



AMÉLIORER LE PROCESSUS DE RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS FISCAUX INTERNATIONAUX

Version publié à l'attention de commentaires publics le 27 juillet 2004



CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES

TABLE OF CONTENTS

I. Introduction.....	2
II. Améliorer l'efficacité de la procédure amiable	4
A. Améliorer l'accès à la procédure amiable.....	4
B. Obstacles au fonctionnement de la PA	10
C. Déroulement de la PA du point de vue du secteur public	13
D. Participation du contribuable à la PA	19
E. Améliorer le processus de décision dans le cadre de la PA	24
F. Effet sur la décision de la PA	26
G. Cas de PA régis par l'article 25(3)	30
III. Techniques supplémentaires de règlement des différends	31
A. Procédure amiable (PA) et mécanismes supplémentaires de règlement des différends	31
B. Formes possibles des mécanismes de règlement des différends	32
C. Recours obligatoire ou facultatif aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends ...	33
D. Caractère facultatif ou obligatoire des mécanismes supplémentaires de règlement des différends .	35
E. Actions complémentaires éventuelles	35
ANNEXE 1 : LES PROPOSITIONS DU GROUPE DE TRAVAIL CONJOINT.....	37
ANNEXE 2 : CADRE TEMPOREL INDICATIF DES PHASES CLÉS DE LA PROCÉDURE AMIABLE	42
ANNEXE 3 : CONTENU DU DOCUMENT DE PRINCIPES	44
ANNEX 4: IFA ARBITRATION PROPOSAL	46
ANNEX 5: ICC ARBITRATION PROPOSAL	55

AMÉLIORER LE PROCESSUS DE RÉOLUTION DES DIFFÉRENDS FISCAUX INTERNATIONAUX

I. Introduction

1. L'essor spectaculaire des échanges et de l'investissement dans le monde, ces dernières années, exerce un impact substantiel sur la fiscalité internationale. Une grande partie de l'attention se concentre aujourd'hui sur l'adaptation des principes fiscaux à la nouvelle donne économique. Tout aussi importants sont les aspects procéduraires de la fiscalité. À l'heure où les transactions internationales se multiplient, le nombre potentiel de différends fiscaux impliquant plusieurs pays augmente lui aussi. Les mécanismes existants de résolution des différends, définis en tant que procédure amiable (« PA ») dans le Modèle de convention et inclus dans les conventions bilatérales, sont généralement efficaces, mais doivent traiter des litiges de plus en plus nombreux et complexes. Ces évolutions se poursuivront sans aucun doute à l'avenir. Il est donc opportun d'analyser de près le processus de règlement des différends fiscaux internationaux.

2. La résolution efficace des différends par les autorités compétentes (AC) dans le cadre des procédures actuelles des conventions fiscales constitue un aspect fondamental d'une obligation inscrite dans le droit international : la mise en œuvre de bonne foi d'une convention fiscale dans son ensemble. La PA impose notamment aux AC de « s'efforcer » de parvenir à un règlement satisfaisant des litiges, c'est-à-dire de tout faire pour s'acquitter pleinement de cette obligation. Néanmoins, même si les procédures existantes permettent le plus souvent de remédier aux différends, il reste des cas dans lesquels on ne peut trouver de règlement satisfaisant. Il est probable, pour plusieurs raisons, que ces cas seront toujours plus nombreux. De surcroît, la consultation organisée le 17 décembre 2003 a montré que les entreprises mettaient en doute l'efficacité de la PA à plusieurs égards, et étaient par conséquent réticentes à y recourir. Une telle situation n'est pas acceptable, car elle débouchera soit sur un cas de double imposition non résolu, soit sur des solutions unilatérales moins satisfaisantes.

3. Parmi les solutions unilatérales moins satisfaisantes figurent les ajustements opérés par le contribuable lui-même. Ainsi, ces ajustements peuvent avoir lieu lorsque, à la suite d'un audit des prix de transfert d'une entreprise A (qui réside dans l'État X) concernant ses opérations avec l'entreprise B (résidant dans l'État Y), l'accès à la PA tel que prévu dans la convention signée par ces deux États est refusé ou quand il apparaît plus efficace pour le contribuable de ne pas rechercher d'accord amiable. L'entreprise B pourrait ajuster son chiffre d'affaires ultérieur de façon à éliminer la double imposition mise au jour par l'audit de l'entreprise A, ce qui accroît le risque d'audit par l'État Y. Bien que cet ajustement puisse supprimer la double imposition, il ne saurait toujours permettre une imposition conforme à la convention, en l'absence d'examen par les AC des États X et Y, et renchérit la mise en conformité si deux audits (dans X et Y) sont réalisés pour un ajustement.

4. En résumé, le présent projet a pour objectif d'instaurer une PA pleinement efficace, en laquelle les contribuables auraient confiance et qui couvrirait donc tous les aspects, depuis l'accès initial à cette procédure jusqu'à la mise en œuvre d'un accord amiable. Ce processus dissuaderait l'adoption de solutions unilatérales, telles que les ajustements décrits au paragraphe précédent.

5. En outre, à la lumière de l'évolution d'autres domaines du droit, il est primordial que les différends fiscaux transfrontières soient réglés de manière satisfaisante. À mesure que sont levés les

obstacles non fiscaux aux échanges et à l'investissement, les questions fiscales revêtent une importance croissante. Des procédures de résolution des différends sont déjà utilisées pour les transactions commerciales, ce qui permet une décision définitive et qui s'impose aux parties, et les pressions vont sans nul doute s'accroître en faveur de leur élargissement aux questions fiscales. Il est indéniable que les différends fiscaux non réglés ont une incidence sur les échanges et l'investissement, et toute lacune du système de résolution de ces différends sur la base de conventions encourage l'expansion des mécanismes concernant les échanges.

6. Qui plus est, l'instauration d'un mécanisme efficace de résolution des différends fiscaux est étroitement liée à l'approche de base retenue par l'OCDE pour ses propres travaux. Cette dernière est une organisation qui repose sur le consensus et ne produit en principe pas de textes contraignants, mais des principes et des lignes directrices, d'où d'inévitables différences d'interprétation et d'application. Il est donc essentiel que l'OCDE fasse tout son possible pour que des procédures opérantes traitent ces litiges lorsqu'ils surviennent. Cette observation concerne à la fois les relations entre les pays Membres, mais également, et c'est à certains égards plus important, entre les Membres et les économies non membres.

7. Tant le secteur privé que les États concernés ont beaucoup à gagner d'une amélioration des mécanismes de résolution des différends. Du point de vue du secteur privé, l'éventualité d'un non-règlement de litiges portant sur des aspects régis par les conventions fiscales peut fausser les schémas d'échanges et d'investissement, et renchérit les tâches administratives ainsi que la mise en conformité. De même, tous les États y perdent lorsque des différends fiscaux non réglés nuisent au bon fonctionnement de l'administration fiscale.

8. Au vu de ces considérations, le Comité des affaires fiscales a créé un Groupe de travail conjoint, composé de délégués des Groupes de travail n°1 et 6. Il l'a chargé de faire avancer les travaux sur l'amélioration de la résolution des différends. Le Groupe de travail conjoint s'est déjà réuni plusieurs fois pour formuler des propositions. Dans ce contexte, il a demandé des informations aux pays Membres, consulté le secteur privé et s'est assuré de la collaboration des économies non membres à l'occasion du Forum mondial sur la fiscalité.

9. Le point de départ des travaux du Groupe de travail conjoint était un examen détaillé de la PA existante. Il est clair que celle-ci restera le mécanisme de base pour le règlement des différends fiscaux internationaux. Sous sa forme actuelle, la PA est, et demeurera, une méthode globalement efficace et efficiente dans ce domaine. Cependant, la consultation des milieux d'affaires a principalement montré que, pour ces derniers, la PA était une « boîte noire » dans laquelle disparaissaient les réclamations du contribuable et qui, soit ne permettait pas de trouver une solution, soit ne permettait d'en trouver une que longtemps après la survenue du différend, ou bien les fondements de cette solution n'avaient pas été expliqués au contribuable ou étaient mal compris par le contribuable. En conséquence, le Groupe de travail conjoint a identifié plusieurs aspects pour lesquels les procédures existantes pouvaient être améliorées et met en lumière les situations dans lesquelles les obstacles à l'utilisation de la PA pourraient être supprimés. En outre, il n'en demeure pas moins que les procédures existantes ne permettent pas dans tous les cas de régler définitivement un différend fiscal international. C'est pourquoi le Groupe de travail conjoint a étudié de plus près diverses techniques supplémentaires de règlement des différends, qui peuvent contribuer à l'élaboration d'une solution satisfaisante.

10. Afin de définir des priorités pour ses travaux, le Groupe de travail conjoint a identifié plusieurs problèmes importants qui se posent dans le cadre de la PA et en liaison avec les mécanismes supplémentaires de résolution des différends¹. Comme on l'a noté au cours de la consultation des

¹ Un certain nombre d'autres questions ont été retenues par le Groupe de travail conjoint mais il a été décidé de les traiter à un stade ultérieur du projet et de se concentrer, dans les travaux proposés ici, sur celles qui revêtent une importance plus immédiate.

entreprises, nombre des problèmes rencontrés dans la recherche d'un fonctionnement efficace de la PA ont un caractère très précis. À chaque fois, les problèmes retenus sont analysés en détail et des propositions sont ensuite formulées en vue d'améliorer le processus de règlement des différends. Dans certains cas, cela suppose l'élaboration de solutions au niveau de l'OCDE, dont la rédaction d'un Manuel pour des procédures amiables efficaces donnant des indications, aux contribuables comme à l'administration fiscale, quant aux pratiques appropriées et aux modifications qui pourraient être apportées aux Commentaires sur le Modèle et au Modèle de convention lui-même. À l'échelon national, des améliorations pourraient être mises en œuvre avec l'adoption de normes relatives aux bonnes pratiques, la publication et l'examen des principes de la procédure amiable et la révision nécessaire de la législation nationale et de la pratique en matière de conventions. Les travaux effectués jusqu'à présent ont déjà considérablement bénéficié des contributions des milieux d'affaires et, en particulier, de la consultation organisée le 17 décembre 2003. Il est proposé de les poursuivre d'une manière intensive avec les entreprises, pour trouver des solutions à ces problèmes.

11. L'un des grands principes à considérer dans tout examen des moyens d'améliorer l'efficacité de la PA est le fait que ces améliorations doivent se fonder sur les meilleurs aspects de cette procédure. C'est notamment le cas du volet coopération, qui est essentiel non seulement dans la mesure où il est de nature à contribuer au règlement d'un dossier en particulier, mais aussi du fait qu'il peut souvent servir de base à une amélioration des relations entre les autorités fiscales.

12. Les questions retenues par le Groupe de travail conjoint sont exposées ci-après, *grosso modo* dans l'ordre chronologique des différentes étapes de la procédure amiable. Après examen de chaque point, des propositions d'amélioration sont énoncées. Certaines pourraient être adoptées immédiatement au cours de la première étape de ces travaux (« **propositions d'actions immédiates du Groupe de travail conjoint** »). Dans d'autres cas, les solutions possibles aux problèmes existants ont été identifiées, mais il est nécessaire d'approfondir les travaux pour établir des projets de solutions (« **propositions de travaux futurs du Groupe de travail conjoint** »). Dans d'autres domaines, les questions ont été définies, mais il faut les développer dans le cadre du projet avant que des propositions d'amélioration plus détaillées puissent être formulées (« **propositions d'études futures du Groupe de travail conjoint** »). Les propositions du Groupe de travail conjoint sont résumées à l'annexe 1.

II. Améliorer l'efficacité de la procédure amiable

A. Améliorer l'accès à la procédure amiable

13. Tant les pouvoirs publics que les contribuables ont un intérêt à faciliter l'accès des seconds à la PA, afin que la situation du contribuable et le contexte soient bien compris et que le contribuable soit traité de la manière envisagée dans la convention. Il importe donc que le contribuable dispose d'autant d'informations que possible sur la PA, et de réduire ou d'éliminer les obstacles susceptibles de le dissuader d'y recourir. Les passages qui suivent énumèrent un certain nombre de mesures qui pourraient être prises pour améliorer l'accès des contribuables à la PA et encourager ces derniers à utiliser cette procédure pour régler des différends transfrontières.

i) Publication de directives en matière de PA à l'intention des contribuables

14. Il ressort des discussions avec les entreprises, les spécialistes et les milieux universitaires que la question de la « transparence » revêt une importance particulière. Améliorer cette transparence et l'information sur le fonctionnement de la PA est essentiel pour un meilleur accès à cette procédure. Les Commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention donnent aux contribuables des indications de base sur la PA, mais gagneraient à être complétés. Certains États rendent publics des décisions, règlements et lignes directrices (dont l'ensemble constitue des « directives ») pour expliquer leurs pratiques et

procédures. Publiés à part, ces documents constituent un outil essentiel pour assurer la transparence et l'efficacité de la PA. Ils peuvent contenir des informations sur ce que les AC attendent des contribuables et sur ce que les contribuables peuvent raisonnablement attendre des AC dans le cadre de la procédure amiable. Lorsque différents avis sont possibles, ces directives peuvent en outre présenter la position prise par l'État sur les aspects de la PA. Les paragraphes 4.61-4.63 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert recommandent de publier les règles ou procédures nationales de PA concernant les prix de transfert.

Proposition d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

Les pays devraient réexaminer les directives de base actuellement publiées à propos des règles et procédures nationales de règlement amiable, afin de s'assurer de leur conformité aux critères de transparence énoncés dans la présente note. Ces directives devraient exposer la position de chaque pays sur les questions de fonctionnement et de fond. Il est vivement recommandé aux pays qui n'ont pas encore publié de directives de le faire dès que possible.

a) Fiches par pays sur les procédures amiables

15. Des fiches par pays sur les procédures amiables (« fiches par pays ») présentées par les Membres de l'OCDE sont placées sur le site Internet de l'Organisation. C'est l'un des moyens d'améliorer la transparence du processus, notamment en répondant aux questions soulevées lors des consultations publiques organisées en vue de ce type de publication. Il sera demandé aux économies non membres (surtout à celles qui avaient pris position sur le Modèle de convention de l'OCDE) si elles souhaitent donner ce type d'informations et faire figurer leur fiche sur ce site.

Proposition d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

Il faudrait poursuivre les travaux de publication des fiches par pays, élargir le champ d'application au regard des pays concernés et tenir à jour/développer ces fiches pour tenir compte de l'évolution à venir des travaux en cours. Les économies non membres seraient notamment encouragées à participer au processus.

b) Rédaction d'un manuel de la procédure amiable en complément de la discussion présentée dans les Commentaires

16. La publication de fiches par pays constitue un important moyen d'améliorer l'information sur la PA. De plus, une forme de directives plus « internationale » pourrait s'appuyer sur les travaux de différents pays, compléter l'analyse présentée dans les Commentaires existants et contribuer à l'identification et à l'extension des pratiques appropriées. Il pourrait être utile que les Membres comme les économies non membres de l'OCDE évaluent leurs pratiques actuelles et les développent à la lumière des travaux menés dans ce domaine.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Un Manuel pour des procédures amiables efficaces devrait être élaboré tant à l'intention des administrations fiscales que des contribuables. Les positions qui y seraient présentées ne seraient pas imposées aux pays Membres, mais reflèteraient l'analyse du point considéré. Ce manuel devrait explorer les pratiques appropriées et les autres solutions possibles aux questions examinées par le Groupe de travail conjoint.

Les différentes questions que ce manuel devrait traiter sont étudiées en détail dans les sections correspondantes du présent rapport.

c) Analyse des avancées sur les cas de PA

17. Un autre mécanisme clé destiné à rendre la PA plus transparente consisterait à effectuer une analyse continue, sous une forme ou une autre, et à publier un rapport d'avancement des cas relevant de la PA dans les pays Membres de l'OCDE (production de statistiques, par exemple). Il est admis qu'une telle analyse serait très délicate et que des règles et critères uniformes devraient être définis à cette fin. Il serait utile de dresser un tableau clair et précis des avancées des dossiers, d'exposer les raisons des retards apparents et de donner d'autres informations pertinentes. La transparence du processus en serait améliorée et une partie des réticences des entreprises à recourir à la PA serait levée.

Proposition d'études futures du Groupe de travail conjoint :

La possibilité de définir une forme d'analyse de l'état d'avancement des cas relevant de la procédure amiable dans les pays Membres devrait être étudiée, de même que la nature des informations qui seraient ainsi diffusées.

ii) Exigences à respecter par le contribuable souhaitant engager une PA

18. Pour qu'une PA puisse être lancée, le contribuable doit se conformer à un certain nombre d'exigences procédurales et techniques. Même si ces restrictions sont nécessaires au bon fonctionnement de la PA, elles peuvent aussi constituer un obstacle. L'amélioration de l'accès du contribuable à la PA passe par la clarification, autant que possible, du contenu et des modalités d'application de ces diverses exigences. Il existe plusieurs questions d'ordre technique.

a) Délais fixés dans l'article 25 du Modèle de convention, meilleure définition des délais

19. Conformément au paragraphe 1 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale, le contribuable doit présenter une demande de PA dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui a entraîné une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

20. Il serait bon de préciser le moment à partir duquel ce délai commence à courir, et donc quand il expire, par exemple dans le cas où le contribuable détermine lui-même sa charge fiscale – quel moment désigne-t-on par « date de notification » ? En particulier, quelle est la date de notification retenue lorsque le pays d'origine opère une retenue à la source contraire aux dispositions de la Convention, mais qu'il n'y a double imposition que lorsque le pays de résidence réimpose ultérieurement le contribuable en refusant un crédit d'impôt étranger, quatre ans, par exemple, après la retenue initiale à la source ?

21. Bien que cela ne semble pas poser problème dans la plupart des cas, si une approche commune pouvait être définie, voire s'il était possible de connaître facilement la position de différentes AC, il n'y aurait pas d'incertitude pour les cas où la date exacte de notification devient cruciale.

22. Nombre de pays mettent en relation les délais d'allègement fiscal visés aux articles 9 et 25 et ceux en vigueur dans leur propre législation pour procéder à des ajustements ou à des remboursements. Dans certains cas, ainsi que le notent les Commentaires sur l'article 25, cela peut signifier que la convention fiscale accorde au contribuable plus de trois ans pour présenter sa demande. Deux questions connexes se posent : les délais applicables dans le cadre national doivent-ils courir pendant la PA et, de même, la PA devrait-elle commencer à courir pendant la procédure nationale engagée avant le dépôt de la demande ? Alors que la réponse à la première question dépend essentiellement du droit interne, dans le second cas, il s'agit de déterminer si le fait de considérer que la PA commence à courir pendant la

procédure nationale, ce qui peut durer plus de trois ans, constitue une mise en œuvre de bonne foi de la Convention, car cela signifie que si le contribuable a été débouté de sa demande au terme de la procédure nationale, il a peut-être perdu (par négligence) la possibilité d'accéder à la PA. Il serait utile de clarifier ces relations et, lorsque l'accès à la PA risque d'être perdu au cours de la procédure nationale, d'en avertir le contribuable de façon adéquate.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Des travaux devraient être entrepris pour analyser les exigences relatives aux délais et les solutions envisageables à cet égard, compte tenu des différences de règles nationales. Ces travaux pourraient permettre d'inclure des directives sur les pratiques appropriées dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces, en vue d'améliorer la transparence sur cette question et de donner aux contribuables la possibilité de protéger leur position. Ils pourraient également déboucher sur des modifications des Commentaires relatifs à l'article 25.

b) « Probabilité » d'imposition non conforme à la Convention (notamment dans le cas où le contribuable détermine lui-même sa charge fiscale)

23. Comme indiqué au paragraphe 12 des Commentaires, pour que la PA qu'il a engagée soit mise en œuvre, le contribuable doit uniquement démontrer qu'il n'est pas seulement possible, mais probable, que les mesures prises par l'un des deux ou les deux États parties entraînent une imposition non conforme à la Convention.

24. Le principe est que l'imposition potentiellement non conforme à la Convention ne doit pas être une simple possibilité hypothétique, mais une « probabilité pratique ». Étant donné que cela nécessite des appréciations délicates, il serait opportun que les Commentaires précisent ce qu'est une « probabilité pratique », peut-être en faisant en même temps remarquer que, dans les cas limites, il semble adéquat d'accorder le bénéfice du doute au contribuable.

25. Des questions connexes se posent parfois : quand le contribuable est-il en mesure de connaître le moment à partir duquel le lancement d'une PA semble opportun, et existe-t-il des directives ou d'autres moyens pouvant aider à traiter les cas dans lesquels le contribuable n'est peut-être pas conscient de la probabilité d'une double imposition tant que la majeure partie de la période d'engagement d'une PA se s'est pas écoulée (voir, au point 20 ci-dessus, l'exemple d'une retenue à la source pour laquelle un crédit d'impôt étranger a été ultérieurement refusé) ?

26. On pourrait en particulier de préciser que « probabilité pratique » ne signifie pas que le contribuable doit prouver qu'il s'agit d'une probabilité de 51 pour cent, par exemple. On pourrait également indiquer plus clairement à quel moment se pose la question de la probabilité d'une imposition dans le cas où le contribuable détermine lui-même sa charge fiscale, tout en admettant que ce moment peut différer en fonction des caractéristiques des systèmes d'auto-évaluation.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Il faudrait modifier les Commentaires de sorte qu'ils traitent de la « probabilité » d'une imposition non conforme à la Convention et donnent des directives sur la manière de respecter cette exigence, notamment ce qu'il est possible de faire pour que le contribuable soit conscient du moment où le délai commence à courir.

Le Manuel pour des procédures amiables efficaces devrait également inclure une analyse de la « probabilité » d'une imposition non conforme à la Convention.

c) Circonstances dans lesquelles un contribuable se voit refuser l'accès à la PA : évasion fiscale, pénalités, etc.

27. Dans certains cas, nonobstant le paragraphe 1 de l'article 25, les pays refusent d'engager une procédure amiable lorsqu'ils jugent que le contribuable concerné a commis une fraude ou est coupable de certaines formes d'évasion fiscale en relation avec le cas pour lequel une PA est sollicitée. Les États expriment des avis divergents sur les circonstances dans lesquelles ce refus doit être signifié, ce qui complique le problème.

28. Comme dans de nombreux cas, c'est pendant la négociation effective d'une convention fiscale que l'on peut le mieux identifier et analyser cette question, la réponse qui y est apportée et son impact concret. Il serait toutefois utile de sopeser les avantages et inconvénients des diverses positions possibles et de chercher à définir des pratiques et des recommandations appropriées à cet égard. L'un des points de vue à considérer est qu'en l'absence de disposition spéciale, il n'y a pas de règle générale interdisant de soumettre à une PA des cas perçus comme abusifs. Qu'une demande soit abusive en vertu du droit fiscal applicable peut être pertinent pour la question de savoir si l'imposition est conforme à la Convention (et donc si la réclamation du contribuable apparaît justifiée). La législation nationale de lutte contre l'évasion fiscale peut également cadrer avec la Convention, ainsi que le reconnaissent notamment les Commentaires portant sur l'article 1. On pourrait également considérer l'approche de la Convention européenne, qui refuse l'accès à la PA en cas de « sanctions lourdes ». Selon un autre point de vue, tout abus sera déjà traité en vertu du droit interne (pénalités, etc.) et il ne serait pas souhaitable de sanctionner davantage le contribuable en refusant l'accès à la PA, qui entraînerait une double imposition.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint

Les circonstances dans lesquelles il conviendrait de refuser à un contribuable l'accès à la procédure amiable devraient être analysées, parallèlement à un débat sur les pratiques appropriées à cet égard, compte tenu des différences de situations juridiques d'un pays à l'autre. Cette analyse devrait être incluse dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et, si cela était jugé nécessaire, dans les Commentaires sur l'article 25.

d) Accès à la PA effectivement bloqué

29. Un problème connexe a été soulevé lors des consultations des milieux d'affaires et de leurs conseillers : l'accès des contribuables à la PA peut-être « bloqué », alors qu'il est officiellement possible, du moins dans certains cas. Voici quelques exemples cités :

- Accord entre les auditeurs et les contribuables en contrepartie de la renonciation, par ces derniers, à leur droit à solliciter une PA ;
- Interaction avec les procédures internes de recours administratif ;

- Restrictions de la législation nationale applicables aux deux AC, ce qui signifie que ni l'une ni l'autre des parties n'est libre de négocier ;
- Application du régime de responsabilité sans faute (« *no-fault* ») ou d'autres pénalités administratives pour bloquer l'accès à la PA ;
- Absence d'accès à la PA pour des ajustements corrélatifs réalisés dans le cadre d'un système d'auto-évaluation de la charge fiscale (ajustement non effectué par l'administration, mais par le contribuable) ;
- Refus de l'accès à la PA lorsqu'un accord unilatéral de fixation préalable de prix de transfert (APP) a été conclu avec le contribuable sur le même dossier.

30. Des directives concernant ces questions seraient utiles dans le cadre du présent projet, car, dans certains cas du moins, ces mesures ou ces situations pourraient être considérées comme la preuve de la non-application de bonne foi des obligations énoncées dans la convention. Ce « blocage » de l'accès à la PA peut également avoir pour effet d'encourager les contribuables à prendre eux-mêmes des mesures (voir paragraphe 3 plus haut). D'un autre côté, des questions légitimes relatives à la procédure nationale peuvent se poser dans certaines circonstances.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Il faudrait analyser les circonstances dans lesquelles les règles du droit interne ou les pratiques administratives bloquent effectivement l'accès des contribuables à la procédure amiable, parallèlement à un débat sur les pratiques appropriées à cet égard, compte tenu des différences de situations juridiques d'un pays à l'autre. Cette analyse devrait être reprise dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces.

iii) *Éliminer les autres obstacles à l'ouverture d'une PA par les contribuables*

31. Les éléments qui précèdent se penchaient sur un certain nombre d'aspects susceptibles d'entraver l'accès du contribuable à la PA. Outre ces problèmes d'accès, les passages suivants examinent plusieurs questions concernant, du point de vue technique, le fonctionnement effectif de la PA une fois celle-ci ouverte, mais qui pourraient avoir des conséquences significatives en risquant de dissuader les contribuables de demander une PA.

a) Suspension du recouvrement de l'impôt pendant la PA

32. Dans certains États, une PA ne commencera pas tant que l'impôt n'aura pas été réglé. Dans d'autres cas, elle pourra être lancée, mais le recouvrement de l'impôt ne sera pas suspendu pour autant. Ce recouvrement pendant l'examen des dossiers entraîne le plus souvent une double imposition temporaire alors que la PA est en cours, puisque les mêmes bénéficiaires sont soumis à l'impôt dans les deux pays considérés. Sur le plan pratique, il se traduit également par un problème de liquidités pour le contribuable.

33. Il est admis que les pratiques sont susceptibles de différer d'un pays à l'autre, mais la question suivante pourrait être posée : les obligations liées à la mise en œuvre de bonne foi de la PA sont-elles remplies si, pour pouvoir accéder à la PA, le contribuable est contraint de payer un impôt non allégé ? Dans la mesure où la recouvrabilité ultime pose problème aux pouvoirs publics, il serait possible, en droite ligne des principes de proportionnalité, de remplacer le paiement de l'impôt pendant la PA par une caution ou une sûreté sous une forme ou une autre. Certains représentants des milieux d'affaires ont suggéré d'instaurer une « chambre de compensation » à laquelle le contribuable paierait l'impôt faisant l'objet du

contentieux ; cet organisme reverserait cette somme aux autorités fiscales compétentes une fois le litige réglé dans le cadre de la PA.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Il faudrait analyser les pratiques nationales concernant la suspension du recouvrement de l'impôt pendant la procédure amiable et s'efforcer de parvenir à un consensus sur la définition d'autres modes de recouvrement et de protection des intérêts des pouvoirs publics. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et, dans une mesure jugée appropriée, dans les Commentaires.

b) Suspension ou annulation des paiements d'intérêts et des sanctions pendant la PA

34. Ces questions ont trait, pour certains aspects, à la suspension du recouvrement de l'impôt, mais présentent un certain nombre de spécificités. Lorsque la PA est ouverte avant l'émission de l'avis rendant exigible le paiement de la dette fiscale, il y a de bonnes raisons de prétendre que l'accumulation des intérêts à payer doit être suspendue pendant une période correspondant au moins au temps nécessaire pour régler l'affaire, dans la mesure où cette période n'est pas imputable au manquement du contribuable à fournir des informations dans un délai raisonnable. Dans d'autres cas, les motifs pour une suspension des paiements d'intérêts semblent moins nombreux, surtout si, avant cette date, le contribuable a eu toute latitude pour solliciter une PA sur cet aspect.

35. Une autre question se pose : les intérêts dus doivent-ils être suspendus ou annulés si des intérêts compensatoires sont versés dans le cas d'un trop-payé dans l'autre pays ? Dans le même ordre d'idées, quel traitement fiscal faudrait-il réserver aux intérêts (imposés ou déduits) dans l'autre pays ?

36. La PA ne constitue pas un moyen approprié d'harmoniser des politiques nationales hétérogènes dans ce domaine, ni de faire correspondre les versements à un pays avec les remboursements par l'autre pays. Cependant, des directives pourraient, une fois de plus, être utiles, non seulement dans les cas extrêmes où le défaut de suspension ou d'annulation a démontré un manque de mise en œuvre de bonne foi des obligations aux termes de la convention fiscale, mais aussi d'une manière plus générale.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Il faudrait analyser les pratiques nationales concernant la suspension ou la suppression des paiements d'intérêts et des sanctions pendant la procédure amiable et s'efforcer de parvenir à un consensus sur la question de savoir si, et quand, cette suspension serait appropriée. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et, dans une mesure jugée appropriée, dans les Commentaires.

B. Obstacles au fonctionnement de la PA

37. Cette section du rapport examine l'impact des obstacles qui ne sont pas susceptibles d'empêcher l'ouverture d'une PA, mais qui risquent d'entraver fortement le déroulement de cette procédure et la mise en œuvre de l'accord amiable. Ces obstacles touchent à un certain nombre d'aspects fondamentaux de la structure de la PA et de la relation entre celle-ci, d'une part, et le droit interne et d'autres articles de la convention, d'autre part.

i) Il se peut que l'AC ne dispose pas juridiquement des pouvoirs nécessaires pour conclure et appliquer des accords amiables

38. La PA étant habituellement une procédure spéciale qui repose sur une convention fiscale ne relevant pas du droit national, l'État partie doit veiller à ce que l'AC dispose sans doute possible de pouvoirs suffisants pour conclure et faire appliquer des accords amiables. L'AC joue un rôle crucial en s'assurant de la mise en œuvre de bonne foi de la Convention. Ce rôle doit être clairement reconnu et compris dans ce contexte – l'AC n'a pas pour mission de protéger le revenu du pays d'origine, indépendamment de l'interprétation correcte de la convention, ni, par exemple, de souscrire à des ajustements consécutifs à un audit qui ne se fondent pas sur les principes juridiques en vigueur. À défaut, l'État risque de ne pas respecter les obligations qui lui sont imparties par la convention.

39. Toute limitation significative des pouvoirs connus à la date de négociation de la convention devrait faire l'objet de discussions à ce moment-là. Cependant, un tel processus peut ne pas assurer une transparence suffisante dans certains cas – le grand public n'ayant généralement pas accès à la teneur de ces discussions, il est préférable, pour des raisons de transparence et en cas de litige, que toute limitation convenue soit rendue publique, sous une forme ou une autre, par exemple dans un document explicatif accompagnant la convention, les textes d'application ou les instructions administratives. Ainsi, avant de demander une PA, les contribuables devraient savoir que le pays X ne traitera pas des aspects A, B et C avec le pays Y dans le cadre de la PA prévue dans la convention bilatérale entre ces deux pays.

Proposition d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

Les pays devraient réexaminer les pouvoirs des autorités compétentes et en préciser l'étendue dans leurs fiches par pays, ainsi que les limitations spécifiques applicables aux questions qui peuvent relever de la procédure amiable.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Il faudrait analyser les pouvoirs légaux nécessaires pour conclure et appliquer des accords amiables et inclure cette analyse dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces, en recommandant que tous les pays confèrent aux autorités compétentes les pouvoirs nécessaires à un bon fonctionnement de la procédure amiable.

ii) Relation de la PA avec d'autres articles de la convention

40. Le paragraphe 8 des Commentaires de l'OCDE sur l'article 25 soulève certains problèmes d'interaction avec d'autres dispositions de la Convention et indique clairement qu'une question centrale concernant la relation entre l'article 25 et le reste de la Convention a trait à ses liens avec l'article 9 (Entreprises associées). En particulier, le paragraphe 2 de l'article 9 présente un mécanisme qui permet d'opérer un « ajustement corrélatif » dans un État partie, afin de remédier à la double imposition suite à un ajustement de prix de transfert d'une entreprise associée implantée dans l'autre État contractant. Le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 25 traite spécifiquement de la relation des articles 9 et 25 (y compris en l'absence d'équivalent au paragraphe 2 de l'article 9) :

« , ... suivant l'opinion dominante au sein des pays Membres, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la Convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25. Les États qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition économique qui frappent des entreprises de bonne foi, en s'appuyant sur des dispositions de leur législation nationale. »

41. Toutefois, malgré la discussion aux paragraphes 8-10 des Commentaires sur l'article 25, la question reste posée : la PA peut-elle continuer de s'appliquer lorsque des États n'incluent pas le paragraphe 2 de l'article 9 dans leurs conventions bilatérales ? Il serait utile de préciser la relation entre les « ajustements corrélatifs » visés dans ce paragraphe et la PA, afin d'indiquer plus clairement que la PA ne dépend pas de l'existence du paragraphe 2 de l'article 9 dans la convention bilatérale considérée.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Les Commentaires sur l'article 25 devraient être rédigés plus clairement de façon à préciser les circonstances dans lesquelles la procédure amiable est applicable lors d'ajustements corrélatifs.

42. De plus, dans certaines situations, on pourrait modifier les Commentaires actuels de l'OCDE pour tenir compte du fait que le recours à la PA n'est pas nécessaire dans le cas d'un différend de type « conflit de qualification », l'un des deux États évitant la double imposition et l'autre consentant un crédit sur les impôts versés dans le premier État, en vertu de l'approche retenue dans le Rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes.

43. Un exemple de ce type de situation concerne la « relation spéciale » mentionnée dans les articles traitant des intérêts ou des redevances. Les Commentaires de ces articles pourraient être modifiés de manière à suggérer qu'au lieu d'engager une PA, cas dans lequel différents États considéreraient que la partie excédentaire des montants est imposable conformément à plusieurs articles de la convention (en raison de l'interaction légitime de celle-ci avec le droit interne), on pourrait trouver une autre solution à travers une interprétation reposant sur l'analyse du Rapport sur les sociétés de personnes.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Des modifications ultérieures des Commentaires sur les articles de la convention consacrés aux aspects de fond pourraient souligner que, dans certaines circonstances, une interprétation appropriée est susceptible d'éviter le recours à la procédure amiable, tout en laissant la possibilité de continuer à utiliser cette procédure dans les autres cas.

iii) La PA et les « contraintes » liées au droit interne

44. La relation entre la PA et le droit interne est un sujet complexe, mais constitue un élément crucial de l'application de cette procédure. Cette question peut se poser lorsqu'une PA est engagée, se déroule ou après qu'une décision a été prise, lorsque l'accord amiable doit être mis en œuvre.

45. Les limitations à l'ouverture d'une PA qui résultent du droit interne ont déjà été évoquées (voir point 29 plus haut). D'autres peuvent empêcher les autorités compétentes de *parvenir* à un accord. Une telle situation pourrait se produire dans les circonstances types suivantes :

- Un État juge que la PA ne permet pas de parvenir à un accord lorsque la même affaire est activement examinée dans le cadre du mécanisme de règlement des différends prévu dans sa propre législation, par exemple via un recours contentieux concernant le contribuable partie à la PA ou un autre contribuable. Même si cette opinion est en soi compatible avec les

dispositions de la Convention, sa mise en pratique peut poser des difficultés telles que celles analysées au paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 25.

- Un État estime que les règles de droit interne ne sont pas explicitement annulées par les dispositions de la convention et, par conséquent, son AC considère ne pas disposer du pouvoir nécessaire pour parvenir à une solution satisfaisante qui s'écarterait du droit interne. Un cas spécifique est celui des délais : un certain nombre de pays n'incluent pas la deuxième phrase du paragraphe 2 de l'article 25 dans leurs conventions et conditionnent la mise en œuvre des accords amiables à des délais fixés dans leur droit interne, ce qui les empêche d'approuver des solutions appropriées qui les contraindraient à ignorer ces limitations.
- Une décision de justice est rendue dans un État (concernant le contribuable partie à une PA ou un autre contribuable) et l'AC de cet État considère qu'elle ne dispose d'aucun pouvoir pour approuver une solution différente dans le cadre de la PA.
- L'interprétation d'une règle de la convention par la justice ou par les textes de loi d'un État est contestée par l'autre État partie, et l'AC considère qu'elle ne dispose d'aucun pouvoir pour approuver une interprétation différente dans le cadre de la PA.

46. Ces questions peuvent également se poser au moment de la mise en œuvre d'une solution définie dans le cadre de la PA, même si l'on s'attendrait à ce que les AC n'approuvent pas une solution dont elles savent d'avance qu'elles ne pourront pas l'appliquer en vertu de leur législation nationale.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Les aspects nationaux concernant la relation entre le droit interne et la procédure amiable devraient être analysés et traités dans l'optique de permettre à la procédure amiable de fonctionner le plus pleinement possible, compte tenu des éventuelles limitations, notamment constitutionnelles, des systèmes juridiques des pays. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et/ou dans les modifications apportées aux articles ou aux Commentaires du Modèle de convention fiscale.

C. Déroulement de la PA du point de vue du secteur public

i) Élaboration de délais de traitement pour les étapes de la procédure

47. Même si la PA est généralement considérée comme un mécanisme efficace de résolution des différends fiscaux internationaux, les contribuables y voient souvent une lacune : elle ne fournit aucun calendrier, ne serait-ce qu'à titre indicatif. En réaction à ces préoccupations, certains pays de l'OCDE ont élaboré des « normes en matière de délais de traitement » applicables à la PA, qui indiquent les délais appropriés pour les diverses phases de l'affaire. L'adoption de délais de traitement peut sensiblement accélérer le déroulement de la PA et renforcer la transparence. L'annexe 2 présente un exemple de calendrier.

48. Il serait impossible de fixer un délai pertinent pour tous les cas, car le temps nécessaire pour traiter un dossier varie en fonction d'un certain nombre de facteurs, tels que la complexité de l'affaire et la coopération du contribuable. Idéalement, le délai doit être déterminé au cas par cas. Cependant, il est possible d'établir et de publier, à partir des données historiques, un délai indicatif qui sera compris dans les directives publiées à l'intention des contribuables. En outre, certains pays de l'OCDE ont fixé des objectifs de délais pour la PA avec une ou plusieurs autres parties à la convention fiscale, ce qui contribuera à

améliorer encore l'efficacité de la procédure. Par ailleurs, outre la publication d'un délai indicatif, ou en remplacement, certains pays de l'OCDE diffusent périodiquement des données statistiques pertinentes, telles que le nombre de demandes, les affaires en cours, les affaires réglées et la durée moyenne d'une affaire. Ces informations donnent une indication précieuse du délai moyen requis pour traiter une affaire.

49. Il importe que les délais s'accompagnent également d'un certain nombre de mécanismes visant à empêcher les retards indus, exigeant que l'AC prenne les mesures qui s'imposent lorsque le délai ne peut être respecté (voir E i) ci-dessous).

ii) Amélioration de la communication entre les AC

50. L'un des principaux avantages de la PA est qu'elle permet aux AC de résoudre des différends internationaux en matière de fiscalité au moyen de négociations directes et informelles sans passer par la voie diplomatique traditionnelle. Les communications directes et fréquentes entre les AC sont perçues comme essentielles au règlement des affaires en temps opportun. Pour rendre la communication plus efficace, il importe pour commencer que chaque AC définisse des voies de communication accessibles et transparentes, désigne le plus tôt possible le personnel de l'AC responsable, puis en informe les autres parties, ainsi que les contribuables concernés.

51. La communication entre les AC revêt la forme de documents écrits et de communication plus informelle par téléphone, télécopie ou courrier électronique. Les documents écrits sont généralement utilisés au début du processus de négociation (lettre d'ouverture), lors de la présentation de l'avis de l'AC sur l'affaire (document de principes) et lors de la conclusion d'un accord amiable (protocole d'accord, lettre de fermeture). Comme le notent les Commentaires, les formalités de lancement et de déroulement de la PA doivent être réduites au minimum et les AC doivent communiquer de manière aussi souple que possible. Par conséquent, les AC sont fortement encouragées à communiquer entre elles de façon informelle (téléphone, courrier électronique, télécopie, conférences téléphoniques et entrevues en tête-à-tête). Pour faciliter ces échanges informels, il faudrait que le profil pays détaille les langues parlées ou lues par le personnel de l'AC.

52. Il est notamment reconnu que les entrevues en tête-à-tête rendent souvent les communications entre les autorités compétentes plus efficaces, même lorsqu'une barrière linguistique nécessite le recours à des interprètes. Elles sont particulièrement utiles lorsque le cas présente des circonstances inhabituelles ou soulève des questions importantes qui ne peuvent être aisément réglées au moyen d'autres modes de communication, ou encore lorsqu'une AC traite d'un nombre important de cas avec un pays donné. Pour économiser du temps et des ressources, les AC de plusieurs États pourraient envisager de se rencontrer en un même lieu et d'organiser dans le cadre de cette rencontre des entrevues bilatérales leur permettant de discuter de leurs affaires en cours respectives. Si réunir un groupe d'AC nécessiterait une préparation logistique importante, réunir ainsi ne serait-ce qu'un petit nombre de pays permettrait aux AC concernées d'économiser beaucoup de temps et de frais de déplacement et favoriserait le règlement des affaires en temps opportun.

iii) Rôle du document de principes

53. Les Commentaires ne donnent actuellement aucune directive sur la façon dont devraient se dérouler les négociations dans le cadre d'une PA. Les AC ont toutefois mis en place, au fil du temps et de l'expérience, une procédure relativement normalisée. Il semble se dégager un consensus entre les pays pour que ce soit l'AC de l'ajustement (c'est-à-dire l'État qui a pris une mesure perturbant la simple imposition du contribuable ou la mesure ayant entraîné l'imposition non conforme, de l'avis du contribuable, aux dispositions de la convention, par exemple en augmentant la charge fiscale pour le

contribuable en vertu du droit national) qui ouvre les négociations en émettant un « document de principes », énonçant la position du pays de l'ajustement sur les questions propres à chaque cas.

54. Pour faciliter l'évaluation du cas de PA, il est essentiel que le document de principes soit produit en temps opportun et contienne toutes les informations nécessaires pour que l'AC de l'allègement (c'est-à-dire l'autre AC) se prononce sur le bien-fondé de la mesure ou de l'ajustement qui est à l'origine de la PA, sans avoir à demander des éclaircissements supplémentaires substantiels. Si un entretien en tête-à-tête est prévu, le document de principes doit être présenté bien avant la réunion afin de donner à l'AC de l'allègement suffisamment de temps pour étudier la position de l'AC de l'ajustement.

55. L'AC de l'allègement doit donner la priorité à l'évaluation du document de principes (y compris la possibilité de procéder à un examen préalable en vue de s'assurer de l'exhaustivité du document de principes), puis apporter une réponse complète à ce document dans un délai raisonnable. L'annexe 3 propose un exemple de document de principes type.

iv) Structure et gestion des fonctions de l'AC

a) Structure et organisation de l'AC

56. La structure de l'organisation et la répartition des fonctions au sein de l'AC peuvent différer d'un État à l'autre, et ce en raison de plusieurs facteurs : l'organisation interne des autorités fiscales, la disponibilité de ressources humaines qualifiées et la taille du programme de la PA (c'est-à-dire la charge de travail). Cependant, quelle que soit la structure adoptée, il importe qu'elle veille à ce que la fonction de l'AC soit indépendante des fonctions d'audit et d'évaluation et qu'elle permette de prendre des décisions de manière cohérente.

57. Dans certains États, le service de l'AC fonctionne de façon relativement indépendante de ceux qui, au sein de l'administration fiscale, négocient les conventions ou s'occupent d'autres questions relatives à la fiscalité internationale. Dans d'autres, un seul et même département traite de toutes les affaires relatives à la fiscalité internationale, y compris les activités de l'AC. Dans certains États, les cas de PA relèvent d'abord de la responsabilité du personnel de l'administration fiscale, qui s'occupe aussi de leur traitement, mais les décisions ou les approbations définitives doivent émaner de départements juridiques. D'autres États confèrent l'autorité de l'AC à un département possédant des compétences juridiques, tout en déléguant les tâches comptables et les analyses économiques à d'autres départements.

58. En vue d'éviter les mésententes internes potentielles pouvant retarder ou empêcher la conclusion d'accords amiables, les États contractants qui répartissent les fonctions de l'AC entre différents organismes gouvernementaux ou entre divers départements ou diverses personnes physiques au sein d'un même organisme gouvernemental, doivent veiller à ce qu'un seul département ou une seule personne physique détienne sans ambiguïté le pouvoir décisionnel définitif dans sa sphère de responsabilités. Il est d'une importance capitale que la législation ou la réglementation mettant en œuvre les fonctions de l'AC et appliquant les ordres administratifs de délégation établisse clairement l'autorité fonctionnelle de l'AC, c'est-à-dire définisse précisément ce qui relève de la responsabilité de chaque service et de chaque personne physique, dans quelles circonstances, et quelles autorisations, s'il y a lieu, doivent être obtenues auprès d'autres départements. Cette voie hiérarchique doit être transparente pour les contribuables et les autres AC, de sorte que les uns et les autres ne soient pas pénalisés par l'ignorance de ces voies hiérarchiques.

b) Interaction avec les auditeurs

59. Certains pays mettent en place, de façon officielle ou informelle, des procédures visant à rapporter à l'AC les cas susceptibles de faire l'objet d'une PA, et l'ajustement définitif n'est opéré que

lorsque l'approche de l'auditeur est approuvée par le personnel de l'AC. L'avantage de telles procédures est que les points de vue de l'AC sont pris en considération dès l'étape de l'audit et que l'AC a l'occasion de prendre connaissance du cas à un stade précoce.

60. Dans la plupart des cas, l'AC n'a aucune autorité sur les cas à l'étape de l'audit. Toutefois une fois la PA introduite, l'AC a le pouvoir d'examiner le cas et d'infirmer la décision de l'auditeur. Dans la pratique, le document de principes fourni par l'AC de l'ajustement se fonde souvent sur des analyses écrites préalables qui ont été produites par le personnel d'audit, mais dès que possible durant la procédure amiable, l'AC doit disposer d'une certaine latitude pour adopter des positions divergentes en vue d'être en mesure de négocier et de conclure efficacement un accord amiable avec un autre État contractant.

61. Certains États ont renforcé les ressources humaines consacrées à l'AC en faisant appel à leur personnel d'audit. Même si ce dispositif présente l'avantage que le personnel connaît déjà probablement les questions de fond, il est généralement reconnu que l'agent d'audit qui a procédé à l'ajustement primaire ne devrait pas être chargé de la procédure². Celui-ci pourrait avoir, ou être perçu (ce qui tout aussi important), comme ayant une idée préconçue quant au règlement du différend. Cela pourrait affecter la capacité à examiner les questions sous un angle nouveau et la volonté de le faire, qui pourraient être nécessaires à l'aboutissement des négociations. Par conséquent, la plupart des États ne permettent généralement pas que le personnel d'audit prenne part aux négociations entreprises dans le cadre de la PA.

c) Ressources

62. L'AC doit disposer de ressources humaines (personnel qualifié), financières (notamment pour couvrir les frais de traduction, de déplacement et de séjour engagés lors d'entrevues en tête-à-tête avec des AC étrangères) et autres (accès aux bases de données des entreprises, aux données sur le secteur et à la législation fiscale étrangère) suffisantes pour lui permettre de s'acquitter de ses obligations aux termes de la Convention. Les ressources humaines sont en particulier susceptibles d'exercer une incidence fondamentale sur la capacité d'un État contractant à faire efficacement fonctionner un programme de PA.

63. Afin de veiller à la cohérence des approches et au respect de la confidentialité des renseignements, il est recommandé de restreindre le pouvoir de décision de l'AC à un petit nombre de fonctionnaires de haut niveau³. Il est probable que le travail de ces derniers sera centré sur la mise en œuvre de stratégies de gestion des risques, le suivi de l'avancement et sur la prise de décisions lors des étapes importantes de la PA. Le personnel disposant de compétences et de connaissances dans les domaines suivants sera chargé du traitement et du suivi des dossiers :

- Analyse juridique : Connaissance de l'interprétation et de l'application de la Convention fiscale applicable. Il s'agirait notamment de la connaissance des lois et des réglementations ainsi que de la jurisprudence internes et étrangères, et des normes internationales généralement reconnues tels le Modèle de convention fiscale et les Principes applicables en matière de prix de transfert.
- Analyse économique : Connaissance et compréhension (notamment dans les affaires relatives aux prix de transfert) des dimensions économiques de la transaction ainsi que connaissance des pratiques du marché et des secteurs et des pratiques commerciales.
- Comptabilité et analyses statistiques : Connaissance des normes et des pratiques comptables adoptées par les contribuables d'envergure. Dans certains cas particuliers (par exemple, les APP

2. Voir paragraphe 4.54 des Principes applicables en matière de prix de transfert.

3. Voir paragraphe 4.54 des Principes applicables en matière de prix de transfert.

PA pour les questions complexes relatives aux prix de transfert) des connaissances dans l'analyse des données statistiques sont également requises.

- Compétences en matière de contrôle: Puisque les registres de contrôle constituent souvent la source principale d'informations dans les affaires faisant l'objet d'une PA, la connaissance du processus (exigences en matière de documentation, charge de la preuve, etc.) et des techniques de contrôle (par exemple, collecte d'éléments de comparaison) est également requise.

64. Au-delà de l'examen des documents et des informations soumis par les contribuables, les autres États contractants et le personnel d'audit, entre autres, l'AC a également la responsabilité d'organiser des entrevues, de mettre à jour et de produire des comptes rendus, ainsi que de rédiger des documents de principes et des rapports. Comme la PA nécessite de nombreuses communications avec les contribuables et les autorités fiscales étrangères, le personnel de l'AC doit également connaître suffisamment les langues étrangères ou l'administration doit disposer des ressources financières pour mettre à disposition des interprètes et des traducteurs.

65. En raison de la grande diversité des tâches et des responsabilités incombant à l'AC, peu d'États peuvent attribuer le travail de l'AC à une seule personne ou à un petit nombre de personnes physiques. Pour maximiser l'utilisation de ressources souvent peu abondantes, certains États attribuent les dossiers à une équipe de fonctionnaires dont chaque membre exécute une tâche différente. Par exemple, une équipe peut être composée d'une personne qui connaît parfaitement la fiscalité internationale, de personnel technique compétent en comptabilité, en droit ou en économie et de personnel administratif. Un pareil travail d'équipe peut donner lieu à des gains d'efficacité. L'équipe peut également, si elle se voit régulièrement attribuer un même type de dossiers (par exemple, des affaires relatives aux prix de transfert ou des affaires touchant des pays d'une même région), acquérir une expérience et un savoir-faire précieux dans ce domaine. Cela peut encourager la cohérence, une amélioration de la compréhension des lois, des systèmes comptables et des marchés étrangers, entre autres, et favoriser la création de liens durables à long terme entre l'équipe et l'AC des autres pays.

66. Des difficultés particulières surgissent lorsqu'une administration dispose de ressources très limitées. Dans les petits États, les dossiers de PA sont souvent assignés au département international dont la responsabilité principale est la négociation des traités, la coopération fiscale internationale et l'élaboration de la politique fiscale internationale. Par voie de conséquence, il peut arriver qu'un nombre limité de personnes doivent consacrer une partie de leur temps au traitement d'un grand nombre de dossiers de PA, ou de dossiers de PA d'une extrême complexité, même si le personnel concerné a peu l'expérience des questions que soulèvent ces affaires.

67. En pareils cas, l'AC ou le fonctionnaire de haut niveau responsable doit procéder à un suivi étroit de l'avancement du dossier de PA et de la gestion des ressources. Certains pays effectuent un suivi systématique de l'avancement des dossiers en produisant régulièrement des statistiques sur les cas soumis et réglés au cours d'une période donnée. De telles procédures peuvent non seulement aider les fonctionnaires de haut niveau à évaluer le rendement global et à déterminer si les ressources allouées aux travaux de l'AC sont suffisantes, mais aussi à identifier les dossiers problématiques qui ne sont toujours pas réglés après une longue période. Une fois ces dossiers identifiés, il est possible de procéder à une réallocation des ressources en vue de leur résolution. Par ailleurs, il convient de trouver l'équilibre approprié entre les moyens consacrés au respect des règles fiscales et ceux destinés à la suppression de la double imposition. Ainsi, si un État augmente considérablement les ressources qu'il affecte aux audits relatifs aux prix de transfert, il ne faut pas oublier que la charge de travail du service de l'AC risque, elle aussi, de s'accroître.

68. Il est également important « d'évaluer les risques » relatifs à une demande d'ouverture de PA le plus tôt possible, afin de permettre à l'AC ou au fonctionnaire de haut niveau responsable de confier le dossier de PA à la personne la mieux à même de le régler. Par exemple, lorsqu'un dossier présente une grande complexité et que des sommes importantes sont en jeu, ou lorsqu'un dossier concerne l'interprétation d'un article d'une convention fiscale pouvant avoir des répercussions sur la politique fiscale de l'État, il devrait être confié à un fonctionnaire de haut rang ou à une personne qualifiée et chevronnée. En revanche, les cas de routine portant sur des sommes de peu d'importance peuvent être donnés à des personnes moins expérimentées, à condition qu'elles soient dûment supervisées. Grâce à cette approche, le personnel qualifié et chevronné peut se consacrer aux dossiers complexes et difficiles. De surcroît, cette approche permet de réduire le risque de voir les petits dossiers rester longtemps en souffrance.

69. Une autre façon d'améliorer l'utilisation des ressources consiste à donner à l'AC accès à des spécialistes venant d'autres services de l'administration fiscale. L'AC de certains États ne dispose pas de ses propres unités juridique, économique et comptable, mais s'appuie sur d'autres pans de l'administration pour obtenir cette expertise. Il serait également possible d'avoir recours à des consultants extérieurs indépendants sur une base temporaire, par exemple si un dossier soulève des questions inédites et si l'AC n'a pas l'expérience de ce genre d'affaire. Toutefois, la prudence devrait toujours être de mise afin que la participation de personnel n'appartenant pas à l'AC ne risque ni de porter atteinte à l'indépendance de la PA ni d'altérer son intégrité.

70. Dans certains pays, les personnels de l'administration changent périodiquement de postes. Le remplacement d'un fonctionnaire responsable d'un dossier de PA par un autre peut occasionner des retards, puisque la nouvelle personne nommée, même si elle est hautement qualifiée, aura obligatoirement besoin de temps pour prendre connaissance du dossier. Au pire des cas, le changement de poste pourrait conduire à ce que l'AC perde trace du dossier et doive recommencer depuis le début, et examiner de nouveau un grand nombre de documents. Une façon de réduire les conséquences dommageables des changements de postes consisterait à confier les dossiers de PA à une « équipe » plutôt qu'à une personne physique donnée. Le reste de l'équipe pourrait alors temporairement se charger des tâches du responsable qui est parti, jusqu'à ce que la nouvelle personne soit pleinement en mesure de prendre le relais. Pour permettre aux nouveaux arrivants de prendre rapidement connaissance des dossiers en cours, l'ensemble d'un dossier donné (y compris la teneur des discussions avec les contribuables et les AC étrangères) devrait faire l'objet d'un compte rendu en bonne et due forme et tous les documents préparés ou reçus devraient être dûment portés au dossier. Les États qui ont adopté un système de changement périodique de postes devraient également disposer de programmes de formation appropriés pour les nouveaux arrivants.

71. Enfin, il convient de s'intéresser au mode d'évaluation des performances du personnel de l'AC. Le système d'évaluation devrait, par exemple, prévoir des incitations pour que l'AC règle les dossiers conformément aux principes et de la manière juste et neutre prônés par l'article 25. Un système d'évaluation qui ne se fonderait que sur le volume d'impôt retenu dans les négociations relatives à une PA pour évaluer les performances du personnel qui participe, directement ou indirectement, aux travaux de l'AC ne permettrait vraisemblablement pas la réalisation de ces objectifs.

Proposition d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

Les pays devraient réexaminer le calendrier actuel de la procédure amiable, ainsi que la structure des fonctions des autorités compétentes et les ressources dont elles disposent, à la lumière de l'analyse qui précède et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Ils sont notamment encouragés à élaborer et à publier un objectif de délai ou un délai indicatif pour le traitement des dossiers de procédure amiable.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Le Manuel pour des procédures amiables efficaces devrait traiter des pratiques appropriées pour structurer les fonctions des autorités compétentes, en soulignant les questions de répartition des ressources et d'élaboration de calendriers.

D. Participation du contribuable à la PA

i) Tenir les contribuables informés du déroulement de la procédure

72. Hormis le lancement de la PA, l'article 25 et ses Commentaires sont relativement peu diserts sur le rôle du contribuable. Étant l'une des principales parties prenantes, le contribuable devrait être tenu régulièrement informé de l'état d'avancement de son affaire (acceptation de la demande de PA, ouverture de la négociation, entrevue en tête-à-tête et accord entre les AC). Dans certains pays, il s'agit d'une pratique administrative reconnue, tandis que, dans d'autres, c'est un droit accordé au contribuable en vertu de la constitution ou de la législation fiscale.

73. L'étendue et le type d'informations données au contribuable diffèrent d'un pays à l'autre et dépendent de la nature des cas. Certains pays communiquent seulement une information d'ordre général sur l'état d'avancement de l'affaire et sur les discussions en cours entre les AC. D'autres discutent ouvertement avec le contribuable de sa position sur les questions soulevées et l'invitent à soumettre les informations supplémentaires susceptibles de faciliter le règlement. L'expérience des différents pays montre qu'une communication fréquente avec les contribuables au cours de la PA contribue souvent grandement au règlement rapide et équitable des dossiers de PA, car cela permet en particulier une même compréhension des éléments du dossier par les deux AC.

74. Il est néanmoins important que les AC respectent intégralement les obligations relatives à la confidentialité découlant de la convention fiscale et du droit interne. À cet égard, il convient de noter que le Comité des affaires fiscales a approuvé une proposition d'amendement du paragraphe 4 des Commentaires concernant l'article 25 :

« L'article 26 porte sur l'échange de renseignements aux fins de l'application du présent article. La confidentialité des informations échangées en vue de la conclusion d'un accord amiable est donc garantie. »

75. *In fine*, il revient au contribuable d'accepter ou de refuser l'accord amiable conclu par les AC concernées. Dans la pratique, ce droit autorise également le contribuable à mettre un terme à la PA à tout moment durant la procédure, même s'il convient de noter que cela n'arrête pas toute coopération ultérieure entre les AC sous forme d'échange d'informations. Mieux le contribuable est informé, mieux il comprendra la procédure et pourra la faciliter. Le risque de voir les ressources gaspillées par les retraits ou les refus des contribuables s'en trouvera ainsi réduit.

76. Dans les PA, les contribuables sont souvent représentés par des conseillers professionnels. Cependant, il est recommandé aux AC de communiquer aussi directement avec le contribuable. Il serait en effet malencontreux qu'en conséquence de l'absence de contact direct, le contribuable ne manque des occasions de donner à l'AC des informations pertinentes et/ou considère la PA comme une « boîte noire », malgré les fréquentes communications entre l'AC et le représentant du contribuable.

ii) Participation à la présentation du dossier

77. Le paragraphe 29 des Commentaires précise que les contribuables devraient avoir, dans la mesure du raisonnable, la possibilité d'exposer à l'AC les faits et arguments pertinents le concernant. Si, pour

chaque dossier, l'ampleur de la participation du contribuable devrait être laissée à la discrétion de l'AC, le contribuable doit être autorisé à présenter un exposé à l'AC (aux AC) au moment où il soumet sa demande d'ouverture de PA. Les dossiers de PA (en particulier ceux concernant les prix de transfert) deviennent de plus en plus complexes et comportent souvent une quantité considérable de faits. Par conséquent, il pourrait dans certains cas être utile d'inviter le contribuable à exposer son point de vue ou de répondre à des questions concernant les faits, lors de la tenue d'une entrevue en tête-à-tête. Le contribuable peut être physiquement présent ou encore être joint téléphoniquement durant une partie de l'entrevue.

78. Plusieurs pays ont constaté que la participation du contribuable de la manière suggérée ci-dessus peut bénéficier substantiellement aux négociations, car elle permet une compréhension analogue des faits du dossier de part et d'autre. Les contribuables sont clairement des parties intéressées, et peuvent donc avoir une opinion sur ce que serait la meilleure issue possible pour eux, mais ce ne sont pas eux qui prendront la décision ultime. La PA est un processus qui s'opère entre États et les AC doivent toujours considérer la PA dans la structure de l'ensemble de la convention, sans oublier que l'objectif de celle-ci est de répartir équitablement les droits d'imposition selon les principes convenus. En outre, certains pays craignent qu'en raison d'une participation trop importante des contribuables à la PA, il ne soit encore plus difficile d'aboutir à une solution satisfaisante pour le contribuable comme pour les AC concernées. Par conséquent, il est recommandé que la participation du contribuable à la PA soit limitée à l'exposé de son point de vue et à la contribution à l'établissement des faits, et qu'il ne prenne donc pas part aux négociations.

iii) Consultants et frais administratifs

a) Recours à des professionnels

79. Aucun pays n'exige officiellement que les contribuables aient recours à des professionnels pour les représenter dans le cadre de PA, et les AC ne devraient jamais exiger que le contribuable fasse appel à des professionnels de l'extérieur dans le but de réduire leurs problèmes de ressources. Ce simple transfert de la charge de l'une à l'autre partie n'améliorerait en rien le déroulement global de la PA. Le professionnel ne devrait pas non plus se substituer effectivement à l'une des AC ou au contribuable et conduire l'autre AC à penser que les négociations de la PA se font avec le professionnel, et non avec l'AC, et que le contribuable ne participe pas au processus. L'expérience a toutefois démontré que seul un petit nombre d'affaires sont réglées sans l'intervention de professionnels. Les contribuables peuvent donc avoir de bonnes raisons de recourir à des professionnels. Étant donné que, pour la plupart des contribuables, la PA reste une expérience inhabituelle, il peut être préférable qu'ils se fient à un consultant expérimenté et averti qui pourrait les représenter lors de la procédure, leur donner, en temps opportun, des conseils professionnels et un appui approprié, plutôt que de consacrer leurs propres ressources humaines au dossier.

80. Toutefois, il peut arriver que le contribuable se sente contraint d'avoir recours à des professionnels extérieurs, parce qu'il ne dispose pas des informations élémentaires telles que les noms et adresses des AC concernées ou les délais impartis pour soumettre une demande. Les États contractants devraient pallier cette situation en améliorant la transparence de la procédure. Si les lignes directrices internes expliquent clairement la PA et les obligations du contribuable, le besoin de solliciter un professionnel pour ces raisons devrait s'en trouver substantiellement réduit.

b) Redevances administratives

81. Aucun pays Membre de l'OCDE n'impose actuellement de redevances pour traiter une demande d'ouverture de PA. Quelques pays imposent des redevances ou facturent aux contribuables les dépenses engagées (frais de déplacement notamment) pour le traitement d'une demande d'ouverture de APP PA. L'absence quasi totale de redevance résulte principalement du fait que les contribuables qui sont assujettis

à une imposition non conforme à la Convention, sont en droit, aux termes de la Convention, de demander une PA. Cependant, lorsqu'une AC souffre de contraintes budgétaires importantes (s'il s'agit par exemple d'une petite économie non-membre de l'OCDE), la question se pose de savoir s'il est acceptable que le contribuable prenne à sa charge les dépenses engagées par l'AC, par exemple pour faciliter une entrevue en tête-à-tête. Il conviendrait d'explorer les conséquences de cette solution sur l'intégrité de la procédure de PA.

iv) Documentation et informations requises

a) Besoin d'informations adéquates sans charge excessive pour le contribuable

82. Lorsqu'une demande de PA est présentée, l'AC a besoin de certaines informations préalables afin de déterminer si le dossier est admissible à la PA. Les informations nécessaires au traitement d'une demande d'ouverture d'une PA varient selon la nature et la complexité de l'affaire. Si cette dernière est principalement axée sur l'interprétation et l'application d'un article donné de la convention fiscale, le contribuable peut ne pas avoir de documentation à préparer autres que certaines informations de base sur le cas. En revanche, si l'affaire est très factuelle et complexe et qu'elle requiert par conséquent une analyse et une évaluation rigoureuses des faits et des circonstances, les AC concernées par la procédure auront besoin d'une quantité considérable d'informations en vue d'examiner l'affaire comme il convient. Dans chaque situation, il convient de souligner que, lors de la phase initiale de la PA, il suffirait d'établir l'admissibilité du contribuable à la PA. Il ne sera par conséquent pas nécessaire de procéder à un examen des questions de fond. Ainsi, la documentation que le contribuable doit produire à ce stade dépendra des informations dont l'AC a besoin pour confirmer l'admissibilité du cas à la PA.

83. Les pratiques des pays démontrent que les informations exigées du contribuable comprennent généralement les éléments suivants (la liste suivante est fournie à titre d'exemple seulement et ne devrait être perçue ni comme une liste exhaustive ni comme une norme de discipline minimale) :

Information de base concernant le contribuable et le ou les contribuable(s) étranger(s) associé(s) :
Tels le nom, l'adresse, le numéro d'identification, le numéro de téléphone, le nom du représentant, etc.

Les liens avec le ou les contribuable(s) étranger(s) associé(s) : Les liens de participation et les liens commerciaux unissant le contribuable demandeur et le ou les contribuable(s) étranger(s) associés.

L'occupation professionnelle du contribuable et du ou des contribuable(s) étranger(s) associés :
Description des activités et de l'occupation de chaque partie dans les affaires relatives aux prix de transfert.

Les exercices fiscaux ou les périodes concernées.

Les motifs de la demande : Les grandes lignes des raisons pour lesquelles les mesures des autorités fiscales ont entraîné l'imposition non conforme à la convention fiscale.

Les renseignements concernant les questions d'ordre fiscal pertinentes : Une description des questions soulevées par la demande d'ouverture d'une PA, notamment une description des transactions intervenues entre les contribuables et le ou les contribuable(s) étranger(s) associé(s), les montants et le calcul de l'imposition ou de l'ajustement.

Un exemplaire des documents échangés avec les autorités fiscales : Un exemplaire de la demande d'ouverture d'une PA et des autres documents déposés, ou devant être déposés, auprès de

l'autorité compétente étrangère, des documents soumis en réponse à la mesure envisagée ou prise par l'autorité fiscale (par exemple, un appel, une poursuite judiciaire), le rôle d'impôt, et les autres documents étayant les questions d'ordre fiscal, et toute correspondance avec les autorités fiscales.

L'avis du contribuable sur les questions : L'avis du contribuable sur les questions et la façon dont le contribuable aimerait que le problème soit réglé en vertu du droit interne ou aux termes de la convention fiscale applicable.

84. Particulièrement pour ce qui est des prix de transfert, il se peut qu'une grande partie de cette information figure déjà dans les rapports d'audit initiaux, et certains contribuables sont ainsi parvenus à accélérer la PA en remettant simplement aux deux AC un exemplaire de tout le dossier de documents constitué dans le cadre de l'audit. De plus, l'AC peut avoir accès à davantage d'informations via le contrôleur des impôts, les autorités fiscales locales ou l'autre État contractant. Ces obligations ne devraient pas être trop difficiles à respecter par les contribuables à condition d'être appliquées avec une souplesse raisonnable.

85. Après avoir accepté la demande d'ouverture d'une PA, les AC doivent formuler une opinion sur l'affaire en fonction des règles prévues par leur législation et la convention fiscale applicable. Du moins dans le cas des prix de transfert, l'AC de l'ajustement a la charge de démontrer que « le redressement opéré [...] est justifié dans son principe et dans son montant⁴. Par conséquent, la négociation est habituellement engagée par la soumission d'un document de principes par l'AC de l'ajustement à l'AC de l'allègement. La production du premier document de principes de l'AC de l'ajustement ne devrait normalement pas nécessiter davantage d'informations de la part du contribuable, sauf peut-être si l'AC de l'ajustement doute du fondement de l'ajustement primaire. Dans ce cas, l'AC devrait vraisemblablement examiner d'autres informations, qui auraient dû être revues à l'étape de l'audit.

86. Des informations et des documents supplémentaires peuvent être requis au fil des discussions entre les AC. Par exemple, dans les affaires relatives aux prix de transfert où l'ajustement primaire découle de l'application de la méthode du prix de revient majoré à des transactions comparables effectuées dans le pays de l'ajustement, l'AC de l'allègement peut prétendre que l'utilisation de la méthode du prix de revente en fonction de transactions comparables dans le pays de l'allègement donnerait lieu à une meilleure approximation du prix de pleine concurrence. S'il est en règle générale entendu que l'AC de l'ajustement (c'est-à-dire l'AC du pays ayant procédé à l'ajustement primaire) devrait fournir à l'AC de l'allègement toutes les informations requises ou nécessaires pour justifier l'ajustement primaire (par exemple, les analyses fonctionnelles ou de comparabilité), l'AC de l'allègement est chargée en pareil cas de l'obtention et de la fourniture des informations étayant sa position (contraire). Par ailleurs, à supposer que le pays de l'ajustement ait effectué un audit minutieux et rédigé un document de principes de qualité, l'AC de l'allègement n'a généralement pas besoin de retravailler l'audit, bien qu'il serait peut-être nécessaire d'étudier le caractère raisonnable et suffisant de l'analyse effectuée par l'AC de l'ajustement.

87. Le contribuable est tenu de collaborer pleinement à tous les égards concernant l'affaire, notamment en informant l'AC de tous les changements importants concernant l'information ou la documentation préalablement soumise dans le cadre de ou en relation avec la demande et en lui fournissant toutes les nouvelles informations ou tous les nouveaux documents se rapportant aux questions examinées. Lorsqu'une demande concerne aussi un contribuable étranger associé qui fait une demande auprès d'une AC étrangère, les contribuables devraient veiller à ce que les mêmes informations soient simultanément transmises aux deux AC. La présentation en temps opportun des informations demandées est essentielle pour que les AC parviennent rapidement à une conclusion satisfaisante. Aussi, lorsque des demandes d'informations et de

⁴ Voir le paragraphe 6 des Commentaires de l'article 9 du Modèle de convention fiscale.

documents supplémentaires sont soumises, le contribuable devrait-il s'efforcer autant que possible d'y donner suite rapidement. Toutefois, lorsqu'elles demandent des informations supplémentaires, les AC devraient tenir soigneusement compte de l'équilibre entre le besoin de recevoir des informations supplémentaires et la nécessité de ne pas indûment alourdir la charge pour le contribuable. Notamment lorsque le contribuable n'a pas directement accès à l'information nécessaire ou lorsqu'il n'est pas tenu en droit interne de fournir cette information, ou encore n'est pas tenu de produire cette information à des fins comptables, réglementaires ou de gestion, les AC devraient raisonnablement s'efforcer d'obtenir ces informations par leurs propres moyens.

88. Si les contribuables doivent traiter avec des AC de pays de langues différentes, ils peuvent se voir contraints d'assumer les frais de traduction des documents. Si les lois ou les lignes directrices internes de plusieurs pays requièrent des contribuables qu'ils traduisent tous les documents dans leur propre langue, certains pays font preuve de souplesse à ce propos et acceptent parfois la traduction de sommaires ou de parties de documents ou encore les documents écrits dans des langues étrangères d'utilisation courante. Il est recommandé à tous les pays d'adopter cette approche dans la mesure du possible dans la pratique.

b) Limitations à l'introduction de documents non produits pendant l'audit

89. De manière générale, les contribuables sont encouragés à produire toute information susceptible d'aider les AC à parvenir à une conclusion équitable et rapide. Lors de la phase d'audit, il convient de faire savoir aux contribuables que la rétention intentionnelle d'informations pertinentes pendant la procédure d'examen, par exemple en réponse à une demande précise de l'auditeur, peut retarder l'aboutissement de la PA ou avoir des conséquences négatives sur la procédure en cas de soumission ultérieure pendant les négociations. À l'exception des cas où l'une des AC demande des éléments nouveaux, les AC ont toute discrétion pour accepter ou refuser les éléments nouveaux produits par le contribuable. Dans l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire, les AC disposent d'un droit de regard afin de juger si l'information est pertinente et pourrait être utile à la résolution de l'affaire. Au moment du dépôt de la demande de PA, il convient de faire savoir aux contribuables que l'on attend d'eux une coopération pleine et entière pendant la procédure. Les contribuables doivent aussi savoir que s'ils ne communiquent pas les informations requises en temps voulu, ils entravent la capacité des AC à mener à bien la négociation de la PA de manière efficiente et efficace, ce qui peut, dans certaines situations, être considéré comme de la non-coopération et conduire à un refus d'aide de la part de l'AC.

Proposition d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

Les pays devraient réexaminer la structure de leurs pratiques actuelles concernant les mesures prises dans le cadre de la procédure amiable à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Il convient tout particulièrement d'informer le contribuable de l'avancement de la PA (sous réserve des obligations de confidentialité de l'article 26), ce qui doit constituer une priorité.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Le Manuel pour des procédures amiables efficaces devrait traiter du rôle du contribuable dans la procédure amiable, et accorder une attention particulière à la nécessité de développer une procédure ouverte et transparente.

E. Améliorer le processus de décision dans le cadre de la PA

i) Examen à un niveau supérieur des cas au point mort

90. Comme nous l'avons évoqué ci-dessus, la gestion interne de l'affaire constitue un facteur crucial dans l'amélioration du processus de décision. Par une gestion appropriée et efficace, l'AC pourrait identifier rapidement les affaires problématiques et concentrer ses efforts sur la résolution de ces cas. Dans certains États, associer un membre de la hiérarchie à l'examen de ces cas problématiques s'est révélé une approche fructueuse.

91. Une telle approche serait développée de manière bilatérale, le plus vraisemblablement en même temps que l'adoption d'un objectif de délai bilatéral. Dans ce cadre, deux pays s'entendraient pour que, en cas de non-résolution d'une affaire dans le délai convenu, des hauts responsables examinent l'affaire afin que toutes les actions appropriées soient prises pour la résoudre. Un tel accord pourrait également être considéré comme l'un des mécanismes de secours relayant la PA, dans la mesure où il résoudrait effectivement les problèmes qui ne pourraient pas être réglés par la procédure ordinaire ou dans le délai habituel.

ii) Décisions au cas par cas

92. Il peut se produire des tensions lorsque les AC étudient les approches qu'elles pourraient adopter pour parvenir à un tel accord. Certains contribuables préfèrent que les AC recourent à une approche pragmatique afin de résoudre les affaires rapidement, tandis que d'autres s'attendent à ce qu'elles rendent une décision juridiquement correcte et reposant sur des principes, qui pourra servir de précédent dans les années à venir et/ou pour les autres contribuables dans une situation analogue. Comme l'observe le paragraphe 27 des Commentaires sur l'article 25, les AC peuvent se fonder sur des considérations d'équité pour donner satisfaction aux contribuables lorsque la stricte application du droit national et des dispositions de la Convention excluent tout accord. Par exemple, dans les cas où la convention ne donne pas beaucoup d'indications, il sera difficile de statuer sur la base du respect des principes, et les AC devront donc recourir à une solution pragmatique. Même s'il est clairement exprimé dans les Commentaires que cette dernière approche est exceptionnelle et considérée comme appliquée au bénéficiaire exclusif du contribuable, les contribuables s'inquiètent de ce que les affaires puissent parfois ne pas être réglées selon leurs mérites propres, mais par référence à l'ensemble des résultats obtenus dans un certain nombre de cas différents. Lors de l'examen d'un groupe d'affaires, les AC opèrent alors un compromis au cas par cas afin que le résultat global soit acceptable. Ces solutions de compromis sont parfois appelées « arrangements globaux » ou « maquignonnage ».

93. Un problème semblable est soulevé par l'approche de la « solution globale » selon laquelle les AC décident de régler une affaire uniquement d'après les chiffres ou les montants, sans tenir compte des mérites propres du cas. Cela peut se produire de deux façons. Premièrement, l'AC de l'allègement n'examine pas l'ajustement envisagé selon ses mérites propres, mais s'efforce simplement de négocier une baisse de l'ajustement sans justification (« n'acceptera que 50 % de l'ajustement envisagé »). Deuxièmement, l'AC de l'ajustement n'a pas procédé à un contrôle approfondi et bien fondé, mais envisage plutôt un ajustement très important (disons 10 fois plus important que celui qui serait justifié) selon l'hypothèse que l'AC de l'allègement lui donnera quelque chose simplement pour régler l'affaire, de sorte qu'elle sera en meilleure position que si elle avait procédé à un audit en bonne et due forme. Il convient de ne pas confondre ces approches avec la souplesse qui est nécessaire au règlement d'une affaire bien fondée et entièrement développée dans des circonstances où les faits sont complexes et où il peut exister plus d'une réponse possible ou un éventail de réponses possibles.

94. Les AC peuvent être tentées d'avoir recours à des approches dites « de compromis » ou de « solution globale » lorsqu'elles ont un grand nombre d'affaires à régler rapidement, lorsqu'elles ne disposent pas de l'expertise spécialisée pour étudier les mérites du cas ou lorsqu'elles subissent des pressions pour régler des affaires ouvertes depuis longtemps. Les AC régleraient alors les affaires en dressant un bilan des droits généraux d'imposition des pays sans consacrer le temps et les ressources nécessaires pour entreprendre dans chaque cas les analyses, les comparaisons ou l'examen des transactions. Les pays Membres de l'OCDE condamnent fermement ces approches, car elles ne réalisent pas les objectifs de la PA. Il convient également de noter que l'adoption de ces pratiques nuit à la productivité, car à long terme, elle suscite la méfiance des AC des autres pays et sape la confiance que les contribuables pouvaient placer dans la PA.

95. Afin de rassurer le contribuable à cet égard, il est important de rendre la PA plus transparente en informant ce dernier comme il convient du déroulement de la procédure et en lui fournissant des occasions appropriées d'y participer. On pourrait également remédier aux préoccupations du contribuable en lui divulguant non seulement le résultat des négociations, mais également les approches utilisées pour parvenir à ce résultat. Le contribuable aurait ainsi l'assurance que le résultat a été atteint conformément à des principes et de manière équitable et neutre. Ce serait également essentiel dans les cas où, avec le consentement du contribuable et des AC, l'issue de la PA serait reproduite dans les années à venir à condition que les faits ne diffèrent pas en substance.

Proposition d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

Les pays devraient réexaminer la structure de leurs processus de décision dans le cadre de la PA à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Il convient tout particulièrement d'insister sur le fait que les affaires doivent être réglées sur la base de leurs mérites respectifs, dans le respect des principes et des règles d'équité.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Le Manuel pour des procédures amiables efficaces devrait traiter des pratiques appropriées pour le processus décisionnel de la PA, y compris le tiraillement entre la nécessité de trouver une solution administrative au cas aussi rapidement que possible et le souhait de prendre des décisions cohérentes et fondées sur des principes.

iii) Allègement partiel de la double imposition si le règlement complet n'est pas possible

96. Il arrive régulièrement que plusieurs ajustements distincts et reconnaissables soient couverts par un cas de PA. Ceux-ci varient de la possibilité de plusieurs ajustements différents du prix de transfert (par exemple, un ajustement du prix de transfert relatif à des biens corporels, et un autre ajustement relatif à une licence incorporelle) à la conjonction d'une détermination relative à l'existence d'un établissement stable et du montant des bénéfices d'entreprise qui lui sont attribuables, et à la détermination du revenu dérivé d'un emploi.

97. Bien que les contribuables attendent d'une PA une suppression totale de la double imposition non conforme aux conventions fiscales, il arrive dans des cas particuliers que certains problèmes trouvent une solution, mais, parfois, d'autres ont peu de chances d'aboutir à une conclusion satisfaisante pour les deux parties. Il est alors difficile de savoir si la conclusion d'une affaire dans son ensemble peut être considérée comme un succès s'agissant de l'élimination de la double imposition. Il arrive par exemple qu'un contribuable soit plus satisfait d'une élimination de 90 % de la double imposition dans 12 mois que d'une élimination à 100 % dans 3 ans. Il faut pour trancher savoir si la situation est ponctuelle ou récurrente. Il conviendrait d'approfondir l'étude afin d'examiner si, dans certaines circonstances, l'allègement « partiel »

est justifié au vu de la Convention, en répondant aux questions suivantes : (1) Puisque la PA est essentiellement un service fourni au contribuable, dans quelle mesure « l'accord partiel » entre les AC pourrait-il satisfaire les attentes du contribuable dans le cadre de la PA ? (2) Puisque la PA constitue un mécanisme visant à répartir comme il convient les droits d'imposition entre les États contractants, dans quelle mesure « l'accord partiel » pourrait-il servir à réaliser cet objectif ? et (3) Quelles sont les conséquences d'une solution partielle pour l'accès à tout mécanisme supplémentaire de règlement des différends applicable ?

98. Même si une telle solution partielle se justifie dans certains cas, il convient de veiller à ce que les AC s'efforcent d'emblée de régler intégralement les problèmes dans tous les cas. Par ailleurs, un allègement partiel ne doit pas exclure, dans les circonstances appropriées, une suppression totale de la double imposition à une phase ultérieure de la PA, y compris éventuellement dans le cadre d'un mécanisme supplémentaire de règlement des différends. Il serait alors particulièrement important de rendre la procédure plus transparente pour le contribuable, de façon à ce que ce dernier puisse croire l'AC lorsque cette dernière affirme avoir fait son possible dans un délai raisonnable et que la solution partielle est la seule solution réaliste compte tenu des circonstances.

Proposition d'études futures du Groupe de travail conjoint :

L'opportunité de la mise en place d'un mécanisme plus cohérent en vue d'un allègement partiel de la double imposition devrait être examinée de manière plus approfondie et, s'il y a lieu, des modifications des Commentaires devraient être élaborées pour tenir compte de ces conclusions. En cas d'allègement partiel, il convient d'accorder une attention particulière à la relation avec les mécanismes supplémentaires de règlement des différends (voir Section III).

F. Effet sur la décision de la PA

99. Dans cette partie, le Rapport étudie l'effet de l'issue d'une PA qui a remporté l'adhésion des deux AC et les moyens d'application de l'accord qui en résulte.

i) Application de l'accord amiable et relation avec les procédures normales d'imposition

100. La Convention ne fixe pas de délai butoir pour l'application de l'accord, et laisse une grande latitude aux autorités fiscales dans ce domaine. Cependant, cette latitude n'est pas illimitée et, dans les cas extrêmes, il peut arriver un moment où le délai est si long et injustifié qu'on peut parler de non-respect de l'obligation d'appliquer de bonne foi les dispositions de la Convention. C'est particulièrement le cas lorsque le contribuable doit payer l'impôt contesté avant la PA, si bien que le seul moyen d'appliquer l'accord consiste à rembourser tout ou partie de l'impôt. On peut donc s'attendre à ce que, si une AC a des difficultés à appliquer l'accord, cette situation se répercute sur le contribuable et l'autre AC dès que le problème apparaît. Il peut alors arriver que les négociations de la PA ne soient pas engagées du tout s'il apparaît d'emblée que l'un des États ne sera pas en mesure d'appliquer un accord, quel qu'il soit.

101. Il existe un grand nombre de possibilités entre les cas qui donnent lieu à une application rapide et complète, d'une part, et les cas extrêmes que nous venons d'évoquer, d'autre part. Des directives fondées sur les pratiques appropriées pourraient se révéler utiles pour recentrer les AC sur la nécessité de concrétiser l'intention de la Convention dans un délai aussi bref que raisonnablement possible, et de consulter l'autre AC en cas de retard significatif probable.

Proposition d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

Les pays devraient réexaminer leurs procédures d'application des accords amiables à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Ils sont tout

particulièrement encouragés à élaborer un délai permettant l'application intégrale de l'accord, y compris le remboursement de l'impôt payé.

ii) Effet de la décision sur les années suivantes

102. Une PA produit-elle des effets pour l'année ou les années fiscales ultérieures non couvertes par le différend ? Si ce n'était pas intrinsèquement le cas, il n'existerait strictement aucune obligation de tenir compte de ces années dans la PA, et on ne pourrait pas supposer qu'un accord amiable s'étende à ces années sauf mention contraire expresse, à condition que le contribuable en soit informé.

103. Si l'accord amiable s'étend toutefois *expressément* à ces années, l'obligation de l'appliquer vaut pour toutes ces années (même si dans de rares cas, par exemple s'il existe une restriction des pouvoirs des AC dans le droit national, la question du conflit avec le droit national évoquée plus haut peut se poser).

104. Il importe donc d'éclaircir la portée de l'accord amiable, mais dans la pratique, on supposera que même si une affaire analogue se présentant ultérieurement n'est pas régie par l'accord, pour les besoins de la cohérence dans l'application de la convention, la même question, du moins d'interprétation, doit à première vue être traitée de la même manière dans les affaires ultérieures, et l'accord doit continuer à s'appliquer de la même manière aux affaires reposant davantage sur les faits lorsque les faits sont substantiellement analogues. L'AC peut également décider, avec le consentement du contribuable, d'utiliser l'accord amiable comme une solution pour les affaires semblables pour lesquelles une PA est ouverte. Il existe une large variété de mécanismes pour ce faire (par exemple, l'Annexe des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert sur les APP PA décrit la possibilité, si les circonstances s'y prêtent, d'appliquer l'APP PA par retour en arrière ou pour l'avenir).

105. Dans la pratique, un État cherchant à adopter une approche différente pour les années à venir devrait informer le contribuable et si possible aussi l'autre AC dans les plus brefs délais, car une nouvelle PA pourrait être ouverte pour ces années.

106. Cette approche indique qu'une PA fonctionnant correctement débouche plutôt sur une conclusion fondée sur des principes que sur une issue purement négociée, et que la PA ne constitue qu'une partie de la relation de coopération entre les AC.

Proposition d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

Les pays devraient revoir leur approche concernant l'impact d'un accord amiable pour les années à venir à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées.

iii) Répercussion des conclusions sur d'autres cas de PA

107. L'existence de questions effectives ou éventuelles se rapportant à d'autres contribuables peut avoir des répercussions sur l'autorité d'une AC dans trois domaines. Il s'agit de (i) la question de la cohérence, (ii) l'obligation de neutralité d'un État en regard de la concurrence économique entre les contribuables se trouvant dans des situations semblables (par exemple opérant dans un même secteur), et (iii) la question de la non-discrimination pour les contribuables dont le siège social se trouve dans un autre État. Dans chacun de ces domaines, les questions seraient regroupées autour de la façon d'assurer l'équité et la cohérence pour l'ensemble des contribuables.

a) Cohérence

108. En règle générale, les gouvernements et les contribuables préfèrent que les questions et les affaires qui présentent des similitudes importantes soient réglées de façon aussi semblable que possible. Il est possible de réaliser cet objectif notamment en faisant appel à la notion de cohérence. L'idée ici, comme dans tout autre cadre juridique, est que la forme et les principes utilisés lors du règlement d'un ensemble de faits soient appliqués pour le règlement d'un autre ensemble de faits présentant de grandes similitudes. En théorie, la plupart des contribuables sont d'accord avec cette idée. En particulier, l'AC doit veiller à la cohérence des modalités d'application des principes, que ces modalités la favorisent ou non dans un cas particulier et qu'il s'agisse de l'AC de l'ajustement ou de l'AC de l'allègement. La cohérence suppose, par exemple, de réserver un traitement correspondant aux transactions entrantes et sortantes présentant de grandes analogies. Dans la pratique, toutefois, dans plusieurs cas de PA, du moins ceux qui concernent des contribuables donnés, soit le contribuable soit l'État peut considérer que le cas comporte suffisamment de différences factuelles pour justifier la non-application de la notion de précédent. Néanmoins, l'AC peut être d'avis que ses obligations relatives à la cohérence l'empêchent de conclure une affaire ultérieure de manière substantiellement différente des règlements antérieurs. Cet aspect peut soulever des questions lorsque l'on considère que le précédent ne produit plus le résultat souhaité ou donne un résultat qui ne correspond pas aux meilleures pratiques ou à l'interprétation en vigueur.

b) Concurrence

109. La question de la concurrence est connexe à la question des précédents. La question se rapporte en l'occurrence à la nécessité de traiter de façon semblable des contribuables se trouvant dans des situations semblables. Il s'agit d'une certaine façon de « l'envers » de la méthodologie de la comparabilité dans des conditions de pleine concurrence, appliquée par les AC dans des affaires relatives aux prix de transferts. L'avis des contribuables est extrêmement partagé sur cette question et les contribuables ne veulent pas d'un règlement conclu par l'AC qui soit un tant soit peu moins avantageux que celui dont leurs concurrents ont bénéficié. Même si l'AC n'est pas soumise à une interdiction formelle ou administrative de régler les affaires de concurrents de façon divergente, la plupart des AC seraient peu enclines à statuer de façon différente sur des affaires qui concernent des contribuables se trouvant dans des situations semblables.

c) Non-discrimination

110. Enfin, la question de la non-discrimination se pose, laquelle peut être décrite comme étant la question de la concurrence lorsqu'elle s'applique aux concurrents transfrontières. Supposons que la Société X de l'État A dispose d'un établissement stable (X) dans l'État B, et que les autorités fiscales de l'État B aient procédé à un ajustement à la hausse à l'égard de l'établissement stable (X) au motif que l'autorité de l'État B croit que les bénéfices de l'établissement stable (X) ne tenaient pas compte des fonctions et des risques assumés par l'établissement stable. Supposons en outre que la Société Y dans l'État B dispose d'un établissement stable (Y) dans l'État C, dont les fonctions et les risques assumés sont semblables à ceux assumés par l'établissement stable (X), et que les autorités fiscales de l'État C aient procédé à un ajustement à la hausse à l'égard de l'établissement stable (Y). Lorsque les deux cas sont présentés à l'AC de l'État B, cette dernière pourrait-elle vraiment adopter une position différente dans chacun de ces cas pour ce qui est des bénéfices et des dépenses qui auraient dû être attribués à l'établissement stable ? En l'occurrence, la question est encore une fois de traiter ces concurrents de façon comparable et de ne pas permettre des avantages transnationaux. Il est peu probable que l'AC soit juridiquement empêchée de régler une affaire à l'avantage comparatif d'un contribuable dont le siège social se trouve dans son pays, bien qu'il soit possible qu'il existe une forme de restriction empêchant qu'un tel contribuable soit défavorisé. Indépendamment de toute contrainte officielle, néanmoins, la plupart des AC gardent la question de la non-discrimination à l'esprit d'un cas de PA à l'autre. Il est toutefois difficile de faire cadrer une telle approche avec l'obligation plus élémentaire d'appliquer la convention de bonne foi.

Proposition d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

S'il est clair que les accords amiables n'ont pas, en tant que tels, formellement valeur de précédents, les pays devraient réexaminer leurs pratiques concernant le traitement des autres accords amiables dans le contexte d'un cas particulier afin que, dans la mesure du possible, les cas soient tranchés sur la base des principes et de manière cohérente.

Proposition d'études futures du Groupe de travail conjoint :

Il conviendrait d'analyser plus avant l'expérience des pays en ce qui concerne la cohérence, la concurrence et la non-discrimination, afin de déterminer s'il serait souhaitable d'élaborer des lignes directrices plus détaillées dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et/ou les Commentaires de l'article 25.

iv) Questions spéciales

a) Ajustements secondaires

111. Une autre question se pose à propos des « ajustements secondaires ». Le paragraphe 4.70 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert traite cet aspect et semble disposer que l'article 9 ne porte pas *spécifiquement* sur les ajustements secondaires, car il ne les interdit ni ne les demande. Ces ajustements ne sortent pas totalement du cadre de la Convention, et il semble donc que la PA peut s'y appliquer si les conditions requises sont remplies.

Proposition d'études futures du Groupe de travail conjoint :

Il conviendrait d'étudier la relation entre les ajustements secondaires et la PA afin d'insister davantage sur le fait qu'il est souhaitable, mais pas impératif, d'en tenir compte dans la PA.

b) Cas triangulaires

112. On a reproché à la PA de ne pas s'intéresser suffisamment aux situations impliquant des États tiers. Par exemple, l'ajustement d'une transaction entre la société mère située dans l'État X et la filiale de second rang implantée dans l'État Z peut avoir une incidence sur la filiale de premier rang, résidente de l'État Y.

113. Dans une PA entre les États X et Z, les effets collatéraux sur l'État Y risquent de ne pas être couverts par la procédure de PA, bien que cela ne signifie pas qu'ils ne puissent pas être pris en compte dans la conclusion de l'accord. De manière formelle, il s'agit pour l'État Y de protéger les intérêts de ses résidents, et sa participation à une PA doit s'appuyer sur les droits et obligations prévus par sa propre convention négociée avec les États X et Z.

114. Cette approche se conforme aux principes acceptés du droit international, selon lesquels un consentement est généralement nécessaire pour qu'un État soit lié par les termes d'une Convention dont il n'est pas partie, tous les traités doivent être mis en œuvre de bonne foi, les États sont des entités souveraines et cette souveraineté doit être respectée.

115. Demander la prise en compte de la position des filiales de l'État tiers ne semblerait pas réalisable, surtout compte tenu des possibilités que cet État n'ait pas conclu de convention avec les autres États ou soit lié à eux par des relations de conventions différentes. Dans ce dernier cas, il peut s'avérer impossible de « concilier » les droits et obligations de deux conventions ou plus sans enfreindre les termes de l'une d'elles.

116. Il ne semble pas y avoir de motif pour que, dans un cas approprié, la PA ne puisse pas être tripartite, surtout si les exigences de l'article 26 relatives à l'échange de renseignements sont analogues dans toutes les conventions, ce qui élimine toute hypothèse d'action contraire à l'une des conventions. La question des possibles restrictions à la capacité d'échanger des informations dans de tels cas mérite d'être étudiée. Par exemple, même si les contribuables donnent leur consentement à cet échange d'informations, il se peut que le droit national de certains pays interdise toujours un tel renoncement au droit à la confidentialité du contribuable. Il convient d'étudier la possibilité d'élaborer une forme de solution multilatérale en s'inspirant de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière fiscale de l'OCDE/ du Conseil de l'Europe. Une telle approche pourrait s'avérer plus pratique pour les contribuables, surtout pour les entreprises membres d'un groupe, et pourrait offrir aux contribuables la possibilité de solliciter une PA tripartite si elle leur semble plus favorable. Bien qu'à l'évidence, l'article 25 ne prévoit pas une PA multilatérale, cela ne semble pas empêcher une procédure conjointe dans certains cas, lorsque les deux PA sont distinctes mais menées conjointement, dans la mesure du possible. Une question connexe est traitée plus bas, à la Section G.

Proposition d'études futures du Groupe de travail conjoint :

Il convient d'envisager la possibilité d'une approche plus explicite et structurée des questions soulevées concernant les « cas triangulaires », en étudiant les propositions de changements figurant dans les Commentaires s'il est possible de s'entendre sur une approche appropriée et d'élaborer une solution multilatérale.

G. Cas de PA régis par l'article 25(3)

117. Dans les parties précédentes du Rapport, la discussion se concentre exclusivement sur la PA répondant à une initiative du contribuable (paragraphe 1 de l'article 25). Néanmoins, il importe aussi d'étudier comment opérer au mieux la PA régie par le paragraphe 3 de l'article 25, et particulièrement la PA visant à éliminer la double imposition dans les cas non prévus dans la Convention.

118. Le paragraphe 3 de l'article 25 (c'est nous qui soulignons) précise que : « [l]es autorités compétentes des États contractants s'efforcent, *par voie d'accord amiable, de résoudre* les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles *peuvent aussi se concerter* en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus dans la Convention ». Le paragraphe 3, phrase 1, semble destiné à assurer la « gestion » générale de la Convention, plutôt qu'à traiter un cas particulier, mais comme ces cas peuvent soulever des questions plus systémiques, le paragraphe n'empêche pas d'engager une PA sur une question survenant à l'occasion d'un cas particulier, ou de rechercher une issue favorable à un contribuable en particulier. En réalité, même si un contribuable n'a pas le « droit » de prétendre à un traitement spécifique aux termes de la Convention, les autorités compétentes peuvent convenir qu'une affaire peut néanmoins être traitée selon les paragraphes 1 et 2 ou (plus probablement) doit être considérée selon le paragraphe 3. Cela souligne le rôle de facilitation de la PA, qui contribue à garantir le bien-fondé permanent des conventions fiscales existant de longue date.

119. La deuxième phrase du paragraphe 3 vise plus directement les cas particuliers, mais fait clairement référence à une facilité ou à une attribution plutôt qu'à une *obligation*. Cette disposition stipule qu'une convention suivant le Modèle de l'OCDE n'empêche pas ces *concertations* sur des aspects non couverts par la Convention, puisqu'elle a clairement pour intention de les « inviter » (voir le paragraphe 3 des Commentaires). Elle confère aussi une grande souplesse dans l'organisation de ces concertations. La deuxième phrase n'accorde pas expressément aux contribuables le même droit d'initiation que le paragraphe 1 pour les aspects afférents à la Convention, mais n'empêche pas les autorités compétentes d'accorder ensemble de tels droits. Au plan pratique, une autorité compétente peut décider de recourir à la PA en vertu du paragraphe 3 après qu'une affaire a été portée à son attention par un contribuable, bien

qu'une telle réclamation ne soit pas bien sûr nécessaire pour que l'autorité compétente engage une PA. Elle complète la PA dans l'article 25, mais ne précise pas forcément ce que les autorités compétentes pourraient faire sans cette disposition explicite.

120. Si l'expérience des cas régis par le paragraphe 3 de l'article 25 reste limitée, ces questions pourraient bien gagner en importance à l'avenir en raison des travaux effectués sur l'attribution des bénéfices à un établissement stable. Étant donné la méthodologie adoptée pour ces travaux, il existe pour la première fois un cadre qui permettrait la résolution de questions extrêmement complexes sur l'affectation des bénéfices entre les diverses succursales d'un même contribuable dans différents États, comme l'attribution de capital aux succursales des banques. Étant donné que ces succursales ne sont pas résidentes des pays parties prenantes dans le différend potentiel sur l'attribution des bénéfices, la procédure de PA prévue aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25 n'est pas disponible et le seul allègement amiable de la double imposition possible découle du paragraphe 3. En fait, les Commentaires du paragraphe 37 notent que la deuxième phrase du paragraphe 3 de l'article 25 pourrait être utilisée pour le règlement des différends dans le contexte des établissements stables décrits ci-dessus. Cependant, le paragraphe 37 énumère certains problèmes rencontrés par quelques États contractants dans son application. Par ailleurs, un certain nombre d'États n'incluent pas la deuxième phrase du paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales, pour cette raison et d'autres (par exemple parce cette disposition a une portée très large et peu claire). Il conviendrait donc de réexaminer le troisième paragraphe de l'article afin qu'il puisse être plus largement utilisé dans les cas appropriés.

Proposition d'études futures du Groupe de travail conjoint :

Il conviendrait de réexaminer la portée appropriée du paragraphe 3 de l'article 25, en particulier en relation avec la double imposition des succursales du même contribuable, en vue de suggérer dans les Commentaires des solutions possibles au problème.

III. Techniques supplémentaires de règlement des différends

A. Procédure amiable (PA) et mécanismes supplémentaires de règlement des différends

121. La PA sous sa forme actuelle constitue généralement un mode de règlement efficace des différends fiscaux internationaux, même si, comme nous l'avons souligné dans les Sections I et II, un certain nombre d'améliorations doivent encore y être apportées. Toutefois, même lorsque les améliorations suggérées auront été intégrées, il arrivera inévitablement que certains cas ne puissent faire l'objet d'un règlement satisfaisant dans le cadre de la PA, par exemple lorsque les pays concernés ne peuvent se mettre d'accord sur l'interprétation ou l'application convenable de la convention à une situation donnée. Puisque la PA dans sa structure actuelle n'impose pas aux pays de se mettre d'accord, mais seulement de s'efforcer de se mettre d'accord, il peut en résulter la non-résolution d'une double imposition ou encore une « imposition non conforme à la convention ».

122. Le fait que la PA dans sa forme actuelle n'exige pas un règlement définitif des dossiers a été souligné par les représentants du secteur privé et les délégués du Groupe de travail conjoint comme l'un des principaux obstacles à l'efficacité de cette procédure. C'est pourquoi les contribuables hésitent à engager des moyens pour la PA et les AC ne sont pas incitées à prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer un règlement des questions soulevées.

123. La PA peut donc être améliorée par l'ajout de techniques supplémentaires de règlement des différends, lesquelles peuvent contribuer à assurer, dans toute la mesure du possible, que les différends fiscaux internationaux feront l'objet d'un règlement définitif, neutre et fondé sur des principes, tant pour

les pays que pour les contribuables concernés. La réduction du nombre de différends fiscaux transfrontières en résultant constitue clairement un objectif important des travaux de l'OCDE.

124. Ces techniques supplémentaires peuvent améliorer l'efficacité de la PA proprement dite, même dans les cas où le recours à ces techniques n'est pas nécessaire. Le seul fait que ces techniques existent peut encourager l'utilisation accrue de la PA, dans la mesure où tant les pouvoirs publics que les contribuables sauront d'emblée que le temps et les efforts investis dans la PA aboutiront vraisemblablement à un résultat satisfaisant. En outre, les gouvernements auront intérêt à veiller à ce que la PA soit menée efficacement afin de ne pas devoir ultérieurement engager des procédures supplémentaires. De plus, l'adoption de techniques supplémentaires de résolution des différends réduira le risque de procédures judiciaires internes à la fois onéreuses, longues et potentiellement conflictuelles. Remarquons que, conformément au mandat accordé au Groupe de travail conjoint, le Comité des affaires fiscales devrait approuver tout travail d'élaboration de recommandations pour l'adoption de mécanismes supplémentaires de règlement des différends. L'accent doit être mis sur le fait qu'aucune décision n'a été prise et que le travail actuel est restreint à l'examen de la faisabilité de plusieurs propositions pour la résolution supplémentaire de différends.

B. Formes possibles des mécanismes de règlement des différends

125. Diverses techniques supplémentaires de règlement des différends pourraient être utilisées en matière fiscale, notamment celle suggérée au point E i) ci-dessus (examen à un niveau supérieur). Les Commentaires actuels se rapportant à l'article 25 (paragraphe 46) examinent la possibilité pour les autorités compétentes, d'obtenir un « avis arbitral » d'un expert impartial pour l'aide à la prise d'une décision. De plus, les Commentaires (paragraphe 47) envisagent la possibilité, pour les parties, d'obtenir un « avis » auprès du Comité des affaires fiscales concernant le « sens précis » à donner à une disposition de la Convention. En outre, le paragraphe 4 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale et les paragraphes 4 et 41 des Commentaires sur cet article prévoient la possibilité de création d'une « commission mixte » en vue de traiter de certaines questions. Une autre option consiste à demander à un tiers d'évaluer les forces et les faiblesses des positions adoptées par les parties. Ces techniques relèvent de la « médiation », dans le cadre de laquelle un tiers aide les parties à prendre une décision, mais ne détient en général aucun pouvoir de décision indépendant.

126. L'arbitrage est la technique supplémentaire de résolution des différends qui reçoit le plus d'attention dans le domaine fiscal. Bien que l'arbitrage couvre un large éventail de techniques supplémentaires de règlement des différends, un certain pouvoir de décision est accordé dans le cadre de chacune d'entre elles à des tiers neutres et indépendants afin de faciliter la prise de décision ; sur ce plan, la procédure d'arbitrage est de nature quasi judiciaire. Toutefois, contrairement à ce qui se produit dans une procédure judiciaire, les parties concernées délèguent en fait un pouvoir de décision au tiers décideur et conviennent, à divers degrés, de suivre cette décision.

127. Même s'il n'existe que peu d'exemples de l'utilisation concrète de l'arbitrage pour régler les différends fiscaux transfrontières, plusieurs modèles d'arbitrage pourraient être utilisés. Des ajouts en cours de ratification ont été apportés à la Convention de l'UE de 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées ; le Forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert envisage des modifications visant à accroître l'efficacité de la Convention. Plus de 60 conventions fiscales bilatérales contiennent actuellement une disposition prévoyant une forme quelconque d'arbitrage. Des propositions réfléchies et détaillées sur l'arbitrage en matière fiscale ont été présentées par l'Association fiscale internationale (annexe 4) et la Chambre de commerce internationale (annexe 5).

128. Ainsi, un vaste éventail de techniques supplémentaires de règlement des différends est disponible, qu'il s'agisse simplement d'obtenir de l'aide pour parvenir à une décision ou de déléguer des pouvoirs étendus à un organe indépendant en vue d'un règlement définitif et cohérent des questions soulevées. Il convient toutefois de remarquer que, dans tous les cas, les techniques supplémentaires s'ajoutent au mécanisme de résolution des différends inscrit dans la PA. Au contraire de l'arbitrage commercial, ces techniques ne constituent pas une solution de rechange à la procédure primaire de résolution des différends, mais plutôt des méthodes complémentaires issues de la PA existante et qui en forment un prolongement naturel.

C. Recours obligatoire ou facultatif aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends

129. Alors qu'un certain nombre de techniques supplémentaires de règlement des différends sont disponibles, dans le cadre des différentes conventions bilatérales actuellement mises en œuvre, elles sont toutes *facultatives*, dans le sens où les parties doivent convenir, pour le règlement d'un dossier particulier, d'aller au-delà de la PA « traditionnelle » et de soumettre l'affaire non résolue aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends. L'expérience des pays disposant de procédures supplémentaires « facultatives » de règlement des différends montre que ces dernières sont généralement inefficaces. En témoigne le fait que, malgré l'existence de plus de 60 conventions prévoyant un arbitrage « facultatif », aucun dossier n'a été traité selon ces procédures, ce qui est, dans une certaine mesure, compréhensible. Lorsqu'un cas se révèle difficile à régler et qu'après une longue période de consultation, les parties ne parviennent pas à un accord, il est peu vraisemblable qu'à ce stade du processus, elles soient enclines à accepter de passer aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends.

130. En revanche, plusieurs pays de l'Union européenne ont indiqué que les procédures imposant, en vertu de la Convention européenne, de soumettre une affaire non résolue à l'arbitrage, avaient nettement amélioré le fonctionnement des procédures amiables, dans la mesure où les pays faisaient davantage d'efforts pour aboutir à un accord amiable satisfaisant de manière à éviter un arbitrage obligatoire.

131. Au cours des consultations avec les chefs d'entreprise, les participants ont clairement manifesté leur préférence pour une obligation de soumission des affaires non résolues à une procédure complémentaire de règlement des différends.

132. À la lumière de cette expérience, il est évident que la PA serait améliorée s'il existait une obligation de soumettre, dans certaines circonstances, une affaire non résolue aux dispositifs supplémentaires de règlement des différends. Cette obligation pourrait être perçue comme découlant d'une obligation générale résultant du droit international d'appliquer et d'interpréter de bonne foi la Convention. Elle donne davantage de substance à l'exigence, formulée dans le Modèle de convention, de « s'efforcer... de régler les différends ». Il convient de souligner que cette proposition ne s'applique qu'à la soumission obligatoire d'affaires non résolues aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends. La Section D détermine s'il convient d'opter pour un *règlement* facultatif ou obligatoire.

133. Reste à savoir si l'on pourrait intégrer l'obligation de soumission dans les conventions existantes en incluant des directives plus explicites dans les Commentaires sur le Modèle en ce qui concerne le recours aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends, ou si sa mise en œuvre d'une telle obligation nécessiterait d'autres dispositifs, tels qu'une modification des articles du Modèle de convention fiscale. En particulier, diverses techniques complémentaires de règlement des différends pourraient se révéler appropriées à diverses situations. Aussi, un avis arbitral pourrait se révéler approprié si le problème empêchant la résolution d'une affaire ne tenait qu'à l'interprétation de la Convention. D'un autre côté, une procédure d'arbitrage mieux établie pourrait être requise pour résoudre certains aspects d'une situation complexe relative aux prix de transfert.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Le Groupe de travail conjoint formulera une proposition examinant la faisabilité de l'instauration d'une obligation de soumission (mais pas de règlement) des affaires non résolues par la procédure amiable à une forme de dispositif complémentaire des règlements des différends à la lumière de l'obligation internationale d'appliquer et d'interpréter le traité en toute bonne foi. Cela nécessiterait probablement une modification des paragraphes 26 et 46 à 48 des Commentaires sur l'article 25, afin de préciser que l'obligation résultant du droit international de s'efforcer de bonne foi d'aboutir à un accord lors de l'application de la procédure amiable suppose que, lorsque l'accord n'a pas été possible dans le cadre des discussions normalement intégrées à cette procédure, la question non résolue fasse l'objet de la forme appropriée de procédure complémentaire de règlement des différends. D'autres techniques de mise en œuvre pourraient être applicables, y compris des modifications ou addenda aux articles du Modèle de convention fiscale.

Pour faciliter la mise en œuvre de la proposition d'une obligation de soumission des affaires non résolues aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends, le Groupe de travail conjoint souhaite mettre en lumière les procédures qui pourraient être utilisées à cette fin, à savoir :

- *Une évaluation des diverses formes de mécanismes supplémentaires de règlement des différends et des situations auxquelles ils seraient applicables*
- *Le calendrier ou l'élément « déclencheur » qui aboutirait à cette soumission des affaires non résolues aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends*
- *Le rôle du contribuable dans les mécanismes supplémentaires de règlement des différends, y compris son droit d'exiger qu'une affaire relève des mécanismes complémentaires et les circonstances dans lesquelles il peut se voir refuser le droit de soumettre son cas à ces mécanismes*
- *La participation directe du contribuable à la procédure supplémentaire de règlement des différends*
- *L'interaction entre la procédure supplémentaire de règlement des différends et les recours contentieux nationaux*
- *La relation générale entre la décision prise dans le cadre du mécanisme de règlement des différends et la procédure amiable*
- *La forme et la publication de la décision prise dans le cadre du mécanisme supplémentaire de règlement des différends*
- *Les questions de fonctionnement et autres règles de procédure pour l'application des mécanismes supplémentaires de règlement des différends*

Les procédures pourraient être mises en œuvre par des modifications apportées aux Commentaires sur l'article 25 et/ou par l'instauration de pratiques appropriées dans le cadre du Manuel pour des procédures amiables efficaces.

D. Caractère facultatif ou obligatoire des mécanismes supplémentaires de règlement des différends

134. Il convient de souligner à nouveau que les propositions ci-dessus traitent de l'obligation de soumission des affaires non résolues aux mécanismes de règlement des différends. Après l'introduction des mécanismes supplémentaires de règlement des différends dans la PA, il restera nécessaire que les AC aussi bien que les contribuables acceptent de suivre les directives afférentes à ces mécanismes. Il existera donc encore des cas où une affaire demeurera non résolue même après l'application des mécanismes de règlement des différends.

135. D'après le Modèle de convention dans sa forme actuelle ou les conventions bilatérales s'appuyant sur le Modèle, il n'est pas possible de régler à l'amiable de toutes les affaires, puisque ces instruments ne contraignent les parties qu'à « s'efforcer » de trouver un accord (cf. paragraphe 26 des Commentaires sur l'article 25), ce qui est différent d'une obligation de règlement. Étant donné l'importance d'aboutir, dans toute la mesure du possible, à un règlement satisfaisant de tous les différends fiscaux internationaux, il serait toutefois souhaitable d'élaborer une autre procédure imposant le règlement des affaires non résolues pour les pays désireux de mettre en place une résolution obligatoire de toutes les affaires.

136. Il est reconnu que pour certains pays, il existe des contraintes juridiques et constitutionnelles faisant obstacle à toute forme d'obligation de règlement des conflits. Néanmoins, cette proposition guiderait les pays désireux d'instituer une procédure contraignante pour le traitement des différends fiscaux dans le cadre de leurs relations bilatérales, par exemple en développant dans le commentaire de l'Article 25, un nouvel Article possible et un commentaire attendant qui pourrait être utilisé par les pays qui souhaitent instituer une procédure contraignante.

Proposition de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

Le Groupe de travail conjoint formulera une proposition examinant la faisabilité de la mise en œuvre d'une obligation de règlement des cas non résolus par la procédure amiable, à l'usage exclusif des pays qui souhaitent instituer le règlement obligatoire de toutes les affaires. Cela nécessiterait probablement l'élaboration d'un nouvel article du Modèle de convention et des Commentaires correspondants, mais pourrait aussi prendre une autre forme.

Les travaux prévus au titre de la proposition de « résolution » nécessiteraient des directives dans les domaines suivants :

- *La relation entre la décision issue des mécanismes supplémentaires de règlement des différends et la procédure amiable sous sa forme actuelle, notamment sur la question de savoir si ces mécanismes supplémentaires sont contraignants pour les pouvoirs publics ou le contribuable*
- *Les questions liées à l'exécution des décisions issues des mécanismes supplémentaires de règlement des différends*
- *Les modifications nécessaires des points traités dans la proposition de la « soumission », de manière à prendre en compte le fait que la résolution de l'affaire serait en quelque sorte contraignante*

E. Actions complémentaires éventuelles

137. Reconnaisant l'importance de faire avancer l'élaboration des mécanismes supplémentaires de règlement des différends, il serait possible, si le Comité des affaires fiscales n'y voit pas d'inconvénient,

que le Conseil de l'OCDE adopte une Recommandation en faveur de l'intégration de mécanismes supplémentaires de règlement des différends, sous quelque forme que ce soit, dans les conventions bilatérales, autant que faire se peut.

ANNEXE 1 : LES PROPOSITIONS DU GROUPE DE TRAVAIL CONJOINT

Propositions d'action immédiate du Groupe de travail conjoint :

1. Les pays devraient réexaminer les directives de base actuellement publiées à propos des règles et procédures nationales de règlement amiable, afin de s'assurer de leur conformité aux critères de transparence énoncés dans la présente note. Ces directives devraient exposer la position de chaque pays sur les questions de fonctionnement et de fond. Il est vivement recommandé aux pays qui n'ont pas encore publié de directives de le faire dès que possible.
2. Il faudrait poursuivre les travaux de publication des fiches par pays, élargir le champ d'application au regard des pays concernés et tenir à jour/développer ces fiches pour tenir compte de l'évolution à venir des travaux en cours. Les économies non membres seraient notamment encouragées à participer au processus.
3. Les pays devraient réexaminer les pouvoirs des autorités compétentes et en préciser l'étendue dans leurs fiches par pays, ainsi que les limitations spécifiques applicables aux questions qui peuvent relever de la procédure amiable.
4. Les pays devraient réexaminer le calendrier actuel de la procédure amiable, ainsi que la structure des fonctions des autorités compétentes et les ressources dont elles disposent, à la lumière de l'analyse qui précède et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Ils sont notamment encouragés à élaborer et à publier un objectif de délai ou un délai indicatif pour le traitement des dossiers de procédure amiable.
5. Les pays devraient réexaminer la structure de leurs pratiques actuelles concernant les mesures prises dans le cadre de la procédure amiable à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Il convient tout particulièrement d'informer le contribuable de l'avancement de la PA (sous réserve des obligations de confidentialité de l'article 26), ce qui doit constituer une priorité.
6. Les pays devraient réexaminer la structure de leurs processus de décision dans le cadre de la PA à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Il convient tout particulièrement d'insister sur le fait que les affaires doivent être réglées sur la base de leurs mérites respectifs, dans le respect des principes et des règles d'équité.
7. Les pays devraient réexaminer leurs procédures d'application des accords amiables à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Ils sont tout particulièrement encouragés à élaborer un délai permettant l'application intégrale de l'accord, y compris le remboursement de l'impôt payé.
8. Les pays devraient revoir leur approche concernant l'impact d'un accord amiable pour les années à venir à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées.

9. S'il est clair que les accords amiables n'ont pas, en tant que tels, formellement valeur de précédents, les pays devraient réexaminer leurs pratiques concernant le traitement des autres accords amiables dans le contexte d'un cas particulier afin que, dans la mesure du possible, les cas soient tranchés sur la base des principes et de manière cohérente.

Propositions de travaux futurs du Groupe de travail conjoint :

1. Un manuel pour des procédures amiables efficaces devrait être élaboré tant à l'intention des administrations fiscales que des contribuables. Les positions qui y seraient présentées ne seraient pas imposées aux pays Membres, mais reflèteraient l'analyse du point considéré. Ce manuel devrait explorer les pratiques appropriées et les autres solutions possibles aux questions examinées par le Groupe de travail conjoint.

Les différentes questions que ce manuel devrait traiter sont étudiées en détail dans les sections correspondantes du présent rapport.

2. Des travaux devraient être entrepris pour analyser les exigences relatives aux délais et les solutions envisageables à cet égard, compte tenu des différences de règles nationales. Ces travaux pourraient permettre d'inclure des directives sur les pratiques appropriées dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces, en vue d'améliorer la transparence sur cette question et de donner aux contribuables la possibilité de protéger leur position. Ils pourraient également déboucher sur des modifications des Commentaires relatifs à l'article 25.
3. Il faudrait modifier les Commentaires de sorte qu'ils traitent de la « probabilité » d'une imposition non conforme à la Convention et donnent des directives sur la manière de respecter cette exigence, notamment ce qu'il est possible de faire pour que le contribuable soit conscient du moment où le délai commence à courir.

Le Manuel pour des procédures amiables efficaces devrait également inclure une analyse de la « probabilité » d'une imposition non conforme à la Convention.

4. Les circonstances dans lesquelles il conviendrait de refuser à un contribuable l'accès à la procédure amiable devraient être analysées, parallèlement à un débat sur les pratiques appropriées à cet égard, compte tenu des différences de situations juridiques d'un pays à l'autre. Cette analyse devrait être incluse dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et, si cela était jugé nécessaire, dans les Commentaires sur l'article 25.
5. Il faudrait analyser les circonstances dans lesquelles les règles du droit interne ou les pratiques administratives bloquent effectivement l'accès des contribuables à la procédure amiable, parallèlement à un débat sur les pratiques appropriées à cet égard, compte tenu des différences de situations juridiques d'un pays à l'autre. Cette analyse devrait être reprise dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces.
6. Il faudrait analyser les pratiques nationales concernant la suspension du recouvrement de l'impôt pendant la procédure amiable et s'efforcer de parvenir à un consensus sur la définition d'autres modes de recouvrement et de protection des intérêts des pouvoirs publics. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et, dans une mesure jugée appropriée, dans les Commentaires.

7. Il faudrait analyser les pratiques nationales concernant la suspension ou l'annulation des paiements d'intérêts et des sanctions pendant la procédure amiable et s'efforcer de parvenir à un consensus sur la question de savoir si, et quand, cette suspension serait appropriée. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et, dans une mesure jugée appropriée, dans les Commentaires.
8. Il faudrait analyser les pouvoirs nécessaires pour conclure et appliquer des accords amiables et inclure cette analyse dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces, en recommandant que tous les pays confèrent aux autorités compétentes les pouvoirs nécessaires à un bon fonctionnement de la procédure amiable.
9. Les Commentaires sur l'article 25 devraient être rédigés plus clairement de façon à préciser les circonstances dans lesquelles la procédure amiable est applicable lors d'ajustements corrélatifs.
10. Des modifications ultérieures des Commentaires sur les articles de la convention consacrés aux aspects de fond pourraient souligner que, dans certaines circonstances, une interprétation appropriée est susceptible d'éviter le recours à la procédure amiable, tout en laissant la possibilité de continuer à utiliser cette procédure dans les autres cas.
11. Les aspects nationaux concernant la relation entre le droit interne et la procédure amiable devraient être analysés et traités dans l'optique de permettre à la procédure amiable de fonctionner le plus pleinement possible, compte tenu des éventuelles limitations, notamment constitutionnelles, des systèmes juridiques des pays. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et/ou dans les modifications apportées aux articles ou aux Commentaires du Modèle de convention fiscale.
12. Le Manuel pour des procédures amiables efficaces devrait traiter des pratiques appropriées pour structurer les fonctions des autorités compétentes, en soulignant les questions de répartition des ressources et d'élaboration de calendriers.
13. Le Manuel pour des procédures amiables efficaces devrait traiter du rôle du contribuable dans la procédure amiable, et accorder une attention particulière à la nécessité de développer une procédure ouverte et transparente.
14. Le Manuel pour des procédures amiables efficaces devrait traiter des pratiques appropriées pour le processus décisionnel de la PA, y compris le tiraillement entre la nécessité de trouver une solution administrative au cas aussi rapidement que possible et le souhait de prendre des décisions cohérentes et fondées sur des principes.
15. Le Groupe de travail conjoint formulera une proposition examinant la faisabilité de l'instauration d'une obligation de soumission (mais pas de règlement) des affaires non résolues par la procédure amiable à une forme de dispositif complémentaire de règlement des différends à la lumière de l'obligation internationale d'appliquer et d'interpréter le traité en toute bonne foi. Cela nécessiterait probablement une modification des paragraphes 26 et 46 à 48 des Commentaires sur l'article 25, afin de préciser que l'obligation résultant du droit international de s'efforcer de bonne foi d'aboutir à un accord lors de l'application de la procédure amiable suppose que, lorsque l'accord n'a pas été possible dans le cadre des discussions normalement intégrées à cette procédure, la question non résolue fasse l'objet de la forme appropriée de procédure complémentaire de règlement des différends. D'autres techniques de mise en œuvre pourraient être applicables, y compris des modifications ou addenda aux articles du Modèle de convention fiscale.

Pour faciliter la mise en œuvre de la proposition d'une obligation de soumission des affaires non résolues aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends, le Groupe de travail conjoint souhaite mettre en lumière les procédures qui pourraient être utilisées à cette fin, à savoir :

- Une évaluation des diverses formes de mécanismes supplémentaires de règlement des différends et des situations auxquelles ils seraient applicables
- Le calendrier ou l'élément « déclencheur » qui aboutirait à cette soumission des affaires non résolues aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends
- Le rôle du contribuable dans les mécanismes supplémentaires de règlement des différends, y compris son droit d'exiger qu'une affaire relève des mécanismes complémentaires et les circonstances dans lesquelles il peut se voir refuser le droit de soumettre son cas à ces mécanismes
- La participation directe du contribuable à la procédure supplémentaire de règlement des différends
- L'interaction entre la procédure supplémentaire de règlement des différends et les recours contentieux nationaux
- La relation générale entre la décision prise dans le cadre du mécanisme de règlement des différends et la procédure amiable
- La forme et la publication de la décision prise dans le cadre du mécanisme supplémentaire de règlement des différends
- Les questions de fonctionnement et autres règles de procédure pour l'application des mécanismes supplémentaires de règlement des différends

Les procédures pourraient être mises en œuvre par des modifications apportées aux Commentaires sur l'article 25 et/ou par l'instauration de pratiques appropriées dans le cadre du Manuel pour des procédures amiables efficaces.

16. Le Groupe de travail conjoint formulera une proposition examinant la faisabilité de la mise en œuvre d'une obligation de règlement des cas non résolus par la procédure amiable, à l'usage exclusif des pays qui souhaitent instituer le règlement obligatoire de toutes les affaires. Cela nécessiterait probablement l'élaboration d'un nouvel article du Modèle de convention et des Commentaires correspondants, mais pourrait aussi prendre une autre forme.

Les travaux prévus au titre de la proposition de « résolution » nécessiteraient des directives dans les domaines suivants :

- La relation entre la décision issue des mécanismes supplémentaires de règlement des différends et la procédure amiable sous sa forme actuelle, notamment sur la question de savoir si ces mécanismes supplémentaires sont contraignants pour les pouvoirs publics ou le contribuable
- Les questions liées à l'exécution des décisions issues des mécanismes supplémentaires de règlement des différends

- Les modifications nécessaires des points traités dans la proposition de la « soumission », de manière à prendre en compte le fait que la résolution de l'affaire serait en quelque sorte contraignante

Propositions d'études futures du Groupe de travail conjoint :

1. La possibilité de définir une forme d'analyse de l'état d'avancement des cas relevant de la procédure amiable dans les pays Membres devrait être étudiée, de même que la nature des informations qui seraient ainsi diffusées.
2. L'opportunité de la mise en place d'un mécanisme plus cohérent en vue d'un allègement partiel de la double imposition devrait être examinée de manière plus approfondie et, s'il y a lieu, des modifications des Commentaires devraient être élaborées pour tenir compte de ces conclusions. En cas d'allègement partiel, il convient d'accorder une attention particulière à la relation avec les mécanismes supplémentaires de règlement des différends.
3. Il conviendrait d'analyser plus avant l'expérience des pays en ce qui concerne la cohérence, la concurrence et la non-discrimination, afin de déterminer s'il serait souhaitable d'élaborer des lignes directrices plus détaillées dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et/ou les Commentaires de l'article 25.
4. Il conviendrait d'étudier la relation entre les ajustements secondaires et la PA afin d'insister davantage sur le fait qu'il est souhaitable, mais pas impératif, d'en tenir compte dans la PA.
5. Il convient d'envisager la possibilité d'une approche plus explicite et structurée des questions soulevées concernant les « cas triangulaires », en étudiant les propositions de changements figurant dans les Commentaires s'il est possible de s'entendre sur une approche appropriée et d'élaborer une solution multilatérale.
6. Il conviendrait de réexaminer la portée appropriée du paragraphe 3 de l'article 25, en particulier en relation avec la double imposition des succursales du même contribuable, en vue de suggérer dans les Commentaires des solutions possibles au problème.

ANNEXE 2 : CADRE TEMPOREL INDICATIF DES PHASES CLÉS DE LA PROCÉDURE AMIABLE

Le tableau qui suit résume les phases clés de la procédure et donne des cadres temporels indicatifs. L'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE propose des procédures permettant de résoudre trois catégories différentes de problèmes susceptibles de survenir. Alors que la PA ne se limite pas à celles qui impliquent et affectent certains contribuables particuliers, la grande majorité des PA est lancée sur l'initiative de contribuables et ce calendrier n'est applicable qu'à ces derniers. Ce tableau présente un cadre temporel pour une PA déclenchée à la suite d'une action d'une autorité fiscale à l'encontre d'un contribuable résident. Ensuite, en vertu du paragraphe 1 de l'article 25, le contribuable présente son cas à « l'autorité compétente de l'ajustement » (point 53 ci-dessus)⁵. Ce tableau explique le déroulement de la procédure à partir du moment où celle-ci est engagée (soumission du cas à l'AC du pays de résidence du contribuable) jusqu'à sa conclusion, avec l'application de l'accord amiable par l'AC concernée. Durant la première phase, la PA repose essentiellement sur des interactions entre le contribuable et l'AC de son État de résidence. Si la plainte du contribuable se révèle justifiée et que l'AC de l'ajustement n'est pas en mesure de parvenir à un règlement satisfaisant dans le cadre de la législation nationale, l'AC propose d'entamer des négociations dans le cadre de la PA avec l'autre AC. La deuxième phase débute par la production, par l'AC de l'ajustement, du document de principes à l'intention de l'AC de l'allègement. Les deux AC analysent alors le cas et tentent de parvenir à un accord par le biais de négociations. Dans la dernière phase, en supposant la conclusion satisfaisante de la PA, les États contractants adoptent les mesures appropriées permettant d'appliquer l'accord amiable.

Il convient de souligner que l'efficacité de la PA dépend largement de celle de l'audit qui a mis au jour le différend. Le cadre temporel proposé suppose que l'État contractant a procédé à un ajustement initial sur la base d'une analyse complète et bien documentée, cadrant avec le droit national et les normes internationalement acceptées (par exemple, les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert). En revanche, lorsque l'État contractant n'a pas procédé à une bonne analyse fonctionnelle ou de comparabilité, ou lorsque l'analyse ne s'appuie pas sur les pièces justificatives adéquates, la PA est susceptible de se révéler problématique et plus longue puisque l'AC devra procéder à un nouvel audit.

De plus, il convient de noter que l'accent relatif mis sur chaque étape, ainsi que la longueur des différentes étapes, variera nécessairement en fonction de la nature du cas et du type de PA. En outre, une PA intervenant entre des pays n'utilisant pas la même langue risque d'être plus longue qu'indiqué, car il sera nécessaire de procéder à des traductions. Enfin, l'objectif n'est pas de décourager les AC de se mettre d'accord pour mener une PA de manière plus informelle et efficace.

⁵ Selon le cas, la demande initiale de PA peut être soumise à l'autre État. Cependant, les cadres temporels et mesures nécessaires resteraient inchangés.

Phase	Mesure	Cadre temporel cible indicatif
Première phase	Ouverture de la PA par le contribuable ; présentation d'une demande de PA	Délai prévu par la convention (Modèle de convention de l'OCDE : 3 ans) ou dispositions législatives et pratiques internes, soit parce qu'il n'existe pas de disposition expresse dans la convention soit parce qu'elles sont plus favorables que la convention
	Accusé de réception de la demande de PA envoyé au contribuable Soumission de la demande de PA à l'autre AC. Le contribuable ou l'entreprise associée dans l'autre pays est encouragée à contacter l'AC de l'autre pays et à fournir rapidement toutes les pièces nécessaires aux deux AC simultanément	Immédiatement après la soumission du cas
	Examen du cas par l'AC de l'ajustement Informations supplémentaires demandées au contribuable	Au plus tard un mois après la mise en œuvre de la PA par le contribuable
	Détermination de l'admissibilité à la PA par l'AC de l'ajustement Notification au contribuable de l'acceptation ou du refus de la demande par l'AC de l'ajustement (En cas d'acceptation) Proposition de l'AC de l'allègement d'entamer des négociations dans le cadre d'une PA : production de la lettre d'ouverture	Au plus tard un mois après que les informations nécessaires ont été fournies à l'AC de l'ajustement
	Accusé de réception, par l'AC de l'allègement, de la demande de PA, examen préalable de l'exhaustivité de la demande et notification de l'acceptation ou du refus de la demande	Au plus tard un mois après réception de la lettre d'ouverture
Deuxième phase	Ouverture des consultations avec l'autre AC dans le cadre d'une PA. Production, par l'AC de l'ajustement, du premier document de principes	Idéalement sous quatre mois, mais au plus tard six mois après l'accord des AC de s'engager dans des consultations dans le cadre d'une PA
	Examen du cas par l'AC de l'allègement, examen préalable de l'exhaustivité du document de principes, notification des informations manquantes et détermination de la possibilité d'octroyer un allègement unilatéral au contribuable Réponse de l'AC de l'allègement au document de principes	Au plus tard six mois après réception du document de principes
	Négociations entre les AC ⁶	
Troisième phase	Accord amiable entre les AC : consigner l'accord entre les AC sous la forme d'un protocole d'entente	Au plus tard 24 mois en moyenne après l'ouverture de la PA par le contribuable
	Approbaton de l'accord amiable par le contribuable (et par d'autres parties intéressées ⁷)	À soumettre immédiatement après la conclusion de l'accord amiable. Délai d'un mois pour répondre
	Confirmation de l'accord amiable avec les conditions générales : échange de lettres de fermeture	Aussitôt que possible après approbation de l'accord amiable par le contribuable (et éventuellement par d'autres parties intéressées)
	Application de l'accord amiable.	Au plus tard trois mois après l'échange des lettres de fermeture

⁶ Des entrevues en tête-à-tête entre les AC peuvent être organisées à cette étape, ou à toute autre étape lorsque cela s'avère nécessaire.

⁷ Lorsque l'assentiment de la subdivision administrative-territoriale ou de toute autre autorité fiscale locale est nécessaire ou exigé.

ANNEXE 3 : CONTENU DU DOCUMENT DE PRINCIPES

Le document de principes est produit par l'AC de l'ajustement, c'est-à-dire l'État qui a pris la mesure ayant entraîné l'imposition non conforme à la disposition de la convention. Pour faciliter l'évaluation du cas de PA, il convient que le document de principes soit présenté en temps opportun et contienne toutes les informations nécessaires à l'État contractant de l'allègement, à savoir :

- a) Le nom et l'adresse officiels de la personne faisant l'objet de l'imposition, ainsi que son numéro d'identification de contribuable, l'identité des personnes de l'autre pays avec lesquelles elle est associée et la base sur laquelle cette association est établie ;
- b) Un descriptif de l'entreprise faisant l'objet de l'ajustement ;
- c) Les exercices d'imposition faisant l'objet de l'ajustement ;
- d) Le montant du revenu et de l'impôt ajusté pour chaque exercice fiscal ;
- e) Le résumé de la déclaration fiscale initiale ;
- f) Les transactions, les entreprises et les produits faisant l'objet de l'ajustement ;
- g) Une description de la nature exacte de l'ajustement et les dispositions pertinentes du droit interne et de la convention justifiant l'ajustement ;
- h) Le mode de calcul du montant de l'ajustement ainsi que les éléments justificatifs. Parmi ces éléments peuvent figurer les données et rapports économiques pertinents et appropriés ayant servi de fondement, de même que les notes explicatives et les documents et registres du contribuable ;
- i) Les coordonnées des fonctionnaires chargés de l'affaire.

En matière de prix de transfert, des informations supplémentaires suivantes devraient être fournies :

- j) Le descriptif des transactions comparables et les méthodes d'ajustement des différences ;
- k) La description de la méthode d'ajustement ;
- l) Une explication du caractère adéquat de la méthode d'ajustement en matière de prix de transfert ; en d'autres termes, l'AC de l'ajustement devrait expliquer pourquoi, à son avis, l'ajustement est conforme aux principes de pleine concurrence.

En réponse au document de principes, l'AC de l'allègement examinera le cas et donnera ensuite son point de vue à l'AC de l'ajustement. En vue de permettre à cette dernière de l'ajustement d'identifier les points de désaccord et de comprendre la position d'ensemble de l'AC de l'allègement, la réponse au document de principes devrait inclure les éléments suivants :

- a) Une indication de l'acceptabilité de l'allègement envisagé par le pays de l'ajustement ;
- b) Une indication des points sur lesquels l'AC de l'allègement accepte la position de l'AC de l'ajustement ;

- c) Une indication des points sur lesquels l'AC de l'allègement est en désaccord avec la position de l'AC de l'ajustement ;
- d) La demande d'informations supplémentaires et d'explications nécessaires à l'éclaircissement des questions faisant l'objet du différend ;
- e) La présentation d'autres questions jugées pertinentes au cas, mais n'ayant pas été soulevées dans le document de principes de l'AC de l'ajustement ; et
- f) La soumission de propositions et de points de vue découlant du point c) ci-dessus.

Si les AC concernées prévoient une entrevue en tête-à-tête, certaines des questions susmentionnées peuvent alors être abordées à l'entrevue. En pareil cas, il est probable que la réponse de l'AC de l'allègement au document de principes sera centrée sur le point f) ci-dessus.

ANNEX 4: IFA ARBITRATION PROPOSAL
(Texte disponible uniquement en anglais)

**Arbitration of Disputes Arising Under Income Tax Treaties:
Model Treaty Article and Memorandum of Understanding***

I.	INTRODUCTION	46
II.	DOUBLE TAXATION CONVENTION ARTICLE ON ARBITRATION.....	47
III.	MEMORANDUM OF UNDERSTANDING.....	51

I. Introduction

Attached is the text of an Appendix which forms part of an independent study prepared by William W. Park and David R. Tillinghast under the auspices of the International Fiscal Association. Entitled *Tax Treaty Arbitration*, the study will be published in book form.

The proposed provisions for tax treaty arbitration divide themselves into two groups: first, provisions to be included in the body of the treaty itself, as an extension of the Mutual Agreement Procedure now included as Article 25 of the OECD Model Convention; and second, a Memorandum of Understanding setting forth many of the details for implementing the arbitral procedure. There is no magic in such a division, and any selection of items for one document or the other will to some extent be arbitrary. The aim of the classification has been to promote a reasonable flexibility in carrying out the objectives of the arbitration provisions. To this end the treaty might well grant the competent authorities limited power to modify the Memorandum of Understanding as their experience suggests more appropriate mechanisms, at least in those cases in which this delegation of authority would not raise constitutional or other legal issues under national law.

The proposed provisions are presented as they would appear in a bilateral convention. If a multilateral convention were to be adopted, some of the language would have to be re-drafted although the substance would remain the same.

* © International Fiscal Association, 2003.

The draft set forth below and the draft proposed by the ICC Commission on Taxation⁸ are similar in many respects, but also diverge in significant ways. The following structural items are included in this study's proposal but not the ICC draft: (i) reference to an appointing authority; (ii) a control mechanism to address aberrant awards; (iii) coordination with the United Nations Arbitration Convention; and (iv) a *lis alibi pendens* provision that suspends litigation until conclusion of the arbitral proceedings.⁹ In addition, the proposal below includes procedural mechanisms not found in the ICC Model, such as provision for (a) Terms of Reference; (b) jurisdictional limits; (c) language of proceedings; (d) arbitral situs; (e) interim measures; (f) penalties; (g) arbitrator qualification; (h) declaratory relief and (i) "last best offer" (baseball) arbitration.

In a few instances, alternative language is presented below. In such cases, reference is made to the portions of the text in which these alternatives are discussed.

II. Double Taxation Convention Article on Arbitration

Article 25A: Arbitration of Treaty Controversies

1. Binding Arbitration

(a) If a case has been presented to the competent authority of one of the Contracting States in accordance with paragraph (1) of Article 25 and within two years following such presentation the competent authorities have not reached a mutual agreement [or if the person presenting the case to the competent authority (the "taxpayer") considers that the agreement reached is not in accordance with this Convention], the matter shall be settled by binding arbitration in accordance with this Article and with a Memorandum of Understanding to be exchanged through diplomatic channels, which the competent authorities may from time to time modify and supplement in order better to implement the provisions of this Article.

(b) The seat of the arbitration shall be selected by the Arbitral Tribunal but in all cases shall be in one of the Contracting States. The award shall be deemed made in such Contracting State, although for convenience arbitrators may hold hearings or deliberations in any location.¹⁰

2. Taxpayer Agreement to Arbitrate

⁸ Arbitration in International Tax Matters, Draft Bilateral Convention Article, Doc. No. 180/455 Rev. (10 September 2001). See Generally, Robert Couzin, *Arbitration in Tax Treaties*, 29 TAX PLANNING INTERNATIONAL REVIEW 12 (March 2002);

⁹ The ICC language in paragraph 2(b) provides for the commencement period of the arbitration to be deferred "if the case has also been submitted to a competent court."

¹⁰ Parties to commercial and investment arbitrations would normally situate the proceedings within the territory of a third country to reduce the prospect that courts of home party's home country would be tempted to vacate an award for partisan reasons. In the arbitration scheme proposed by this draft treaty article, however, each country irrevocably waives the right to apply its own arbitration law's grounds for award vacatur. See Draft Article 7(f).

Alternative 1

Arbitration will take place only if the taxpayer and all relevant associated enterprises in each Contracting State, if any, submit in writing to both of the competent authorities their agreement that the case will be subject to arbitration as provided herein and that the taxpayer and each such enterprise will be bound by any final award.

Alternative 2

A taxpayer presenting a request to the relevant competent authority must, as a condition to its consideration, submit in writing to such authority its agreement, and the agreement of all relevant associated enterprises in each Contracting State, if any, that the case will be subject to arbitration as provided herein and that the taxpayer and each such enterprise will be bound by any final award.

Alternative 3

A taxpayer submitting a case to the relevant competent authority must, as a condition of its consideration of the request, submit in writing to such authority its agreement, and the agreement of all relevant associated enterprises in each Contracting State, if any, that it will not bring or prosecute any judicial or administrative proceeding under the national law of either Contracting State relating to the subject matter of the case. Arbitration will take place only if thereafter the taxpayer and each such enterprise submits in writing to both of the competent authorities its agreement that the case will be subject to arbitration as provided herein and that the taxpayer and each such enterprise will be bound by any final award.

3. Initiation of Arbitration

Arbitration may be initiated by the competent authority of either Contracting State or the taxpayer by submitting a written Request for Arbitration to the Appointing Authority designated in paragraph 5 of this Article no sooner than two (2) years and not later than four (4) years following the initial presentation of the case to the relevant competent authority.

4. Matters Subject to Arbitration

All issues arising under this Convention may be subject to arbitration except those relating to Articles 25-30 [of the current OECD Model Convention, concerning the mutual agreement procedure, exchange of information, diplomatic and consular missions, territorial extension, entry into force and termination]. In any case in which an arbitral tribunal decides that the Convention rather than national law governs a particular issue or claim, the decision not to apply national law shall be subject to judicial review pursuant to Articles 7(b)(ii) and 8(b).

5. Constitution of the Arbitral Tribunal

(a) The Permanent Court of Arbitration in the Hague shall serve as Appointing Authority and fulfill all functions assigned to it under this Article and the related Memorandum of Understanding.

(b) Number of Arbitrators and Method of Appointment

Alternative 1

Unless the competent authorities of both Contracting States and the taxpayer agree otherwise, the Arbitral Tribunal shall be composed of three members.¹¹ Within sixty days after a Request for Arbitration has been filed, the competent authority of each Contracting State shall nominate one arbitrator. Unless the two arbitrators so nominated can agree on a Presiding Arbitrator within thirty days after the nomination of the later of the two, the Presiding Arbitrator shall be nominated by the Appointing Authority. Should any Contracting State fail to appoint an arbitrator within the above-mentioned time, such nomination shall be made by the Appointing Authority.

Alternative 2

Unless the competent authorities of both Contracting States and the taxpayer agree otherwise, the Arbitral Tribunal shall be composed of four members. Within sixty days after a Request for Arbitration has been filed, the competent authorities of the Contracting States and the taxpayer shall each nominate one arbitrator. Unless the three arbitrators so nominated can agree on a Presiding Arbitrator within thirty days after the nomination of the last of the three, the Presiding Arbitrator shall be nominated by the Appointing Authority. Should any Contracting State or the taxpayer fail to appoint an arbitrator within the above-mentioned time, such nomination shall be made by the Appointing Authority.

Alternative 3

Unless the competent authorities of both Contracting States and the taxpayer agree otherwise, the Arbitral Tribunal shall be composed of five members. Within sixty days after a Request for Arbitration has been filed, the competent authorities of the Contracting States and the taxpayer shall each nominate one arbitrator. Unless within thirty days after the nomination of the last of the three, the three arbitrators so nominated can agree on two other arbitrators and the designation of one to serve as Presiding Arbitrator, then the other two arbitrators shall be nominated and the designation of the Presiding Arbitrator shall be made by the Appointing Authority. Should any Contracting State or the taxpayer fail to appoint an arbitrator within the above-mentioned time, such nomination shall be made by the Appointing Authority.

Alternative 4

Unless the competent authorities of both Contracting States and the taxpayer agree otherwise, the Arbitral Tribunal shall be composed of three members all of whom shall be named by the Appointing Authority.

(c) No arbitrator may be an employee or consultant of a Contracting State or the taxpayer or any related person. Each individual nominated to serve as an arbitrator shall disclose links to either Contracting State or the taxpayer or any related person that might create reasonable doubts about the individual's ability to render a fair decision.

(d) The Presiding Arbitrator shall be a lawyer fluent in [language(s) appropriate for both parties], shall not have the nationality of either Contracting State and shall be independent of the governments of both Contracting States and the taxpayer(s). The Presiding Arbitrator shall have substantial experience in international arbitration, in addition to familiarity with international tax matters.

¹¹ Normally in commercial and investment arbitration the parties would avoid an even numbered tribunal, to reduce the prospect of tie and deadlock. To meet this possibility, the Memorandum of Understanding (Section 8) gives the Presiding Arbitrator the power to decide cases in the absence of a majority.

(e) Either competent authority or the taxpayer may challenge an arbitrator's qualifications or independence by submitting a written statement to the Appointing Authority specifying the facts on which the challenge is based. Such challenge shall be made within thirty (30) days from receipt from the Appointing Authority of notification of the appointment or from the date on which the challenging party became aware of the circumstances on which the challenge is based. The Appointing Authority shall determine whether the individual shall serve or continue to serve.

6. Lis Alibi Pendens

Arbitral proceedings pursuant to this Article shall suspend any pending judicial or administrative proceedings in either of the Contracting States involving the arbitration's parties and subject matter.¹²

7. Enforcement of Arbitration and Arbitral Awards

(a) As provided in this Article or the Memorandum of Understanding giving effect thereto, each Contracting State shall grant recognition to and enforce the commitment to arbitrate herein and any resulting award.

(b) Each Contracting State irrevocably waives any right to assert that controversies subject to this Article are non-arbitrable and shall grant to an award rendered pursuant to this Article the same *res judicata* effect as a final domestic judgment. Awards rendered pursuant to this Article shall be subject to challenge only for (i) an arbitrator's bias or corruption, (ii) an award misconstruing the arbitral tribunal's jurisdiction (iii) irregular composition of the arbitral tribunal or (iv) conduct of the proceedings in a way that denies a participant the opportunity to present its case or which deviates significantly from the procedural mission established by the Contracting States.¹³

(c) To the extent relevant, each Contracting State accepts that any award shall be considered "not domestic" under the 1958 United Nations Arbitration Convention, that a claim submitted to arbitration shall be considered to arise out of a commercial relationship or transaction, and that the Contracting States shall be considered "persons" for purposes of applying that Convention.

(d) Public policy shall not be deemed to have been violated solely by reason of the arbitrators' substantive decision on the legal and factual merits of the case.

(e) No award under this Article shall be denied recognition by reason of the Act of State doctrine.

(f) The otherwise applicable grounds for vacating an arbitral award under national arbitration law shall not apply. Review of arbitral awards shall be limited to the country in which the award is presented for recognition.

8. Jurisdictional Rulings

(a) Subject to the last sentence of paragraph 4 and paragraph 7(b)(ii), the arbitral tribunal may rule on whether matters submitted to arbitration fall within the tribunal's jurisdiction.

¹² This provision may have to be modified in some instances to take into account restrictions imposed by national law, to the extent that these cannot be modified by adoption of this treaty provision.

¹³ These grounds for non-recognition mirror the essence of the bases for non-recognition set forth in Article V(1)(a)-(d) of the New York (United Nations) Convention.

(b) Any such ruling may be challenged at the time the award is presented for recognition and enforcement.

(c) In the event that an arbitral tribunal fails to decide a claim because it deems the matter to be outside the scope of the convention, and thus governed solely by national law, either Contracting State or the taxpayer may challenge this finding before a Jurisdictional Review Panel. This Panel shall be constituted according to the process provided in Article 5. The Panel shall consider de novo whether the claim is governed by the Convention. The decision of the Panel shall be final. Following a decision that a claim is governed by this Convention, a new arbitral tribunal shall be constituted pursuant to Article 5 and shall be bound by the Panel's jurisdictional determination.

III. Memorandum of Understanding

1. Procedural Rules for Establishment of Facts and Law

(a) The Arbitral Tribunal shall establish the facts and law of any case by all means that it deems appropriate.

(b) Each Contracting State and the taxpayer shall have an equal right to make submissions and, at the discretion of the Arbitral Tribunal, to present oral testimony.

(c) The Arbitral Tribunal shall look for guidance to the Arbitration Rules of the International Chamber of Commerce and to the IBA Rules on the Taking of Evidence in International Commercial Arbitration.¹⁴

(d) At the outset of the proceedings, the competent authorities shall furnish to the Arbitral Tribunal all written communications between them which describe the relevant issues. Based on these submissions, the Arbitral Tribunal shall, in consultation with them and the taxpayer, establish Terms of Reference setting forth the scope of the arbitration and relevant issues.

(e) In all cases, each of the competent authorities and the taxpayer will be entitled to submit at least one memorandum and one rebuttal memorandum (each relating to relevant issues of law and fact), along with witness statements and expert reports where appropriate.

2. Language

The language of the arbitration shall be [_____] unless otherwise agreed by the competent authorities.

3. Applicable Law

The Arbitral Tribunal shall apply the terms of the Convention. In determining the intent of the Contracting States, the Arbitral Tribunal shall apply the principles of the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, including reference to the following interpretative aids:

(i) jointly agreed commentaries and explanations of the Contracting States;

(ii) common principles of the Contracting States' laws;

¹⁴ The 1999 IBA Rules on Evidence provide the most current thinking on evidentiary standards appropriate for cross-border disputes. The ICC Rules were suggested because they have been the subject of extensive commentary that analyzes eighty years of experience under the rules.

- (iii) OECD commentary on analogous portions of the OECD Model Tax Convention; and
- (iv) internationally recognized tax and accounting principles.

4. Last Best Offer Arbitration

If the competent authorities and the taxpayer so direct, the Arbitral Tribunal may be required to choose among the last best offers of a proposed adjustment submitted by each Contracting State and the taxpayer.

5. Interim Measures of Protection

Nothing contained in this Memorandum of Understanding or the provisions of the Convention shall prevent either Contracting State from seeking interim measures of protection such as pre-award attachment of assets.

6. Multi-State Disputes

If the dispute implicates more than two countries that have submitted related transfer pricing disputes to arbitration, the Appointing Authority shall endeavor to obtain agreement of all relevant parties to a joinder of all relevant proceedings into a single arbitration before a single Tribunal all of whose members shall be nominated by the Appointing Authority.

7. Majority Decisions

Decisions shall be taken by a majority of the arbitrators. Failing a result that commands a majority, the Presiding Arbitrator's decision shall be binding.

8. Truncated Tribunal

In the event that any arbitrator dies, resigns, is successfully challenged for lack of independence or qualifications, or is otherwise unable to serve, the Appointing Authority shall appoint a successor as it deems appropriate. However, should a vacancy occur subsequent to the close of the evidentiary stage of the arbitration, the Appointing Authority may direct the remaining arbitrators to make a determination without a successor member of the tribunal.

9. Tribunal Compensation

(a) Amount of Remuneration

Alternative 1

The Appointing Authority shall fix the arbitrators' compensation and assess its own administrative fee according to the scale currently adopted by the International Chamber of Commerce in Paris.

Alternative 2

The arbitrators' compensation shall be fixed on the basis of an hourly rate disclosed in advance of appointment, which shall not exceed US \$ XXX. The administrative fee charged by the Appointing Authority shall be disclosed to the Contracting States and the taxpayer at the time of appointment.

(b) Each of the Contracting States and the taxpayer shall be liable for one-third of the costs of the arbitration. Prior to the transmittal of the file to the arbitrators, each Contracting State and the taxpayer shall in equal portions deposit with the Appointing Authority an advance on costs to be fixed by the Appointing Authority, subject to later adjustment as appropriate. No award shall be issued without full payment of any advance on costs requested by the Appointing Authority.

(c) Should either Contracting State or the taxpayer refuse to pay its portion of the advance on costs, the other Contracting State or the taxpayer may make substitute payment on behalf of the defaulting party and shall be entitled to reimbursement therefore as the Arbitral Tribunal shall direct.

(d) At the time it issues an award, the Arbitral Tribunal may, if it deems appropriate, assess costs (including attorney's fees) against a Contracting State.

10. Penalties

The Arbitral Tribunal shall have no authority to award penalties.

11. Furnishing of Information

Each of the competent authorities and the taxpayer shall furnish to the Arbitral Tribunal all available documentation and information which it requests. If it determines that any party has failed to observe this obligation in good faith the Tribunal shall be entitled to draw negative inferences and/or assess costs against the non-complying party.

12. Confidentiality

The arbitral proceedings, any documents or information furnished to the Arbitral Tribunal and any rulings shall be kept confidential by the Contracting States, the taxpayers and members of the Arbitral Tribunal. and shall not be disclosed except: (i) as necessary for recognition of the award; (ii) with the consent of all parties; or (iii) as required by law. Unless otherwise agreed by the Contracting States and the taxpayer, any award which is published shall be redacted to prevent disclosure of any confidential information. Upon the rendering of an award, each Contracting State and the taxpayer shall submit to the Arbitral Tribunal its proposed redactions, and the Tribunal shall decide which of these will be made.

13. Relief Awarded

Unless authorized by the Contracting States no Arbitral Tribunal may render an award calculating national tax due or to be refunded.¹⁵

In the event that an issue before the arbitral tribunal will recur in future years, the award may grant declaratory relief with respect to such years, which shall be binding only to the extent that in such future years the relevant circumstances are not materially changed.

Unless authorized by the Contracting States and the taxpayer(s), no arbitral tribunal may decide ex aequo et bono or in amiable composition.

¹⁵ To this extent the award of the arbitral tribunal can be said to be declaratory in nature.

ANNEX 5: ICC ARBITRATION PROPOSAL
(Texte disponible uniquement en anglais)

Arbitration in International Tax Matters
Bilateral Convention Article

Commission on Taxation

The Commission on Taxation of the ICC prepared a Policy Statement concerning Arbitration in Tax Matters dated 3 May 2000 (the "ICC Policy Statement"). In order to assist in the implementation of arbitration in tax matters in conformity with the guidelines established in the ICC Policy Statement, the Commission has prepared a model article, which could be adopted in bilateral taxation conventions.

This draft Article is designed having regard to the OECD Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital (the "OECD Model"). It could, with appropriate modifications, be adopted in bilateral tax conventions based on other models.

Some bilateral conventions contain very brief arbitration provisions that do not reflect many of the guidelines referred to in the ICC Policy Statement. This draft proposes a somewhat more expansive article to accommodate those guidelines.

Following the draft Article is a commentary that raises a number of issues for further consideration, including matters not fully resolved in the draft, and notes some possible variations or alternatives to the provisions in the draft Article. The commentary also briefly notes the relationship between the draft and provisions found in certain agreements, including in particular the EC Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (the "EC Convention") and some United States bilateral tax conventions.

Article 25A - Arbitration

- 1) If a case has been presented to either competent authority under paragraph 1 of Article 25, the case shall be submitted to an arbitration board according to the provisions of this Article at the request of the person who presented the case (in this Article referred to as the "taxpayer") if the competent authority to which the case was presented has not either itself or by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State arrived at a solution within two years of the date on which the case was so presented or if the taxpayer considers that the solution which has been arrived at is not in accordance with the Convention.
- 2) A request for arbitration must be made by the taxpayer in writing within one year after the two year time limit referred to in paragraph 1 to the competent authority to which the case was presented and the request must include the taxpayer's agreement to be bound by the decision of the arbitration board.
- 3) The two-year time limit referred to in paragraph 1 shall be extended in the following circumstances:
 - a) The two-year limit may be waived by mutual agreement among the competent authorities, the taxpayer and any associated enterprises the profits of which are relevant in determining that double taxation may have resulted (the taxpayer and such other enterprises being referred to in this Article as the "affected taxpayers").
 - b) If the case has also been submitted to a competent court or tribunal in either Contracting State, the two-

year time limit shall be computed from the date on which a final judgment has been rendered and all delays for appeal therefrom have expired, or the date upon which the parties to such proceeding have definitively abandoned it.

4) The competent authorities shall establish an arbitration board for each specific case in the following manner:

a) An arbitration board shall consist of not less than three members. Each competent authority shall appoint the same number of members and these members shall agree on the appointment of the final member.

b) All the members of the arbitration board must be appointed within three months from the date on which the request for arbitration was made.

5) The competent authorities may agree on and instruct the arbitration board regarding specific rules of procedure not inconsistent with this Article. Otherwise, the arbitration board shall establish its own rules of procedure consistent with generally accepted principles of international arbitration.

6) The arbitration board shall be provided with information as follows:

a) Notwithstanding Article 26 (Exchange of Information), the competent authorities shall release to the arbitration board such information as is necessary for carrying out the arbitration procedure.

b) The arbitration board may require the affected taxpayers to produce information but subject to the limitations on production applicable under the domestic law applicable to them.

c) Arbitration board members (and their staffs) upon their appointment must agree in writing to abide by and be subject to the most restrictive confidentiality and disclosure provisions of both Contracting States and the Convention.

7) The affected taxpayers and their representatives shall be afforded the opportunity to submit relevant information, to present their oral or written arguments to the arbitration board and to respond to arguments or evidence submitted by the Contracting States, in accordance with the applicable procedural rules.

8) The taxpayer may, at any time, conclusively terminate the arbitration by notice to the arbitration board.

9) The arbitration board shall decide each specific case as follows:

a) The decision shall be made on the basis of the Convention, having regard to the domestic laws of the Contracting States and the principles of international law, with a view to eliminating double taxation.

b) The arbitration board shall adopt its opinion by simple majority.

c) The arbitration board shall deliver its opinion not more than one year from the date on which the matter was referred to it.

d) The arbitration board will provide to the competent authorities and to the affected taxpayers an explanation of its decision.

10) The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding on both Contracting States and the taxpayer who presented the case to the competent authority, solely with respect to that case.

11) Costs for the arbitration proceedings will be borne in the following manner:

a) Each Contracting State shall bear the cost of remuneration for the member(s) appointed by it, as well as for its representation in the proceedings.

b) The affected taxpayers shall bear the cost of their representation in the proceedings.

c) All other costs of the arbitration board shall be shared equally between the Contracting States.

d) The arbitration board may decide on a different allocation of costs.

12) The competent authorities may agree to modify or supplement the procedures governing the arbitration board as set out in this Article; however, they shall continue to be bound by the general principles established herein.

13) Each Contracting State shall implement the conclusions of the arbitration board notwithstanding any other provision of domestic law, including otherwise applicable time limits.

Commentary to Draft Article 25.1

Paragraph 1

This paragraph defines the nature of cases which may give rise to arbitration, prescribes the delay allowed to the competent authorities before arbitration may be requested, establishes that arbitration is compulsory and sets out the taxpayer's right of initiative.

· Trigger event

Paragraph 1 is framed to complement the mutual agreement provision set forth in Article 25 of the OECD Model. The event which gives rise to a potential submission to arbitration is that the competent authority has not either itself or by mutual agreement with the other competent authority arrived at an appropriate solution to a matter presented under Article 25. The EU Convention speaks only of failure to reach an agreement but this paragraph follows the language of Article 25(2) of the OECD Model, which contemplates both unilateral and bilateral relief.

Arbitration may be invoked if the competent authorities fail to agree or, if they do agree, the taxpayer considers that the agreement is not in accordance with the convention. This is broader than the EU Convention, which mandates arbitration only where the competent authorities fail to reach an agreement that eliminates double taxation with respect to Article 9 issues.

· Time delay

The ICC Policy Statement emphasizes the importance of establishing a strict timetable. Generally, the possibility of arbitration should exist where the mutual agreement procedure has not yielded an appropriate solution within a prescribed period. A two-year limitation has been suggested in paragraph 1, the same as is adopted in the EU Convention and a number of bilateral conventions (e.g., France-Germany). A three-year period was adopted in the recent Germany-Austria convention.

Other aspects of the timetable for arbitration are addressed in paragraphs 2, 4(c) and 9(c).

· Compulsory arbitration

One of the fundamental guidelines established in the ICC Policy Statement is that arbitration should be compulsory. This is reflected by the mandatory language of paragraph 1.

· Right of initiative

Paragraph 1 provides that arbitration may be required where the taxpayer considers that an appropriate solution has not been reached. It was suggested in the ICC Policy Statement that other affected taxpayers (such as the associated person in the case of an Article 9 adjustment) should be permitted to request arbitration. This suggestion has not been retained in the draft Article. It would entail a number of complex procedural provisions. Furthermore, it is not obvious that a taxpayer who did not institute competent authority consideration under Article 25 should be afforded the right of initiative. The matter requires, however, further consideration.

· Exclusion for domestic law

Some conventions, notably a number of U.S. conventions, include a provision that excludes arbitration if

the matter concerns the tax policy or domestic tax law of either Contracting State. This exclusion is not found in the EU Convention and has not been adopted.

It should be clear that the arbitration board interprets and applies the convention and does not make decisions regarding domestic law or tax policy as such. However, such domestic law or tax policy might well be taken into account in construing or applying the convention. There is, therefore, concern that the exclusion could create confusion or uncertainty as to the scope and jurisdiction of the arbitration board.

If such an exclusion is included in the article, it should be limited to cases that concern exclusively the tax policy or domestic law of a Contracting State and supplemented by a provision in paragraph 8 that would prohibit the arbitration board from making a decision on such tax policy or domestic law. In this way, a case would not be excluded from arbitration merely because it might be considered to include an element of domestic law, but the arbitration board would not have the power to decide the specific issue of domestic law.

Paragraph 2

Where the conditions of paragraph 1 are met, the taxpayer may request arbitration. Paragraph 2 establishes that such a request must be made within one year following the expiry of the two-year period allowed to the competent authorities for arriving at a solution. In addition, the taxpayer's right to initiate arbitration is conditioned on a written agreement to be bound by the results of the arbitration. This requirement is found in most bilateral conventions. See also paragraph 10, which confirms that the arbitration decision is binding on the taxpayer.

Paragraph 3

This paragraph contemplates two circumstances in which the two-year time limit stipulated in paragraph 1 shall be extended.

· Mutual agreement

Subparagraph (a) is similar to Article 7(4) of the EU Convention, requiring the agreement of both competent authorities and the affected taxpayers.

Affected taxpayers are the taxpayer who presented the case and any associated enterprises the profits of which are relevant in determining that there may have been double taxation. However, since the scope of arbitration is broader in this draft Article than in the EU Convention, further consideration is required as to whether the agreement of such an associated enterprise should, indeed, be required.

· Collateral proceedings

Extension is also provided (subparagraph (b)) in the event that collateral judicial or administrative proceedings have been commenced. This rule is based on Article 7(1), paragraph 2 of the EU Convention. Such collateral proceedings are not generally referred to in bilateral conventions, or in Article 25 of the OECD Model. Article 7(3) of the EU Convention provides additional rules relating to such proceedings.

Article 8 of the EU Convention provides for an exception from arbitration where judicial or administrative proceedings have resulted in a final ruling that by reason of actions which have given rise to the circumstances of the case any of the enterprises concerned is liable to a serious penalty. If such a ruling is being sought, the competent authorities are permitted to stay the arbitration proceedings. This provision has not been included in the draft.

The matter of collateral proceedings in general requires further consideration.

Paragraph 4

The next several paragraphs deal with the establishment of the arbitration board and its procedure. The EU

Convention and bilateral conventions provide different rules, and different levels of detail, regarding the mechanics of arbitration.

With respect to the establishment of the arbitration board, the EU Convention and some bilateral conventions (e.g., the Germany-United States Convention) provide for an arbitration board of at least three members while other conventions fix the number of arbitrators at three- (e.g., France-Germany). This draft Article opts for the flexibility of the "at least three" solution. The draft does not reproduce the rather more detailed procedural provisions found in the EU Convention concerning other aspects of the establishment of the arbitration board, such as the identity of arbitrators and the choice of the chairman.

The drafting of subparagraphs (a) and (b) of paragraph 4 is based on the Germany-United States convention. However, that convention also includes a final sentence that has not been retained: "The competent authorities may issue further instructions regarding the criteria for selecting the other member(s) of the arbitration board." This sentence was not considered necessary given the other provisions of the draft Article, in particular paragraphs 5 and 12.

Subparagraph (c) is based on the France-Germany convention and reflects the guideline expressed in the ICC Policy Statement that a timetable for the arbitration should be prescribed. The specific choice of a three month delay requires further consideration. As well, the precise mechanism of choosing arbitrators if they are not named within this delay remains to be determined. The France-Germany convention contains a reference to the Permanent Arbitration Court, which may not be appropriate in the case of the draft Article.

Paragraph 5

This paragraph provides in general terms for a method whereby the rules of procedure for the arbitration may be set, looking first to the competent authorities and, absent direction from them, to the board itself. While it is based on the Germany-United States and Mexico-United States conventions, those conventions also specify that the competent authorities may stipulate certain specific matters that are expressly prescribed in this draft, such as time limits. Therefore, this paragraph 5 includes language clarifying the precedence of procedural rules provided in other paragraphs of the draft Article over any competent authority agreement regarding procedure.

Paragraph 6

The arbitration board must obtain information in order to carry out the arbitration. The ICC Policy Statement underscores the importance of preserving the confidentiality of taxpayer information, reflected in this paragraph 6.

Subparagraph (a) provides for the obtaining of information from the competent authorities. It is derived from a provision common in the arbitration provisions of bilateral conventions. However, those other provisions are normally facultative while subparagraph (a) of the draft is mandatory. This seems appropriate since participation in the arbitration by the Contracting States is also mandatory.

Subparagraph (b) provides for the obtaining of information from taxpayers. It protects them against production beyond the national requirements otherwise applicable.

Subparagraph (c) is based on the Germany-United States and Mexico-United States conventions. It underscores the importance of preserving confidentiality throughout the arbitration procedure. The standard of confidentiality to be applied is the highest of the three potentially applicable rules: those imposed by each of the two domestic legal systems and by the Convention itself.

Paragraph 7

The ICC Policy Statement underscores the importance of taxpayers' rights of representation before an arbitration board. Bilateral conventions, such as the Germany-United States convention, as well as the EU

Convention (Article 10), provide somewhat more limited rights of representation than those set forth in paragraph 7.

While subparagraph 6(b) provides that affected taxpayers may be required to produce information, paragraph 7 provides them with a positive right to provide such information as they deem appropriate, even if not requested by the arbitration board or the competent authorities. In addition, affected taxpayers (defined in subparagraph 3(a)) are afforded a positive right to present oral and written arguments, and to respond to arguments or evidence submitted by the Contracting States.

Paragraph 8

Paragraph 1 provides taxpayers with a right of initiative. Paragraph 8 provides a right of termination of the arbitration by the initiating taxpayer, as suggested in the ICC Policy Statement. No such provision appears in bilateral conventions or the EU Convention.

Paragraph 9

This paragraph contains certain rules relating to the decisions of the arbitration board.

Subparagraph (a) confirms, in accordance with the ICC Policy Statement, that decisions should be based on law. The arbitration board should decide the case of double taxation presented with respect to the particular taxpayers, and not reflect "horse-trading" between Contracting States or other extraneous considerations. No such provision appears in bilateral conventions or the EU Convention.

Subparagraph (b) provides for decisions by simple majority, as in Article 11(2) of the EU Convention. No such rule is found in US and some other bilateral conventions. It could be considered unnecessary, a matter left to the general procedural rule in paragraph 5.

Subparagraph (c) sets a time limit on the arbitration, reflecting the concern expressed in the ICC Policy Statement that the process should proceed in a timely manner. This subparagraph is based on Article 11 of the EU Convention. The draft Article suggests a limit of one year. While this could be considered short in complex fiscal arbitrations, it was considered appropriate having regard to the fact-finding process which will have already occurred in the mutual agreement procedure. It is intended that the one-year period begin to run once the members of the arbitration board have been chosen.

Subparagraph (d) provides for a reasoned arbitration decision. The bilateral conventions that contain such a requirement refer to the explanation being provided to the competent authorities only. Given the taxpayer's right of initiation and the enhanced participation of affected taxpayers (as defined in subparagraph 3(a)) in the arbitration, it is appropriate in this draft Article that the reasons be provided to the affected taxpayers as well as to the competent authorities.

Paragraph 10

A fundamental recommendation in the ICC Policy Statement is that arbitration decisions should be binding on the Contracting States. This is reflected in paragraph 10. However, the draft Article has not retained the suggestion that the decision be binding on affected taxpayers other than the taxpayer initiating the arbitration. This matter requires further consideration, but it does not seem appropriate for other taxpayers to be bound.

The draft Article states that the decision is binding "solely" with respect to the particular case. Some conventions (such as the Germany-United States convention) contain an additional sentence regarding the weight to be given arbitration decisions in other cases, to the following effect:

While the decision of the arbitration board shall not have precedential effect, it is expected that such decisions ordinarily will be taken into account in subsequent competent authority cases involving the same

taxpayer, affected taxpayers, the same issue(s), and substantially similar facts, and may also be taken into account in other cases where appropriate.

Such a sentence may be added where countries consider it appropriate.

Paragraph 11

The treatment of costs set forth is based generally on the Germany-United States and similar conventions. An alternative, simpler approach is to mandate an equal sharing of costs, as provided in Article 11(3) of the EU Convention. Subparagraph (b) is not contained in other models as taxpayer participation is not contemplated.

The Germany-United States convention includes a rule that provides that the taxpayer may be required to bear the costs of a Contracting State, and the taxpayer's agreement to bear the costs is a prerequisite to arbitration. The draft Article does not retain this provision. Instead, subparagraph (d) provides that the arbitration board make a final determination as to costs.

Paragraph 12

This paragraph is intended to ensure that necessary modifications to the full gamut of procedural rules set out in the draft Article may be agreed to by the competent authorities without requiring a protocol to the convention. See, for example, the German-United States convention and Article 11(2) of the EU Convention. This complements the more limited right of the competent authorities to determine arbitration procedure before the board, in paragraph 5.

Paragraph 13

An important issue in tax arbitration is the effectiveness and enforceability of decisions of the arbitration board. This paragraph is based on the recommendations in the ICC Policy Statement. No such provision is found in the US conventions or the EU Convention. The implication of paragraph 13 is that the Contracting States will take such steps as may be necessary, including changes to domestic law, to implement the arbitration decision.

The EU Convention makes provision for alternative action by the competent authorities, not necessarily in accordance with the arbitration decision, so long as it eliminates double taxation. This has not been retained in the draft Article because it is contrary to the guideline established in the ICC Policy Statement to the effect that the double taxation should be eliminated applying legal principles.

No reference is made in paragraph 13 to the payment of interest. It is appropriate that interest should be paid if, under domestic law, this would be the case had the same action been taken by the tax authorities of the Contracting State without regard to arbitration.

Document n° 180/455 Rev. 2

6 February 2002