point 18 du commentaire de l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE déclare que la disposition fixant le point de départ de ce délai de trois ans "doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable". Ainsi, le délai devrait commencer à courir "seulement à compter... de l'acte d'imposition proprement dit, matérialisé par l'établissement d'un rôle d'impôt ou d'un titre de recette ou de perception".
28. La plupart des États membres considèrent l'envoi officiel au contribuable de l'avis de rectification comme la "première notification de la mesure" qui entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition. Quatre États membres (Portugal, Espagne, Italie et Grèce) considèrent que le point de départ du délai de trois ans est constitué par l'envoi officiel du rapport de contrôle fiscal et seulement trois États membres (Danemark, Irlande et France) sont d'avis que c'est la communication au contribuable de l'intention de l'autorité fiscale de procéder à un ajustement qui constitue "la mesure" à partir de laquelle le délai commence à courir.
29. Dans un commentaire commun sur cette question, les entreprises sont d'avis que c'est l'établissement de l'impôt qui doit être le moment décisif. Toutefois, le contribuable devrait être autorisé à soumettre le cas à l'autorité compétente même avant l'émission de l'avis d'imposition, dès que cette autorité notifie au contribuable une mesure qui est susceptible d'entraîner une rectification de l'imposition (par exemple, un rapport de contrôle fiscal).
30. Étant donné que le dépassement du délai de trois ans entraîne la perte de la faculté de recourir à la convention d'arbitrage pour éliminer la double imposition, le point de départ de ce délai doit être un événement clairement identifiable par le contribuable et les autorités compétentes. À cet égard, l'envoi officiel d'un rapport de contrôle fiscal n'offre pas la sécurité voulue, étant donné qu'il y a des pays où il n'existe pas de rapport d'audit fiscal officiel. On peut également concevoir que même après l'envoi de ce rapport officiel, les discussions se poursuivent et que l'imposition définitive soit différente. Par conséquent, les États membres devraient se mettre d'accord sur un événement qui garantisse une application cohérente de la règle dans tous les États membres.

Question5: *L'interprétation devant être la plus favorable au contribuable, les membres seraient-ils d'accord pour estimer que les termes "première notification de la mesure" doivent être compris comme signifiant la date de l'avis de rectification?*

ii) **Point de départ du délai de deux ans (article 7, paragraphe 1, de la convention d'arbitrage)**

31. Douze États membres considèrent que la période de deux ans commence à courir lorsque l'autorité compétente reçoit une requête émanant du contribuable, et deux (Belgique et Suède) seulement à condition que toutes les informations nécessaires aient été fournies aux autorités fiscales. Pour la Grèce, la période de deux ans commence à courir seulement lorsque l'autre État membre notifie qu'il n'est pas disposé à procéder à l'ajustement correspondant.

32. L'article 7, paragraphe 1, de la convention dispose que le délai de deux ans court "à compter de la première date à laquelle le cas a été soumis à l'une des autorités compétentes...". Ce libellé semble étayer la position des États membres qui considèrent que le délai de deux ans commence à courir lorsque l'une des autorités compétentes reçoit une requête émanant du contribuable.
33. De toute façon, il convient de noter que selon l'article 7, paragraphe 1, de la convention, "... lorsqu'un tribunal a été saisi du cas, le délai de deux ans [...] commence à courir à la date à laquelle la décision prise en dernière instance dans le cadre de ces recours internes est devenue définitive".
34. L'Allemagne considère que le délai de deux ans commence à courir lorsque l'autorité compétente reçoit une requête émanant du contribuable, mais que le contribuable ne devrait pas pouvoir invoquer l'expiration de la période de deux ans (et demander aux autorités fiscales d'invoquer la procédure arbitrale) si la procédure amiable a été retardée parce que le contribuable n'a pas coopéré ou n'a pas fourni les documents nécessaires. De plus, le forum devrait examiner si la procédure amiable (au titre à la fois du traité de double imposition et de la convention d'arbitrage) ne devrait pas être classée sans suites lorsque le contribuable ne coopère pas ou ne fournit pas les documents nécessaires aux autorités fiscales.
35. Les Pays-Bas considèrent que selon l'article 7, paragraphe 1, de la convention d'arbitrage, le délai de deux ans commence à courir à la dernière de ces deux dates: a) la date à laquelle l'impôt incorporant les ajustements est établi de manière irrévocable, ou b) la date à laquelle l'autorité compétente reçoit la requête. Lorsqu'une procédure d'appel et une procédure amiable sont initiées (dans le cadre d'un Traité de double imposition ou de la Convention d'Arbitrage) les Pays-Bas peuvent suspendre la procédure d'appel domestique et entamer des consultations préalables avec les autorités compétentes de l'autre Etat concerné. Si les consultations préalables n'aboutissent pas à l'élimination de la double imposition, les procédures domestiques peuvent recommencer. Si les procédures d'appel domestiques échouent également par la suite, la procédure de l'autorité compétente se poursuit. Dans ce cas, l'autorité compétente des Pays-Bas peut demander, sur demande du contribuable, à l'autorité compétente de l'autre Etat concerné d'accepter, en vertu de l'article 7.4 de la convention, de réduire la période de deux ans à un maximum d'un an à partir de la détermination irrévocable de la révision fiscale dans le cadre des procédures domestiques. Cette réduction est demandé étant donné que des discussions initiales ont déjà eu lieu dans le cadre des consultations préalables.
36. Pour les entreprises, il est inacceptable que le délai de deux ans puisse commencer à courir seulement lorsqu'un État membre a officiellement notifié à l'autre État contractant qu'il n'est pas disposé à procéder à un ajustement correspondant. Elles considèrent également qu'il n'est pas approprié non plus que le délai de deux ans ne commence à courir que lorsque les autorités fiscales sont en possession de toutes les informations nécessaires, premièrement parce qu'on ne sait pas exactement ce qu'il faut entendre par "informations nécessaires", et deuxièmement parce que cela pourrait en fin de compte pénaliser le contribuable. Elles ajoutent que les deux administrations fiscales ont normalement accès aux informations dont disposent les contribuables résidant dans leur pays et qu'elles pourraient échanger ces informations.

Question 6: *Les membres sont-ils disposés à accepter que le délai de deux ans commence à courir à la date à laquelle l'une des autorités compétentes reçoit la requête du contribuable?*

IV. Procédures applicables pendant la procédure amiable (incluant également la première phase de la convention d'arbitrage): discussions sur les principes d'une approche commune possible

i) Accélération de la procédure amiable

37. La double imposition - et le plus souvent le double paiement de l'impôt - résultant d'ajustements des prix de transfert peut représenter une lourde charge financière pour les contribuables. Considérant le temps que durent la plupart des procédures amiables, cette situation peut se prolonger pendant un grand nombre d'années.
38. C'est la raison pour laquelle les cas d'accord amiable devraient être traités d'une manière aussi rapide et efficace que possible. Pour atteindre cet objectif, la convention d'arbitrage fixe un délai de deux ans pour résoudre le cas par la conclusion d'un accord amiable.
39. De même, le Royaume-Uni et les États-Unis ont conclu des arrangements administratifs qui définissent comment se dérouleront les procédures amiables dans le cadre de la convention de double imposition RU/USA. Ces arrangements fixent une durée objective de 18 mois à compter de la communication d'une prise de position par l'un des États contractants. Les autorités compétentes doivent prendre position par écrit dans un délai de 120 jours à compter de la réception d'une requête au titre de la procédure amiable. Si un cas déterminé n'a pas pu être résolu dans ce délai de 18 mois, les arrangements prévoient que ce cas sera réexaminé à un niveau supérieur afin que les mesures nécessaires soient prises.
40. L'expérience des États membres a toutefois montré que dans certains cas, même le délai de deux ans prévu par la convention d'arbitrage peut être trop court en raison de la complexité du cas, des problèmes linguistiques (les traductions prennent souvent beaucoup de temps) ou parce que d'autres États contractants sont impliqués.
41. L'absence de dispositions transparentes indiquant quand et comment les États membres doivent arrêter leur position peut constituer un autre motif de retard. Des arrangements pratiques sur ce point, qui jouent également un rôle dans les procédures amiables au titre de traités de double imposition, pourraient améliorer substantiellement la procédure amiable et éviter qu'un cas ne soit soumis à la commission consultative avant que des négociations suffisantes aient eu lieu. À cet égard, le forum pourrait examiner différentes solutions pour accélérer les procédures de règlement des différends afin d'atténuer la double imposition aussi rapidement, aussi efficacement et aussi souvent que possible, et au plus faible coût possible pour les entreprises et les administrations fiscales.
42. Par exemple, des accords sur les délais pour certaines mesures déterminées et des arrangements pratiques concernant les moyens de communication semblent nécessaires pour accélérer et faciliter la procédure amiable. Les États membres

pourraient annoncer publiquement leur volonté de respecter certains délais (étant entendu qu'il n'y aurait pas de sanction légale en cas de non-respect).

43. Un représentant de l'industrie considère que les conséquences du non-respect du délai de deux ans prévu à l'article 7, paragraphe 1, de la convention devraient elles aussi être réglementées.

44. Sur la base de propositions du membre de l'administration fiscale néerlandaise, de tels arrangements de procédure (à valeur indicative) pourraient, par exemple, être les suivants:

a) *Début du délai de deux ans*

aa) L'État membre qui a procédé à l'ajustement envoie, dans un délai d'un mois à compter de la réception de la requête du contribuable, un accusé de réception à l'autre État membre indiquant la date à laquelle le délai de deux ans commence à courir.

bb) L'autre État membre, dans un délai d'un mois, soit accepte cette date, soit en propose une autre.

cc) Si les États membres ne parviennent pas à un accord, ils s'efforcent de trouver une solution dans un délai d'un mois après la proposition de la date alternative. Si le différend se poursuit, cette date alternative est considérée comme la date à laquelle le délai de deux ans commence à courir. Dans un délai de deux semaines, l'État membre qui a procédé à l'ajustement notifie cette date au contribuable.

b) *Soumission des prises de position*

aa) L'État membre qui a procédé à l'ajustement s'efforce de communiquer sa position à l'autre État membre dans un délai de trois mois à compter de la réception de la requête du contribuable [*les Pays-Bas ajouteraient: "... ou dans un délai de trois mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification (au cas où ce dernier est postérieur au premier)"*].

bb) Au cas où l'autre État membre n'est pas disposé à procéder à un ajustement correspondant, il s'efforce de soumettre sa position, éventuellement accompagnée de questions additionnelles, dans un délai de six mois à compter de la réception de la position de l'État membre qui a procédé à l'ajustement. Dans un délai d'un mois, l'État membre qui a procédé à l'ajustement prend contact avec l'autre État membre pour se mettre d'accord sur des arrangements de procédure concernant la façon de poursuivre le traitement du cas (procédure écrite, contacts téléphoniques, courrier électronique, réunions face à face).

Question 7: *Les membres seraient-ils disposés à se mettre d'accord sur un calendrier objectif pour le traitement des cas d'accord amiable et, dans l'affirmative, seraient-ils disposés à inclure les dispositions nécessaires dans leurs réglementations/instructions nationales ou dans des arrangements administratifs entre États membres?*

Question 8: *Le Forum pourrait-il donner son accord sur les arrangements décrits ci-dessus?*

ii) **Suspension de l'établissement et du recouvrement de la dette fiscale pendant la procédure amiable**

45. La double imposition, qui fait l'objet de la procédure amiable et de la procédure arbitrale, ainsi que l'absence de règles en matière de recouvrement des dettes fiscales ou de suspension de leur exigibilité pendant la procédure amiable peuvent représenter une diminution considérable de la marge brute d'autofinancement des entreprises.
46. Alors que des règles en matière de suspension de l'exigibilité de la dette fiscale en cas de recours et de litige existent dans la plupart des législations nationales, des règles comparables sont absentes dans les cas transfrontaliers à l'intérieur de l'UE. Si le recouvrement immédiat de l'impôt peut se justifier dans certains cas lorsqu'il s'agit de pays tiers, le réseau de conventions existant au niveau de l'UE, la directive 77/799 concernant l'assistance mutuelle et la directive 76/308/CEE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances résultant de certains prélèvements, de droits de douane, de taxes et d'autres mesures, devraient constituer des garanties suffisantes quant à la certitude du recouvrement en temps utile.
47. C'est la raison pour laquelle les participants à la réunion du Forum du 3 octobre 2002 ont été d'accord pour estimer que la question de la suspension de l'exigibilité des dettes fiscales (ainsi que celle des intérêts correspondants - ou paiements supplémentaires analogues) pendant la durée d'une procédure amiable ou d'une procédure arbitrale pourrait être examinée. On pourrait améliorer la procédure amiable de manière à ce que la suspension du recouvrement des dettes fiscales soit possible dans la même mesure que lorsqu'un recours contre un ajustement est formé devant les tribunaux nationaux.

Question 9: *Pourrait-on envisager de suspendre (par exemple au moyen d'un protocole d'accord) le recouvrement des dettes fiscales et des intérêts pendant la durée d'une procédure amiable au titre tant de traités de double imposition que de la convention d'arbitrage?*

Question 10: *Sinon, le Forum serait-il disposé à examiner d'autres solutions possibles pour alléger, voire atténuer le double paiement des impôts (par exemple, report de l'établissement de la dette fiscale)?*

iii) **Paiements et remboursements d'intérêts pendant la procédure amiable**

48. Les intérêts - ou paiements supplémentaires analogues - afférents à des dettes fiscales résultant d'ajustements de prix de transfert représentent un grave problème en termes de liquidités pour les entreprises. Dans certains cas, le montant des intérêts dus peut effectivement être supérieur à celui des impôts supplémentaires.
49. Pour résoudre les problèmes d'intérêts et de financement pendant les procédures amiables et arbitrales, les autorités compétentes des États membres pourraient veiller

à ce que les intérêts à payer à un État membre correspondent aux intérêts remboursés par l'autre. Une autre possibilité d'éliminer ou, du moins, d'atténuer le double paiement serait d'inclure les paiements et les remboursements d'intérêts dans les accords amiables conclus entre les États membres.

50. Les États membres devraient de toute façon éviter toute discordance entre eux en ce qui concerne les intérêts qu'ils réclament pour arriérés de dettes fiscales et les remboursements d'impôts, étant donné que cela peut entraîner des doubles paiements ou des doubles avantages injustifiés pour les contribuables.

Question 11: *Serait-il possible de mettre en place des arrangements en vue de calculer de manière cohérente les intérêts à payer ou à rembourser à la suite de rectifications de la dette fiscale ou d'ajustements correspondants résultant d'ajustements de prix de transfert dans d'autres États membres?*

iv) **Transparence et participation du contribuable**

51. L'autorité compétente de l'État dont le contribuable qui demande une procédure amiable au titre d'un traité de double imposition ou de la convention d'arbitrage est un résident n'est pas tenue d'accepter la réclamation du contribuable et d'engager la procédure d'accord amiable. Au contraire, la convention (comme l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE) reconnaît à l'autorité compétente le droit d'apprécier si la réclamation est fondée. Ce n'est que si l'autorité compétente estime que la réclamation est fondée qu'elle s'efforcera de résoudre le cas allégué de double imposition, soit par elle-même, soit par la voie d'un accord amiable avec l'autre État contractant. Toutefois, si l'autorité compétente estime que la réclamation n'est pas fondée, le contribuable ne peut faire appel de cette décision.

Question 12: *Les membres ont-ils connaissance de cas de rejet de requêtes de contribuables demandant l'engagement d'une procédure amiable au titre d'un traité d'imposition ou de la convention d'arbitrage? Dans l'affirmative, quels étaient les motifs de ce rejet?*

52. Plus que dans d'autres situations, les faits et circonstances sous-jacents jouent un rôle important sur le plan de la justification des ajustements de prix de transfert. Dans la plupart de cas, ils sont à la fois complexes et nombreux. L'expérience montre que les contribuables impliqués dans des procédures amiables et arbitrales relatives à des ajustements de prix de transfert souhaiteraient avoir la possibilité d'exposer leur position à l'autorité compétente.

53. Or, durant la procédure amiable, au titre tant des traités de double imposition que de la convention d'arbitrage, le contribuable n'a aucun droit d'être entendu ni d'apporter les informations ou les documents qu'il estime pertinents. En revanche, durant la procédure d'arbitrage, le contribuable a le droit (et - sur demande de la commission consultative - l'obligation) de fournir tous renseignements, moyens de preuve ou documents pertinents qui lui semblent utiles à la prise de la décision. Les autorités compétentes de chaque État contractant ont, en principe, les mêmes droits et obligations (article 10, paragraphe 1, de la convention). Le contribuable a aussi le

droit et l'obligation de se faire entendre ou de se faire représenter devant la commission consultative (article 10, paragraphe 2, de la convention).

Question 13: *Les membres du Forum considèrent-ils qu'il faudrait renforcer la possibilité pour les contribuables de participer à la procédure amiable (en présentant les faits et arguments pertinents) et inscrire ce droit dans les législations/réglementations/instructions nationales?*

Question 14: *Les contribuables devraient-ils être tenus informés de l'avancement de leur dossier (régulièrement ou à leur demande) et le droit d'être informés devrait-il être inscrit dans les législations/réglementations/instructions nationales?*

v) **Autres questions**

Question 15: *Y a-t-il, de l'avis des membres, d'autres moyens efficaces d'améliorer les procédures amiables actuelles (au titre à la fois des traités de double imposition et de la convention d'arbitrage)?*

V. Procédure de la seconde phase de la convention d'arbitrage: établissement et fonctionnement de la commission consultative

54. Le texte de la convention d'arbitrage n'aborde pas un certain nombre d'aspects pratiques de la phase arbitrale, et ne donne donc guère d'orientations aux parties concernées. Les propositions ci-dessous concernant les règles d'exécution d'un certain nombre d'aspects pratiques et organisationnels de la seconde phase de la convention d'arbitrage sont présentées pour examen et approbation. Les règles proposées pour certains articles de la convention sont le résultat de contacts dans le cadre du groupe du Conseil sur les questions financières de 1996/1997.

55. Ad article 7 et article 11

- 1) Le lieu où la commission consultative se réunit et le lieu où son avis doit être émis peuvent être fixés à l'avance par les autorités compétentes des États contractants concernés.
- 2) En cas de désaccord entre les autorités compétentes, le lieu en question est fixé par la commission consultative.

Question 16: *Les membres du Forum estiment-ils que le lieu en question devrait de toute façon être un lieu central, par exemple la Commission de l'UE à Bruxelles, à moins que les autorités compétentes des États contractants concernés n'en décident autrement?*

56. Ad article 7, paragraphe 1

L'État contractant qui a été saisi du cas prend l'initiative de constituer la commission consultative, dont il organise les réunions.

57. Ad article 9

- 1) Les travaux de la commission consultative sont menés dans la langue ou les langues officielle(s) des États contractants concernés, à moins que les autorités compétentes n'en décident autrement d'un commun accord, compte tenu des souhaits de la commission consultative.
- 2) La commission consultative peut ordonner que la partie dont émane une déclaration ou un document prenne des dispositions en vue de produire une traduction dans la langue ou les langues dans laquelle (lesquelles) les travaux sont menés.

58. Ad article 9, paragraphe 1

La commission consultative visée à l'article 7, paragraphe 1 comprendra normalement, outre son président et les représentants des autorités compétentes, deux personnalités indépendantes.

59. Ad article 11, paragraphe 2

L'avis contient en tout état de cause:

- a) les noms des membres de la commission consultative;
- b) la demande: la demande contient:
 - (1) les noms et adresses des entreprises concernées;
 - (2) les autorités compétentes concernées;
 - (3) une description des faits et circonstances du différend;
 - (4) une déclaration claire concernant ce qui est demandé;
- c) un résumé succinct de la procédure;
- d) les arguments et méthodes sur lesquels est fondée la décision figurant dans l'avis;
- e) l'avis;
- f) le lieu où l'avis est émis;
- g) la date à laquelle l'avis est émis;

- h) les signatures des membres de la commission consultative.

60. Ad article 11, paragraphe 3

- 1) Les frais de procédure de la commission consultative, qui sont répartis de façon égale entre les États contractants concernés, sont les frais de fonctionnement administratifs de la commission consultative ainsi que la rémunération et les frais, le cas échéant, des personnalités indépendantes.
- 2) Le remboursement des frais exposés par les personnalités indépendantes sera limité à celui qui est normalement prévu pour les hauts fonctionnaires de l'État contractant qui a pris l'initiative de constituer la commission consultative.
- 3) La rémunération des personnalités indépendantes est fixée à 1 000 euros par personne et par jour complet consacré au cas, à moins que les autorités compétentes des États contractants concernés n'en décident autrement. Le président percevra toutefois une rémunération supérieure de 10 % à celles des autres membres indépendants. Le montant total de la rémunération perçue pour un cas donné par les personnalités indépendantes, y compris le président, est limité à un montant maximum de 100 000 euros par avis.
- 4) Le paiement effectif des frais de procédure de la commission consultative est effectué par l'État contractant qui a pris l'initiative de la constituer, à moins que les autorités compétentes des États contractants concernés en décident autrement.

61. Ad article 12

La décision des autorités compétentes et l'avis de la commission consultative seront communiqués comme suit:

- a) lorsque la décision a été prise, l'autorité compétente qui a été saisie du cas transmet une copie de la décision des autorités compétentes et de l'avis de la commission consultative à chacune des entreprises concernées;
- b) si les autorités compétentes des États contractants concernés conviennent que la décision et l'avis peuvent être publiés, elles ne le font que si les deux entreprises concernées font savoir par écrit à l'autorité compétente qui a été saisie du cas qu'elles ne s'opposent pas à la publication de la décision et de l'avis. Avec l'accord des entreprises concernées, les autorités compétentes des États contractants concernés peuvent également convenir de publier la décision et l'avis sans mentionner les noms des entreprises concernées et en supprimant toute autre information susceptible de révéler l'identité desdites entreprises.

Question 17: *Y a-t-il accord sur les dispositions susmentionnées?*

Question 18: *Pourraient-elles être incluses dans des instruments non législatifs (code de conduite, orientations pour une interprétation commune, codes de meilleures pratiques, mémorandums, etc.)?*

VI. Interaction entre la procédure amiable et la procédure arbitrale d'une part et les recours administratifs et judiciaires d'autre part

62. Les contribuables ont le droit de former un recours contre un rectificatif s'ils estiment qu'un ajustement des prix de transfert ne se justifie pas. Ils peuvent, de plus, invoquer la procédure amiable ou la procédure arbitrale.
63. Dans certains États membres, l'autorité compétente s'abstiendra toutefois de négocier un cas avec l'autorité compétente de l'État contractant concerné aussi longtemps que le contribuable peut contester la rectification de l'imposition au niveau administratif ou judiciaire. On peut en effet avancer l'argument que tant que la procédure de recours nationale n'est pas terminée, on ne peut pas dire avec certitude s'il y aura ou non double imposition et, s'il y a double imposition, sur quel montant.
64. Dans certains cas toutefois, il peut être inefficace pour l'autorité compétente d'attendre que le contribuable ait épuisé toutes les voies de recours que lui offre sa législation nationale avant d'engager les négociations avec l'autorité compétente de l'État contractant. C'est la raison pour laquelle certains États membres donnent aux contribuables la possibilité de demander à l'autorité compétente de consulter l'autorité compétente de l'État contractant bien qu'une procédure de recours nationale soit encore pendante. Dans la plupart des États membres, une demande à cet effet n'est recevable que si i) la cour d'appel a approuvé la suspension de la procédure judiciaire pendant la durée de la procédure amiable ou de la procédure arbitrale et ii) le contribuable s'engage à mettre fin à la procédure judiciaire si la procédure amiable ou arbitrale aboutit à l'élimination de la double imposition.
65. À cet égard, il y a lieu de noter que l'article 7, paragraphe 3, de la convention dispose que "... dans le cas où la législation interne d'un État contractant ne permet pas aux autorités compétentes de déroger aux décisions de leurs instances judiciaires, ... [la procédure arbitrale] n'est applicable que si l'entreprise associée de cet État a laissé écouler le délai de présentation du recours ou s'est désistée de ce recours avant qu'une décision ait été rendue". Mis à part le problème que la législation interne de certains États membres n'autorise pas les autorités compétentes à déroger aux décisions des instances judiciaires, la disposition susmentionnée constitue en pratique une limitation de l'application de la convention d'arbitrage
66. La pratique de certains États membres consistant à ne pas engager de procédure amiable au titre d'un traité de double imposition ou de la convention arbitrale sauf si le contribuable a renoncé à son droit de recours peut être considérée comme une autre limitation de l'application de la convention. On peut avancer l'argument que cette règle est incompatible avec la convention d'arbitrage, dont l'article 6, paragraphe 1, dispose qu'une entreprise peut, "indépendamment des recours prévus par le droit interne des États contractants concernés", soumettre son cas à l'autorité compétente. De même, l'article 7, paragraphe 1, deuxième alinéa, dispose que "les entreprises peuvent utiliser les possibilités de recours prévues par le droit interne des États contractants concernés".

Question 19: *Les membres considèrent-ils qu'il est nécessaire de reconsidérer et d'analyser en profondeur l'interaction entre la convention d'arbitrage et les possibilités de recours administratifs et judiciaires prévues par la législation interne des États membres? Les États membres seraient-ils disposés à coordonner les procédures amiables avec leurs possibilités internes de recours pour accélérer la résolution des cas?*