



PROJET DE L'OCDE SUR LES
PRATIQUES FISCALES DOMMAGEABLES

NOTE D'APPLICATION CONSOLIDÉE

**INDICATIONS POUR L'APPLICATION DU
RAPPORT 1998
AUX RÉGIMES FISCAUX PRÉFÉRENTIELS**

OCDE

TABLE DES MATIÈRES

CHAPITRE I : INTRODUCTION	6
CHAPITRE II : TRANSPARENCE ET ECHANGES DE RENSEIGNEMENTS.....	9
A. Introduction	9
B. Transparence	10
i) Existence de renseignements pertinents et fiables.....	10
a) Livres et documents comptables.....	10
b) L'identité du bénéficiaire en titre, du bénéficiaire effectif et des autres personnes.....	11
c) Information sur les régimes préférentiels et application de ces régimes aux contribuables	12
ii) Accès à l'information.....	13
C. Échange de renseignements.....	14
i) Dispositifs juridiques régissant l'échange de renseignements.....	14
ii) Types d'échanges de renseignements	15
iii) Limitations à l'échange de renseignements	15
a) Secrets commerciaux, professionnels et autres types de secret	15
b) Réciprocité.....	16
c) Primauté des sources de renseignement nationales.....	16
d) Secret professionnel de l'avocat	16
e) Ordre public	17
iv) Protection de la confidentialité des informations fournies.....	17
v) Les pratiques administratives en vue d'un échange effectif de renseignements.....	18
D. Exemples de renseignements propres à certains régimes	18
CHAPITRE III : CANTONNEMENT.....	21
A. Introduction	21
B. Pertinence de l'application du critère de cantonnement lors de l'analyse des régimes préférentiels.....	21
i) Le cantonnement en général.....	21
ii) Un régime peut, explicitement ou implicitement, exclure les contribuables résidents du bénéfice de ses dispositions avantageuses	24
iii) Les entreprises qui bénéficient du régime peuvent, explicitement ou implicitement, se voir interdire d'exercer sur le marché national	25
C. Lignes directrices	28
CHAPITRE IV : PRIX DE TRANSFERT	30
A. Introduction	30
B. Prise en compte des prix de transfert pour l'application des critères figurant dans le rapport de 1998 pour identifier les régimes préférentiels dommageables	30

C.	Indications générales concernant les régimes préférentiels qui comportent des éléments significatifs de prix de transfert.....	33
i)	Importance des Principes applicables en matière de prix de transfert.....	33
ii)	Indications tirées des Principes applicables en matière de prix de transfert	34
1.	Incidence sur le critère du taux d'imposition effectif faible	35
2.	Incidence sur les autres facteurs essentiels	39
3.	Conclusion en ce qui concerne le choix et l'application des méthodes de fixation des prix de transfert.....	40
b)	Régimes de protection	41
1.	Incidence sur le critère du taux d'imposition effectif faible.....	41
2.	Incidence sur les autres critères essentiels	42
3.	Conclusion concernant les régimes de protection.....	42
c)	Aspects liés à l'administration des règles de fixation des prix de transfert	44
1.	Incidence sur le taux d'imposition effectif faible ou nul	44
2.	Cantonement	46
3.	Transparence	46
4.	Échange de renseignements	46
5.	Conclusion concernant l'administration des règles et des pratiques en matière de prix de transfert	47
d)	Décisions anticipées et accords préalables en matière de prix de transfert (APP)	48
D.	Indications spécifiques pour les catégories de régimes génériques.....	48
i)	Régimes ne comportant pas de dispositions spécifiques en matière de prix de transfert	49
ii)	Régimes comportant des dispositions spécifiques en matière de prix de transfert	49
a)	Régimes appliquant une méthode du prix de revient majoré.....	49
b)	Régimes appliquant une méthode de prix de revente	51
c)	Régimes autorisant un ajustement à la baisse des prix de transfert	51
d)	Régimes déterminant une marge (« turn » ou « spread ») pour les activités d'intermédiaire intragroupe	51
e)	Régimes applicables aux activités réalisées par l'intermédiaire d'un établissement stable.....	52
CHAPITRE V : DECISIONS ANTICIPEES		54
A.	Introduction	54
B.	Nature et types de décisions anticipées	54
C.	Indications générales concernant les régimes de décisions anticipées	57
i)	Application des facteurs essentiels pour l'identification et l'évaluation des régimes fiscaux préférentiels dommageables	57
ii)	Indications générales concernant les régimes de décisions anticipées au regard des facteurs essentiels du Rapport de 1998.....	57
a)	Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles	57
b)	Cantonement	59
c)	Absence de transparence.....	60
d)	Échange de renseignements	61
D.	Indications concernant certains types de décisions anticipées	62
i)	Décisions de caractère général portant sur les questions de prix de transfert	62
ii)	Décisions anticipées portant sur des questions de prix de transfert (autres que les APP)	64
iii)	APP	68
CHAPITRE VI : REGIMES DE SOCIETES HOLDING ET REGIMES FISCAUX PREFERENTIELS SIMILAIRES		70
A.	Introduction	70

B.	Aspects caractéristiques des régimes de sociétés holding et des régimes fiscaux préférentiels similaires	70
i)	Sociétés holding et investissements de portefeuille	70
ii)	Entreprises multinationales et risques d'imposition multiple.....	71
iii)	Allégement de la double imposition et conventions fiscales	71
iv)	Reconnaissance de diverses méthodes d'allégement de la double imposition	72
v)	Effet fiscal des méthodes d'exonération des participations et de crédit d'impôt étranger	72
vi)	Législation spécifique des sociétés holding	73
vii)	Conditions requises pour l'application des régimes de société holding	73
viii)	Considérations généralement prises en compte pour déterminer la localisation d'une société holding	74
C.	Application aux régimes de sociétés holding des facteurs définis dans le Rapport de 1998.....	75
i)	Introduction	75
ii)	Application des facteurs clés	75
a)	Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles	75
b)	Cantonement.....	77
c)	Absence de transparence.....	80
d)	Echange de renseignements.....	81
iii)	Application des autres facteurs	82
CHAPITRE VII : GESTION DE FONDS.....		83
A.	Introduction	83
B.	Considérations générales sur les structures de la gestion de fonds	83
C.	Application des facteurs du rapport de 1998 aux régimes de gestion de fonds.....	85
i)	Introduction	85
ii)	Facteurs essentiels.....	85
a)	Taux d'imposition effectif nul ou faible	85
b)	Cantonement.....	85
c)	Absence de transparence.....	86
d)	Echange de renseignements.....	86
iii)	Autres facteurs	87
CHAPITRE VIII : TRANSPORT MARITIME		88
A.	Introduction	88
B.	Présentation générale du secteur du transport maritime et des régimes afférents	88
i)	Facteurs non fiscaux	89
a)	Réglementation	89
b)	Immatriculation.....	89
c)	Coût des équipages	92
d)	Cabotage	93
ii)	Impôt sur les sociétés du secteur maritime	93
a)	Description des régimes de transport maritime.....	95
b)	Niveau d'imposition	95
c)	Navires/Activités concernés.....	96
d)	Admissibilité/Gestion stratégique et contrôle.....	96
e)	Restrictions relatives aux zones commerciales.....	96
f)	Champ d'application de l'imposition.....	96
g)	Dispositions contre l'évasion fiscale	97
iii)	Aspects de fiscalité internationale	97

C.	Application des facteurs figurant dans le rapport de 1998 aux régimes applicables au transport maritime.....	98
i)	Introduction	98
ii)	Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles	98
iii)	Cantonnement des régimes	98
iv)	Absence de transparence.....	100
v)	Echange de renseignements	101
vi)	Autres facteurs	101
D.	Conclusions et principes.....	102
i)	Introduction.....	102
ii)	Indications.....	103
a)	Cantonnement	103
b)	Transparence.....	103
c)	Echange de renseignements	103
ANNEXE : ACCORD SUR LES ECHANGES DE RENSEIGNEMENTS EN MATIERE FISCALE		105
I. INTRODUCTION.....		105
II. TEXTE DE L'ACCORD		107
III. COMMENTAIRE.....		118

NOTE D'APPLICATION CONSOLIDEE

CHAPITRE I : INTRODUCTION

1. En 1998, l'OCDE a mis au point un cadre visant à enrayer le développement des pratiques fiscales dommageables concernant les activités mobiles sur le plan géographique, telles que les activités financières et autres activités de services en adoptant le rapport intitulé « *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial* » (le « Rapport de 1998 »). La Recommandation 15 du Rapport de 1998 énonce des Principes qui établissent un cadre général permettant aux pays Membres de l'OCDE ayant approuvé le Rapport de 1998 d'adopter une approche commune en vue d'identifier leurs régimes préférentiels dommageables et d'y mettre fin d'ici avril 2003. La Recommandation 15 crée également le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (le « Forum »), afin de mettre en œuvre les Principes et Recommandations contenus dans le Rapport.

2. Le chapitre II du Rapport de 1998 identifie quatre facteurs essentiels pour l'identification et l'évaluation des régimes préférentiels dommageables. Ces facteurs essentiels (ou critères essentiels) sont les suivants :

- (a) Taux effectifs d'imposition nuls ou faibles.
- (b) « Cantonnement » des régimes.
- (c) Absence de transparence.
- (d) Absence de véritable échange de renseignements.

3. Le premier facteur essentiel - taux effectif d'imposition faible ou nul sur le revenu considéré - constitue un critère d'accès pour déterminer les cas dans lesquels une analyse des autres critères essentiels est nécessaire. L'existence d'un taux d'imposition faible ou nul ne rend pas à elle seule un régime préférentiel dommageable.

4. Le rapport se réfère aussi à huit « autres » facteurs qui peuvent aider à identifier et à évaluer les régimes fiscaux préférentiels dommageables. Les huit « autres » facteurs ne sont pas des critères additionnels mais traduisent d'une manière plus détaillée certains des principes et hypothèses essentiels qui sont implicites dans les facteurs essentiels eux-mêmes.

5. Le rapport de 1998 n'identifie pas lui-même comme dommageables ni des régimes préférentiels ni des catégories de tels régimes mais fournit un cadre d'analyse à l'intérieur duquel une évaluation peut avoir lieu. A cet égard, le paragraphe 59 du rapport de 1998 note que : « ...toute analyse doit s'appuyer sur une évaluation globale de chacun des facteurs essentiels... et, le cas échéant, des autres facteurs mentionnés à la section (a) ci-après ».

6. En juin 2000, le Comité des affaires fiscales a fait rapport au Conseil réuni au niveau des ministres sur les progrès accomplis en matière d'identification et d'élimination des pratiques fiscales dommageables (« *Vers une coopération fiscale globale : progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables* »). Ce rapport (le « Rapport 2000 ») inclut une liste de 47 régimes en vigueur dans les pays Membres, regroupés en 9 catégories, que le Forum a identifiés comme potentiellement dommageables. Le Conseil a adopté des recommandations sur la mise en œuvre des propositions contenues dans le Rapport de 1998, notamment une recommandation du Conseil chargeant le Comité des affaires fiscales :

d'effectuer des travaux par l'intermédiaire du Forum sur les pratiques fiscales dommageables et, le cas échéant, d'autres organes subsidiaires du Comité, pour élaborer des orientations (notes d'application) en vue d'aider les pays Membres et non membres à déterminer si leurs régimes préférentiels potentiellement dommageables le sont effectivement ou pourraient être mis en œuvre de manière à l'être et à déterminer les moyens de mettre fin aux caractéristiques dommageables de ces régimes afin de remplir leurs engagements, conformément à la Recommandation 15 du Rapport de 1998 de mettre fin aux caractéristiques dommageables de leurs régimes fiscaux dommageables préférentiels d'ici avril 2003.

7. Comme il est dit au paragraphe 13 du rapport 2000 :

Ces indications (notes d'application) seraient fournies sur une base générique (c'est-à-dire qu'elles ne se réfèreraient pas aux régimes de pays spécifiques) et seraient également applicables à tout régime de la catégorie ou du type envisagé. Les notes d'application indiqueront d'une manière générique quelles sont les caractéristiques de catégories particulières de régimes qui poseraient des problèmes compte tenu des critères indiqués dans le Rapport de 1998.

8. En outre, comme il ressort du paragraphe 15 du Rapport 2000 :

Les notes d'application aideront les pays Membres à déterminer si leurs régimes potentiellement dommageables le sont effectivement ou pourraient être mis en œuvre de manière à l'être, ainsi qu'à rechercher les moyens de mettre fin aux caractéristiques dommageables de ces régimes fiscaux préférentiels afin de respecter leurs engagements en ce sens d'ici avril 2003.

9. Comme l'indique la citation du paragraphe 13 du rapport 2000, les notes d'application n'ont pas pour objet d'aborder les aspects spécifiques de régimes préférentiels particuliers. Elles ont plutôt pour objet de donner des indications pour faciliter l'évaluation des régimes préférentiels existants ou futurs¹ sur une base générique. Les indications fournies dans les notes d'application ont pour objet d'aider les pays à déterminer si l'on se trouve en présence de l'un des facteurs en question ou de plusieurs d'entre eux. Les notes d'application n'examinent pas les conséquences d'une telle évaluation.

10. Le Forum² a établi les sept notes d'application suivantes : transparence et échange effectif de renseignements, cantonnement, prix de transfert, décisions anticipées, sociétés holding et régimes

¹. Voir paragraphe 24 et 25 du rapport 2000 en ce qui concerne le caractère dynamique du processus d'évaluation.

². Le Luxembourg et la Suisse se sont abstenus d'approuver le Rapport de 1998.

préférentiels similaires, gestion de fonds et transport maritime. Ces notes d'application ont été regroupées et figurent dans les chapitres II à VIII.

11. L'évaluation des régimes préférentiels particuliers peut nécessiter l'application de plus d'un chapitre. Dans de tels cas, le régime préférentiel doit être évalué au regard de chacun des chapitres concernés pour déterminer s'il comporte des éléments dommageables. Par exemple, lorsque les aspects d'un régime préférentiel examiné concernant les prix de transfert sont mis en œuvre au moyen d'une décision anticipée, il y a lieu d'examiner les chapitres IV et V.

12. Les notes d'application ont seulement pour objet de fournir des indications dans l'évaluation des régimes préférentiels qui s'appliquent aux revenus d'activités mobiles sur le plan géographique. Elles ne s'appliquent pas aux régimes préférentiels destinés à attirer les investissements sous forme d'installations industrielles, de bâtiments et de biens d'équipement. Ces régimes préférentiels se trouvent en dehors du champ d'application du rapport de 1998.³

13. Selon le paragraphe 15 du rapport 2000 : « les notes d'application devraient par ailleurs aider les juridictions coopératives et d'autres économies non membres à mettre fin à leurs pratiques fiscales dommageables ». L'assistance fournie dans les notes d'applications, tout en fournissant des indications utiles aux juridictions qui ont pris des engagements dans le sens de la transparence et d'échanges effectifs de renseignements, ne doit pas être conçue comme ayant pour effet d'étendre les normes auxquelles les juridictions ont accepté d'adhérer dans leurs engagements ou qui pourraient résulter de tous autres travaux entrepris conjointement avec le Comité des affaires fiscales. En outre, les notes d'applications devraient s'avérer utiles dans l'analyse des régimes préférentiels d'autres économies non membres de l'OCDE.

³. Voir paragraphe 6 du rapport de 1998.

CHAPITRE II : TRANSPARENCE ET ECHANGES DE RENSEIGNEMENTS

A. Introduction

14. Ce chapitre examine les critères de transparence et d'échanges effectifs de renseignements. Il met l'accent sur les pratiques particulières en matière de transparence et d'échanges de renseignements dans le cadre du rapport de 1998. Les concepts de transparence et d'échanges effectifs de renseignements sont étroitement liés, car l'absence de transparence peut entraver l'échange effectif de renseignements. Ce chapitre envisage les deux facteurs et examine en particulier l'importance des points suivants :

- l'existence d'informations pertinentes et fiables ;
- la capacité juridique dont dispose un État pour obtenir des informations afin de les transmettre à l'État qui les demande ;
- les mécanismes juridiques permettant les échanges de renseignements ;
- des dispositifs de sauvegarde suffisants pour préserver la confidentialité des renseignements échangés ; et
- des dispositions administratives afin de faire en sorte que les échanges de renseignements fonctionnent effectivement.

15. Les parties B et C de ce chapitre fournissent des indications sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements. La partie D donne des exemples des types de renseignements que les pays devraient être en mesure d'obtenir et de fournir en ce qui concerne les types particuliers de régimes préférentiels identifiés dans le rapport 2000.

16. Les juridictions qui ont pris l'engagement de coopérer avec l'OCDE ont apporté une contribution importante dans ce domaine en participant au Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements (« le Groupe de travail »). Le Groupe de travail a été constitué pour élaborer un modèle d'instrument juridique pouvant être utilisé pour mettre en place un échange effectif de renseignements. Son travail a servi de référence pour l'élaboration de ce chapitre et l'instrument est joint en annexe au présent document.

17. Il ne faudrait pas considérer que les pratiques en matière de transparence et d'échange de renseignements décrites dans ce chapitre remettent en cause le rôle légitime que joue le secret bancaire dans la protection de la confidentialité des affaires financières du client d'une banque. Voir, d'une manière générale, le Rapport publié en 2000 par l'OCDE et intitulé « *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales* ». La divulgation non autorisée d'informations bancaires pourrait compromettre les intérêts financiers des clients d'une banque ou représenter une menace pour ces clients. Par conséquent, comme il en sera question plus loin dans ce chapitre, l'accès aux renseignements bancaires

ne doit être autorisé qu'en cas d'enquête fiscale civile ou pénale légitime et des règles de confidentialité strictes doivent empêcher que les informations fournies ne soient divulguées de façon inappropriée.

B. Transparence

18. L'absence de transparence peut être constatée de deux manières : 1) à travers la façon dont un régime est conçu et administré : l'application favorable des lois et réglementations, la possibilité de négocier les dispositions fiscales et l'absence de large diffusion d'informations sur les pratiques administratives, notamment ; et 2) par l'existence de dispositions, comme des lois sur le secret professionnel ou des obligations inappropriées en matière de renseignements, notamment sur la propriété, entravant (ou susceptibles d'entraver) l'échange effectif de renseignements. Le premier point, y compris les éléments d'échanges de renseignements, est également abordé en détail dans les chapitres sur les décisions anticipées et les prix de transfert.

19. L'échange de renseignements ne peut être effectif que s'il est associé à un cadre réglementaire destiné à garantir (1) que des renseignements pertinents et fiables existent et (2) que l'État requis puisse obtenir les informations aux fins de l'échange de renseignements.

i) Existence de renseignements pertinents et fiables

20. Si la loi locale n'exige pas la conservation, pour des raisons fiscales, commerciales ou réglementaires, des renseignements nécessaires pour répondre à une demande ou si elle ne l'exige pas sur une période raisonnable, ces renseignements peuvent ne pas être disponibles aux fins de l'échange au moment où la demande est formulée.

a) Livres et documents comptables

21. Les entreprises et les autres personnes sont en général tenues de conserver des livres et documents comptables pour des raisons fiscales, commerciales, réglementaires ou autres. Néanmoins, la valeur de ces livres et documents dépendra de leur fiabilité. Les informations qu'ils contiennent seront d'autant plus fiables qu'elles auront fait l'objet d'une vérification externe. Si les entreprises ont l'obligation, par exemple, de conserver des livres et documents, mais pas de remplir une déclaration d'impôt sur cette base, de déposer des états financiers auprès d'une instance réglementaire ou de faire procéder chaque année à une vérification externe de leurs comptes, elles peuvent ne pas se sentir tenues de conserver des documents précis conformes aux pratiques comptables généralement admises à l'échelle internationale. Les renseignements peuvent donc ne pas être fiables aux fins de l'application des lois fiscales du pays qui demande les renseignements.

22. Dans le cadre de l'analyse des obligations en matière de conservation des documents, il serait également souhaitable d'évaluer les règles relatives aux périodes minimales de conservation. Dans de nombreux secteurs d'activité, comme celui de la banque, les autorités de tutelle ont établi des obligations de conservation minimale des documents à des fins réglementaires. Par exemple, le Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (le «GAFI») a traité de cette question dans la Recommandation 10 de ses Quarante Recommandations révisées, qui fixe une période minimale de conservation de cinq ans pour les institutions financières. De même, pour pouvoir justifier les informations figurant dans leur déclaration d'impôt, les contribuables doivent, d'une manière générale, conserver les renseignements pertinents jusqu'à expiration du délai de prescription applicable à l'exercice en question.

b) L'identité du bénéficiaire en titre, du bénéficiaire effectif et des autres personnes

23. Un échange effectif de renseignements implique l'existence de renseignements sur la propriété des sociétés anonymes, sociétés de personnes, fiducies, fondations et autres personnes. Si ces informations ne sont pas conservées à des fins fiscales, réglementaires, commerciales ou autres, elles peuvent ne pas être disponibles lors de la réception de la demande de renseignements. Les renseignements devraient correspondre au type d'informations que les autres pays peuvent légitimement s'attendre à recevoir en réponse à une demande de renseignements. Des informations devraient être disponibles sur toutes les personnes relevant de la compétence d'un pays donné. Les pays devraient veiller à ce que ces renseignements soient conservés ou puissent être obtenus par les autorités et à ce qu'ils puissent être échangés sur demande.⁴

24. En ce qui concerne les sociétés anonymes et sociétés de personnes, les pays devraient s'assurer de l'existence de renseignements concernant les propriétaires en titre, qui sont aussi bien souvent les bénéficiaires effectifs. Les participations, en tant que propriétaire en titre, dans une société de personnes incluent toutes les formes de participations : régime de la société en nom collectif ou de la société en commandite, ou participation au capital ou aux bénéfices.

25. Toutefois, la mise à disposition de renseignements sur la propriété ne devrait pas se limiter à la propriété en titre. Dans certains cas, la propriété en titre peut faire l'objet d'un mandat ou d'un dispositif similaire. Lorsque le propriétaire en titre agit pour le compte d'une autre personne en qualité de mandataire ou dans le cadre d'un dispositif similaire, c'est cette autre personne, et non le propriétaire en titre, qui sera bien souvent le bénéficiaire effectif. Comme exemple de mandataire, on peut citer l'actionnaire mandataire, propriétaire en titre des actions, mais agissant pour le compte de son mandant. Dans de tels cas, ainsi que dans d'autres, où le propriétaire en titre n'est pas (ou n'est que partiellement) le propriétaire économique, des renseignements devraient pouvoir être obtenus par les autorités sur le (les) propriétaire(s) économique(s) en plus des renseignements concernant le (les) propriétaire(s) en titre. Ainsi, un État partie à une convention est en mesure d'appliquer sa réglementation sur le bénéficiaire effectif quelle que soit l'interprétation juridique ou économique précise de la définition du bénéficiaire effectif.

26. S'agissant des fiducies et des fondations, des informations devraient être disponibles sur l'identité des constituants, fondateurs, fiduciaires, membres du conseil de la fondation, bénéficiaires et toute autre personne qui est à même de donner des instructions pour l'administration des biens ou des revenus de la fiducie ou de la fondation. L'expression « conseil de la fondation » doit être interprétée de façon très large : elle désigne toute personne ou groupe de personnes gérant la fondation ou ayant autorité pour agir en son nom. Il conviendrait en outre que des informations soient disponibles sur des personnes qui se trouvent dans une situation similaire à celle d'une fiducie ou d'une fondation. Néanmoins, il est entendu que lorsqu'une fiducie, une fondation ou une autre structure similaire oeuvre pour une cause et n'a pas pour bénéficiaires un groupe identifié de personnes, les renseignements relatifs aux bénéficiaires peuvent être limités. Cependant, même lorsqu'il existe de tels objectifs, des informations concernant l'identité des personnes qui décident de l'utilisation des actifs ou de la distribution des revenus doivent être conservées ou pouvoir être obtenues. En outre, des informations concernant les personnes qui bénéficient de ces utilisations et distributions doivent être conservées ou pouvoir être obtenues à des fins d'échange de renseignements.

⁴. Ce chapitre ne traite pas des mécanismes qui peuvent être utilisés pour obtenir des informations sur la propriété. Le rapport de l'OCDE intitulé « Au-delà des apparences : utilisation des entités juridiques à des fins illicites » (OCDE, 2001) propose un « menu » des différentes options possibles pour l'obtention et la mise en commun de renseignements concernant le bénéficiaire effectif et le contrôle des sociétés.

27. La plupart des structures organisationnelles pourront être classées dans les catégories suivantes : société anonyme, société de personnes, fiducie, fondation ou personne similaire à une fiducie ou une fondation. Malgré tout, on se trouvera dans certains cas en présence d'entités ou de structures pour lesquelles une demande de renseignements sur la propriété pourra être légitimement formulée, mais qui n'entreront dans aucune de ces catégories. A titre d'exemple, un organisme de placement peut être de nature purement contractuelle. Dans ce cas, il conviendrait de conserver des renseignements sur toute personne ayant un droit de participation aux revenus ou gains de la structure ou au produit de toute vente ou liquidation.

28. Veiller à ce que des renseignements actualisés sur la propriété soient disponibles à des fins d'échange de renseignements pourrait se révéler difficile pour les sociétés cotées et les fonds de placement collectif, dont les actionnaires changent fréquemment. Par conséquent, le présent chapitre autorise, dans de tels cas, l'application d'une norme plus libérale. Cette norme est exposée en détail dans le modèle d'instrument élaboré par le Groupe de travail (voir l'Annexe) et s'applique également aux fins du présent chapitre.

c) Information sur les régimes préférentiels et application de ces régimes aux contribuables

29. Dans certains pays, l'application d'un régime spécifique nécessite une autorisation, une licence, une décision anticipée ou un acte administratif similaire. Si les indications données dans le chapitre V sur les décisions anticipées ne s'appliquent pas à ce type de régime et si l'administration dispose de pouvoirs discrétionnaires pour appliquer ce régime spécifique, les décisions, conditions supplémentaires et renseignements *ad hoc* devraient être conservés. Les renseignements *ad hoc* comprennent les informations fournies par le contribuable pour bénéficier du régime en question.

30. De plus, les renseignements concernant l'application d'un régime préférentiel à un contribuable donné devraient être conservés. Ces renseignements devraient comporter des informations sur les revenus ainsi que sur toute déduction, dotation aux provisions, amortissement, etc., qui diminue les bénéfices imposables. En outre, il convient de conserver des renseignements sur le taux d'imposition des bénéfices imposables, et notamment sur toute réduction apportée au taux normal d'imposition. Des informations concernant les dividendes distribués et les intérêts versés au titre de prêts des actionnaires devraient également exister. Les renseignements concernant le nombre de collaborateurs de l'entité, ainsi que les compétences et le contrat de travail de ces derniers devraient être conservés. S'agissant des documents ayant trait aux prix de transfert, il convient de tenir compte des indications figurant dans la note d'application sur les prix de transfert.

31. Les pays devraient utiliser les indications figurant dans l'encadré ci-dessous afin de déterminer si un régime préférentiel répondant au critère d'imposition faible ou nulle manque de transparence au motif qu'aucune information pertinente n'est conservée ou disponible à ce sujet.

Les éléments suivants sont susceptibles de résulter en un manque de transparence :

1. Les autorités du pays, de même que les personnes concernées ou des tiers relevant de cette juridiction, ne conservent ou ne peuvent obtenir de renseignements concernant :

- la propriété (du bénéficiaire en titre comme du bénéficiaire effectif) des sociétés anonymes, sociétés de personnes, et autres personnes ;
- les livres et documents comptables des sociétés anonymes, sociétés de personnes et autres personnes ;

- les fiducies et fondations (par ex. : type, identité des constituants, fiduciaires, membres du conseil d'administration des fondations et bénéficiaires) ;
 - les mouvements d'actifs ;
 - l'identité des gérants des fonds de placement collectifs ;
 - la propriété des comptes bancaires et les renseignements sur les transactions ;
 - les réserves, les primes d'assurance versées et les gains réalisés sur les contrats d'assurance-vie dans le cas des compagnies d'assurance et de réassurance ;
 - les détails des transactions réalisées avec des parties liées.
2. Un pays ne définit aucune obligation quant au dépôt des déclarations d'impôt ou des états financiers auprès d'une instance réglementaire ou aux vérifications extérieures des comptes, ni aucune autre obligation susceptible de garantir la fiabilité des livres et documents comptables.
3. Les obligations fiscales, commerciales ou réglementaires ne garantissent pas que les livres et documents comptables sont conservés sur une durée raisonnable. Une durée de conservation des documents d'au moins cinq ans serait considérée comme raisonnable.
4. L'administration d'un pays détient des pouvoirs discrétionnaires pour accorder un régime préférentiel, mais les décisions, conditions supplémentaires et renseignements *ad hoc* ne sont conservés ni par les autorités, ni par des personnes relevant de cette juridiction.
5. Une personne se voit accorder un régime préférentiel par un pays, mais les renseignements décrits aux paragraphes 29 et 30 ne sont conservés ni par les autorités de ce pays, ni par des personnes relevant de sa compétence.

ii) Accès à l'information

32. Lorsque les renseignements pertinents sont conservés, les autorités fiscales ou toute autre autorité compétente devrait avoir le droit d'obtenir ces renseignements. Par conséquent, les autorités fiscales ou toute autre autorité compétente devrait disposer de pouvoirs adéquats de collecte de renseignements pour pouvoir obtenir des renseignements à des fins d'échange. Ces pouvoirs de collecte de renseignements sont, néanmoins, limités par des contraintes juridictionnelles. Par conséquent, un État requis n'a pas obligation de fournir des renseignements qui ne sont ni détenus par ses autorités, ni en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de sa compétence territoriale.

33. Dans le cadre d'une demande de renseignements ayant trait à une affaire fiscale pénale, ces renseignements devraient pouvoir être obtenus, que l'acte faisant l'objet de l'enquête constitue ou non une infraction pénale selon le droit de l'État requis s'il s'était produit dans ledit État.

34. Dans le cadre d'une affaire fiscale civile ou pénale, l'État requis devrait pouvoir obtenir les renseignements qu'il en ait ou non besoin à ses propres fins fiscales. Si l'on exigeait un intérêt fiscal national, cela pourrait rendre inefficace tout échange de renseignements, en particulier lorsque l'État requis ne perçoit pas d'impôt sur le revenu. Par exemple, un régime préférentiel peut prévoir une exonération des bénéficiaires. Le pays proposant l'exonération peut décider qu'il n'a pas besoin, à ses propres fins, d'obtenir

des renseignements sur une personne bénéficiant de ce régime. Une décision similaire peut être prise par un pays ne percevant pas d'impôt sur les bénéfices des entreprises. Néanmoins, ces renseignements pourraient rester pertinents pour un autre pays (par ex. : le pays de résidence de la société mère).

35. Les pays devraient utiliser les indications figurant dans l'encadré ci-dessous afin de déterminer si un régime préférentiel répondant au critère d'imposition faible ou nulle manque de transparence au motif que les renseignements ne sont pas accessibles.

Les éléments suivants sont susceptibles de résulter en une absence de transparence :

- Un pays ne peut ni obtenir, ni fournir, en réponse à une demande spécifique, de renseignements en matière fiscale pénale à moins que l'acte faisant l'objet de l'enquête ne constitue une infraction pénale selon le droit du pays requis s'il s'y est produit.
- Un pays ne peut ni obtenir, ni fournir de renseignements en réponse à une demande spécifique, à moins qu'il n'ait lui aussi besoin de ces informations à ses propres fins fiscales.
- Un pays ne peut ni obtenir, ni fournir les renseignements décrits dans l'encadré faisant suite au paragraphe 31 en réponse à une demande spécifique.

C. Échange de renseignements

36. L'échange de renseignements suppose l'existence de dispositifs juridiques régissant la communication de renseignements à un autre État à des fins d'administration fiscale. Ces dispositifs juridiques doivent s'accompagner de mesures convenables de protection de la confidentialité des renseignements échangés. Enfin, des mesures administratives doivent être prises pour garantir le bon fonctionnement de l'échange de renseignements.

i) Dispositifs juridiques régissant l'échange de renseignements

37. L'échange de renseignements intervient généralement aux termes d'un traité bilatéral ou multilatéral ou d'un accord autorisant explicitement l'échange de renseignements en matière fiscale. Le modèle d'instrument élaboré par le Groupe de travail (voir Annexe A) définit un cadre juridique convenant à l'échange de renseignements. Des pays peuvent choisir les instruments qu'ils estiment les plus appropriés pour permettre des échanges de renseignements. L'important n'est pas l'utilisation d'un instrument spécifique mais l'existence d'un mécanisme effectif d'échange de renseignements.

38. Pour permettre un échange d'information effectif en ce qui concerne les régimes préférentiels répondant au critère de taux d'imposition effectif faible ou nul, le champ d'application de l'accord doit être large, de sorte à ne pas constituer en soi un obstacle à l'échange. Par exemple, un accord limité aux affaires fiscales pénales donnerait lieu à des échanges très limités. Dans certains cas il est difficile, sans les renseignements d'une juridiction étrangère, de déterminer si les actes répréhensibles commis par le contribuable constituent des délits ou des infractions.

ii) Types d'échanges de renseignements

39. L'échange de renseignements peut revêtir trois formes différentes : l'échange sur demande, spontané ou automatique.⁵ L'échange effectif de renseignements tel que l'entend le Rapport de 1998 ne requiert pas l'échange automatique de renseignements.

40. L'échange effectif de renseignements tel que l'entend le Rapport de 1998 se limite à l'échange de renseignements sur demande, excepté dans les cas examinés dans les chapitres sur les prix de transfert et les décisions anticipées. L'échange de renseignements sur demande ne couvre pas les simples « pêches aux renseignements ».

iii) Limitations à l'échange de renseignements

41. Même si un large champ d'application est recommandé, il est admis par tous les traités et accords concernant l'échange de renseignements qu'il existe des circonstances dans lesquelles il ne convient pas de demander des renseignements à un autre État. Par exemple, l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE se réfère à un certain nombre de limitations à l'obligation de fournir des renseignements notamment le fait que les États contractants ne soient pas tenus d'utiliser des méthodes administratives qui diffèrent de leur législation et de leurs pratiques administratives, de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus en vertu de leur législation ou dans le cadre du fonctionnement normal de leur administration, ni de communiquer des renseignements qui auraient pour effet de divulguer des secrets commerciaux ou certains autres secrets, ou qui seraient contraires à l'ordre public.

a) Secrets commerciaux, professionnels et autres types de secret

42. Comme l'indiquent les Commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, il convient de ne pas donner une interprétation trop large de la notion de secret. Avant d'invoquer ces dispositions, un pays devra examiner avec soin si les intérêts du contribuable justifient réellement leur application. Sinon, il est évident qu'en bien des cas une interprétation trop large entraverait l'efficacité de l'échange de renseignements.

43. De plus, les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas généralement un secret commercial, industriel ou autre. Dans des cas exceptionnels, les livres et documents comptables peuvent toutefois bénéficier du régime du secret. Par exemple, une demande de renseignements financiers peut être rejetée si la réponse à cette demande devrait dévoiler le modèle exclusif de tarification d'une banque ou d'une institution financière.

44. Les dispositions concernant les secrets commerciaux, industriels et autres sont principalement applicables lorsque la communication de renseignements en réponse à une demande révélerait des droits de propriété intellectuelle protégés et créés par le détenteur du renseignement ou par une tierce personne. Par exemple, une banque pourrait détenir une demande de dépôt de brevet en instance à titre de garantie, ou encore, une demande de prêt pourra contenir la description d'un procédé commercial. En pareils cas, l'État requis pourra rejeter toute partie d'une demande de renseignements qui révélerait des informations protégées par un brevet, des droits d'auteurs ou par d'autres droits de propriété intellectuelle.

^{5.} Voir les commentaires sur l'article 26, paragraphe 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour plus de précisions.

b) Réciprocité

45. En règle générale, le principe de réciprocité stipule qu'un État requis n'est pas tenu d'obtenir ni de fournir un renseignement que l'État requérant ne pourrait pas obtenir dans des circonstances similaires en vertu de sa propre législation pour l'application de sa propre législation fiscale.

46. Le principe de réciprocité vise à empêcher l'État requérant de contourner les restrictions de son droit interne au moyen d'une demande de renseignements adressée à d'autres États contractants et, ce faisant, d'user de pouvoirs plus larges que ceux que lui confère sa propre législation. Par exemple, la plupart des pays reconnaissent dans leur droit interne qu'il n'est pas possible d'obtenir d'une personne des renseignements dès lors qu'elle peut invoquer le droit de ne pas s'auto incriminer. Un État requis peut donc rejeter une demande dès lors que l'État requérant n'aurait pu, du fait de ses propres règles en matière d'auto incrimination, obtenir les renseignements dans des circonstances similaires.

47. De plus, le principe de réciprocité vise à équilibrer les charges administratives assumées par les États contractants. Il est admis que la réponse à une demande de renseignements, en particulier lorsque l'information n'est pas nécessaire aux autorités de l'État la fournissant, constitue une charge pour cet État.

48. Le principe de réciprocité ne s'applique pas lorsque la législation ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit cette procédure. Par exemple, il est impossible qu'un État requis invoque l'absence de régime de décisions anticipées dans l'État requérant et, prétextant que son propre régime de décisions anticipées se fonde sur l'argument de la réciprocité, refuse de fournir le renseignement demandé. De la même façon, si l'un des pays ne dispose pas de régime d'Accord préalable en matière de prix de transfert (« APP ») formel ou informel, la clause de réciprocité ne l'empêche pas de demander des renseignements sur des APP conclus par les autorités d'autres pays. Bien entendu, lorsque les renseignements demandés eux-mêmes « ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale »⁶ de l'État requérant, l'État requis peut refuser cette demande.

c) Primauté des sources de renseignement nationales

49. Il convient qu'un État se reporte aux sources de renseignements prévues par sa propre législation fiscale avant de demander des renseignements à un autre État. Si l'État requérant n'a pas au préalable mis en œuvre tous les moyens dont il disposait sur son propre territoire pour satisfaire à sa demande de renseignements, dès lors que l'obtention de ces renseignements n'entraînait pas de difficultés disproportionnées, l'État requis est en droit de rejeter la demande sans pour autant faillir au critère d'échange effectif de renseignements.

d) Secret professionnel de l'avocat

50. Le secret professionnel de l'avocat concerne généralement les renseignements qui constituent des communications confidentielles entre un client et un avocat ou tout autre représentant juridique agréé. Bien que le champ d'application de ce secret professionnel puisse différer selon les États, il ne faut pas qu'il soit trop large, afin de ne pas entraver des échanges effectifs de renseignements. Pour une description générale du secret professionnel de l'avocat, voir les Commentaires de l'article 7 de l'Accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale qui figure en annexe.

⁶ Article 26, paragraphe 2, alinéa b) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Voir aussi le paragraphe 15 des Commentaires correspondants.

e) *Ordre public*

51. La question de l'ordre public devrait rarement se poser dans le contexte de demandes de renseignements. Généralement, l'ordre public ne peut être invoqué que dans des cas extrêmes où la communication de l'information demandée irait à l'encontre des intérêts vitaux de l'État. Par exemple, l'ordre public entrerait en jeu si l'enquête fiscale dans l'état requérant était motivée par des persécutions raciales ou politiques. L'ordre public peut également être invoqué lorsque les renseignements demandés constituent un secret d'État, par exemple dans le cas d'une information sensible détenue par les services secrets dont la divulgation irait à l'encontre des intérêts vitaux de l'État requis.

52. L'encadré ci-dessous propose des orientations qui devraient permettre aux États de déterminer si un régime préférentiel répondant au critère d'imposition faible ou nulle ne comporte pas d'échanges effectifs de renseignements.

Les caractéristiques suivantes, ont de forte chance d'aboutir à une absence d'échange d'effectif de renseignements :

- un pays n'a pas de dispositif juridique d'échange effectifs de renseignements.
- un pays échange des renseignements uniquement en matière fiscale pénale.
- le mécanisme juridique pour l'échange de renseignements est rendu inefficace par des clauses de confidentialité, de secret professionnel, de l'avocat ou des règles ou pratiques concernant l'ordre public trop larges.

iv) *Protection de la confidentialité des informations fournies*

53. Au niveau national, les autorités fiscales doivent assurer la stricte confidentialité des renseignements reçus ou réunis à des fins fiscales concernant le contribuable. En l'absence de confidentialité, il pourrait être difficile aux autorités fiscales d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale. Ce « secret fiscal » est encore plus important sur le plan international et constitue le fondement de la confiance mutuelle entre les pays. L'échange de renseignements est un point très sensible pour les contribuables et les pouvoirs publics et ils pourraient se montrer moins disposés à fournir des renseignements s'il devait s'avérer que les renseignements fournis sont utilisés à des fins autres que fiscales. Compte tenu de la légitimité de ces préoccupations, la confidentialité est une composante essentielle d'un instrument d'échange de renseignements. Afin de pouvoir assurer la confidentialité des activités d'un contribuable, des mesures doivent être mises en place au niveau national afin d'éviter que des renseignements réunis à des fins fiscales ne soient divulgués à des personnes non autorisées ou utilisés à mauvais escient. Dans le même temps, des dispositions doivent être prises pour que les personnes chargées de l'administration et de l'application de la législation fiscale puissent accéder aux renseignements.

54. Lorsqu'un pays ne dispose d'aucune mesure efficace de protection de la confidentialité des renseignements fournis par un autre pays, ce dernier est en droit de refuser d'échanger des informations. Dans ce cas, le refus de communiquer des renseignements concernant un régime préférentiel prévoyant l'application d'un taux d'imposition nul ou faible n'est pas un indicateur de non-conformité avec le critère d'échange effectif de renseignements.

v) *Les pratiques administratives en vue d'un échange effectif de renseignements*

55. En dehors de la mise en place de mécanismes juridiques permettant aux pouvoirs publics de soumettre une demande de renseignements ou d'y répondre, les pays devraient disposer de procédures administratives permettant un bon fonctionnement du système de traitement des demandes et des réponses à des demandes de renseignements. Il devrait par exemple exister des procédures de vérification rapide des demandes entrantes et sortantes permettant de veiller à ce que ces dernières soient conformes aux dispositions de la convention et qu'elles comportent suffisamment de renseignements pour être satisfaites. Par conséquent, sauf situation particulière, un État devant fournir des renseignements devrait notifier, dans un délai de 60 jours, les autorités compétentes du pays demandeur de toute insuffisance de sa demande de renseignements. De même, sauf situation particulière, les autorités compétentes du pays devant fournir les renseignements devraient notifier les autorités compétentes du pays demandeur, dans un délai de 90 jours après réception de la demande de renseignements, de leur impossibilité d'obtenir ou de fournir les renseignements demandés. Une telle notification devrait spécifier les raisons de l'incapacité à fournir les renseignements demandés, la nature des obstacles ou les raisons du refus.

56. Dans certains pays, la législation exige la notification au contribuable concerné de toute demande de renseignements avant que les renseignements ne soient fournis au pays qui a effectué la demande. Ces obligations de notification ne sont pas incompatibles avec des échanges effectifs de renseignements. Toutefois, les règles en matière de notification devraient être telles qu'elles ne mettent pas en échec les efforts du pays qui demande les renseignements. Par exemple, les règles en matière de notification devraient autoriser des exceptions à la notification préalable (par exemple, dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête effectuée par le pays qui demande les renseignements).

57. Les pays devraient suivre les indications fournies dans l'encadré ci-après pour déterminer si un régime préférentiel qui répond au critère d'imposition faible ou nulle ne comporte pas d'échanges effectifs de renseignements en raison de procédures administratives inadaptées.

La caractéristique suivante est susceptible de se traduire par une absence d'échange effectif de renseignements :

- Un pays ne dispose pas de procédures administratives permettant un traitement rapide et efficace des demandes et des réponses dans le cadre d'un échange de renseignements.

D. Exemples de renseignements propres à certains régimes

58. Cette partie donne des exemples de types de renseignements que les pays devraient être en mesure d'obtenir et de fournir en ce qui concerne les régimes préférentiels identifiés dans le rapport 2000.

Les assurances

- Les primes versées à la société et les indemnités versées par la société ;
- les dispositions des contrats correspondant aux primes versées, comme l'identité des souscripteurs de la police, les risques couverts et la durée des contrats ;
- les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable des dotations aux réserves.

Les opérations de financement et de prêt

- Les prêts accordés par la société et les intérêts perçus en retour ;
- les renseignements relatifs aux contrats sur la base desquels les prêts ont été accordés, comme l'identité de l'emprunteur, les raisons justifiant l'emprunt et la durée des contrats ;
- les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable de ces dotations ;
- les placements de portefeuille et les autres types d'investissement ;
- les actifs corporels et incorporels apportés à d'autres sociétés ;
- les prises de participation.

Les gestionnaires de fonds

- Les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable de ces dotations ;
- les placements de portefeuille et les autres types d'investissement ;
- les distributions de bénéfices ;
- les transactions entre parties liées, notamment les renseignements relatifs aux frais de service et toute autre commission versée ou perçue par une partie liée.

Les activités bancaires

- Les prêts, les emprunts et toute autre activité financière ;
- les dépôts de clients et la teneur des contrats sur la base desquels ces dépôts ont été acceptés, comme l'identité du client, les intérêts courus sur le dépôt et la durée du contrat ;
- les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable de ces dotations.
- les placements de portefeuille et les autres types d'investissement.

Les régimes de quartiers généraux

- Les fonctions assurées par le quartier général du groupe (copies des accords appropriés) ;
- les frais d'exploitation du quartier général ;
- le régime fiscal appliqué au quartier général, les conditions remplies, la durée d'application du régime, etc. ;
- l'annulation du régime fiscal spécifique au quartier général le cas échéant et les raisons justifiant cette annulation.

Les centres de distribution

- Les renseignements relatifs aux activités du centre de distribution ;
- les copies des accords correspondants conclus entre le centre de distribution et les membres du groupe ;
- les sommes facturées aux sociétés du groupe en contrepartie des activités du centre ;
- les charges d'exploitation du centre de distribution ;
- les risques encourus par le centre de distribution ;
- les conditions remplies pour l'obtention des autorisations nécessaires à l'application du régime fiscal spécifique aux centres de distribution, la durée d'application du régime accordé, etc. ;

- les conditions d'annulation du régime spécifique aux centres de distribution le cas échéant et les raisons justifiant cette annulation.

Les centres de services

- La nature des services proposés par le centre de services ;
- les accords correspondants entre le centre de services et les membres du groupe ;
- les risques encourus par le centre de services ;
- les conditions d'annulation du régime spécifique aux centres de services et les raisons justifiant cette annulation.

Les sociétés de transports maritimes

- Le pavillon des navires ;
- les contrats de livraison ;
- les contrats de gestion, y compris les contrats de gestion d'équipage et de gestion commerciale en cas de prestation de services d'une société de gestion à un armateur ;
- les documents d'immatriculation, y compris les documents concernant l'hypothèque maritime et une éventuelle immatriculation parallèle ;
- les états financiers, les livres de comptes et tous les renseignements nécessaires à l'identification des activités internes au groupe afin de vérifier leur conformité au principe de pleine concurrence.

Sociétés de holding

- Structure organisationnelle du groupe ;
- Montant des dividendes reçus et des gains ou pertes en capital réalisés ;
- Revenus distribués.

CHAPITRE III : CANTONNEMENT

A. Introduction

59. Le cantonnement est un facteur essentiel selon le rapport de 1998. Ce chapitre a pour objet de déterminer si l'on se trouve en présence de cantonnement. Il n'examine pas les conséquences de cette appréciation. La partie B ci-dessous examine la pertinence de la notion de cantonnement dans l'analyse des régimes préférentiels. La partie C fournit des indications pour déterminer si un régime comporte un cantonnement.

B. Pertinence de l'application du critère de cantonnement lors de l'analyse des régimes préférentiels

i) *Le cantonnement en général*

60. Le rapport de 1998 s'intéressait à des activités géographiquement mobiles telles que les activités financières et autres activités de services. Il n'interdit pas à un pays d'appliquer un taux d'imposition préférentiel pour encourager une activité relevant d'un secteur particulier de son économie, même si cette préférence s'applique à des activités géographiquement mobiles. Il convient en effet d'établir une distinction entre un régime préférentiel et un régime cantonné. Un régime préférentiel ne sera considéré comme cantonné que si les contribuables résidents sont exclus du bénéfice de ce régime, ou si une entreprise pouvant prétendre à en bénéficier ne peut accéder au marché intérieur. Cette analyse se fonde sur plusieurs considérations, comme on va le voir ci-dessous.

61. Les pays peuvent réduire les taux effectifs d'imposition des revenus provenant d'activités géographiquement mobiles pour attirer de nouveaux investissements, stimuler des catégories spécifiques d'activités, mais peuvent quelquefois le faire pour des raisons de concurrence ou encore empêcher la disparition d'une activité existant dans le pays. De telles mesures sont prises dans l'espoir que la perte de recettes fiscales sera compensée par une augmentation de l'activité visée. Cela étant, malgré ces objectifs, une réduction du taux effectif peut entraîner une perte nette de recettes, et des réductions répétées des taux effectifs risquent encore plus d'aboutir à une diminution des recettes pour les pouvoirs publics.

62. Cependant, si un pays cantonne, partiellement ou totalement, l'application d'un faible taux d'imposition effectif, alors la base fiscale nationale du pays concerné n'en sera pas affectée. De fait, le taux minoré aura un impact principalement, voire uniquement, sur les bases fiscales des pays étrangers dont sont originaires les activités financières ou autres activités de services géographiquement mobiles. Dans ce

cas, les régimes de cantonnement ont un coût faible, voire nul⁷, sur le pays qui les propose et il n'existe donc aucune limite intrinsèque à leur utilisation. Ceci est susceptible d'entraîner une prolifération de régimes cantonnés qui, à leur tour, est susceptible d'avoir des conséquences sur le droit souverain de chaque pays de définir sa propre politique fiscale, notamment la décision d'imposer de tels revenus⁸. C'est pour cette raison que le Rapport de 1998 définit le cantonnement comme l'un des principaux critères permettant d'identifier des pratiques fiscales dommageables.

63. Bien qu'il puisse être possible de traiter les effets des régimes comportant un cantonnement à l'aide des réglementations fiscales nationales, en ce qui concerne par exemple les prix de transfert, la sous capitalisation ou encore les dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées, pour autant que le régime soit transparent et que le pays ayant adopté un régime de cantonnement échange des renseignements avec les pays affectés par ce régime, les règles de cantonnement exercent des pressions supplémentaires sur ces dispositions. Les pouvoirs publics sont en fait davantage sollicités pour concevoir, contrôler et faire appliquer de telles règles et cela accroît indirectement les coûts pour l'ensemble des contribuables. La complexité des règles est quelquefois telle qu'elles deviennent difficiles à faire appliquer. Qui plus est, de telles règles ont pour effet d'augmenter de manière significative les charges de discipline fiscale pour tous les contribuables opérant au niveau international, qu'ils cherchent ou non à bénéficier d'avantages fiscaux à l'étranger. Beaucoup de pays se trouvent également confrontés à un dilemme : s'ils appliquent les règles de manière plus stricte ou sur une base d'imposition plus large que d'autres pays, ils sont susceptibles de saper la compétitivité de leurs propres entreprises. C'est pourquoi l'approche retenue dans le Rapport de 1998 consiste à aborder le problème dans le pays qui accorde le régime de cantonnement. Selon cette approche, il a été mis en place un cadre de coopération internationale permettant d'examiner les pratiques fiscales potentiellement dommageables de manière que leurs aspects dommageables puissent être supprimés par le pays qui a pris l'initiative.

64. Parallèlement, l'approche retenue dans le rapport de 1998 n'a pas pour objectif de s'ingérer dans les décisions de politique fiscale générale d'un pays. Des approches très diverses sont adoptées pour la conception des systèmes de fiscalité internationale. Les pays adoptent des approches différentes de l'imposition des flux de revenus transfrontaliers, de l'allègement de la double imposition et de l'imposition de résidents et de non-résidents. En général, les pays n'imposent les non-résidents que sur leurs revenus de source nationale, alors qu'ils imposent souvent leurs résidents sur une base mondiale. Les pays adoptent aussi des approches différentes en matière d'allègement de la double imposition dans le cas de leurs résidents et dans l'utilisation de leurs pouvoirs pour imposer les non-résidents.

65. Les pays peuvent opérer une distinction entre les résidents et les non-résidents dans la structure générale de leurs systèmes fiscaux, décider des seuils qui doivent s'appliquer pour l'imposition à la source des non-résidents et élaborer des dispositifs d'allègement de la double imposition sur la base de leurs propres objectifs de politique générale, sans faire intervenir le critère de cantonnement. Les rapports de 1998, 2000 et 2001 reconnaissent qu'il n'y a pas de raison particulière pour que les pays aient le même niveau et la même structure d'imposition — il s'agit essentiellement de décisions politiques des gouvernements nationaux. Ceci signifie que la question du cantonnement ne peut pas être soulevée en liaison avec les caractéristiques structurelles générales du système fiscal d'un pays, ou avec toute mesure

^{7.} Il peut exister un coût sans contrepartie dans les cas où les investissements auraient été faits de toute façon, même en l'absence de mesures avantageuses, ou lorsque le taux réduit s'applique à des activités existant déjà dans le pays.

^{8.} Voir le paragraphe 41 du Rapport de 1998.

visant à éviter ou à alléger la double imposition.⁹ Par exemple, il ne saurait être question de cantonnement simplement parce que :

- Un pays utilise un système d'imposition territorial et n'exerce son pouvoir d'imposition que pour les revenus de source nationale ;
- Un pays impose ses résidents sur leurs revenus mondiaux, mais n'impose les non-résidents que sur leurs revenus de source nationale ;
- Un pays adopte, pour l'imposition des non-résidents, un principe en vertu duquel il exercera son droit d'imposer les revenus en fonction de leur provenance différemment selon la catégorie à laquelle ces revenus appartiennent.

66. La notion de cantonnement ne s'applique qu'aux régimes qui s'écartent de la structure générale du système fiscal dans le pays concerné. En d'autres termes, le rapport de 1998 vise des régimes fiscaux spécifiques dans un nombre limité de secteurs.

67. Le cantonnement peut prendre deux formes :

- Un régime peut, explicitement ou implicitement, exclure les contribuables résidents du bénéfice de ses dispositions avantageuses.
- Les entreprises qui bénéficient du régime peuvent, explicitement ou implicitement, se voir interdire d'exercer sur le marché national.

68. Avant d'aborder un examen détaillé des deux formes de cantonnement, il convient de noter ici que la seule absence d'opérateurs nationaux dans un secteur privilégié ou l'absence d'un marché intérieur pour les services pouvant prétendre à bénéficier du régime préférentiel ne suffisent pas pour qu'il y ait cantonnement. Il faut pour cela qu'une restriction juridique ou quasi-juridique soit délibérément mise à l'accès au marché intérieur, c'est-à-dire que l'accès soit refusé ou les résidents exclus du bénéfice des avantages prévus par le régime préférentiel. Ce qui importe donc, c'est de savoir si l'on est en présence de mesures prises par un pays pour se protéger lui-même des conséquences potentiellement dommageables de son régime préférentiel, et non simplement d'une obligation d'existence d'un marché intérieur ou d'utilisateurs nationaux pour les activités bénéficiant du régime préférentiel. En bref, le Rapport de 1998 ne s'applique pas aux cas dans lesquels les entreprises qui ont droit à un régime préférentiel sont autorisées à opérer sur le marché national mais où, dans la pratique, elles ne le font pas. En revanche, le cantonnement implicite suppose l'élaboration de critères ayant pour effet d'en limiter les avantages à des non-résidents ou à des transactions ou activités étrangères.

69. On trouvera ci-dessous un examen des deux formes de cantonnement identifiées dans le Rapport de 1998.

⁹. Pour qu'une disposition constitue une mesure « destinée à supprimer ou à atténuer la double imposition », elle doit comporter des éléments permettant de s'assurer qu'elle ne s'applique que lorsqu'une double imposition peut avoir lieu. Voir par exemple, dans le contexte des régimes des sociétés holding, la discussion qui figure au paragraphe 244.

ii) *Un régime peut, explicitement ou implicitement, exclure les contribuables résidents du bénéfice de ses dispositions avantageuses*

70. Si les résidents ne sont pas autorisés à investir en bénéficiant d'un régime fiscal préférentiel, ou si leur participation est limitée, le régime sera totalement ou partiellement isolé de l'économie nationale, ce qui permet de préserver la base fiscale. L'accès à un tel régime peut être limité de différentes manières. La plus directe consiste à interdire explicitement aux résidents de constituer des entités sous ce régime. Cette forme de cantonnement est rare dans les pays Membres de l'OCDE.

71. Les résidents peuvent également être implicitement exclus du bénéfice d'un régime fiscal préférentiel par l'application de critères d'éligibilité. Par exemple, pour pouvoir bénéficier des avantages d'un régime, on peut exiger que la composition des groupes soit telle que ce soient principalement, voire uniquement, des groupes à capitaux étrangers qui répondent aux critères. Il peut également arriver que des décisions anticipées favorables ne soit accordées qu'à des entreprises à capitaux étrangers, ce qui a pour conséquence de réserver de fait à des non-résidents les avantages du régime créé par ces décisions.

72. Enfin, il est possible d'empêcher implicitement les résidents d'investir dans une activité bénéficiant d'un régime préférentiel en adoptant des mesures qui ont pour effet d'en neutraliser les avantages pour les résidents. Ainsi, s'il existe des mesures fiscales dissuasives spécifiques qui ont sur les résidents un effet similaire à celui de restrictions juridiques, le régime pourra être cantonné. Par exemple, si en vertu d'un régime, une entité est considérée comme transparente pour les revenus attribuables à des résidents, qui sont de ce fait soumis à l'imposition en vigueur sur les revenus de l'entité, alors que les revenus attribuables à des investisseurs étrangers sont imposés au niveau de l'entité à un taux préférentiel, ce régime pourrait être considéré comme cantonné. Des questions de cantonnement peuvent également se poser lorsqu'un système prévoit une imposition au niveau de l'entité sur la fraction des revenus attribuable à des actionnaires résidents, mais accorde un taux zéro ou un taux effectif faible aux bénéficiaires de l'entité attribuables à des actionnaires étrangers.

73. De toutes les façons, l'analyse du cantonnement doit prendre en compte le contexte structurel d'une disposition, quelle qu'elle soit, afin qu'il soit possible d'évaluer si le régime est cantonné ou non.¹⁰ Par exemple, si une entité est considérée comme transparente du point de vue fiscal, il n'y aura pas de cantonnement simplement parce que ses propriétaires non résidents peuvent ne pas être imposés sur les revenus étrangers de cette entité. Il existe, dans les pays Membres et ailleurs, de nombreux exemples de régimes qui exonèrent les revenus étrangers qui sont attribués à, ou sont considérés comme perçus par, un non-résident du fait de la participation que celui-ci détient dans une entité nationale. Par exemple, dans certains pays Membres, les associés non résidents de sociétés de personnes constituées selon leur législation ne sont pas imposés sur les revenus de source étrangère de ces sociétés. De telles sociétés ne sont pas cantonnées ; elles sont simplement transparentes du point de vue fiscal et le régime fiscal de leurs associés reflète la distinction établie entre l'imposition des résidents et des non-résidents. De la même façon, il n'y a pas de cantonnement simplement parce qu'un pays, dans le cadre de son système fiscal général, impose les dividendes et les plus-values de ses résidents mais n'impose pas (ou impose différemment) les dividendes et les plus-values perçus par des non-résidents. Là encore, une telle distinction reflète simplement la diversité des règles d'imposition des résidents et des non-résidents sur leurs revenus tirés des participations dans des sociétés résidentes.¹¹

^{10.} Voir, par exemple, la discussion concernant les sociétés holding au paragraphe 240.

^{11.} Ce cas doit être distingué de celui (examiné de manière plus détaillée aux paragraphes 241 et suivants) dans lequel le revenu est perçu par une seule et même société holding résidente, mais où l'imposition

74. En outre, si un régime préférentiel n'est pas ouvert aux résidents, mais que le pays qui propose ce régime offre un régime préférentiel équivalent à ses résidents, on ne pourra pas non plus parler de cantonnement. De fait, dans ce cas, la seule distinction entre les participations étrangères et nationales pour des raisons non fiscales ne répond pas au critère de cantonnement.¹² Enfin, le critère de cantonnement n'entre pas en jeu lorsqu'une mesure est conçue pour éviter ou alléger la double imposition.

75. Les exemples suivants illustrent les principes examinés aux paragraphes 70 à 74 :

- Exemple 1 : Le pays A a un impôt général sur le revenu de 30 pour cent. Il propose également, pour certaines activités de financement de groupe, un régime préférentiel en vertu duquel les revenus de ces services sont imposés à 5 pour cent. Ce régime préférentiel n'est ouvert qu'aux entités directement ou indirectement détenues par des non-résidents du pays A. Ce régime est cantonné.
- Exemple 2 : Même situation que dans l'exemple 1, à cette différence près qu'il n'existe aucune restriction expresse sur la détention du capital. Cependant, l'accès au régime préférentiel est gouverné par des critères qui excluent indirectement les entreprises détenues localement. De ce fait, les résidents sont implicitement exclus du bénéfice de ce régime du fait des critères dont il est assorti et les conséquences de la restriction sont donc les mêmes que la restriction explicite concernant la détention du capital dans l'exemple 1. Ce régime est cantonné.
- Exemple 3 : Même situation que dans l'exemple 1, à cette différence près que les groupes à capitaux purement nationaux peuvent structurer leurs activités de manière à pouvoir bénéficier du régime préférentiel. Ce régime n'est donc pas cantonné. De plus, tant que les entités à capitaux nationaux ne sont pas expressément exclues, peut importe si, dans les faits, des entreprises à capitaux nationaux bénéficient effectivement ou non de ce régime.

iii) *Les entreprises qui bénéficient du régime peuvent, explicitement ou implicitement, se voir interdire d'exercer sur le marché national*

76. Si des entreprises bénéficiant du régime ne sont pas autorisées à exercer leurs activités dans l'économie locale, le pays qui propose le régime se protège de fait de toute conséquence négative dudit régime, dans la mesure où celui-ci n'affecte alors que les bases fiscales d'autres pays. La manière la plus directe de refuser l'accès au marché national consiste à interdire explicitement aux entités constituées en vertu du régime préférentiel d'exercer des activités sur ce marché intérieur. Cette interdiction peut être fondée sur des restrictions juridiques explicites, ou sur des facteurs implicites ayant le même effet. On pourrait citer comme exemple une situation où un régime fiscal préférentiel n'est accordé qu'après décisions préalables, lesquelles décisions préalables ne seraient accordées qu'aux entreprises opérant sur des marchés autres que le marché national. Ou encore des cas où la possibilité d'exercer au plan national serait limitée, ou rendue plus compliquée, par une obligation imposant aux entités pouvant bénéficier du régime de réaliser des transactions uniquement en monnaies étrangères.

diffère selon que les revenus concernent une participation dans une société nationale ou dans une société étrangère.

¹². Voir la discussion qui figure au paragraphe 77 ci-après.

77. Évidemment, les pays peuvent avoir envie de protéger leur marché national pour diverses raisons qui n'ont rien à voir avec la fiscalité et qui, de ce fait, ne relèvent pas du champ d'application du Rapport de 1998. Par exemple, des pays peuvent souhaiter limiter le nombre de banques sur leur marché intérieur, réserver des parts de leur marché de l'assurance à des assureurs nationaux ou réserver les flux de transport maritime intérieurs aux navires battant pavillon national. De telles restrictions en elles-mêmes ne soulèvent pas de problèmes de cantonnement. Dans de telles situations, l'analyse du cantonnement consiste à comparer la fiscalité des transactions « restreintes » sur le marché national avec les transactions « non restreintes » effectuées hors du marché national. Ce n'est que lorsque les transactions « restreintes » font l'objet d'un traitement fiscal moins favorable que les transactions « non restreintes » qu'il y a un risque de cantonnement.

78. Il est également possible d'empêcher les entités pouvant prétendre au bénéfice du régime d'exercer sur le marché intérieur en limitant l'application du faible taux effectif prévu par le régime préférentiel aux seuls revenus tirés de l'étranger, ou aux transactions ayant un aspect international, par exemple les opérations avec des parties étrangères. Les avantages fiscaux prévus par le régime sont alors neutralisés lorsque les entités concernées exercent des activités sur le marché national.

79. Ce modèle peut être repris avec une variante dans un contexte intra-groupe, qui consiste à restreindre l'accès au marché national en accordant aux opérations intragroupe nationales un traitement moins avantageux qu'aux opérations intragroupe internationales¹³. Par exemple, un régime de décisions anticipées prévoyant un traitement avantageux peut être appliqué uniquement aux transactions avec des sociétés apparentées situées à l'étranger, ou encore une méthode spécifique de prix de transfert peut être appliquée de manière particulièrement avantageuse à ces seules entreprises. On trouvera dans le chapitre sur les prix de transfert des orientations spécifiques concernant les aspects des régimes préférentiels qui soulèvent des problèmes particuliers en matière de cantonnement.¹⁴

80. Le point de départ de toute analyse consiste à définir l'activité concernée. Ce n'est pas parce qu'un régime est préférentiel qu'il est cantonné, même s'il prévoit l'application de règles particulièrement avantageuses à un seul secteur spécifique. Il est donc important de comprendre la distinction entre un régime préférentiel et un régime véritablement cantonné. Le rapport de 1998 ne vise pas à dissuader les pays de conserver ou d'adopter des régimes préférentiels, c'est-à-dire prévoyant un taux d'imposition inférieur pour une activité spécifique. Par exemple, un taux préférentiel appliqué à tous les revenus des services financiers, nationaux et étrangers, ne répond pas au critère de cantonnement défini dans le rapport de 1998. En dessous de la catégorie des services financiers en général, il existe d'autres catégories entre lesquelles il serait logique de diviser les services financiers, par exemple l'assurance, la banque ou la gestion de fonds. Là encore, un régime préférentiel applicable à l'une ou l'autre de ces sous-catégories ne pose pas de problème de cantonnement. En ce qui concerne le transport maritime, il est facile d'établir des distinctions par exemple entre la pêche et le transport de marchandises ou de passagers. Dans le secteur de l'assurance, on pourrait distinguer l'assurance-vie, la réassurance, l'assurance non vie et l'assurance captive. Cependant, un régime peut comporter un cantonnement si les entités qui en bénéficient ne se voient pas accorder l'accès sans restriction au marché intérieur.

81. Une fois l'activité délimitée, l'étape suivante consiste à déterminer si les transactions ou activités ne concernant pas le marché intérieur sont imposées d'une manière plus favorable que des transactions ou

¹³. Voir paragraphe 90.

¹⁴. Le chapitre IV sur les prix de transfert examine la mise en œuvre du critère de cantonnement a) lors du choix et de la mise en œuvre des méthodes de fixation des prix de transfert, b) pour les régimes de protection et c) du point de vue de ses aspects administratifs.

activités comparables effectuées sur ce marché. A cet égard, il est important de noter que différents mécanismes peuvent être mis en œuvre pour assurer dans les faits un même taux d'imposition aux activités nationales et aux activités étrangères. Ainsi, il sera sans doute nécessaire d'examiner des caractéristiques du système fiscal autres que le seul régime préférentiel concerné pour déterminer si des transactions ne concernant pas le marché intérieur bénéficient d'une fiscalité plus favorable. Voir l'exemple 9 ci-après.

82. Dans certains cas limités, le marché intérieur d'une activité donnée peut être sensiblement différent du marché international de la même activité. Le fait d'imposer différemment des activités qui, dans les faits, sont différentes, ne poserait pas de problèmes de cantonnement. Un tel cas est examiné dans le chapitre sur le transport maritime.

83. Cette analyse peut être illustrée par les exemples suivants :

- Exemple 1 : Un pays A impose les bénéfices des activités bancaires à un taux général de 30 pour cent. Ce pays A propose également un régime spécifique selon lequel les bénéfices des transactions et services bancaires avec des résidents de pays autres que le pays A sont imposés au taux effectif de 5 pour cent. Pour pouvoir prétendre à bénéficier de ce régime, les entités doivent demander une autorisation. Les entités résidentes comme les succursales d'entités non résidentes peuvent obtenir de telles autorisations. Lorsqu'elles bénéficient de ce régime spécial, les entités ayant obtenu une autorisation ne peuvent pas faire des affaires avec des résidents du pays A. Sans ce régime spécial, les bénéfices mondiaux de l'entité résidente et les bénéfices attribuables à l'activité de la succursale seraient imposés au taux général dans le pays A. Ce régime est cantonné.
- Exemple 2 : Même situation que dans l'exemple 1 à cette différence près que les entités auxquelles s'applique ce régime peuvent effectuer des transactions avec des résidents du pays A mais le montant de ces transactions comporte des limites. Jusqu'à la limite fixée, les revenus générés sur le marché intérieur donnent droit au taux préférentiel de 5 pour cent. Le régime est partiellement isolé du marché intérieur et est donc cantonné.
- Exemple 3 : Même situation que dans l'exemple 1, à cette différence près que rien n'interdit aux entités bénéficiant du régime d'effectuer des transactions avec des résidents du pays A. Cependant, les bénéfices tirés de ces transactions sont imposés au taux général de 30 pour cent, tandis que les bénéfices provenant des transactions avec des non-résidents sont imposés au taux de 5 pour cent. Le régime est cantonné.
- Exemple 4 : Un pays A impose les bénéfices à un taux général de 30 pour cent. Cependant, le pays A pratique un système d'imposition territorial et, d'une manière générale, n'exerce son pouvoir d'imposition que vis-à-vis des revenus de source nationale. En conséquence, les bénéfices de source étrangère, y compris les bénéfices des activités de services de source étrangère, ne sont pas imposés dans le pays A. Le régime n'est pas cantonné.
- Exemple 5 : Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 4. Cependant, afin d'attirer certaines activités de gestion d'actifs, le pays A instaure un régime spécial et traite les revenus tirés des activités de gestion d'actifs pouvant prétendre au régime comme des revenus de source étrangère et par conséquent exonérés si ces activités sont exercées pour des non-résidents, alors que normalement ces revenus seraient considérés comme de source nationale. Le régime est cantonné.

- Exemple 6 : Un pays A impose les bénéfices au taux général de 30 pour cent. Il impose les entités résidentes sur une base mondiale, mais les non-résidents ne sont imposés que sur leurs revenus de source nationale. Pour définir ses modalités d'imposition fondée sur la source, le pays A a élaboré différentes règles s'appliquant à différentes catégories de revenus (par exemple certaines catégories de revenus sont soumises à des retenues à la source, d'autres ne sont pas imposés et certains ne sont imposés que s'il existe un établissement stable). Ce régime n'est pas cantonné.
- Exemple 7 : Le pays A impose les bénéfices au taux général de 30 pour cent. Les entités résidentes y sont imposées sur une base mondiale. Le système fiscal du pays A comprend des règles destinées à alléger ou à éviter la double imposition des revenus de source étrangère. En conséquence, le pays A n'impose pas certaines catégories de revenus. Le régime n'est pas cantonné.¹⁵
- Exemple 8 : Le pays A impose les bénéfices au taux général de 30 pour cent, mais impose les bénéfices des sociétés d'assurance captives au taux préférentiel de 5 pour cent. Ce taux préférentiel s'applique aux bénéfices provenant des activités d'assurance ou de réassurance des risques nationaux comme des risques étrangers. Le régime n'est pas cantonné.
- Exemple 9 : Le pays A impose les bénéfices au taux général de 30 pour cent. Il propose également un régime spécial en vertu duquel les bénéfices de la réassurance de risques étrangers sont imposés au taux préférentiel de 5 pour cent. Le pays A propose par ailleurs un régime préférentiel distinct qui permet la déduction des réserves de réassurance des risques nationaux, laquelle déduction aboutit également à un taux effectif de 5 pour cent. Le régime n'est pas cantonné.
- Exemple 10 : Le pays A impose les bénéfices au taux général de 30 pour cent. Il propose un régime selon lequel les bénéfices des transports maritimes internationaux sont imposés au taux préférentiel de 5 pour cent. Ce régime ne s'applique pas à certaines activités nationales de transport maritime telles que les transports par transbordeurs fluviaux ou dans les ports, qui ne sont pas comparables aux activités internationales. Ces activités sont imposées au taux standard. Le régime n'est pas cantonné.

C. Lignes directrices

84. Les pays devraient utiliser les indications qui figurent dans l'encadré ci-après pour déterminer si leurs régimes préférentiels répondant au critère d'imposition nulle ou faible donnent lieu à un cantonnement :

A. Le régime exclut explicitement ou implicitement les contribuables résidents du bénéfice de ses dispositions avantageuses

- Un régime préférentiel est susceptible d'être cantonné si les résidents sont explicitement exclus du bénéfice de ses dispositions.

^{15.} On pourra se reporter au chapitre VI pour un examen plus détaillé de ce point à propos des sociétés holding.

- En outre, un régime préférentiel est susceptible d'être cantonné si les résidents sont implicitement exclus du bénéfice de ses dispositions. Un régime préférentiel peut être implicitement cantonné du fait des critères exigés pour pouvoir en bénéficier (par exemple caractéristiques de groupe) ou du fait de la neutralisation des avantages pour les contribuables résidents.

B. Il est explicitement ou implicitement interdit aux entreprises qui bénéficient du régime d'opérer sur le marché national

- Un régime préférentiel est susceptible d'être cantonné s'il est explicitement interdit aux entités qui en bénéficient d'exercer leurs activités sur le marché national et si les entités exerçant les mêmes activités sur le marché national sont soumises à un taux effectif d'imposition moins favorable.
- En outre, un régime préférentiel est susceptible d'être cantonné s'il est implicitement interdit aux entités qui en bénéficient d'exercer sur le marché national (par exemple si le taux préférentiel ne s'applique pas aux transactions réalisées sur le marché national).

Il n'y a cependant pas de cantonnement dans le cas A ou B si les mesures examinées s'intègrent dans les caractéristiques structurelles générales du système fiscal d'un pays ou si elles ont été conçues pour éviter ou alléger la double imposition. En outre, il n'y a pas de cantonnement lorsqu'un avantage équivalent est accordé aux transactions nationales ou aux résidents, même si les modalités d'octroi de cet avantage sont différentes.

CHAPITRE IV : PRIX DE TRANSFERT

A. Introduction

85. Ce chapitre examine des questions de prix de transfert en liaison avec les pratiques fiscales dommageables. Il n'est pas destiné à remplacer ou amender les principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE de 1995. Il utilise plutôt les principes applicables pour déterminer si les facteurs clés du Rapport de 1998 sont présents. La partie B examine la possibilité d'appliquer aux prix de transfert les critères figurant dans le rapport de 1998. La partie C fournit une analyse détaillée de la manière dont les pratiques en matière de prix de transfert peuvent soulever des questions au regard des critères mentionnés dans le rapport de 1998. La partie D fournit des indications plus spécifiques en décrivant la manière dont les indications générales de la partie C devraient être appliquées à certaines catégories de régimes génériques.

B. Prise en compte des prix de transfert pour l'application des critères figurant dans le rapport de 1998 pour identifier les régimes préférentiels dommageables

86. Les prix de transfert concernent les prix, les conditions et les modalités des transactions réalisées entre des entreprises associées. Les régimes de prix de transfert devraient tendre à garantir que, à des fins fiscales, ces prix, conditions et modalités soient conformes au principe de pleine concurrence énoncé à l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Les régimes de prix de transfert ne s'appliquent normalement qu'aux transactions transfrontalières, mais les régimes varient en fonction de leur champ d'application. Par exemple, la définition de l' "entreprise associée" varie d'un régime à l'autre.

87. Les prix de transfert peuvent constituer une caractéristique d'un certain nombre de types de régimes, le plus courant étant un régime général de prix de transfert applicable à un large éventail de transactions transfrontalières. Ainsi, par exemple, un régime général peut spécifier que les transactions transfrontalières entre entreprises associées doivent être conformes au principe de pleine concurrence. Toutefois, un régime général de prix de transfert peut être adapté de diverses manières à des transactions ou à des catégories de transactions particulières. Par exemple, un régime peut prévoir des indications spécifiques visant les transactions dans un secteur donné. Les règles du régime général de prix de transfert peuvent aussi être appliquées d'une manière particulière à un secteur donné au moyen d'une législation, d'orientations, de décisions, de dispositions d'interprétation ou de pratiques administratives spécifiques. Par ailleurs, les prix de transfert peuvent constituer un volet d'autres régimes, à savoir des régimes mis en place en complément d'un régime général de prix de transfert. Par exemple, un régime de quartiers généraux peut inclure des règles spécifiques qui définissent le bénéfice imposable d'une société relevant de ce régime, dans le cadre de transactions avec des entreprises associées. Ces règles concernent les prix de transfert. Le champ d'application du présent chapitre inclut tous ces types de régimes.

88. Le présent chapitre traite non seulement des éléments obligatoires des régimes comportant des éléments de prix de transfert, mais également de la manière dont ces régimes sont mis en œuvre et appliqués dans la pratique. Ainsi le champ d'application de ce chapitre couvre les aspects suivants :

- règlements généraux de fixation des prix de transfert, destinés à être appliqués à un large éventail de transactions ;
- manière dont ces règlements sont généralement mis en œuvre et appliqués dans la pratique ;
- application d'un règlement dans des circonstances ou des secteurs particuliers, au moyen de décisions anticipées, d'indications, de dispositions obligatoires ou de pratiques administratives ;
- autres régimes incluant des règles qui définissent les prix de transfert entre entreprises associées ou la base d'imposition des entreprises à partir des transactions réalisées avec les entreprises associées.

Incidences des pratiques en matière de prix de transfert sur les critères essentiels énoncés dans le rapport de 1998

89. Les pratiques en matière de prix de transfert peuvent avoir une incidence sur le premier critère essentiel, à savoir des taux d'imposition effectifs nuls ou faibles, par le biais de la base d'imposition. Comme l'indique le Rapport de 1998 (paragraphe 61), “un taux effectif d'imposition nul ou faible [...] peuvent résulter [...] de la façon dont le pays définit l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué.” Pour tout régime impliquant un nombre important de transactions entre entreprises associées, l'application des règles de prix de transfert a une incidence sur le calcul de la base d'imposition. En conséquence, le non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert est susceptible de se traduire par une base d'imposition résultant de transactions intragroupe différente de celle qui aurait été calculée si le principe de pleine concurrence avait été appliqué. Ceci sera extrêmement important lorsqu'il s'agira d'évaluer si le régime préférentiel remplit le premier critère parce que cette différence peut entraîner un affaiblissement de la base d'imposition et donc du taux d'imposition effectif.

90. Les pratiques en matière de prix de transfert peuvent avoir une incidence sur le deuxième critère essentiel, le cantonnement, si les avantages qui résultent d'un régime de prix de transfert sont limités explicitement ou implicitement aux entreprises sous contrôle étranger ou si les entreprises qui bénéficient d'un tel régime se voient interdire explicitement ou implicitement d'effectuer des transactions sur le marché national. Cet accès pourrait être effectivement refusé si les transactions entre des contribuables bénéficiant du régime et des entreprises associées non résidentes étaient traitées différemment et d'une manière plus avantageuse que les transactions analogues avec des entreprises associées résidentes. Il faut se montrer particulièrement prudent dans l'application du critère de cantonnement dans de telles situations car les règles de prix de transfert ne s'appliquent pas en général aux transactions effectuées dans le cadre national.

91. Les pratiques en matière de prix de transfert peuvent aussi avoir une incidence sur le troisième facteur essentiel, à savoir le manque de transparence. Comme il est dit au paragraphe 63 du Rapport de 1998, il peut y avoir absence de transparence pour différentes raisons, notamment la mise en œuvre de décisions administratives favorables ou un défaut d'application des textes du fait, par exemple, d'une politique de contrôle fiscal délibérément laxiste. Le résultat dans chaque cas est que les conditions d'applicabilité, et/ou les modalités d'application de la réglementation fiscale, ne sont claires ni pour les autres contribuables, ni pour les autres administrations fiscales. Une telle situation peut se produire, par exemple, lorsqu'un système de décisions anticipées en matière de prix de transfert concernant des services intragroupe ne résultent pas en pratique en une application et cohérente des règles applicables à tous les

contribuables. Si, pour quelque raison que ce soit, il existe en pratique des différences dans la manière suivant laquelle la réglementation est appliquée aux différents contribuables, de sorte qu'il en résulte une inégalité de traitement entre contribuables se trouvant dans des situations analogues, le régime n'est pas transparent du fait que ses conditions réelles d'applicabilité aux contribuables ne sont pas claires pour les autres contribuables ni pour les autres administrations.

92. Le quatrième critère essentiel, l'échange de renseignements, est pertinent en matière de prix de transfert mais d'une autre manière. L'existence d'un régime à taux d'imposition effectif faible ou nul peut en effet encourager les contribuables à transférer leurs bénéfices vers le régime d'imposition à taux effectif ou nul en ne respectant pas les principes des prix de transfert applicables aux transactions intragroupe. Dans le contexte des pratiques applicables en matière de prix de transfert, la capacité ou la volonté des pays à régime préférentiel de procéder *véritablement* à des échanges de renseignements concernant les transactions intragroupe et les liens intragroupe sont cruciales pour que les autres pays touchés par ce régime soient en mesure de mettre en œuvre leurs règles en matière de prix de transfert. Comme il est dit au paragraphe 64 du Rapport de 1998, "la capacité ou la volonté d'un pays de fournir des renseignements à d'autres pays est un facteur essentiel à prendre en considération pour décider si le régime en vigueur dans ce pays est susceptible d'avoir des effets dommageables".

93. En conséquence, lors de l'évaluation d'un régime de prix de transfert, une attention particulière doit être accordée non seulement au fait que le régime est conforme aux principes internationaux applicables en matière de prix de transfert, mais aussi que ce régime permet un *véritable* échange de renseignements sur les transactions intragroupe. Dans ce contexte et aux fins de ce chapitre, trois conditions sont nécessaires pour un *véritable* échange de renseignements. Premièrement, des renseignements pertinents en matière de transactions intragroupe devraient être disponibles dans le pays appliquant le régime préférentiel. Deuxièmement, rien ne doit faire obstacle à l'échange de ces renseignements aux termes de la convention applicable en matière de double imposition ou d'autres instruments en vigueur autorisant l'échange de renseignements. Troisièmement, les pays doivent véritablement procéder à l'échange de renseignements dans la pratique.

94. Les pratiques en matière de prix de transfert sont sans conteste la caractéristique dominante d'un certain nombre des régimes préférentiels en vigueur dans 47 pays membres qui ont été identifiés comme potentiellement dommageables dans le Rapport 2000 : par exemple les régimes des quartiers généraux, des centres de distribution, des centres de services et des financements de groupe. En ce qui concerne ces régimes, l'incidence la plus significative des pratiques en matière de prix de transfert est celle qui s'exerce sur le critère premier du "taux d'imposition effectif nul ou faible". Les régimes préférentiels comportant des éléments de prix de transfert importants et caractérisés par une absence de taux d'imposition nominal explicitement faible, ne peuvent que donner lieu à un taux d'imposition effectif faible en raison de l'incidence des pratiques en matière de prix de transfert sur la détermination de la base d'imposition résultant des transactions intragroupe. Les indications fournies dans le présent chapitre en ce qui concerne la base d'imposition seront d'une grande importance pour déterminer si le critère d'accès se trouve vérifié et constitue le thème central de ce chapitre.

95. Si le critère d'accès de taux d'imposition effectif nul ou faible est rempli, une analyse des autres critères essentiels est nécessaire. Ce chapitre fournit des indications sur la manière dont les autres facteurs essentiels devraient être appliqués aux pratiques applicables en matière de prix de transfert. Ces indications s'appliquent non seulement aux régimes préférentiels qui sont axés sur les transactions intragroupe mais aussi à tous les régimes préférentiels qui offrent la possibilité de réaliser des transactions intragroupe.

96. Il convient enfin de noter que nombre des régimes examinés s'appliquent de la même manière non seulement à la réalisation d'une activité entre entreprises associées, mais aussi en cas d'activités

réalisées par l'intermédiaire d'un établissement stable. La première question est de savoir si l'établissement stable est soumis à un faible taux d'imposition effectif du fait de la manière dont la base d'imposition est définie. En ce qui concerne les transactions réalisées entre entreprises associées, c'est le principe de pleine concurrence qui fournit la référence reconnue au niveau international pour la détermination de la rémunération de pleine concurrence appropriée, bien que dans le cas d'un établissement stable ce principe relève de l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et non de son article 9. Le non-respect du principe de pleine concurrence énoncé à l'article 7 est susceptible de se traduire par une distorsion de la base d'imposition et éventuellement par un faible taux d'imposition effectif. Cette situation est analogue à celle rencontrée entre entreprises associées et donc, sauf indications contraires, les indications du présent chapitre peuvent également, par analogie, se révéler utiles pour les établissements stables.¹⁶

C. Indications générales concernant les régimes préférentiels qui comportent des éléments significatifs de prix de transfert

i) Importance des Principes applicables en matière de prix de transfert

97. Les règles en matière de prix de transfert, qu'elles soient applicables de manière générale à toutes les transactions ou uniquement dans des situations particulières, définissent, aux fins d'imposition, les modalités de prix à utiliser dans les opérations entre entreprises associées ("transactions intragroupe"). Ce faisant, elles jouent souvent un rôle fondamental dans la détermination de la base d'imposition des entreprises qui réalisent des transactions avec des entreprises associées. Les principes internationaux en matière de prix de transfert se fondent sur le principe de pleine concurrence énoncé à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Les Principes applicables en matière de prix de transfert indiquent la manière dont les pays doivent appliquer ces principes qui "ont été choisis par les pays Membres de l'OCDE pour servir un double objectif : asseoir correctement l'impôt dans chaque pays et éviter les doubles impositions, de façon à éviter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux."¹⁷

98. L'importance des Principes applicables en matière de prix de transfert pour le projet sur la concurrence fiscale dommageable est reconnue au Chapitre III du Rapport de 1998 qui contient des recommandations pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables. La recommandation 6 concerne les prix de transfert :

"Recommandation concernant les règles applicables en matière de prix de transfert : les pays sont invités à suivre les principes énoncés dans le rapport de l'OCDE de 1995, "Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales" et s'abstenir par-là même d'appliquer ou de ne pas appliquer leurs règles en matière de prix de transfert d'une manière qui donne lieu à une concurrence fiscale dommageable."

99. Un problème se pose dans la mesure où nombre des régimes comportant des éléments de prix de transfert identifiés dans le Rapport 2000 comme étant potentiellement dommageables ont été créés avant la publication des Principes applicables en matière de prix de transfert de 1995. Dans ce cas, les pays ont dû, au moment d'élaborer les éléments de leur régime préférentiel qui se rapportent aux transactions

^{16.} Le Groupe de travail n° 6 réexamine actuellement l'article 7, de même que les commentaires sur cet article, ainsi que ses relations avec les Principes applicables en matière de prix de transfert.

^{17.} Principes applicables en matière de prix de transfert, paragraphe 7 de la Préface

intragroupe, s'appuyer pour l'application du principe de pleine concurrence sur le Rapport de 1979 sur les Prix de transfert et les Entreprises Multinationales ("le Rapport de 1979 "). Si le principe de pleine concurrence demeure inchangé, une évolution est en revanche intervenue dans les indications sur la manière d'appliquer ce principe avec fiabilité dans la pratique. Il sera nécessaire de revoir ces régimes au regard des Principes applicables en matière de prix de transfert de 1995, amendés et complétés.

100. Si les pays appliquent les éléments de prix de transfert de leurs régimes préférentiels d'une manière compatible avec les Principes applicables en matière de prix de transfert, la base d'imposition résultant des transactions intragroupe ne connaîtra pas de distorsion et donc le régime ne se traduira pas par un taux d'imposition effectif "faible ou nul" du fait des pratiques en vigueur en matière de prix de transfert. Lorsque, pour quelque raison que ce soit, les prix de transfert ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence, il est très probable que la base d'imposition fasse l'objet d'une distorsion.

101. Un régime qui ne suit pas les indications figurant dans les Principes applicables en matière de prix de transfert s'écarte des principes internationalement reconnus pour déterminer une rémunération de pleine concurrence dans le cadre des transactions intragroupe et peut résulter en un taux d'imposition effectif faible. Si le régime préférentiel n'est pas caractérisé par un taux d'imposition nominal explicitement faible, une évaluation devra être faite pour déterminer si la non observation des Principes applicables en matière de prix de transfert a introduit une distorsion dans la base d'imposition, susceptible de se traduire par un faible taux d'imposition effectif. Ces régimes sont considérés comme débouchant sur des taux d'imposition effectifs faibles, sauf si le pays qui applique le régime peut démontrer que, pris dans son ensemble, le montant de la base d'imposition au titre des transactions intragroupe pour les entreprises bénéficiant du régime préférentiel est susceptible d'être au moins égal à celui qui aurait été obtenu par application des Principes applicables en matière de prix de transfert. S'il n'est pas possible de le démontrer, une évaluation du régime au regard des trois autres facteurs essentiels du rapport de 1998 serait nécessaire. Les paragraphes suivants examinent les parties des Principes en matière de prix de transfert qui présentent une importance particulière dans l'évaluation des critères essentiels.

ii) Indications tirées des Principes applicables en matière de prix de transfert

102. La présente section met en évidence les questions évoquées dans les principes applicables en matière de prix de transfert qui sont susceptibles de revêtir une importance particulière lorsqu'il s'agit de déterminer si un régime préférentiel présente l'une des caractéristiques essentielles d'un régime préférentiel dommageable. Les points suivants apparaissent comme les plus pertinents :

- a) Choix et application des méthodes de prix de transfert ;
- b) Régimes de protection ;
- c) Aspects liés à l'administration des règles et pratiques de prix de transfert ;
- d) Décisions anticipées de nature spécifiques et accords préalables en matière de prix (APP).

103. Les trois premiers points identifiés ci-dessus sont examinés en détail ci-après, tant au regard des indications figurant dans les Principes applicables en matière de prix de transfert qu'au vu de leur incidence sur l'évaluation des critères essentiels énoncés dans le Rapport de 1998. Le quatrième point est examiné en détail dans le chapitre sur les décisions anticipées. (Chapitre V)

a) Choix et application des méthodes de fixation des prix de transfert

1. Incidence sur le critère du taux d'imposition effectif faible

104. Les méthodes de fixation des prix de transfert constituent le moyen par lequel le principe de pleine concurrence est appliqué dans la pratique. Le Chapitre I des Principes applicables en matière de prix de transfert fournit des indications importantes sur l'application de ce principe. Il est notamment mentionné en 1.15 que, "L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions pratiquées pour une transaction entre entreprises associées et celles pratiquées pour une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit significative, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables". Les paragraphes 1.19 à 1.35 décrivent les facteurs (caractéristiques des biens ou services, analyse fonctionnelle, clauses contractuelles, situations économiques et stratégies des entreprises) qui déterminent la comparabilité et qui doivent être pris en considération dans l'application des méthodes de fixation des prix de transfert. Pour obtenir une base d'imposition dans le cadre de transactions intragroupe qui soit conforme au prix de pleine concurrence, la méthode de prix de transfert appropriée doit être retenue et pouvoir être appliquée de manière fiable, conformément au critère de comparabilité énoncé au Chapitre I des Principes applicables en matière de prix de transfert¹⁸.

Choix d'une méthode de fixation des prix de transfert

105. Les Principes de 1995 décrivent aux Chapitres II et III un certain nombre de méthodes de prix de transfert qui peuvent être utilisées pour déterminer un prix ou une marge de pleine concurrence. Ce sont¹⁹ :

- La méthode du prix comparable sur le marché libre ;
- La méthode du prix de revente ;
- La méthode du prix de revient majoré ;
- La méthode transactionnelle de bénéfices ;
- La méthode transactionnelle de la marge nette.

106. Comme il ressort du paragraphe 1.68 des Principes applicables en matière de prix de transfert, "Les méthodes exposées aux Chapitres II et III permettent de déterminer si les conditions qui régissent les relations commerciales et financières entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence." En conséquence, le choix approprié, et l'application adéquate, de ces méthodes sont

¹⁸. La comparabilité est décrite comme suit dans les Principes applicables en matière de prix de transfert : « Cela signifie qu'il ne doit pas y avoir de différences entre les situations comparées pouvant notablement influencer sur l'élément examiné du point de vue méthodologique (par exemple le prix ou la marge bénéficiaire) ou si des correctifs suffisamment fiables peuvent être utilisés pour éliminer l'incidence de telles différences. »

¹⁹. Toutefois, dans certains cas, il peut être nécessaire d'appliquer des méthodes non envisagées dans les Principes applicables en matière de prix de transfert. Ces méthodes sont acceptables à condition qu'elles satisfassent au principe de pleine concurrence conformément aux Principes de 1995 et, en particulier, aux indications relatives à l'utilisation de ces méthodes figurant aux paragraphes 1.68 –1.70.

essentiels pour garantir l'application du principe de pleine concurrence et la détermination correcte d'une rémunération de pleine concurrence pour les fonctions assumées. Les Principes fournissent également des indications sur la fiabilité relative de chacune des méthodes. Ils indiquent que, si dans certains cas le choix de la méthode peut ne pas être aisé, il est généralement possible de sélectionner une méthode qui permette d'obtenir la meilleure estimation possible du prix de pleine concurrence (paragraphe 1.69). Ils expriment par ailleurs également une préférence pour un degré plus élevé de comparabilité et un lien plus direct et plus étroit avec la transaction (paragraphe 1.70). Ils partent du principe que les méthodes transactionnelles traditionnelles (méthodes du prix comparable sur le marché libre, du prix de revente et du prix de revient majoré) constituent le moyen le plus direct de déterminer si les relations commerciales et financières entre entreprises associées sont fondées sur le principe de pleine concurrence et que c'est seulement lorsque ces méthodes ne peuvent être appliquées de manière fiable qu'il peut devenir nécessaire d'envisager les autres méthodes. (paragraphe 3.50).

107. On peut se trouver en présence d'un taux d'imposition effectif nul ou faible si la méthode de fixation des prix de transfert qui est prescrite ou qui peut être utilisée n'est pas la méthode la plus fiable dont on dispose. Cette situation est particulièrement préoccupante lorsque l'utilisation d'une méthode moins fiable s'accompagne d'un certain degré de certitude dans le traitement fiscal. Dans ce cas, l'aspiration des contribuables à la certitude peut les inciter à utiliser la méthode la moins fiable.

108. Il existe trois situations particulières dans lesquelles la certitude offerte par les autorités fiscales peut avoir des effets défavorables sur le choix de la méthode et est susceptible d'aboutir à un taux d'imposition effectif nul ou faible. La première situation est celle dans laquelle la méthode du prix comparable sur le marché libre²⁰ pourrait être appliquée de manière fiable, mais le régime appelle une autre méthode. Le paragraphe 2.7 énonce que “[L]orsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre”, et l'utilisation d'une autre méthode est susceptible d'aboutir à un taux d'imposition effectif nul ou faible.

109. La deuxième situation dans laquelle on est susceptible d'aboutir à un taux d'imposition effectif faible ou nul se produit lorsqu'une méthode transactionnelle traditionnelle pourrait être appliquée de manière fiable conformément aux Principes, mais que le régime n'offre qu'un faible degré de certitude aux contribuables qui utilisent une méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Cette question revêt un intérêt tout particulier lorsque le régime offre une certitude pour un certain type de méthode “du prix de revient majoré” ou “du prix de revente”. Les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente décrites au Chapitre II des Principes applicables en matière de prix de transfert utilisent une analyse des marges brutes et non des marges nettes. Comme il est indiqué au paragraphe 2.41, “On peut interpréter la distinction entre les analyses de marge brute et les analyses de marge nette de la manière suivante. En général, la méthode du prix de revient majoré se fondera sur des marges calculées après prise en compte des coûts directs et indirects de production, alors qu'une méthode portant sur la marge nette utilisera des marges calculées après que les dépenses d'exploitation de l'entreprise aient été également prises en compte.” Ainsi qu'il ressort du paragraphe 3.26, “La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs) la marge bénéficiaire nette que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il convient de combiner en vertu des principes du Chapitre I). Par conséquent, cette méthode s'applique de manière similaire à la méthode du prix de revient majoré et à la méthode du prix de revente.”

²⁰. Principes applicables en matière de prix de transfert paragraphes 2.6 -2.13

110. Cette distinction entre l'utilisation de la marge brute et de la marge nette pour les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente n'était pas aussi claire dans le Rapport de 1979. L'une des nouveautés essentielles des Principes de 1995 est la clarification sur le fait que les méthodes transactionnelles traditionnelles du Chapitre II, celles du prix de revient majoré et du prix de revente, utilisent une analyse de marge brute. Les méthodes qui utilisent une analyse de marge nette sont des méthodes de bénéfiques. Comme il est indiqué au paragraphe 3.1, “[L]es seules méthodes de bénéfiques qui sont conformes au principe de pleine concurrence sont celles qui correspondent à la méthode de fractionnement des bénéfiques ou à la méthode transactionnelle de la marge nette telles qu'elles sont décrites dans ces Principes.” Par ailleurs, les Principes applicables en matière de prix de transfert font observer que ces méthodes ne devraient être utilisées que “lorsque les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ne sont pas suffisamment fiables pour être appliquées seules ou lorsque dans des situations exceptionnelles elles ne sont pas du tout applicables.”²¹ Ainsi des questions peuvent se poser lorsque les régimes “du prix de revient majoré” ou “du prix de revente” exigent le recours à une analyse de la marge nette, plutôt que d'autoriser son utilisation lorsque les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente ne peuvent être appliquées de manière fiable. Ainsi qu'il est dit au paragraphe 3.53, “la méthode transactionnelle de la marge nette suscite de sérieuses préoccupations”, notamment lorsque les principes énoncés aux paragraphes 3.34 à 3.40 pour l'application du critère de comparabilité à cette méthode ne sont pas suivis. Ici encore il peut se révéler très difficile de se conformer au critère de comparabilité lorsqu'une méthode transactionnelle de bénéfiques a été prescrite par les autorités fiscales et non choisie par le contribuable.

111. La troisième situation dans laquelle on est susceptible d'aboutir à un taux d'imposition effectif faible ou nul est celle dans laquelle une méthode non envisagée dans les Principes applicables en matière de prix de transfert est préconisée par un régime. Certaines méthodes baptisées “de prix de revient majoré” ou “de prix de revente” se révèlent n'être ni des méthodes transactionnelles traditionnelles au sens du Chapitre II des Principes applicables en matière de prix de transfert ni des méthodes transactionnelles de la marge nette au sens du Chapitre III des Principes applicables en matière de prix de transfert. Comme il ressort du paragraphe 1.68²², “*les entreprises multinationales (Nous Soulignons) sont entièrement libres de recourir à des méthodes autres que celles qui sont décrites dans ce rapport, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence, conformément aux Principes directeurs exposés ici*”. En outre, le paragraphe 1.70 précise que “...toute méthode devra pouvoir être utilisée lorsqu'elle est acceptable pour les membres des entreprises multinationales parties à la transaction ou aux transactions considérées *ainsi que pour les administrations fiscales des pays dont relèvent ces membres*.” (nous soulignons). Par conséquent, bien qu'il soit reconnu que des méthodes autres que celles envisagées dans les Principes applicables en matière de prix de transfert puissent à l'occasion constituer le moyen le plus efficace d'arriver à un résultat de pleine concurrence, la prescription de telles méthodes par les autorités fiscales pourrait faire entrer en jeu le critère de taux d'imposition effectif faible ou nul.

Application d'une méthode de prix de transfert

112. L'application d'une méthode de manière non conforme aux indications des Principes applicables en matière de prix de transfert est susceptible de provoquer un abaissement de la base d'imposition résultant de transactions intragroupe alors que l'application d'une méthode conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert se traduirait par un niveau de bénéfiques plus élevé. Le Chapitre I des Principes applicables en matière de prix de transfert fournit en particulier de nombreux détails sur les

²¹. Principes applicables en matière de prix de transfert 3.50

²². Entreprises multinationales.

concepts d'analyses fonctionnelles et de comparabilité, qui sont essentiels pour appliquer de manière fiable de toute méthode de prix de transfert. Par exemple, les Principes applicables en matière de prix de transfert exigent que les marges en régime de prix de revient majoré ou de prix de revente soient fixées en établissant une comparaison avec les marges sur les transactions réalisées par des entreprises indépendantes exerçant des activités analogues (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus), dans des conditions comparables et après avoir procédé aux correctifs nécessaires pour tenir compte de toute différence importante. L'application incorrecte d'une méthode est susceptible de se traduire par une situation dans laquelle le critère de comparabilité ne sera pas satisfait et la base d'imposition résultant des transactions intragroupe peut se trouver réduite.

113. Comme il a été indiqué ci-dessus, des questions se posent lorsque le régime préférentiel prescrit effectivement le type de méthode qui peut être appliqué, par exemple la méthode du prix de revient majoré. Des questions peuvent également survenir lorsque le régime tend à prescrire la manière dont la méthode de prix de transfert doit être appliquée, en particulier en essayant de simplifier cette méthode. Par exemple, une méthode simplifiée de prix de revient majoré peut fixer une fourchette de marges acceptables sur les coûts qui ne sont pas fondées sur une analyse factuelle, fonctionnelle et de comparabilité, nécessaire afin de pouvoir vérifier que les résultats sont conformes au principe de pleine concurrence. Ces problèmes sont accrus lorsqu'un régime prescrit effectivement à la fois le type de méthode et la manière dont cette méthode doit être appliquée. Trois situations évoquées plus en détail ci-après peuvent soulever des problèmes particuliers.

114. La première se produit lorsqu'un régime prescrit une certaine marge fixe (par exemple 5%) pour la méthode du prix de revient majoré ou la méthode du prix de revente. Prescrire une marge fixe unique pour couvrir tous les contribuables et un large éventail de services, peut aboutir à une réduction de la base d'imposition.

115. Certains régimes tentent de minimiser le problème évoqué ci-dessus en prévoyant une fourchette de marges fixes (par exemple 5-10%) et non une seule marge. L'une des évolutions les plus importantes entre les Principes applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le Rapport de 1979 est l'introduction de la notion d'intervalle de pleine concurrence.²³ Il est en particulier mentionné que, "comme la fixation de prix de transfert n'est pas une science exacte, l'application de la méthode ou des méthodes les plus appropriées débouchera sur une fourchette de chiffres tous d'une fiabilité plus ou moins équivalente." Toutefois, la deuxième situation qui peut soulever des questions est celle dans laquelle la fourchette fournie ne constitue pas un intervalle de pleine concurrence. Pour qu'un intervalle soit conforme au principe de pleine concurrence, les marges doivent être fixées par référence aux marges qui seraient obtenues dans des transactions comparables réalisées par des entreprises indépendantes exerçant des fonctions similaires. Des questions peuvent se poser lorsque le critère de comparabilité énoncé au Chapitre I des Principes applicables en matière de prix de transfert n'est pas satisfait. Par exemple, lorsque la fourchette des marges est fixée sans avoir donné lieu à un examen suffisamment détaillé des marges obtenues par des entreprises indépendantes à partir de transactions comparables ou lorsque la fourchette prescrite peut être appliquée à des transactions qui ne sont pas comparables au sens du Chapitre I des Principes applicables en matière de prix de transfert.

116. La troisième situation se produit lorsque la fourchette des marges fixes est prescrite de manière prospective pour un certain nombre d'années, par exemple en vertu d'une décision anticipée, et qu'il n'est pas prévu de mécanisme pour ajuster cette fourchette afin de tenir compte des changements de circonstances. Même si une analyse tant factuelle que fonctionnelle et de comparabilité telle que prévue dans les Principes est réalisée de sorte que la fourchette prescrite satisfait au principe de pleine concurrence

²³. Principes applicables en matière de prix de transfert 1.45-1.48

au début de la période, l'évolution des circonstances peut faire que cette fourchette peut résulter en l'allocation des résultats inférieurs à ceux de pleine concurrence. Par exemple, un intervalle de pleine concurrence fixé à l'avance pourrait ne pas prendre en compte des évolutions qui exigeraient une marge plus élevée. C'est pour cette raison que la notion d'hypothèses critiques a été développée pour les APP de manière à garantir que le principe de pleine concurrence est appliqué sur toute la durée de l'APP.

117. Des problèmes se posent également lorsqu'une méthode est appliquée dans le cadre d'un régime d'une manière qui diffère par rapport aux indications sur l'application de cette méthode contenues dans les Principes applicables en matière de prix de transfert. Par exemple, lorsque le régime décrit une méthode comme une méthode "du prix de revient majoré" mais que la base des coûts est réduite du fait que seuls certains coûts supportés pour l'obtention du bénéfice brut sont inclus dans les coûts sur lesquels la marge doit être appliquée. Ceci entraîne généralement un affaiblissement de la base d'imposition résultant des transactions intragroupe lorsque le montant de la marge appliquée à la base de coûts réduite est le même que le montant de la marge appliquée par des entreprises indépendantes à la base de coûts totale dans le cadre de la réalisation de transactions comparables.

2. Incidence sur les autres facteurs essentiels

118. Comme nous l'avons vu dans la Section B, le choix et l'application des méthodes peuvent également avoir une incidence sur les autres critères essentiels identifiés dans le rapport. Ceci sera pertinent lorsque le choix et /ou l'application d'une méthode non conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert se sera traduit par un taux d'imposition effectif faible ou nul.

119. Le choix d'une méthode, ou la manière dont elle est appliquée, peut conduire à un cantonnement. Ceci peut se produire principalement de deux manières. Premier cas : une méthode particulière de prix de transfert qui prévoit un traitement avantageux ne peut être appliquée qu'à des entreprises qui sont sous contrôle étranger, ou bien une méthode est appliquée de manière particulièrement avantageuse à ces seules entreprises. Par exemple, un régime de sociétés de services peut prescrire, pour déterminer l'assiette fiscale des entreprises qui bénéficieront de ce régime, une méthode du prix de revient majoré modifiée qui a pour conséquence de minorer l'assiette fiscale par rapport au résultat qui aurait été obtenu si l'on avait appliqué le principe de pleine concurrence conformément aux recommandations des Principes applicables en matière de prix de transfert. Si cette méthode ne peut être utilisée que pour les activités de services exercées par les filiales d'entreprises étrangères, on se trouve en présence d'un cantonnement. En second lieu, il peut y avoir cantonnement si la sélection ou l'application des méthodes de fixation des prix de transfert aboutit à un traitement des transactions avec des entreprises associées plus avantageux que celui qui est accordé à des transactions comparables sur le marché national. Dans l'exemple qui précède, la détermination avantageuse de la base des coûts peut s'appliquer uniquement aux transactions effectuées avec des entreprises associées situées à l'étranger mais non aux transactions effectuées sur le marché intérieur du pays qui applique ce régime.

120. Des problèmes de transparence peuvent aussi se poser. Ceux-ci peuvent se manifester de différentes manières, en particulier, les conditions dans lesquelles une méthode particulière qui aboutit à un taux d'imposition effectif nul ou faible peuvent ne pas être réunies ou être appliquées de telle manière que les conditions d'application ne sont pas claires et ne sont pas publiés.

121. Comme il est indiqué au paragraphe 67 du Rapport de 1998, un certain nombre de facteurs (notamment l'absence d'obligation de caractère général en matière de contrôle) traduisent une difficulté à obtenir les informations nécessaires pour mettre en œuvre les dispositions en vigueur qui peut rendre difficile un véritable échange de renseignements. Ces problèmes surviennent généralement lorsque le

régime applique des méthodes non envisagées dans les Principes applicables en matière de prix de transfert, ou des méthodes de prix de transfert simplifiées avec des marges, ou des fourchettes de marges prescrites par les autorités fiscales. Par exemple, une méthode qui applique une *marge* fixe aux coûts totaux n'exige pas du contribuable qu'il considère si certaines des *transactions* effectuées avec des entreprises associées non résidentes l'ont été à des prix de pleine concurrence. Le contribuable applique en revanche simplement la marge appropriée à tous les coûts de ses opérations.

122. Le caractère simplifié de telles méthodes fera probablement que très peu voire aucun des renseignements utiles ne seront disponibles, et en tout cas peu de renseignements utiles, sur les transactions avec des entreprises associées non résidentes dans le pays du régime. Il s'ensuit que les autorités fiscales du régime ne disposeront pas facilement d'informations sur les transactions intragroupe en vue de les échanger en réponse à une demande en bonne et due forme formulée par une autre administration fiscale. En conséquence, un tel régime peut potentiellement se traduire par un défaut de véritable échange de renseignements au sens du Rapport de 1998. Toutefois, il peut être remédié à ce défaut si les autorités fiscales qui administrent le régime sont à même d'obtenir les informations pertinentes sur les transactions réalisées avec des entreprises associées non résidentes et de fournir ces informations aux autres pays conformément à la convention fiscale ou à l'accord d'échange de renseignements fiscaux applicable.

3. Conclusion en ce qui concerne le choix et l'application des méthodes de fixation des prix de transfert

123. Les indications qui figurent dans l'encadré ci-dessous doivent être utilisées pour déterminer si les régimes comportant des éléments de prix de transfert remplissent le critère d'imposition nulle ou faible et pour déterminer si le choix ou l'application d'une méthode de fixation de prix de transfert répond aux autres critères essentiels.

Indications générales en ce qui concerne le choix et l'application des méthodes

Les éléments suivants peuvent aboutir à une réduction de la base d'imposition et par conséquent à un taux d'imposition effectif faible ou nul :

- Un régime préférentiel qui n'est pas fondé sur les indications fournies dans les Principes applicables en matière de prix de transfert en ce qui concerne le choix et l'application des méthodes de fixation des prix de transfert.

En particulier, les éléments suivants peuvent produire un tel effet :

- Prescription effective par les autorités fiscales d'une méthode de prix de transfert dans le cadre d'un régime sans qu'une analyse suffisante ait été effectuée conformément aux Principes applicables en matière de prix de transfert afin de vérifier que cette méthode fournit, pour l'entreprise concernée, l'estimation la plus fiable d'un prix de pleine concurrence ;
- Application d'une marge fixe, ou d'une fourchette de marges, fixées par avance et n'appelant pas d'ajustement en fonction des changements de situation ;
- Application de méthodes de prix de transfert simplifiées qui ne sont pas fondées sur l'analyse factuelle, tant fonctionnelle que de comparabilité, nécessaire pour vérifier que les résultats de l'application de cette méthode sont conformes au principe de pleine concurrence ;

- Application d'une méthode de prix de transfert de manière non conforme aux indications fournies dans les Principes applicables en matière de prix de transfert pour l'application de cette méthode.

Lorsque pour quelque raison que ce soit, le régime aboutit à un taux d'imposition effectif faible, les éléments suivants sont susceptibles d'entraîner les autres critères essentiels :

- Le critère de cantonnement est susceptible d'être rempli si les avantages qui résultent de l'application d'une méthode de fixation des prix de transfert sont refusés explicitement ou implicitement aux entreprises à capitaux nationaux.
- Le critère de cantonnement est susceptible d'être rempli si le choix ou l'application de méthodes de fixation de prix de transfert qui s'appliquent aux transactions avec des entreprises associées étrangères aboutissent à un taux d'imposition effectif plus faible sur ces transactions que sur les transactions comparables effectuées dans le cadre national.
- Les critères de transparence et d'échange de renseignements sont susceptibles d'être remplis si les conditions d'application d'une méthode particulière qui aboutit à un taux d'imposition effectif nul ou faible ne sont pas remplies ou ne sont pas appliquées de telle manière que ces conditions d'application soient claires pour les contribuables ou pour les autorités fiscales d'autres pays.
- Les critères de transparence et d'échange effectif de renseignements sont susceptibles d'être remplis si l'on ne dispose pas d'informations sur les transactions intragroupe correspondantes et si celles-ci ne peuvent être fournies aux autorités fiscales de l'autre pays pour s'assurer que les prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence.

b) Régimes de protection

1. Incidence sur le critère du taux d'imposition effectif faible

124. Les régimes de protection sont examinés à la section E du chapitre IV des Principes applicables en matière de prix de transfert (paragraphe 4.94 à 4.123). Ils peuvent répondre à des objectifs légitimes d'administration fiscale tels que la simplification des obligations fiscales des contribuables concernés dans la détermination des conditions de pleine concurrence, l'assurance donnée à une catégorie de contribuables que le prix facturé ou reçu dans le cadre de transactions contrôlées sera accepté par l'administration fiscale sans autre examen et l'allègement, pour l'administration fiscale, de la tâche que constitue la poursuite d'examen et de vérification de la situation des contribuables en matière de prix de transfert. Comme il est indiqué au paragraphe 4.97, "[L]es régimes de protection soulèvent des problèmes importants du point de vue du caractère arbitraire que peut engendrer la détermination des prix de transfert par les contribuables admis à bénéficier de ces régimes, des possibilités de planification fiscale et du risque de double imposition lié à une éventuelle non-conformité des régimes de protection au principe de pleine concurrence."

125. La section E analyse les facteurs qui vont dans le sens du recours aux régimes de protection et également les problèmes que présentent ces régimes. La mention figurant au paragraphe 4.121 revêt un intérêt tout particulier dans le contexte qui nous intéresse, à savoir que "[I]ls peuvent également avoir des répercussions négatives sur les recettes fiscales du pays qui applique le régime de protection et sur celles des pays dans lesquels des entreprises associées réalisent des transactions avec des contribuables ayant opté pour un régime de protection. Mais, surtout, les régimes de protection ne sont généralement pas compatibles avec l'application de prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence." L'analyse

conclut au paragraphe 4.123 que “la mise en place de régimes de protection n'est donc pas recommandée.” Par conséquent, un régime qui prévoit des régimes de protection est considéré potentiellement comme non conforme aux principes internationaux en matière de prix de transfert.

126. Les régimes de protection peuvent se traduire par un taux d'imposition effectif faible s'ils sont fixés à un niveau différent de celui qui est appliqué à des transactions analogues entre entreprises indépendantes. Ainsi qu'il ressort du paragraphe 4.107 des Principes applicables en matière de prix de transfert, “[L]es régimes de protection sont susceptibles d’être arbitraires dès lors qu'ils ne correspondent que rarement avec précision aux diverses situations concrètes des entreprises, même lorsqu'elles appartiennent au même secteur ou à la même branche d'activité. On ne pourrait remédier que très difficilement à ce caractère arbitraire, en affectant de nombreux agents qualifiés à la collecte, la vérification et la mise à jour permanente de tout un ensemble de renseignements relatifs à l'évolution des prix et aux modalités de fixation des prix.”

2. Incidence sur les autres critères essentiels

127. Les régimes de protection sont susceptibles d’aboutir à un cantonnement. Par exemple, les transactions avec des non-résidents peuvent bénéficier de régimes de protection qui, pour quelque raison que ce soit, ne sont pas applicables aux transactions sur le marché intérieur. Ou encore, les conditions d'applicabilité des régimes de protection peuvent introduire une discrimination entre les groupes résidents et non-résidents. Dans les deux cas, l'effet sera probablement de protéger l'économie nationale des conséquences des régimes de protection.

128. Les régimes de protection sont également susceptibles de manquer de transparence. Ceci peut se produire en particulier si les conditions d'applicabilité des régimes de protection ne sont pas claires et ne sont pas communiquées à tous les contribuables et aux autres administrations fiscales. Selon toute vraisemblance les autres contribuables ne pourront invoquer ces conditions et les autres administrations fiscales ne seront pas tenues informées des modalités des régimes de protection et seront donc dans l'impossibilité d'appliquer leurs propres règles de prix de transfert aux transactions relevant des régimes de protection.

129. Les problèmes évoqués ci-dessus concernant l'application des méthodes non envisagées dans les Principes applicables en matière de prix de transfert ou l'application de méthodes de prix de transfert simplifiées pour garantir un *véritable* échange de renseignements, se retrouvent également pour les régimes de protection. En particulier, l'application de régimes de protection peut aller contre la nécessité pour un contribuable de fournir ou pour l'administration fiscale d'obtenir, des renseignements détaillés sur les transactions qui relèvent de ce régime. Le résultat peut être que l'administration fiscale ne dispose pas des renseignements détaillés qui peuvent être nécessaires aux autres administrations fiscales pour déterminer ou vérifier que les transactions ont été réalisées dans des conditions conformes au principe de pleine concurrence.

3. Conclusion concernant les régimes de protection

130. Dans le contexte des régimes comportant des éléments de prix de transfert, les indications figurant dans l'encadré ci-dessous doivent être utilisées pour évaluer les dispositifs qui utilisent des régimes de protection pour les transactions intragroupe.

Indications générales en ce qui concerne les régimes de protection

Un dispositif comportant un régime de protection peut aboutir à une réduction de la base d'imposition et par conséquent à un taux effectif d'imposition faible ou nul.

En particulier, les caractéristiques suivantes peuvent produire un tel effet :

- Le régime de protection ne produit pas un prix ou un intervalle de pleine concurrence, pour toutes les transactions relevant de son champ d'application ;
- Le régime de protection n'est pas fondé sur une comparaison approfondie avec des transactions comparables réalisées par des entreprises indépendantes dans des conditions comparables (notamment, le cas échéant, la prise en compte des ajustements appropriés pour les différences matérielles, fonctionnelles ou autres) ;
- Les contribuables peuvent appliquer le régime de protection même si leurs transactions ne sont pas comparables à celles réalisées par des entreprises indépendantes et sur lesquelles est fondé le régime de protection ;
- L'autorité fiscale qui prévoit le régime de protection n'est pas en mesure d'obtenir des renseignements suffisants pour contrôler si les activités de l'entreprise sont équivalentes à celles auxquelles s'applique le régime de protection ;
- Le même régime de protection s'applique à un large éventail d'activités et de fonctions commerciales ;
- Le régime de protection n'est pas revu périodiquement pour contrôler qu'il demeure fiable dans le temps.

Lorsque, pour quelque raison que ce soit, un régime de protection aboutit à un taux d'imposition effectif faible ou nul, les éléments suivants peuvent entraîner les autres critères essentiels :

- Le critère du cantonnement est susceptible d'entrer en compte si les avantages qui résultent de l'application d'un régime de protection sont refusés explicitement ou implicitement aux entreprises à capitaux nationaux ou si le régime de protection s'applique aux transactions avec des entreprises associées à l'étranger, avec pour résultat que ces transactions sont soumises à un taux d'imposition effectif plus faible que les transactions nationales comparables.
- Le critère de transparence est susceptible d'entrer en jeu si les conditions d'application du régime de protection ne sont pas claires et ne sont pas rendues publiques.
- Le critère d'échange de renseignements est susceptible d'entrer en jeu si les autorités fiscales qui appliquent le régime de protection ne sont pas en mesure d'obtenir et d'échanger des renseignements sur les transactions intragroupe suffisantes pour que les autres autorités fiscales soient en mesure de vérifier que les transactions couvertes par le régime de protection sont conformes au principe de pleine concurrence.

c) Aspects liés à l'administration des règles de fixation des prix de transfert

1. Incidence sur le taux d'imposition effectif faible ou nul

131. Les Principes applicables en matière de prix de transfert indiquent de manière détaillée le niveau d'analyse approprié pour garantir un degré suffisant de fiabilité des transactions sur le marché libre utilisées à titre de comparaison. Ils prévoient qu'une analyse doit être effectuée pour établir le degré de comparabilité des transactions sur le marché libre et procéder aux correctifs appropriés en vue de déterminer les conditions de pleine concurrence. Ils indiquent que "dans tous les cas, des correctifs sont nécessaires pour tenir compte des différences entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre qui sont susceptibles d'avoir une incidence substantielle sur le prix pratiqué ou le rendement exigé par des entreprises indépendantes. Par conséquent, le rendement moyen de l'activité ne peut en aucun cas, à lui seul et sans correction, permettre de déterminer les conditions d'une pleine concurrence" (paragraphe 1.16). Les Principes applicables en matière de prix de transfert énoncent que, pour déterminer si les transactions ou les entités du marché libre ou contrôlé sont comparables, "il faut comparer les fonctions exercées par les parties" (paragraphe 1.20). Cette comparaison devrait être fondée sur une analyse fonctionnelle visant à comparer les activités et les responsabilités des entreprises indépendantes et des entreprises associées qui sont significatives du point de vue économique.

132. Les Principes applicables en matière de prix de transfert prévoient donc que l'analyse requise doit être effectuée pour déterminer si la méthode la plus appropriée est utilisée. Ils prévoient également qu'une analyse fonctionnelle de l'entreprise considérée doit être effectuée afin d'établir si les éléments de comparaison sont suffisamment fiables. A défaut de ce niveau d'analyse, le principe de pleine concurrence est susceptible de ne pas être correctement appliqué et d'aboutir à un taux d'imposition faible ou nul. Ce défaut d'analyse peut avoir plusieurs motifs. L'administration fiscale peut ne pas avoir de procédures qui imposent une vérification effective des prix de transfert des entreprises relevant de leur compétence. Ou bien, même si de telles procédures existent, il peut arriver que les vérifications ne soient pas effectuées dans la pratique faute de ressources ou de moyens pour les mener à bien. En outre, il est quelquefois très difficile de procéder à des vérifications efficaces si l'administration fiscale n'est pas en mesure d'obtenir des informations suffisantes pour identifier les transactions intragroupe concernées et vérifier que les prix de transfert appliqués à ces transactions sont conformes au principe de pleine concurrence.²⁴

133. Bref, un régime de prix de transfert, qu'il soit général ou spécifique peut aboutir à une imposition faible ou nulle s'il n'est pas dans la pratique mis en œuvre conformément aux critères énoncés dans les Principes applicables en matière de prix de transfert. C'est le cas notamment si :

- la méthode appliquée dans le cadre du régime (qu'elle soit adoptée par un contribuable ou prescrite par l'autorité) n'est pas fondée sur une analyse conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert permettant de vérifier que cette méthode fournit une évaluation fiable du prix de pleine concurrence ;
- l'autorité n'est pas en mesure de déterminer si la méthode appropriée est appliquée correctement et si les transactions comparables retenues sont suffisamment fiables ;

²⁴. Le chapitre V des Principes applicables en matière de prix de transfert fournit aux administrations fiscales des orientations générales à prendre en compte pour l'établissement de règles et de procédures relatives aux documents à demander aux contribuables dans le cadre d'une vérification concernant des prix de transfert.

- dans la pratique, l'administration fiscale ne contrôle pas les déclarations, ou ne les contrôle pas de manière suffisamment approfondie, pour s'assurer que les prix fixés par le contribuable sont conformes au principe de pleine concurrence ;
- l'autorité fiscale n'est pas en mesure d'obtenir des renseignements suffisants au sujet des transactions concernées de manière à pouvoir vérifier que les prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence.

134. Les autorités fiscales doivent mettre en place des procédures administratives visant à garantir que les prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence, comme le prévoient les Principes applicables en matière de prix de transfert.

2. Cantonnement

135. Des questions peuvent également se poser lorsque l'application des règles de prix de transfert introduit une discrimination entre les différents contribuables ou types de contribuables. Ceci peut se produire de différentes manières et peut être explicitement prévu dans les règles du régime. Il se peut aussi que dans la pratique les règles du régime soient vagues ou permettent une application discrétionnaire. Par exemple, les réviseurs comptables peuvent avoir la possibilité d'appliquer la réglementation relative aux prix de transfert d'une manière qui avantage les entreprises à capitaux étrangers et qui est refusée dans la pratique aux entreprises à capitaux nationaux ou aux transactions effectuées sur le marché national.

3. Transparence

136. Des questions de transparence sont susceptibles d'apparaître lorsque les pratiques administratives en matière de prix de transfert ne sont pas rendues publiques ou ne sont pas largement diffusées. D'autres questions surgissent lorsque les règles du régime ne sont pas claires ou peuvent être appliquées de manière incohérente. Par exemple, les autorités fiscales peuvent disposer de pouvoirs discrétionnaires leur permettant d'administrer le régime d'une manière qui s'écarte des modalités d'application normales et appropriées de la législation en vigueur. Faute de définir clairement les conditions d'application des règles du système pour les contribuables individuels, on s'expose à autoriser l'émergence de charges fiscales négociées individuellement qui ont pour effet d'obscurcir l'impact du système sur le contribuable. Lorsqu'il ne ressort pas clairement que les pratiques administratives sont accessibles à tous les contribuables qui se trouvent dans les mêmes conditions, ceci peut conduire à un manque de transparence.

137. Si les règles telles qu'elles sont appliquées dans la pratique s'écartent des Principes applicables en matière de prix de transfert, ceci peut avoir une incidence sur la transparence du fait que les renseignements pertinents sur les transactions intragroupe ont peu de chances d'être facilement accessibles. Cette question peut être résolue si le pays du régime préférentiel a néanmoins la possibilité et la volonté d'obtenir ces renseignements dans la pratique et de les échanger (voir sous-section ci-dessous).

4. Échange de renseignements

138. L'échange de renseignements est important dans le contexte des prix de transfert pour permettre aux autorités fiscales de déterminer si les entreprises multinationales surévaluent leurs bénéfices dans des entités qui bénéficient des avantages d'un régime préférentiel.

139. Dans les cas où un régime offre un taux d'imposition effectif faible, les entreprises multinationales sont incitées à transférer leurs bénéfices vers des entités bénéficiant de ce régime. Ceci se fait le plus souvent par le biais des prix de transfert. Le transfert des bénéfices vers le régime à faible imposition par le biais des prix de transfert se fera, bien entendu, aux dépens d'un autre pays. Sans véritable échange de renseignements sur les transactions intragroupe pertinentes, il peut se révéler difficile pour les signataires de la convention d'appliquer leurs propres règles de prix de transfert pour protéger leur base d'imposition.

140. Des difficultés sont susceptibles d'apparaître dans deux domaines principaux. Premièrement, l'administration fiscale qui souhaite invoquer sa législation en matière de prix de transfert peut avoir besoin de renseignements suffisants, par exemple sur les détenteurs réels des actions, pour déterminer si l'entreprise relevant du régime préférentiel est une entreprise associée, de sorte que la législation sur les

prix de transfert peut être appliquée. Deuxièmement, les renseignements peuvent lui être nécessaires pour être en mesure d'évaluer si une transaction réalisée avec une entreprise bénéficiant du régime préférentiel respecte le principe de pleine concurrence. Par exemple, lorsqu'une prime d'assurance est versée à une entreprise associée relevant d'un régime préférentiel, les renseignements peuvent être nécessaires pour déterminer si l'entreprise associée est en mesure de faire face à toute demande d'indemnisation.

5. Conclusion concernant l'administration des règles et des pratiques en matière de prix de transfert

141. Dans le contexte des régimes comportant des éléments de prix de transfert, les indications fournies dans l'encadré ci-après doivent être utilisées afin d'évaluer ces régimes au regard de l'administration des règles et des pratiques en matière de prix de transfert.

Indications générales concernant les aspects liés à l'administration des règles

Un régime préférentiel qui n'est pas administré dans des conditions conformes aux principes en matière de prix de transfert peut aboutir à une réduction de la base d'imposition et par conséquent à un taux d'imposition effectif faible ou nul.

En particulier, les éléments suivants sont susceptibles de produire un tel effet :

- Les régimes qui ne sont pas fondés sur l'analyse nécessaire permettant de s'assurer que la méthode utilisée fournit une estimation fiable du prix de pleine concurrence conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert.
- Les régimes qui ne sont pas fondés sur l'analyse nécessaire permettant de s'assurer que la méthode utilisée pour déterminer un prix de transfert de pleine concurrence est appliquée d'une manière compatible avec les principes applicables en matière de prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence.
- Les régimes dans lesquels les déclarations des contribuables ne sont pas contrôlées de manière suffisamment approfondie (voire ne sont pas contrôlées du tout) et avec une périodicité suffisante pour s'assurer qu'une méthode fiable est utilisée et qu'elle est appliquée conformément aux indications fournies dans les Principes applicables en matière de prix de transfert.

Lorsque, pour quelque raison que ce soit, le régime est considéré comme susceptible d'entraîner un taux d'imposition effectif faible, les éléments suivants liés à l'administration des règles peuvent poser des problèmes au regard des autres critères essentiels :

- Le critère de cantonnement est susceptible d'entrer en jeu si les règles de fixation des prix de transfert sont administrées de telle manière que les avantages qui résultent de l'application de ces règles sont refusés explicitement ou implicitement aux entreprises à capitaux nationaux et/ou administrés de telle manière que les transactions avec des entreprises associées à l'étranger se voient appliquer un taux d'imposition effectif plus faible que les transactions comparables effectuées dans le cadre national.
- Le critère de transparence est susceptible d'entrer en jeu si les règles de fixation des prix de transfert ne sont pas claires et ne sont pas rendues publiques.

- Le critère de transparence est susceptible d'entrer en jeu si les règles de fixation des prix de transfert ne sont pas administrées d'une manière cohérente concernant des contribuables placés dans une situation similaire.
- Le critère de transparence est susceptible d'entrer en jeu si les informations nécessaires pour vérifier la conformité au principe de pleine concurrence telles qu'elles sont décrites dans les Principes en matière de prix de transfert ne peuvent être obtenues par le pays qui offre le régime préférentiel.
- Le critère de transparence est susceptible d'entrer en jeu si les obligations en matière de communication de documents sont insuffisantes ou si les pouvoirs en matière d'obtention d'informations qui peuvent être utilisés pour identifier les transactions intragroupe relevant du régime et pour vérifier que les prix de transfert appliqués à ces transactions sont conformes au principe de pleine concurrence sont également insuffisants.
- Le critère d'échange effectif de renseignements est susceptible d'entrer en jeu si l'on ne dispose pas d'informations sur les transactions intragroupe en vue de les échanger en réponse à une demande valable formulée par une autre administration fiscale.
- Le critère de transparence est susceptible d'entrer en jeu si le pays qui accorde le régime ne peut disposer d'informations concernant la propriété d'une entreprise de sorte qu'il n'est pas possible de répondre facilement à la question de savoir s'il existe dans d'autres pays des entreprises associées à l'entreprise en question et quelle est l'importance de ces liens d'association.
- Le critère d'échange de renseignements est susceptible d'entrer en jeu si des informations ne sont pas échangées dans les cas où l'État requis n'a pas besoin de ces informations pour son propre usage.

d) Décisions anticipées et accords préalables en matière de prix de transfert (APP)

142. Les indications générales du présent chapitre, par exemple en ce qui concerne l'application des méthodes de fixation des prix de transfert, devraient être appliquées pour les questions de prix de transfert qui font l'objet d'une décision anticipée en matière de prix de transfert ou d'un APP. Ceci devrait garantir que la décision anticipée sur les prix de transfert ou l'APP n'est pas appliquée d'une manière qui serait susceptible d'entraîner un affaiblissement de la base d'imposition. Les questions liées spécifiquement aux décisions anticipées et aux APP, ainsi qu'à d'autres facteurs essentiels du Rapport de 1998 sont traitées au Chapitre V.

D. Indications spécifiques pour les catégories de régimes génériques

143. Les prix de transfert concernent davantage certaines catégories de régimes que d'autres en raison de l'incidence majeure des transactions intragroupe dans certaines catégories de régimes. La discussion ci-dessous examine les régimes pour lesquels les prix de transfert présentent une importance particulière. Toutefois, les indications du présent chapitre devraient être suivies pour tout régime dans le cadre duquel des transactions intragroupe sont susceptibles d'intervenir.

i) Régimes ne comportant pas de dispositions spécifiques en matière de prix de transfert

144. Nombre des régimes qui ont été identifiés comme potentiellement dommageables ne comportent aucune disposition spécifique concernant les prix de transfert, par exemple les régimes en vigueur dans les secteurs des activités bancaires et des assurances. Pour la majorité d'entre eux, le taux d'imposition effectif faible ou nul est obtenu du fait d'un taux d'imposition explicitement faible et non par une définition artificielle de la base d'imposition. Pour la plupart de ces régimes, lorsque des transactions intragroupe sont en cause, les règles générales du pays concernant les prix de transfert s'appliquent de la même manière que pour les transactions réalisées en dehors du cadre du régime concerné. Dans ce cas, les indications générales du présent chapitre doivent être suivies. Les entreprises multinationales seront alors incitées à surévaluer leurs bénéfices dans le pays du régime, souvent par le biais des prix de transfert. Ou encore, lorsque le régime est constitué par un établissement stable, les entreprises seront incitées à une sur-imputation de leurs bénéfices à cet établissement stable lorsque les bénéfices de ce dernier sont exonérés par le pays du siège. Dans les deux cas, il est important en particulier que les indications sur l'échange de renseignements figurant dans le présent chapitre soient suivies afin de permettre aux autres pays d'utiliser leur régime de prix de transfert pour protéger leur propre base d'imposition.

ii) Régimes comportant des dispositions spécifiques en matière de prix de transfert

145. Un certain nombre de régimes comportent des règles spécifiques en matière de fixation du prix des transactions intragroupe. Il peut s'agir d'adaptations de la réglementation générale des prix de transfert ou de règles spécifiques propres au régime. Dans certains cas, le régime est mis en œuvre au moyen de décisions anticipées. Ces décisions sont traitées au Chapitre V. La suite de ce chapitre examine en détail les catégories de régimes pour lesquelles les questions relevant des prix de transfert sont particulièrement importantes et fournissent des indications supplémentaires venant compléter celles qui figurent déjà dans la section C.

a) Régimes appliquant une méthode du prix de revient majoré

146. Un certain nombre de régimes définissent la base d'imposition d'une entité participante au moyen d'une méthode du prix de revient majoré. Ceci est vrai pour nombre de régimes de quartiers généraux, de centres de distribution et de centres de services, mais s'applique également à des régimes spéciaux de financement et de crédit-bail et aux décisions concernant les sociétés de vente à l'étranger. Dans tous les autres cas, le régime préférentiel prévoit une méthode pour déterminer la base d'imposition de l'entité participante. Il s'agit d'une question relevant des prix de transfert car la méthode prévue détermine la base d'imposition des entités réalisant les transactions avec des entreprises associées. Il est possible, voire vraisemblable, que la base d'imposition déterminée par la méthode prévue diffère de ce qu'elle aurait pu être si le principe de pleine concurrence avait été appliqué conformément aux Principes applicables en matière de prix de transfert. Si la méthode prévue produit une base d'imposition plus faible qu'elle ne l'aurait été par une application correcte du principe de pleine concurrence, il y aura alors un taux d'imposition effectif faible ou nul, à défaut d'avoir appliqué les critères internationaux en matière de prix de transfert.

147. Un certain nombre de questions se posent qui ont déjà été évoquées de manière générale dans la Section C (ii)(a) qui précède. La première de ces questions est de savoir si une méthode du prix de revient majoré est la méthode la plus appropriée à utiliser dans la situation qui caractérise chacune des entités participant au régime. Les Principes applicables en matière de prix de transfert indiquent qu'une méthode des prix comparables sur le marché libre est la méthode la plus directe et donc la plus fiable pour

déterminer un prix de pleine concurrence. Ce n'est que dans le cas où il serait impossible de recourir à une telle méthode directe qu'une méthode de marge brute telle que la méthode du prix de revient majoré devrait être utilisée.

148. La deuxième question concerne les coûts sur lesquels une marge doit être appliquée. Dans certains cas, la base de coûts inclut tous les coûts. Dans d'autres cas, certains coûts en sont exclus. D'une manière générale, les Principes applicables en matière de prix de transfert préconisent la méthode qui consiste à appliquer une marge sur les coûts directs et indirects de production, obtenant ainsi une marge brute de laquelle les dépenses d'exploitation sont déduites pour arriver à la marge nette. Cela étant, les Principes applicables en matière de prix de transfert reconnaissent qu'en raison de la diversité des pratiques en vigueur dans les différents pays, il est difficile de délimiter avec précision les trois catégories de coûts (coûts directs et indirects et coûts d'exploitation).

149. La troisième question concerne la marge à appliquer. Certains régimes spécifient la marge ou la fourchette de marges qui doivent être appliquées. Les Principes applicables en matière de prix de transfert énoncent clairement que la marge à appliquer doit être basée sur celles obtenues dans des transactions comparables sur le marché libre. "La solution idéale est de déterminer la marge sur le prix de revient du fournisseur dans le cadre de la transaction contrôlée par référence à la marge sur le prix de revient de ce même fournisseur dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre. De plus, la marge sur le prix de revient qui aurait été obtenue dans des transactions comparables par une entreprise indépendante peut servir d'indicateur". (Paragraphe 2.33).

Conclusion concernant les méthodes du prix de revient majoré

150. Dans le cadre des régimes comportant des éléments de prix de transfert, les indications figurant dans l'encadré ci-après doivent être appliquées pour permettre l'évaluation de ces régimes au regard de l'utilisation des méthodes du prix de revient majoré.

Les caractéristiques suivantes peuvent aboutir à une réduction de la base d'imposition et par conséquent à un taux d'imposition effectif faible ou nul.

- Une méthode du prix de revient majoré qui n'est pas fondée sur les indications figurant dans les principes en matière de prix de transfert sur la sélection des méthodes et l'application de la méthode du prix de revient majoré.

Les caractéristiques suivantes peuvent produire un tel effet

- Un régime appliquant une méthode du prix de revient majoré n'est pas fondé sur une analyse des transactions conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert permettant de vérifier qu'il n'existe pas de prix comparable sur le marché libre.
- Un régime n'exige pas des contribuables qu'ils calculent la base de coûts conformément aux Principes applicables en matière de prix de transfert, à savoir que tous les coûts de production directs et indirects doivent être inclus dans la base de coûts sur laquelle la marge sera appliquée.
- Le niveau de marge n'est pas déterminé au cas par cas, ni tiré du niveau de marge qui serait obtenu dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre.
- Une marge, ou une fourchette de marges, n'est pas déterminée conformément aux critères généraux applicables aux régimes de protection décrits précédemment.

b) Régimes appliquant une méthode de prix de revente

151. Les conclusions énoncées plus haut en ce qui concerne l'application d'une méthode du prix de revient majoré valent aussi, après les ajustements nécessaires, pour les différentes méthodes du prix de revente.

c) Régimes autorisant un ajustement à la baisse des prix de transfert

152. Un certain nombre de régimes préférentiels identifiés comme potentiellement dommageables dans le Rapport 2000 autorisent des ajustements, tant à la baisse qu'à la hausse, des bénéfices inscrits dans les comptes afin d'obtenir le bénéfice imposable. Ceci est vrai des régimes spéciaux de quartiers généraux, de centres de distribution et de centres de services ainsi que des décisions anticipées concernant le capital informel. Dans ces cas, si le montant des bénéfices aux fins d'imposition, calculé en application des règles du régime, est inférieur au bénéfice inscrit dans les comptes, c'est le premier qui est retenu comme base imposable. Ceci est contraire à la pratique courante en matière de prix de transfert, qui veut que les règles de prix de transfert permettent un ajustement du bénéfice uniquement à la hausse, sauf lorsqu'un ajustement corrélatif à la baisse est nécessaire pour éviter la double imposition dans le cadre de la procédure amiable prévue dans la convention fiscale applicable. C'est-à-dire que si le montant du bénéfice calculé par application des règles de prix de transfert est inférieur à celui inscrit dans les comptes, aucun correctif ne peut être apporté sur ce dernier pour obtenir le bénéfice imposable.

153. Un régime qui prévoit un ajustement à la baisse du bénéfice peut donner lieu à une imposition faible ou nulle et les entreprises multinationales seront incitées à transférer des bénéfices dans le cadre de leurs pratiques en matière de prix de transfert afin de se voir appliquer le régime préférentiel. Cette incitation existe lorsque l'ajustement à la baisse est prévisible parce qu'il découle d'une décision anticipée ou d'une autre pratique administrative. En pareil cas, des échanges effectifs de renseignements sont particulièrement nécessaires pour donner aux autres pays la possibilité d'appliquer leurs propres règles en matière de prix de transfert. Dans de nombreux cas, le pays affecté n'est pas en mesure de constater qu'un tel ajustement a été effectué, par exemple parce que l'ajustement est réalisé lors d'un calcul fiscal interne sans qu'il soit reflété dans les comptes de l'entreprise ou lorsqu'il est pratiqué rétrospectivement.

154. Ainsi, lorsque l'ajustement à la baisse intervient dans le cadre d'une décision anticipée ou d'une autre pratique administrative, les orientations sur les échanges spontanés de renseignements fournis dans le chapitre sur les décisions anticipées s'appliquent.

155. Il est rappelé que les échanges spontanés concernant les ajustements à la baisse au cas par cas constituent une pratique appropriée et utile. Voir par exemple, l'article 7 de la Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale OCDE/Conseil de l'Europe.

d) Régimes déterminant une marge (« turn » ou « spread ») pour les activités d'intermédiaire intragroupe

156. Ces régimes s'appliquent généralement à des sociétés qui versent et perçoivent des montants correspondant à des redevances, des commissions de gestion ou des intérêts dans le cadre de leur activité d'intermédiaire intragroupe. Des problèmes peuvent se poser pour deux raisons. La première, quand la méthode préconisée par le régime ne fournit pas une estimation fiable du prix de pleine concurrence conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert (voir la section C(ii)(a) concernant le choix des méthodes de prix de transfert). La seconde lorsque, lors de l'application de la méthode, les règles utilisées ne visent pas à déterminer le prix de pleine concurrence pour les paiements effectués ou reçus,

mais spécifient en revanche le bénéfice qui sera tiré sous la forme d'une marge. Un régime peut ainsi déterminer que le bénéfice devrait être une marge ("turn") incluant un certain pourcentage des redevances ou des commissions de gestion liées à l'activité d'intermédiaire ou encore une marge ("spread") entre les intérêts versés et les intérêts appliqués dans le cadre de l'activité de financement intragroupe. Par exemple, une société appartenant à un groupe financier peut contracter des emprunts auprès d'une entreprise associée au taux de 5,0 % et prêter le même montant à une autre entreprise du groupe. Le régime pourrait spécifier une rémunération acceptable pour ces activités, une marge ("spread") de 0,2%. Dans ce cas, le taux d'intérêt acceptable sur le prêt consenti à l'entreprise du groupe serait fixé dans le cadre du régime à 5,2%.

157. Des questions particulières se posent lorsque ces deux types de marges sont fixés ou déterminés suivant un barème glissant prédéterminé basé sur le montant des redevances, des commissions de gestion ou des prêts liés à l'activité d'intermédiaire. Ce qui soulève des questions analogues à celles déjà évoquées à propos de l'utilisation des méthodes faisant appel à des marges ou une fourchette de marges prédéterminées (Section C(ii)a) et aux régimes de protection (Section C(ii)b). Ces régimes ont peu de chance d'aboutir à une situation de pleine concurrence, étant donné que la fixation des redevances, des commissions de gestion ou des intérêts intragroupe ne répond pas à des conditions de pleine concurrence ou que la marge ne reflète pas les fonctions assumées, les actifs utilisés et les risques encourus dans le cadre de l'activité d'intermédiaire intragroupe.

Conclusion concernant les régimes déterminant une marge pour les activités d'intermédiaire intragroupe

158. Dans le contexte des régimes comportant un élément de prix de transfert, les indications figurant dans l'encadré ci-dessous doivent être utilisées pour évaluer ces régimes qui utilisent une marge (« turn » ou « spread ») pour les activités intragroupe.

Les caractéristiques suivantes d'un régime qui applique une marge (« turn » ou « spread ») peuvent aboutir à un taux d'imposition effectif faible :

- La méthode préconisée par le régime ne permet pas d'obtenir une estimation fiable du prix de pleine concurrence conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert.
- Une marge ("turn" ou "spread") est appliquée à des paiements au titre de redevances, de commissions de gestion, de prêts etc. qui ne correspondent pas à des prix de pleine concurrence.
- Le montant de la marge est déterminé d'une manière qui n'est pas conforme aux indications générales du présent chapitre et, en particulier, la marge n'est pas fondée sur une comparaison avec la marge tirée de transactions comparables entre entreprises indépendantes exerçant des activités comparables (compte tenu des actifs utilisés et des risques encourus), dans des conditions comparables.

e) Régimes applicables aux activités réalisées par l'intermédiaire d'un établissement stable

159. Afin de garantir que la base d'imposition de l'établissement stable ne subit pas de distorsion, il est important que la base d'imposition de l'entreprise soit répartie de manière appropriée entre l'établissement stable et les autres composantes de l'entreprise. Ceci exige que la base d'imposition soit calculée conformément aux dispositions de l'article 7 du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE, notamment celles relatives au principe de pleine concurrence décrit à l'article 7(2). Les indications fournies dans le présent chapitre en ce qui concerne l'application du principe de pleine concurrence énoncé à

l'article 9 peuvent être utiles pour garantir que la base d'imposition est déterminée de manière appropriée²⁵.

²⁵. Le Comité des Affaires Fiscales examine actuellement dans quelle mesure les indications fournies dans les Principes applicables en matière de prix de transfert à propos de l'application du principe de pleine concurrence au sens de l'article 9 pourraient s'appliquer, par analogie, aux établissements stables.

CHAPITRE V : DECISIONS ANTICIPEES

A. Introduction

160. Ce chapitre porte sur les décisions anticipées. La partie B traite de la nature de ces décisions en général. La partie C examine la pertinence des régimes de décisions anticipées au regard des critères figurant dans le rapport de 1998 et compte tenu des facteurs qui y sont mentionnés, fournit une analyse détaillée de la manière dont les pratiques en matière de décisions anticipées pourraient poser des problèmes. Elle fournit également des indications générales sur ce qui constitue des caractéristiques dommageables dans les éléments d'un régime préférentiel concernant les décisions anticipées. La partie D fournit des indications plus spécifiques en décrivant la manière dont les indications générales de la section C devraient être appliquées aux régimes de décisions anticipées faisant intervenir la fixation de prix de transfert.

B. Nature et types de décisions anticipées

161. Aux fins du présent chapitre, on entend par décisions anticipées tous avis ou renseignements donnés ou toutes mesures prises à l'égard d'un contribuable ou d'un groupe de contribuables par une autorité fiscale concernant leur situation fiscale et sur lesquels ils sont en droit de s'appuyer. Toutefois, ce chapitre s'applique uniquement aux décisions anticipées concernant des activités relevant du Rapport de 1998, c'est-à-dire les activités caractérisées par une grande mobilité au niveau international telles que les activités financières et autres activités de services, y compris la fourniture de biens incorporels. Les termes et conditions d'une décision engagent une autorité fiscale à la condition expresse que les faits sur lesquels se fonde cette décision aient été présentés d'une manière sincère et que le contribuable se conforme à ces termes et conditions. Cette définition large inclut :

- Les décisions anticipées de caractère général ;
- Les décisions anticipées de nature spécifique ("advance tax rulings") ;
- Les accords préalables en matière de prix de transfert (APP).

162. Les *décisions anticipées de caractère général* s'appliquent à des groupes ou des catégories de contribuables ou d'activités, et non à un contribuable spécifique. Elles fournissent généralement des indications sur la position de l'autorité fiscale concernée sur des questions telles que l'interprétation de la législation et de la pratique administrative²⁶ et sur l'application aux contribuables en général ou à une catégorie spécifique de contribuables ou d'activités. Ces indications s'appliquent à tous les contribuables

²⁶. La législation et la pratique administrative incluent, dans le cadre de la présente note, les dispositions de loi (y compris les dispositions applicables des conventions), la jurisprudence, les règlements, ainsi que les instructions et la pratique administratives.

qui exercent des activités ou réalisent des transactions relevant du champ d'application des décisions. Ces décisions sont généralement rendues publiques et peuvent être appliquées par les contribuables à leurs activités ou transactions qui en relèvent, sans que les contribuables concernés soient tenus de présenter une demande en ce sens.

163. Les *décisions anticipées de nature spécifique* se rapportent à un contribuable donné et déterminent de manière définitive les conséquences fiscales d'une transaction projetée. Elles indiquent fréquemment si, et dans certains cas, comment, une loi ou une pratique administrative donnée s'applique à une transaction envisagée par un contribuable spécifique. Ces décisions peuvent également indiquer si, et de quelle manière, une décision de caractère général s'applique à la situation d'un contribuable spécifique. En général, le contribuable concerné présente une demande de décision avant d'effectuer la transaction en cause, certains régimes fournissant toutefois des indications aux contribuables après la réalisation d'une transaction, mais avant le dépôt d'une déclaration attestant la réalisation de celle-ci. La décision détermine de manière définitive les conséquences fiscales de la transaction en cause, en partant du principe que les faits sont tels que décrits dans la demande de décision anticipée de nature spécifique. Ce type de décision est spécifique au contribuable concerné, dans la mesure où elle tient compte de la situation particulière de ce dernier et n'est donc pas directement applicable à d'autres contribuables. (Toutefois, lorsqu'elles sont rendues publiques, sous une forme anonyme ou sous forme de publication, ces décisions peuvent fournir des indications aux contribuables qui se trouvent dans une situation analogue). Cette catégorie de décisions inclut par exemple les décisions sur les questions de prix de transfert qui n'ont pas fait l'objet d'un accord préalable en matière de prix de transfert.

164. *Accords préalables en matière de prix de transfert*. L'APP est défini dans les Principes applicables en matière de prix de transfert comme “un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères ... pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période.”²⁷ Ils offrent aux contribuables une certitude quant à la manière dont les règles en matière de prix de transfert s'appliqueront aux futures transactions relevant du champ d'application des APP. Ils le font normalement en fixant un ensemble approprié de critères (par exemple méthode, prix comparables et ajustements appropriés de ceux-ci, hypothèses critiques sur les événements à venir) pour la détermination des prix de transfert. Les Principes en matière de prix de transfert font la distinction entre les APP et les autres décisions, telles que les décisions anticipées de nature spécifique, de la manière suivante :

“ L'APP diffère de la procédure classique de décision anticipée dans la mesure où il nécessite un examen et, s'il y a lieu, une vérification des hypothèses factuelles sur lesquelles est fondée la détermination de ses conséquences juridiques avant que cette détermination puisse avoir lieu. En outre, l'APP prévoit un suivi continu afin de déterminer si les hypothèses factuelles restent valables pendant toute sa durée d'application”. (Annexe de 1999 des Principes en matière de prix de transfert, paragraphe 10)

165. Les APP peuvent être unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux. Les APP bilatéraux et multilatéraux (dénommés accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure de règlement amiable dans l'Annexe de 1999 des Principes en matière de prix de transfert) sont conclus entre deux autorités fiscales ou plus, en application de la procédure amiable prévue dans les conventions fiscales applicables. En général, les entreprises associées qui présentent une demande d'APP fournissent aux autorités fiscales les documents pertinents concernant le secteur, les marchés et les pays devant être couverts par l'accord, ainsi que des renseignements détaillés sur les transactions pouvant être retenues à

²⁷. Les APP peuvent déterminer l'imputation des bénéfices conformément à l'article 7 ainsi que la fixation des prix de transfert entre entreprises associées. Ces APP relèvent également du présent chapitre.

titre de comparaison et une analyse fonctionnelle de la contribution de chacune des entreprises concernées. Les APP étant déterminants pour la méthodologie utilisée en matière de prix de transfert pour les années futures, ils nécessitent l'établissement d'hypothèses ou de projections sur les événements à venir.

166. Les Principes en matière de prix de transfert (Chapitre 4.F) et l'Annexe de 1999 fournissent respectivement des indications sur l'administration des APP et sur la conclusion des APP dans le cadre de la procédure amiable. Ces indications reflètent les principes appliqués au niveau international pour la conclusion des APP relevant de l'analyse effectuée dans le présent chapitre et sont traitées de manière spécifique dans la Partie D ci-après.

167. En général, les régimes de décisions anticipées constituent une procédure administrative visant à déterminer comment la législation fiscale et la pratique administrative s'appliquent à des catégories particulières de contribuables ou de transactions. Ce faisant, un régime de décisions anticipées porte sur au moins l'une des questions suivantes :

- La première consiste à déterminer les modalités d'application de la législation et de la pratique administrative en vigueur aux contribuables ou aux transactions en cause. Par exemple, lorsqu'une procédure de décision anticipée s'applique à des questions de prix de transfert, cette procédure peut déterminer quelle méthode de prix de transfert est la plus appropriée à la situation d'un contribuable ou d'une transaction spécifique et comment cette méthode doit être appliquée.
- Le second consiste à déterminer quels contribuables sont soumis à la législation et à la pratique administrative en vigueur. Il n'est pas rare que les décisions de caractère général spécifient les conditions d'applicabilité aux contribuables. Dans ce cas, les contribuables qui remplissent ces conditions peuvent obtenir le bénéfice de la décision sans démarche supplémentaire. Dans les autres cas, notamment celui des décisions anticipées de nature spécifique, un régime ne s'applique à un contribuable donné qu'à la condition que celui-ci en ait fait la demande et s'en soit vu accorder le bénéfice. Dans les deux cas, la décision sert à déterminer quels contribuables relèvent du champ d'application d'un régime fiscal donné.

168. Le présent chapitre reconnaît que les décisions anticipées sont un instrument utile pour les administrations fiscales et pour les contribuables et qu'elles présentent un grand nombre de caractéristiques positives pour les deux. Ces décisions offrent aux contribuables une certaine sécurité quant au traitement fiscal qui sera réservé aux transactions envisagées. La complexité croissante des transactions comme des systèmes fiscaux modernes rend le rôle des décisions d'autant plus important. On pourrait même dire que des conséquences fiscales trop incertaines pourraient dissuader les contribuables de conclure des transactions innovantes. Par ailleurs, il est reconnu que les décisions anticipées mettent souvent en place un cadre permettant d'assurer le respect de la législation et de la pratique administrative d'une manière efficiente, tant pour le contribuable que pour les autorités fiscales concernées. Les régimes de décisions anticipées minimisent souvent les risques de contentieux entre contribuables et administrations fiscales après le dépôt des déclarations, ainsi que de saisine des tribunaux. Les décisions peuvent également contribuer à appliquer un traitement uniforme aux contribuables qui se livrent à des activités et des transactions analogues.

169. Les décisions anticipées peuvent cependant aussi être utilisées pour attirer vers un pays des capitaux mobiles au plan international et elles sont susceptibles alors, ce faisant, de constituer des pratiques fiscales dommageables telles que définies par les critères du Rapport de 1998 ou d'y contribuer. En fait, les décisions anticipées sont une caractéristique présente dans un certain nombre de régimes préférentiels que le Forum a identifiés comme potentiellement dommageables. C'est le cas, par exemple, pour de nombreux régimes de quartiers généraux, de centres de distribution et de centres de services, ainsi que de régimes de

capital informel et de sociétés de ventes à l'étranger. La section suivante traite des décisions dans le contexte des pratiques fiscales dommageables.

C. Indications générales concernant les régimes de décisions anticipées

i) Application des facteurs essentiels pour l'identification et l'évaluation des régimes fiscaux préférentiels dommageables

170. La présente section identifie les caractéristiques des régimes de décisions anticipées qui peuvent soulever certains problèmes dans le cadre des pratiques fiscales dommageables et fournit des indications sur la manière dont ces problèmes peuvent être évités. Celles-ci s'appliquent à tous les types de décisions décrits dans la Section B ci-dessus et sont complétées à la Section D par d'autres, qui s'appliquent spécifiquement à certains types de décisions.

171. Cette analyse établit une distinction entre les caractéristiques liées aux décisions anticipées et les autres caractéristiques d'un régime pour ne traiter que des premières. Par exemple, un régime de quartiers généraux peut comporter deux aspects : un aspect propre aux décisions anticipées, qui détermine à quels contribuables s'applique le régime et un aspect concernant les points de droit ou les règlements applicables, qui définit la base d'imposition des entités relevant du régime. L'analyse ci-après ne porte que sur le premier aspect, le deuxième pouvant toutefois relever d'autres chapitres.

ii) Indications générales concernant les régimes de décisions anticipées au regard des facteurs essentiels du Rapport de 1998

a) Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles

172. Il existe quatre cas de figure dans lesquels un système de décisions anticipées est susceptible de créer un taux d'imposition effectif nul ou faible.

173. Le premier est celui dans lequel le régime de décision anticipée met en œuvre la législation et la pratique administrative applicables suivant des modalités qui diffèrent de celles d'une application normale. Dans ce cas, la législation et la pratique administrative en question ne s'appliquent de la même manière au(x) contribuable(s) qui bénéficie(nt) de la décision anticipée et à ceux qui n'en bénéficient pas. Par exemple, la procédure de décision anticipée peut consister à déterminer directement le montant du bénéfice imposable ou celui de l'impôt à payer, plutôt que de porter sur l'application d'une législation ou d'une pratique administrative particulière. La procédure de décision anticipée risque alors d'offrir à des catégories particulières de contribuables des conditions favorables qui s'écartent de la base d'imposition et des taux d'imposition normaux. Ceci peut se produire lorsqu'il s'agit d'une caractéristique explicite du régime. La mise en œuvre d'un régime de décisions anticipées peut encore, dans la pratique, donner aux autorités fiscales le pouvoir discrétionnaire d'appliquer la législation fiscale et la pratique administrative d'une manière qui diffère des modalités normales d'application de la législation et de la pratique administrative.

174. Le deuxième se produit lorsque les autorités fiscales appliquent le régime de décision anticipée sans disposer de données factuelles suffisantes pour pouvoir évaluer ou vérifier exactement que les décisions anticipées sont prises conformément aux clauses et conditions du régime applicable et qu'elles appliquent comme il convient la législation et la pratique administrative en vigueur. Dans de nombreux

cas, l'application correcte de la législation fiscale et de la pratique administrative tient à des faits spécifiques concernant le contribuable visé et les transactions en cause. Par exemple, dans le contexte des prix de transfert, une décision anticipée peut être accordée sur la base d'informations factuelles insuffisantes concernant les transactions en question. Sans informations factuelles suffisantes²⁸, la décision est susceptible d'appliquer la législation fiscale et la pratique administrative de manière inappropriée, risquant à son tour de donner lieu à un taux d'imposition effectif faible pour le contribuable qui fait l'objet de la décision. Ceci revêt une importance toute particulière lorsque la décision porte sur la base d'imposition du contribuable, déterminée quant à elle par la fixation des prix de transfert entre entreprises associées ou entre entreprises composantes d'une même entreprise.

175. Le troisième cas de figure se produit lorsqu'une décision anticipée s'applique ou est accordée sur la base d'informations communiquées par le contribuable mais qu'il n'existe pas de procédure effective de contrôle en vigueur pour vérifier par la suite que ces informations étaient complètes et exactes. En ce qui concerne les décisions anticipées générales, il appartient normalement au contribuable de déterminer si les faits et circonstances particulières pour lesquelles une décision est demandée remplissent les conditions d'application de cette décision. Quant aux décisions fiscales anticipées, elles sont généralement prises sur la base des informations présentées par le contribuable. Il est important dans les deux cas que le système de décision anticipée prévoie une procédure effective de contrôle afin de pouvoir vérifier par la suite si les faits et circonstances en fonction desquels la décision a été appliquée ou accordée ont été exactement et totalement pris en compte. S'il apparaît que le contribuable a bénéficié d'une décision anticipée sur la base d'informations inexacts ou incomplètes, de sorte que les conditions d'application de cette décision n'étaient pas remplies comme il convient ou que la décision s'applique à tort aux lois et pratiques en vigueur, la décision doit faire l'objet d'un retrait ou d'une annulation.

176. Le quatrième cas de figure est celui dans lequel une décision anticipée est susceptible de donner lieu à un taux d'imposition effectif faible si elle demeure applicable même en cas de modification des conditions sur la base desquelles elle a été prononcée ou des faits et hypothèses sur lesquels elle était fondée. Une décision anticipée détermine en général la manière dont un texte de loi ou une pratique administrative spécifique s'applique aux circonstances entourant les transactions envisagées par un contribuable ou un groupe de contribuables. La législation fiscale et la pratique administrative connaissent de fréquentes modifications. Par ailleurs, les circonstances prises en compte pour accorder le bénéfice d'une décision anticipée sont également susceptibles d'évoluer avec le temps. Les changements intervenant dans les textes et dans les faits sont susceptibles de se traduire par une décision qui ne constitue plus une application appropriée de la législation ou de la pratique administrative et dans ces circonstances le risque est grand qu'en l'absence de modification la décision se traduise par un taux d'imposition effectif nul ou faible.

177. Les pays qui appliquent des régimes de décisions anticipées doivent appliquer les indications qui figurent dans l'encadré ci-dessous afin de déterminer si le régime aboutit à un taux d'imposition effectif nul ou faible.

Les caractéristiques suivantes peuvent se traduire par un taux d'imposition effectif faible ou nul :

- Des décisions anticipées ne sont pas conformes à la législation fiscale et à la pratique administrative du pays et ne se limitent pas à déterminer la manière dont cette

²⁸. Des indications sur l'équilibre à réaliser entre la nécessité, pour les autorités fiscales, d'obtenir des informations et l'obligation imposée aux entreprises de fournir ces informations dans le cadre des prix de transfert figurent au chapitre V des Principes en matière des prix de transfert.

législation et cette pratique administrative s'appliquent à des transactions particulières ;

- Des décisions anticipées déterminent le montant d'impôt dû mais ne procèdent pas à cette détermination en conformité avec la législation fiscale et la pratique administrative applicables, par exemple ces décisions permettent à un contribuable de négocier directement avec les autorités fiscales en ce qui concerne le montant de l'impôt dû ou le montant des revenus ou des bénéfices imposables, sans tenir compte de l'application correcte et normale de la législation fiscale et de la pratique administrative ;
- Des régimes de décisions anticipées permettent l'exercice de pouvoirs discrétionnaires d'une manière non conforme à l'application normale de la législation fiscale et de la pratique administrative, ces pouvoirs discrétionnaires ne se limitant pas à la détermination des modalités d'application de la législation et de la pratique administrative compte tenu de la situation particulière d'un contribuable ;
- Aucune procédure administrative n'est en vigueur pour garantir que les décisions anticipées sont rendues de manière cohérente et en conformité avec la législation fiscale et la pratique administrative et pour garantir que tout pouvoir discrétionnaire est exercé en pleine conformité avec la législation et la pratique administrative normales ;
- Des décisions anticipées sont prononcées sur la base de données factuelles insuffisantes sur la situation du contribuable ou de la (des) transaction(s) en cause, de sorte que l'autorité fiscale n'est pas en mesure de garantir que la législation et la pratique administrative applicables sont correctement et pleinement respectées ;
- Des décisions anticipées ne font pas l'objet de procédures administratives permettant de vérifier par la suite que les données factuelles sur la base desquelles elles ont été prises sont complètes et exactes ;
- Des décisions anticipées ne sont pas annulées ou révoquées lorsque le contribuable a fait une fausse déclaration ou commis une omission en sollicitant le bénéfice de la décision, ce qui remet en cause la validité de ladite décision ;
- Des décisions anticipées sont valables pour une durée illimitée ou sont valables pour une durée limitée mais ne sont pas sujettes à révocation, annulation ou révision en cas de modification de la législation et de la pratique administrative applicables ou lorsque les hypothèses sur lesquelles se fonde la décision cessent de s'appliquer ;
- Des décisions anticipées ne font l'objet d'aucune procédure administrative visant à contrôler qu'elles sont appliquées uniquement dans le respect des termes et conditions qui s'y rapportent.

b) Cantonnement

178. Les décisions anticipées fournissent un moyen facile d'introduire un cantonnement dans la mesure où elles définissent quels contribuables relèvent du champ d'application du régime fiscal concerné. Par exemple, il y a cantonnement lorsqu'un régime préférentiel n'est accessible que par le biais de décisions anticipées et que le bénéfice de ces décisions est limité, par la législation ou par la pratique

administrative, aux entreprises sous contrôle étranger ou aux entreprises qui opèrent uniquement en dehors du marché intérieur.

179. Les pays qui proposent un régime de décisions anticipées remplissant les critères de taux d'imposition faible ou nul doivent appliquer les indications fournies dans l'Encadré ci-après afin de réduire la possibilité que ces régimes donnent lieu à un cantonnement.

Les caractéristiques suivantes sont considérées comme étant susceptibles de se traduire par un cantonnement :

- Un régime préférentiel n'est accordé que par l'adoption d'une décision anticipée et une telle décision n'est prise qu'à l'égard des contribuables non résidents ou d'entreprises sous contrôle étranger ;
- Un régime préférentiel n'est accordé que par l'adoption d'une décision anticipée et une telle décision n'est prise qu'à l'égard d'activités exercées ou de transactions effectuées en dehors du marché intérieur.

c) Absence de transparence

180. La transparence d'un régime préférentiel offre deux garanties importantes. Premièrement, une totale transparence dans l'application et l'accessibilité d'un régime font qu'il est difficile à une autorité fiscale de prévoir un traitement différent pour des contribuables se trouvant dans la même situation ou dans des situations analogues. Deuxièmement, si les conditions d'accessibilité et d'application d'un régime préférentiel sont totalement transparentes, les autres autorités fiscales seront informées de l'existence du régime et de son application à leurs contribuables ou à des entreprises associées à leurs contribuables et seront alors à même de prendre toutes les mesures nécessaires pour protéger leur propre base d'imposition.

181. Les décisions anticipées ont la capacité d'empêcher la totale transparence d'un régime. Un régime de décisions anticipées peut entraîner, ou contribuer à entraîner, une absence de transparence de deux manières. La première, lorsque les conditions d'applicabilité du régime ne sont pas claires ni connues de tous les contribuables et des autres autorités fiscales. La deuxième, lorsque le régime peut prévoir des décisions qui sont susceptible de s'écarter des modalités normales d'application de la législation et de la pratique administrative. De ces deux manières, un système de décisions anticipées peut être utilisé pour attirer les investisseurs étrangers en octroyant des concessions spéciales suivant des modalités qui ne sont pas conformes aux modalités d'application de la législation et de la pratique administrative ou en accordant le bénéfice de décisions anticipées uniquement à certains contribuables et non à tous les contribuables dans des circonstances analogues.

182. Les pays qui proposent des régimes de décisions anticipées répondant au critère de taux d'imposition faible ou nul doivent appliquer les indications fournies dans l'Encadré ci-après afin de déterminer si ces régimes sont caractérisés par une absence de transparence.

Les caractéristiques suivantes sont considérées comme susceptibles de se traduire par une absence de transparence.

- Les décisions rendues ne le sont pas en conformité avec la législation fiscale et la pratique administrative du pays ;

- Les conditions d'applicabilité, et les conditions de refus, de révocation, d'annulation ou de révision des décisions ne sont pas claires ni rendues publiques de manière à pouvoir être opposées aux autorités fiscales ;
- Du fait de la législation ou de la pratique administrative, tous les contribuables susceptibles de satisfaire aux conditions requises ne peuvent en bénéficier de la même manière ;
- Les aspects et circonstances liés aux dispositions en vigueur (interprétation de la loi et pratique administrative) et sur la base desquels la décision a été prononcée, ou refusée, ne sont pas rendus publics ;
- L'administration fiscale qui a prononcé la décision ne répond pas favorablement à une demande en bonne et due forme (au sens de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ou d'un article équivalent d'une convention de double imposition) formulée par une autre administration fiscale affectée par la décision en vue d'engager des négociations dans le cadre de la procédure amiable ou de conclure un APP PA dans des circonstances où les termes des principes en matière de prix de transfert indiquent qu'une procédure amiable serait appropriée²⁹ ;
- L'administration fiscale ne notifie pas aux autres autorités fiscales dans un délai raisonnable et de manière spontanée l'existence d'une décision dont elle sait qu'elle a des répercussions sur des entreprises résidentes de l'autre pays (par exemple, une décision fiscale anticipée ou un APP unilatéral prévoyant un ajustement à la baisse qui n'apparaîtrait pas directement dans les comptes financiers de la société).

d) Échange de renseignements

183. L'échange de renseignements est important pour permettre aux autorités fiscales de déterminer si les entreprises multinationales surévaluent leurs bénéfices dans des entités qui bénéficient d'un régime préférentiel.

184. L'échange de renseignements entre autorités fiscales, conformément à l'article prévu à cet effet dans la convention fiscale passée entre les deux pays concernés ou aux autres instruments pertinents autorisant l'échange de renseignements entre eux, est particulièrement important dans le contexte des décisions anticipées et ce, pour deux raisons. La première est que les autorités fiscales d'autres pays sont peu susceptibles d'être informées d'une décision qui les touche à moins d'en recevoir notification par le pays qui a émis la décision.

185. La seconde est que les autres pays concernés ont besoin de renseignements détaillés sur les transactions entrant dans le champ d'application d'une décision, afin de prendre les mesures qui s'imposent pour protéger efficacement leurs propres bases d'imposition. Dans le pays qui propose un régime fiscal préférentiel, les entreprises multinationales sont incitées à surévaluer leurs bénéfices. Un moyen couramment utilisé pour ce faire est le recours aux prix de transfert intragroupe. De ce fait, leurs bénéfices

^{29.} Par exemple, voir paragraphe 4.159 des Principes en matière de prix de transfert qui mentionnent un certain nombre de situations dans lesquelles l'utilisation d'un APP pourrait n'être pas appropriée et les paragraphes 19 et 20 de l'annexe sur la mise en œuvre d'APP dans le cadre de la procédure amiable, qui examine les circonstances dans lesquelles un APP PA serait approprié.

dans l'autre pays concerné sont sous-évalués. L'échange de renseignements au titre d'un régime préférentiel offre aux autres pays concernés une possibilité de protéger leur propre base d'imposition par l'application de règles de prix de transfert conformes aux principes internationaux en vigueur en la matière. Dans ce contexte, la capacité ou la volonté du pays appliquant le régime préférentiel de procéder à un échange de renseignements revêt une importance cruciale dans la mesure où elle permet aux autres pays concernés par ce régime de mettre en œuvre leurs propres règles en matière de prix de transfert.

186. Les pays où il existe des régimes de décisions anticipées qui répondent au critère de taux d'imposition effectif faible ou nul doivent appliquer les indications fournies dans l'encadré ci-après afin de réduire le risque d'absence d'échange effectif de renseignements.

Les caractéristiques suivantes sont susceptibles de se traduire par une absence d'échange véritable de renseignements :

- Les autorités fiscales des pays qui appliquent des régimes de décisions anticipées ne sont pas en mesure ou pas désireuses de fournir les renseignements concernant ces régimes, notamment des copies de ces décisions et autres renseignements détaillés concernant leurs modalités d'application à des catégories particulières de contribuables, en réponse à une demande en bonne et due forme présentée par une autre autorité fiscale ;
- Les autorités fiscales des pays qui appliquent des régimes de décisions anticipées ne sont pas en mesure de fournir les renseignements pertinents de manière efficace en réponse à une demande en bonne et due forme.

D. Indications concernant certains types de décisions anticipées

187. Cette partie traite tout particulièrement des régimes de décisions anticipées portant sur la fixation de prix de transfert entre entreprises associées.

188. Les prix de transfert font l'objet du chapitre IV qui fournit des indications générales sur les régimes de prix de transfert, qu'ils soient ou non mis en œuvre par des décisions anticipées. Les indications qui suivent ne traitent que des aspects des régimes touchant aux décisions anticipées qui déterminent la fixation des prix de transfert entre entreprises associées et qui s'ajoutent aux indications générales figurant ci-dessus.

i) Décisions de caractère général portant sur les questions de prix de transfert

189. Un certain nombre de régimes identifiés dans le Rapport 2000 comme étant potentiellement dommageables prévoient des décisions de caractère général sur des questions liées à la fixation de prix de transfert. Ces décisions se présentent fréquemment sous la forme d'une publication fournissant des indications sur la manière dont les règles en matière de prix de transfert s'appliquent à des catégories spécifiques de contribuables ou d'activités. Ces décisions peuvent, par exemple, fournir une interprétation des règles générales en matière de prix de transfert en ce qui concerne ces catégories de contribuables ou d'activités. Elles peuvent encore prévoir des méthodes de prix de transfert spécifiques, ou des systèmes de protection, qui ne sont applicables qu'aux catégories de contribuables ou d'activités relevant du champ d'application de la décision. Les termes de la décision sont généralement accessibles à tous les contribuables qui satisfont aux conditions d'applicabilité, lesquelles sont normalement énoncées dans la décision.

190. Un certain nombre de décisions de caractère général ont un effet sur la base d'imposition des entreprises concernées par la décision. Ceci vaut pour certains des régimes de quartiers généraux, de centres de distribution et de centres de services, mais également pour des régimes particuliers de financement et de crédit-bail et pour les décisions concernant les sociétés de ventes à l'étranger. Dans tous ces cas, la décision de caractère général préconise une méthode qui détermine ou affecte la base d'imposition. Il s'agit bien d'une question relevant des prix de transfert dans la mesure où la méthode préconisée par la décision affecte la base d'imposition des entreprises qui réalisent des transactions avec des entreprises associées. Il existe un risque, voire une quasi-certitude, que la base d'imposition déterminée ou affectée par la méthode préconisée soit différente de celle qui aurait été obtenue si le principe de pleine concurrence avait été appliqué conformément aux Principes en matière de prix de transfert.

191. Les décisions de caractère général portant sur les questions de prix de transfert présentent généralement l'ensemble ou certaines des caractéristiques suivantes :

- une présentation des catégories de contribuables ou d'activités qui relèvent de la décision ;
- une présentation relative à une ou plusieurs méthodes particulières pouvant être utilisées pour déterminer le calcul de la base d'imposition des entreprises appliquant la décision ;
- une présentation des marges admissibles (souvent sous la forme d'un régime de protection) pouvant être appliquées à des transactions réalisées par des entreprises qui se prévalent de la décision.

192. La transparence et l'échange de renseignements sont particulièrement importants s'agissant des décisions qui déterminent des prix de transfert ou une base d'imposition. En effet, ces décisions sont susceptibles d'avoir un effet direct sur la base d'imposition des entreprises associées dans d'autres pays et il est important que ces autres pays disposent des renseignements qui leur sont nécessaires pour pouvoir protéger leur propre base d'imposition. La transparence d'un régime garantit que les autres pays sont tenus informés de l'existence du régime et de ses modalités d'application à des catégories particulières de contribuables. L'échange véritable de renseignements permet aux autres pays de prendre toutes les mesures nécessaires pour protéger leur propre base d'imposition en appliquant les principes internationalement reconnus en matière de prix de transfert. A cet égard, et dans le cadre de ce chapitre, trois conditions générales doivent être satisfaites pour un échange *véritable* de renseignements. Premièrement, le pays proposant le régime doit mettre à la disposition des autres pays une quantité suffisante de renseignements pertinents pour leur permettre de mettre en application les principes internationalement reconnus en matière de prix de transfert. Deuxièmement, aucun obstacle ne doit être mis à l'échange de ces renseignements en vertu de la convention fiscale applicable en matière de double imposition. Troisièmement, le pays doit effectivement échanger ces renseignements dans la pratique. L'échange véritable de renseignements permet aux autres pays concernés de vérifier que l'application d'une décision à un contribuable est pleinement conforme aux dispositions de l'Article 9 (ou, le cas échéant, de l'Article 7) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

Conclusion concernant les décisions de caractère général portant sur la fixation de prix de transfert

193. Les pays qui proposent des régimes de décisions anticipées de caractère général doivent appliquer les indications fournies par l'encadré ci-après en complément des indications figurant à la section C qui précède, afin de permettre d'évaluer ces régimes au regard des critères essentiels.

Les caractéristiques suivantes peuvent aboutir à un taux d'imposition effectif nul ou faible :

- Une méthode spécifiée dans une décision de caractère général pour la détermination des prix de transfert entre entreprises associées ou pour la détermination de la base d'imposition d'une entreprise n'est pas conforme aux indications fournies dans le chapitre IV sur les prix de transfert.
- Un régime de protection spécifié dans une décision anticipée de caractère général n'est pas conforme aux indications sur les régimes de protection fournies dans le chapitre IV sur les prix de transfert.
- Des procédures administratives n'ont pas été mises en œuvre pour vérifier si l'application par les contribuables d'une décision de caractère général se fait bien en conformité avec les conditions d'application de ladite décision.

Les caractéristiques suivantes sont susceptibles de faire entrer en jeu les autres critères essentiels :

- Le critère de cantonnement est susceptible d'entrer en jeu lorsqu'une partie d'une décision anticipée de caractère général qui détermine les contributions ou les activités qui entrent dans le cadre de cette décision n'est pas conforme aux indications figurant au chapitre III ci-dessus sur le cantonnement.
- Les critères de transparence et d'échange effectif de renseignements sont susceptibles d'entrer en jeu lorsque les pays qui appliquent la décision anticipée ne disposent pas d'informations suffisantes concernant les transactions en cause pour que des échanges effectifs d'informations à ce sujet puissent avoir lieu.
- Les critères de transparence et d'échange effectif de renseignements sont susceptibles d'entrer en jeu lorsqu'il n'est pas possible aux autorités fiscales des autres pays concernés d'obtenir à leur demande, des détails sur le régime général des décisions anticipées, et notamment sur son application à des contribuables en particulier.

ii) *Décisions anticipées portant sur des questions de prix de transfert (autres que les APP)*

194. Les décisions anticipées de nature spécifique déterminent, pour un contribuable donné, les conséquences fiscales d'une transaction envisagée. Bien que présentant certaines caractéristiques communes avec les APP (qui sont évoqués ci-après) les décisions anticipées de nature spécifique portant sur les questions de prix de transfert se distinguent des APP sous bien des aspects. Les Principes en matière de prix de transfert reconnaissent la différence entre les APP et les décisions "traditionnelles" ou "classiques" sur les prix de transfert :

“ L'APP diffère de la procédure classique de décision anticipée dans la mesure où il nécessite un examen et, s'il y a lieu, une vérification des hypothèses factuelles sur lesquelles est fondée la détermination de ses conséquences juridiques avant que cette détermination puisse avoir lieu. En outre, l'APP prévoit un suivi continu afin de déterminer si les hypothèses factuelles restent valables pendant toute sa durée d'application”. (Annexe de 1999 des Principes en matière de prix de transfert, paragraphe 10).

“Les APP, y compris lorsqu'ils sont unilatéraux, diffèrent à certains égards des décisions anticipées traditionnelles que peuvent rendre certaines administrations fiscales. En outre, l'APP prend généralement en compte des éléments de fait, alors que les décisions anticipées traditionnelles se limitent généralement à l'interprétation de points de droit à partir des faits

soumis par le contribuable. En cas de décision anticipée traditionnelle, l'administration fiscale ne s'interroge pas sur les faits évoqués par le contribuable, alors que dans le cas d'un APP, il est probable que les faits seront analysés en profondeur. En outre, l'APP porte généralement sur plusieurs transactions, plusieurs catégories de transactions récurrentes ou sur l'ensemble des transactions internationales du contribuable au cours d'une période donnée. Par contre, la décision anticipée traditionnelle ne vaut généralement que pour une transaction donnée." (Par. 4.133)

195. Comparées aux APP, les décisions anticipées de nature spécifique qui portent sur les prix de transfert s'appliquent en général à des transactions ou à des séries de transactions moins complexes. Comme pour les décisions classiques, mais contrairement aux APP, il n'est normalement pas exigé d'examen détaillé ni de vérification du contexte factuel avant que la décision puisse être prononcée. Si les décisions anticipées de nature spécifique portant sur les questions de prix de transfert présentent des avantages indiscutables (pour les administrations fiscales comme pour les contribuables), elles présentent également le risque d'offrir une sécurité sans qu'il soit véritablement vérifié si elles fournissent l'estimation la plus fiable d'un prix de pleine concurrence conforme aux Principes en matière de prix de transfert. Ceci pose particulièrement problème dans le cas de transactions plus complexes ou lorsque la décision porte sur un certain nombre de transactions différentes. En effet, les décisions anticipées de nature spécifique peuvent, pour cette raison, ne pas être adaptées aux transactions complexes ou multiples. Même lorsqu'il s'agit de transactions plus modestes ou moins complexes, il est toutefois important qu'une décision anticipée soit conforme aux Principes en matière de prix de transfert. Les indications sur les décisions de caractère général (portant sur les prix de transfert) visées ci-dessus sont donc également applicables aux décisions de nature spécifique portant sur les prix de transfert.

196. Comme nous l'avons vu dans les paragraphes qui précèdent, l'une des différences fondamentales entre APP et décision anticipée est l'obligation de réaliser une évaluation détaillée et une vérification du contexte factuel des transactions en question avant qu'un APP soit prononcé. Par ailleurs, les entreprises associées qui cherchent à obtenir un APP sont normalement censées fournir des renseignements complets sur les transactions concernées et sur la méthode qu'elles se proposent de mettre en œuvre. Les Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert fournissent sur ce point les indications suivantes :

« La coopération des entreprises associées est vitale pour la réussite des négociations qui aboutiront à l'APP. Par exemple, les entreprises associées devront normalement indiquer aux administrations fiscales la méthode qu'elles jugent la plus appropriée compte tenu de leur situation particulière. Les entreprises associées devront également fournir des documents étayant leurs propositions, par exemple des données concernant le secteur, les marchés et les pays qui seront pris en compte dans l'accord. En outre, les entreprises associées pourront identifier des transactions sur le marché libre qui sont comparables ou similaires à leurs transactions du point de vue des activités économiques exercées et des conditions de prix de transfert – par exemple pour ce qui est des coûts économiques et des risques encourus, etc. – et effectuer une analyse fonctionnelle du type de celle décrite au chapitre I du présent rapport (paragraphe 4.134).

197. Comme nous l'avons fait remarquer, il n'en va pas de même avec les décisions anticipées de nature spécifique qui ne comportent aucune obligation de procéder à un examen détaillé ni à une vérification du contexte factuel des transactions en cause avant que la décision ne soit prononcée. Une décision anticipée devrait en conséquence offrir moins de certitude à un contribuable qu'un APP. Ce dernier offre un degré de certitude élevé au contribuable dans la mesure où les renseignements fournis par celui-ci sont corrects et complets et où les hypothèses critiques demeurent applicables. Une décision anticipée devrait par ailleurs faire l'objet d'une vérification ultérieure en vue de déterminer si les faits tels qu'ils ont été présentés à l'origine par le contribuable étaient corrects et, à la lumière de ces faits, si la décision a été prononcée correctement et à bon escient.

198. Le contribuable qui cherche à obtenir une décision fiscale anticipée présente en général aux autorités fiscales une description factuelle des transactions qui doivent faire l'objet de cette décision. Comme on l'a indiqué ci-dessus, si une décision est prise sur la base de cette description, il est nécessaire que les autorités fiscales aient mis en place une procédure de contrôle effective afin d'être en mesure de vérifier que les transactions réellement effectuées sont conformes à la description factuelle présentée initialement par le contribuable. Il est tout aussi important qu'au moment de sa notification, la décision fiscale anticipée résulte d'une analyse conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert selon laquelle il est nécessaire d'appliquer le principe de pleine concurrence aux transactions telles qu'elles sont présentées par le contribuable. Des indications sur le choix et l'application des méthodes de fixation des prix de transfert figurent au chapitre IV. De même, tout régime de protection prévu dans une décision fiscale anticipée ou qui se trouve appliqué dans le cadre d'un régime de décision fiscale anticipée doit être conforme aux orientations concernant les régimes de protection qui figurent au chapitre IV afin de vérifier qu'elle correspond bien, conformément aux Principes en matière de prix de transfert, à un prix de pleine concurrence (ou à un intervalle de pleine concurrence) sur la base des faits indiqués par le contribuable.

199. Il devra ensuite être vérifié que les circonstances factuelles demeurent fondamentalement inchangées depuis le prononcé de la décision de sorte que celle-ci puisse continuer à être appliquée sans modification. Un régime de décision anticipée doit prévoir la révocation ou l'annulation s'il est déterminé que les conditions d'application d'une décision ne sont pas correctement remplies. Lorsque les conditions d'application n'étaient pas satisfaites au moment où la décision a été prononcée, la révocation ou l'annulation doit être rétroactive. Toutefois, lorsque les conditions d'application étaient satisfaites au moment où la décision anticipée a été prononcée, mais cessent de l'être ultérieurement, par exemple en raison d'une modification des faits et circonstances, la révocation ou l'annulation de la décision peut être faite par anticipation, c'est-à-dire à compter du moment où les conditions ne sont plus satisfaites.

200. Une autre caractéristique importante des décisions anticipées de nature spécifique est qu'elles sont de nature unilatérale, c'est-à-dire qu'elles sont généralement accordées sans que d'autres pays concernés en soient informés ou y soient associés. Cet aspect revêt une importance particulière lorsque ces décisions portent sur des questions de prix de transfert entre entreprises associées réalisant des transactions transfrontalières. Ces décisions sont susceptibles d'avoir un effet direct sur la base d'imposition des entreprises associées dans d'autres pays et, à défaut de renseignements détaillés sur les décisions qui les touchent, les pays concernés ne sont pas à même de prendre les mesures nécessaires pour protéger leur propre base d'imposition. Il est donc vital que ces régimes prévoient un échange véritable de renseignements au titre des transactions intragroupe qui relèvent de la décision.

201. A cet égard, les trois conditions nécessaires à un échange *véritable* de renseignements décrites ci-dessus sont applicables. En particulier, pour permettre cet échange véritable de renseignements dans les cas où une décision de nature spécifique porte sur les prix de transfert, des renseignements suffisants doivent être communiqués au pays qui prononce la décision et une analyse suffisante des transactions concernées doit être réalisée, afin de permettre à l'autre pays concerné de vérifier que la décision est pleinement conforme aux dispositions de l'Article 9 (ou, le cas échéant, de l'Article 7) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

Conclusions sur les décisions fiscales anticipées de nature spécifique en matière de prix de transfert

202. Les pays qui appliquent des régimes de décisions anticipées de nature spécifique doivent appliquer les indications fournies dans l'encadré ci-après, en complément des indications figurant à la section C qui précède, pour permettre l'évaluation de ces régimes au regard des critères essentiels.

Les caractéristiques suivantes peuvent aboutir à un taux d'imposition effectif nul ou faible :

- Des procédures administratives ne sont pas mises en place pour vérifier que les contribuables appliquent les décisions anticipées de nature spécifique uniquement en conformité avec les termes et conditions qui s'y rapportent ;
- Une administration fiscale prend une décision anticipée de nature spécifique qui porte notamment sur des questions de prix de transfert nombreuses et complexes au point qu'une décision de ce type est peu susceptible de garantir de manière appropriée l'estimation la plus fiable d'un prix de pleine concurrence conforme aux Principes Directeurs applicables en matière de prix de transfert ;
- Une administration fiscale prend une décision fiscale anticipée de nature spécifique sur la base d'une description présentée par le contribuable des transactions concernées ne reflétant pas l'analyse conforme aux principes applicables en matière de prix de transfert nécessaire pour que le résultat de cette décision soit conforme au principe de pleine concurrence et ne reflétant pas, en particulier, les orientations figurant au chapitre IV sur la sélection et l'application des méthodes ;
- Un régime de protection précisé ou accordé en vertu d'une décision fiscale anticipée de nature spécifique n'est pas conforme aux orientations définies dans ce domaine par le chapitre IV ;
- A la suite de l'octroi d'une décision fiscale anticipée de nature spécifique concernant les prix de transfert, il n'existe pas de procédure effective permettant de vérifier les motifs de fait pour lesquels cette décision a été prise et la décision fiscale anticipée de nature spécifique continue à assurer une application appropriée du principe de pleine concurrence à ces transactions ;
- Après examen des circonstances factuelles qui entourent les transactions en cause, il est établi que la décision anticipée de nature spécifique ne constitue pas une application fiable du principe de pleine concurrence à ces transactions et la décision n'est ni annulée ni révoquée ;

Les caractéristiques suivantes sont susceptibles de faire entrer en jeu les autres critères essentiels dans les cas où un régime préférentiel répond aux critères de taux effectif d'imposition faible ou nul.

- Les critères de transparence et d'échange effectif de renseignements sont susceptibles d'entrer en jeu lorsque les autorités fiscales ne sont pas disposées à notifier en temps voulu et de manière spontanée aux autres autorités fiscales l'existence d'une décision fiscale anticipée de nature spécifique affectant les résidents de leur pays.
- Les critères de transparence et d'échange effectif de renseignements sont susceptibles d'entrer en jeu lorsque les autorités fiscales ne peuvent pas ou ne veulent pas fournir les informations relatives à la décision fiscale anticipée, et notamment une copie de cette décision ainsi que les documents justificatifs correspondants en réponse à une demande valable d'autres autorités fiscales.
- Les critères de transparence et d'échange effectif de renseignements sont susceptibles d'entrer en jeu lorsque les autorités fiscales ne sont pas en mesure d'obtenir des informations sur des transactions entrant dans le cadre d'une décision anticipée afin de vérifier que cette décision est conforme au principe de pleine concurrence tel qu'il est énoncé à l'article 9 (ou, le cas échéant, à l'article 7) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE).

iii) APP

203. Les Principes applicables en matière de prix de transfert (Chapitre IV et Annexe de 1999) fournissent des indications de caractère général que les pays doivent appliquer lorsqu'ils concluent des APP.

204. Un certain nombre de recommandations concernant les APP sont énoncées au Chapitre IV, F(v) des Principes. Les indications suivantes sont particulièrement importantes au regard des pratiques fiscales dommageables :

- en général, les APP doivent porter sur la méthodologie appropriée en matière de prix de transfert, et non sur les prix de transfert eux-mêmes ;
- dans la mesure du possible, les APP doivent être conclus sur une base bilatérale ou multilatérale ;
- les autorités fiscales doivent faire en sorte que tous les contribuables aient également accès aux APP ;
- le niveau d'analyse doit être adapté pour tenir compte de la taille des transactions internationales concernées ;
- en ce qui concerne les APP bilatéraux, le même type de renseignements doit être communiqué au même moment à chaque autorité fiscale et la méthodologie arrêtée d'un commun accord doit être conforme au principe de pleine concurrence ;
- la fiabilité des prévisions doit être soigneusement examinée.

205. Le Chapitre IV, F(i) prévoit également que lorsqu'une administration fiscale reçoit une demande d'APP unilatéral, elle doit en informer dès que possible les autorités compétentes des autres pays intéressés afin de déterminer si elles souhaitent envisager un accord bilatéral ou multilatéral, et si elles sont en mesure de le faire.

206. L'Annexe de 1999 des Principes en matière de prix de transfert fournit d'autres indications aux administrations fiscales sur la manière de conclure des accords préalables en matière de prix de transfert dans le cadre de la procédure amiable ("APP PA"). Les principales recommandations qu'elle contient sont les suivantes :

- le processus doit être appliqué de manière non conflictuelle, efficace et pratique et requiert la coopération de toutes les parties concernées ;
- une confirmation ou un accord entre le contribuable et l'administration fiscale est nécessaire pour permettre l'entrée en vigueur de l'APP PA dans chacun des pays participants ;
- la procédure d'APP PA doit être menée d'une manière neutre. Elle doit notamment être neutre en ce qui concerne la résidence du contribuable, le pays dans lequel la demande d'APP PA a été présentée pour la première fois, la situation du contribuable au regard des contrôles et vérifications et le choix, en général, des contribuables qui devront faire l'objet des contrôles ou des vérifications ;
- une proposition d'APP doit être accompagnée des renseignements et des documents nécessaires pour expliquer les circonstances entourant le choix de la méthodologie et pour apporter la preuve

que son application est conforme à l'article correspondant de la convention applicable. Ceux-ci doivent inclure un document expliquant la disponibilité et l'utilisation des renseignements sur les prix comparables et une description complète de la méthodologie choisie ;

- les contribuables et les administrations fiscales doivent formuler les hypothèses critiques sur lesquelles se fonde le choix de la méthode, toute divergence par rapport à celles-ci étant susceptible d'entraîner la renégociation de l'accord. Dans la mesure du possible, celles-ci doivent s'appuyer sur des données observables, fiables et indépendantes ;
- des mécanismes efficaces de suivi doivent être mis en place pour établir si le contribuable se conforme aux conditions de l'accord et si les hypothèses critiques se sont vérifiées.

207. Les APP peuvent être unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux. Les Principes en matière de prix de transfert recommandent que, dans la mesure du possible, les APP soient conclus sur une base bilatérale ou multilatérale. Dans ce cas, les deux pays, ou tous les pays concernés par l'APP, sont informés de l'existence de la décision conclue dans chaque pays. Ceci garantit la conformité de l'accord avec les règles internationales en matière de prix de transfert et permet d'éviter qu'un APP ne soit utilisé par l'un des pays pour accorder des conditions préférentielles aux contribuables. Tous les pays sont alors en mesure de protéger leur propre base taxable. Cette garantie n'existe plus, toutefois, dans le cas d'un APP unilatéral. C'est la raison pour laquelle il est important qu'un pays qui conclut un APP unilatéral résultant en un taux d'imposition effectif faible ou nul informe les autres pays concernés (dans la mesure où ces pays sont liés par une convention fiscale ou un autre instrument de ce type autorisant l'échange de renseignements entre eux) de l'existence de l'APP. Par ailleurs, le pays qui conclut un APP unilatéral devrait, sur demande, fournir les renseignements pertinents concernant les transactions couvertes par l'accord qui sont nécessaires pour permettre aux pays affectés par cet accord de vérifier que les résultats de ces transactions sont conformes au principe de pleine concurrence.

Conclusion concernant les APP

208. Les pays qui appliquent des régimes d'APP doivent utiliser les indications fournies dans l'encadré ci-après en complément de celles qui figurent à la section C qui précède, afin de permettre l'évaluation de ces régimes.

- Un régime d'APP peut aboutir à un taux d'imposition effectif nul ou faible s'il n'est pas conforme aux indications qui figurent dans les Principes en matière de prix de transfert au chapitre IV et dans l'annexe de 1999.

Les caractéristiques suivantes sont susceptibles de faire entrer en jeu d'autres facteurs essentiels :

- Les critères de transparence et d'échange effectif de renseignements sont susceptibles d'entrer en jeu lorsqu'une administration fiscale conclut un APP unilatéral et n'en informe pas en temps utile et de manière spontanée l' (les) administration(s) fiscale(s) des entreprises associées affectées par l'APP.
- Le critère d'échange effectif de renseignements est susceptible d'entrer en jeu lorsqu'une administration fiscale conclut un APP et omet de communiquer, à la demande et dans la mesure prévue par la Convention fiscale en vigueur ou par d'autres instruments applicables autorisant les échanges de renseignements, les informations pertinentes concernant les transactions couvertes par l'APP qui sont nécessaires pour permettre aux pays concernés de vérifier que les résultats de ces transactions sont conformes au principe de pleine concurrence.

CHAPITRE VI : REGIMES DE SOCIETES HOLDING ET REGIMES FISCAUX PREFERENTIELS SIMILAIRES

A. Introduction

209. Ce chapitre examine les régimes de sociétés holding et les régimes fiscaux préférentiels similaires. La partie B ci-après décrit quelques-uns des aspects caractéristiques des régimes de sociétés holding et des régimes fiscaux préférentiels similaires. La partie C applique aux régimes de sociétés holding et aux régimes fiscaux préférentiels similaires les facteurs pertinents définis au chapitre 2, section III du Rapport de 1998.

210. Le chapitre sur les prix de transfert concerne directement les sociétés dont la vocation principale est de fonctionner comme des sièges sociaux, de fournir des services juridiques et fiscaux, de conduire des opérations financières et de trésorerie et/ou de détenir des biens incorporels. Les indications données dans la note sur les prix de transfert sont aussi applicables aux sociétés holding qui exercent ces activités ou des activités similaires.

211. Ce chapitre vise uniquement l'aspect essentiel des sociétés holding-- la détention de participations dans d'autres sociétés. Dans la suite de ce chapitre, on utilisera le terme « régime de société holding » dans un sens très large couvrant tout régime d'imposition applicable aux revenus tirés de participations dans des sociétés ou générés en lien avec de telles participations. On utilisera donc le terme « société holding » pour couvrir à la fois les régimes de société holding et les « régimes fiscaux préférentiels similaires » au sens du Rapport de 2000.

B. Aspects caractéristiques des régimes de sociétés holding et des régimes fiscaux préférentiels similaires

212. La présente partie examine les principales caractéristiques de ces régimes. Elle analyse les fonctions économiques des sociétés holding et le problème de l'imposition double ou multiple. Elle décrit brièvement la raison d'être et le fonctionnement des deux méthodes reconnues d'allègement de l'impôt (les méthodes d'exemption et d'imputation). Enfin, la note résume les principales conditions requises dans divers pays pour limiter certaines situations, l'applicabilité des avantages fiscaux en question et aborde les principales considérations fiscales prises en compte pour déterminer la localisation d'une société holding.

i) Sociétés holding et investissements de portefeuille

213. Les entreprises multinationales se composent généralement d'un certain nombre de personnes morales distinctes. Les actions de ces entreprises sont normalement détenues par une ou plusieurs sociétés qui s'interposent entre elles et la véritable entreprise mère. Ces sociétés intermédiaires peuvent détenir des participations dans le groupe ou dans des filiales regroupées par régions ou par pays.

214. Les participations de cette nature – par lesquelles la société holding détient d'importants intérêts dans les entreprises opérationnelles – sont fondamentalement différentes de celles d'une société qui détient un petit nombre d'actions dans une entreprise, probablement en tant que composante d'un portefeuille

d'actions conservé à des fins de placement ou de négociation. En conséquence, les systèmes fiscaux font généralement une distinction entre les sociétés de portefeuille et d'investissement d'une part, et les sociétés holding d'autre part.

215. Les sociétés holding servent des objectifs commerciaux et économiques internationaux importants. Du point de vue des activités commerciales internationales, les entreprises multinationales utilisent les sociétés holding pour organiser leurs actifs, leurs engagements et leurs opérations de façon à maximiser le fonctionnement de la structure de gouvernance interne des entreprises. En outre, l'utilisation des sociétés holding facilite l'acquisition et la cession efficaces des unités d'exploitation.

216. Les sociétés holding peuvent se livrer à d'autres activités qui, si elles sont liées aux intérêts généraux de leur gestion, ne se rattachent pas directement à leur fonction principale, à savoir la détention de participations substantielles dans des filiales. Parmi ces activités figure la prestation de services de groupe, la gestion de la trésorerie du groupe et la détention d'actifs incorporels du groupe.³⁰

ii) Entreprises multinationales et risques d'imposition multiple

217. Les entreprises multinationales qui gèrent des participations dans des filiales étrangères par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés holding peuvent a priori être soumises à une imposition multiple. S'il n'existe qu'un seul niveau de société holding, les bénéfices réalisés par une filiale dans le pays A sont distribués à un holding dans le pays B, puis à l'entreprise mère dans le pays C et en dernier lieu à l'actionnaire final à travers le monde. Les bénéfices sont passibles de l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils sont réalisés, puis de la retenue à la source lorsqu'ils sont distribués à la société holding. Ils peuvent être imposés de nouveau dans les mains du holding et soumis à la retenue à la source lorsqu'ils sont versés à l'entreprise mère. Celle-ci est imposable à la réception des bénéfices et une retenue à la source peut encore être appliquée aux actionnaires lorsqu'ils perçoivent les dividendes.

iii) Allègement de la double imposition et conventions fiscales

218. L'imposition multiple peut rendre non rentable la conduite d'une activité économique internationale par l'intermédiaire d'entités juridiques séparées ; aussi les pays agissent-ils collectivement et/ou unilatéralement pour réduire l'effet de la double imposition sur les activités économiques transnationales. L'action collective visant à atténuer la double imposition des bénéfices distribués aux détenteurs de participations revêt généralement une forme bilatérale, et s'inscrit dans le cadre des conventions fiscales. Dans ce cas de figure, les pouvoirs fiscaux sont répartis entre le pays de la source et le pays de la résidence. Lorsque le dividende est distribué à un participant qui détient des intérêts substantiels, la convention fiscale applicable permet généralement à l'État du bénéficiaire d'imposer le revenu, mais elle peut aussi autoriser l'État de la source à pratiquer une retenue à taux réduit sur le dividende, en plus de l'impôt sur le bénéfice à partir duquel le dividende est payé. Si l'État de la source applique une retenue à la source en vertu d'une convention de double imposition, l'État de la résidence peut alors offrir un allègement de manière à éviter la double imposition du revenu de dividende. L'État de la résidence peut accorder un crédit d'impôt approprié ou exonérer le revenu. En outre, le pays de la résidence a la possibilité, en vertu de la convention ou unilatéralement, d'offrir un allègement en accordant un crédit au titre de l'impôt sous-jacent (impôt appliqué aux bénéfices sur lesquels le dividende est prélevé). Néanmoins l'élimination de la double imposition n'est pas toujours parfaite. Dans certains cas un impôt additionnel est prélevé sur la transmission du dividende d'un pays à l'autre.

³⁰. Des conseils sur ces activités sont données dans le Chapitre IV sur les prix de transfert.

iv) Reconnaissance de diverses méthodes d'allègement de la double imposition

219. Ce chapitre reconnaît la validité des méthodes d'allègement de la double imposition fondées sur l'exonération et le crédit d'impôt. De fait, les Commentaires de l'OCDE sur le Modèle de convention fiscale (paragraphe 12-17 des Commentaires sur les articles 23A et 23B) approuvent ces deux méthodes de réduction de la double imposition.³¹

220. La décision d'un pays d'opter pour la méthode d'exonération ou pour la méthode de crédit d'impôt afin de remédier à la double imposition potentielle des investissements étrangers est un libre choix politique pour chaque pays et va dépendre des politiques économiques et budgétaires mises en œuvre, de considérations pratiques (notamment les coûts de mise en conformité et d'administration) et des objectifs politiques. Les pays peuvent décider de traiter uniformément les revenus intérieurs et étrangers en imposant tous les bénéficiaires d'entreprise au même taux et en supprimant la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt au titre des impôts étrangers acquittés (neutralité vis-à-vis de l'exportation de capitaux). Ils peuvent aussi décider que le régime fiscal intérieur ne doit pas affecter les sociétés qui font des affaires à l'étranger, et encourager les investissements étrangers en exonérant les revenus perçus de l'étranger (neutralité vis-à-vis des importations de capitaux). Rares sont cependant les pays qui appliquent des systèmes purs de crédit ou d'exonération. La plupart d'entre eux adoptent un système mixte : ils exonèrent les revenus ou autorisent les crédits d'impôt en fonction de divers paramètres (par exemple, les modalités d'application des règles conventionnelles, le caractère actif ou passif du revenu, le fait que l'entité soit ou non contrôlée par l'actionnaire, et/ou le niveau de l'impôt sous-jacent).

v) Effet fiscal des méthodes d'exonération des participations et de crédit d'impôt étranger

La méthode d'exonération des participations

221. La méthode d'exonération des participations supprime la double imposition en faisant en sorte que les dividendes et/ou les gains en capital ne soient pas imposés dans les mains de la société bénéficiaire. Mais dans les systèmes fiscaux à caractère progressif, les dividendes ou les gains en capital peuvent être pris en compte pour déterminer les taux d'imposition applicables au revenu. La charge fiscale de la société bénéficiaire représente donc la somme de l'impôt sous-jacent sur les sociétés et des éventuelles retenues à la source étrangères subies ou perçues par le pays de la source.

La méthode du crédit d'impôt étranger

222. La méthode du crédit d'impôt étranger, en revanche, revient à inclure tous les dividendes et gains en capital dans le profit total de la société bénéficiaire et à les imposer au taux domestique normal. Un crédit d'impôt au titre de l'impôt sur les sociétés (crédit indirect) et de la retenue à la source (crédit direct) sous-jacents est ensuite ouvert et peut-être imputé sur l'impôt sur les sociétés applicable. Typiquement aucun remboursement n'est accordé dans la mesure où la charge fiscale totale étrangère excède la charge fiscale sur le revenu dans le pays du bénéficiaire.

^{31.} Ces deux méthodes ont été également approuvées par la Directive communautaire sur les relations entre sociétés mères et filiales (Directive du Conseil 90/435/EEC du 23 juillet 1990).

vi) Législation spécifique des sociétés holding

223. La législation spécifique des holdings vient parfois s'ajouter aux méthodes normales de crédit et d'exonération destinées à remédier à la double imposition. Les régimes de société holding prévoient que les sociétés holding dans des circonstances spécifiques sont exemptées de l'impôt du pays de la résidence sur leurs revenus et sur les gains reçus de filiales étrangères.

224. La législation sur les sociétés holding peut aussi supprimer la retenue à la source sur les dividendes sortants que le holding verse à ses actionnaires. A défaut, l'allègement au titre de la retenue peut dépendre de la convention fiscale applicable ou d'autres mécanismes internationaux.

vii) Conditions requises pour l'application des régimes de société holding

225. La plupart des régimes de société holding contiennent quelques clauses limitatives qui permettent d'en contrôler l'applicabilité. Ils exigent normalement que soient remplies des conditions concernant le niveau applicable de l'impôt étranger et le degré de participation des bénéficiaires dans la société distributrice. Ils peuvent aussi limiter les activités exercées par la société non résidente ou les catégories de revenus admis au bénéfice de l'exonération. Ces paramètres sont résumés ci-après.

Niveau de l'impôt étranger

226. Les régimes de société holding reposent sur le principe selon lequel les bénéfices à l'origine du dividende ou du gain en capital sont passibles de l'impôt sur les sociétés dans le pays de la source. Les pays recourent à un ou plusieurs des critères suivants pour déterminer si les revenus/les gains peuvent bénéficier du régime :

- La société non résidente est-elle « soumise à l'impôt » dans le pays étranger ?
- Le taux de l'impôt frappant les revenus éligibles au régime dépasse-t-il un certain seuil minimum ?
- La société distributrice est-elle résidente d'un pays avec lequel le pays du bénéficiaire est lié par une convention de double imposition ?
- La société distributrice est-elle résidente d'un pays figurant sur une liste spécifiée ?
- Les revenus sont-ils imposés en vertu d'une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées ou de dispositions anti-abus similaires dans le pays où la société holding est située ?
- Le montant de l'impôt sous-jacent acquitté par la société distributrice est-il comparable au montant de l'impôt applicable dans le pays du bénéficiaire ?

Niveau de participation au capital

227. Les régimes de société holding établissent généralement une distinction entre les investissements de portefeuille et les investissements directs. Cette distinction pose normalement sur :

- le pourcentage d'actions détenues,
- le pourcentage de droits de vote représenté par la participation,
- le nombre total d'actions détenues, ou
- une comparaison des activités d'affaires de la société dans laquelle l'investissement en capital est effectué avec les activités d'affaires du groupe dans son ensemble.

228. Les régimes de société holding contiennent aussi généralement des règles anti-abus qui interdisent le recours à des dispositifs transitoires pour satisfaire aux conditions en matière de participation au capital. Il peut être spécifié que les actions doivent être détenues pendant un laps de temps minimum.

Limitations visant les catégories de revenus perçus de la filiale /des activités lucratives éligibles de celle-ci

229. La plupart des régimes de société holding n'ont pas pour objet d'exonérer les dividendes versés sur des revenus passifs ou des revenus d'investissement. Mais il peut s'avérer difficile dans la pratique d'évaluer les dividendes versés à partir de revenus d'entreprise éligibles, car cela nécessite la mise en œuvre de deux catégories de règles permettant de définir la nature du revenu sous-jacent et de mettre en correspondance le revenu éligible et le dividende versé à la société destinataire. Dans certains pays, l'objectif général est réalisé :

- en faisant obligation aux sociétés non résidentes d'avoir une activité commerciale substantielle dans leur pays de résidence et d'exercer des activités éligibles ; ou
- en limitant l'exemption aux dividendes reçus de sociétés qui tirent une certaine proportion de leurs revenus d'activités commerciales éligibles.

viii) Considérations généralement prises en compte pour déterminer la localisation d'une société holding

230. Une structure sociale internationale qui se compose de la maison mère en dernier ressort, d'une société holding intermédiaire et de filiales d'exploitation dans divers pays est chose courante. De nombreux facteurs sont pris en considération pour déterminer la localisation optimale de l'activité d'une société holding. Certains de ces facteurs ne sont pas directement liés à la fiscalité, mais le régime fiscal s'appliquant au lieu d'activité de la société holding est important. Un territoire doté d'un régime fiscal qui

- n'impose pas les revenus de la société holding ;
- permet l'accès à un vaste réseau de conventions fiscales qui limite l'imposition dans les pays où la société holding investit et
- permet la distribution des bénéfices de la société holding à ses actionnaires non résidents à un coût fiscal nul ou peu élevé

a des paramètres fiscaux attractifs de localisation pour établir des sociétés holding. Évidemment, d'autres facteurs tels que une remise de dividendes libre et sans obstruction, une main d'œuvre formée d'une manière adéquate et la stabilité sont aussi des facteurs importants.

C. Application aux régimes de sociétés holding des facteurs définis dans le Rapport de 1998

i) Introduction

231. Le Rapport de 1998 vise essentiellement les activités mobiles sur le plan géographique. La détention d'actions n'exige guère d'activités substantielles et fait principalement intervenir des considérations juridiques et fiscales. Il doit cependant être noté que les entreprises multinationales peuvent avoir une substance réelle dans le pays de la société holding. Le lieu d'exercice d'une fonction de holding est extrêmement mobile et relève du Rapport de 1998. Dans ce chapitre, les facteurs définis dans le Rapport de 1998 sont appliqués à des aspects génériques des régimes de sociétés holding.

232. Outre ces quatre facteurs clés, le Rapport de 1998 propose d'autres critères qui peuvent aider à mettre en évidence des pratiques fiscales dommageables. Les facteurs les plus pertinents pour les régimes de société holding sont « une définition artificielle de la base d'imposition » et « l'accès à un vaste réseau de conventions fiscales »³²

ii) Application des facteurs clés

a) Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles

233. Comme l'indique le paragraphe 61 du Rapport de 1998, un régime peut donner lieu à un taux effectif d'imposition nul ou peu élevé « du fait que le taux lui-même du barème est très bas ou de la façon dont le régime définit l'influence de l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué ». Un taux effectif nul ou peu élevé n'est pas en soi dommageable. Ce facteur constitue plutôt un critère préalable pour déterminer les situations dans lesquelles une analyse des autres critères devient nécessaire.

234. Le critère du taux effectif nul ou faible s'applique par référence aux impôts sur le revenu concerné par le pays accordant le bénéfice du régime. Le « revenu concerné » dans le cas des sociétés holding est le revenu lié à ses « activités de holding », à savoir les dividendes et gains en capital (désignés collectivement comme « revenus de participations »)³³. La question est dès lors de savoir si ce revenu est soumis à un taux effectif d'imposition nul ou peu élevé entre les mains de la société holding. Très souvent, le pays accordant le bénéfice du régime de société holding va imposer les revenus de participation à un taux effectif nul ou peu élevé. Par exemple, un taux effectif d'imposition nul ou peu élevé peut résulter d'une exonération du revenu au titre d'un système d'exemption des participations ou par application de règles spéciales d'un régime spécifique de sociétés holding. Ou encore, un taux effectif d'imposition nul ou

^{32.} Ce chapitre ne comporte pas d'examen au fond du critères supplémentaire « Accès à un vaste réseau de conventions, parce que cette question est traitée de façon distincte par le Groupe de travail n°1 en lien avec les pratiques fiscales dommageables.

^{33.} Les sociétés holding exercent souvent d'autres activités connexes, notamment le financement du groupe, la gestion de trésorerie ou d'autres services intra-groupe. S'agissant de ces activités, des conseils pertinents peuvent être trouvés principalement aux chapitres III, IV et V.

peu élevé peut découler de l'application d'un système de crédit d'impôt étranger par lequel le crédit d'impôt étranger met le revenu à l'abri de la fiscalité nationale. Le critère du taux effectif nul ou faible peut donc être aussi présent dans le contexte des systèmes d'exonération et de crédit d'impôt.

235. On peut avancer de bons arguments pour déterminer le critère du taux d'imposition nul ou faible non pas seulement par rapport à l'impôt appliqué au niveau de la société holding (« approche au niveau de l'entité ») mais aussi en tenant compte du niveau de l'impôt appliqué au revenu sous-jacent sur lequel le dividende est prélevé (« approche société mère- filiale »). Pour plusieurs raisons, ce chapitre suit l'approche au niveau de l'entité. Premièrement, l'approche société mère filiale soulève des questions complexes et d'importantes difficultés pratiques, car elle exige l'établissement d'un taux effectif combiné pour des revenus qui peuvent provenir d'un grand nombre de sociétés tierces situées dans de nombreuses juridictions différentes. Deuxièmement, le Rapport de 1998 se réfère généralement au niveau de l'impôt applicable à l'entité respective.³⁴ Enfin, les importantes considérations analytiques inhérentes à l'approche société mère filiale peuvent être correctement traitées dans le contexte de l'examen du critère du cantonnement et du critère de la « définition artificielle de la base d'imposition ».

236. Il convient de souligner que le critère du taux d'imposition nul ou peu élevé n'emporte en soi aucun jugement sur le caractère dommageable ou non d'un régime. Comme on l'a vu précédemment, ce facteur constitue plutôt le critère préalable pour mettre en évidence les situations appelant une analyse des autres critères. De fait, ce chapitre admet que de nombreux pays de l'OCDE appliquent un taux effectif d'imposition nul ou peu élevé à certains revenus acquis par les sociétés holding par suite de dispositions visant à éviter la double imposition.

237. De plus, les régimes de société holding peuvent favoriser la mise en place d'un taux d'imposition nul ou peu élevé sur des revenus autres que les revenus de participations. Par exemple, un régime de société holding peut autoriser la prise en compte de revenus autres que des revenus de participations et n'impose pas de ce fait ces autres revenus. De plus, un taux d'imposition nul ou peu élevé sur d'autres revenus peut apparaître si les règles exemptant les dividendes ne sont pas alignées sur les dispositions régissant la base d'imposition de l'actionnaire au titre de ses actions. A titre d'exemple, lorsque les distributions de dividendes qui sont exemptées d'impôt n'affectent pas la base d'imposition de l'actionnaire au titre de ses actions, une cession ultérieure des actions pourrait se traduire par une perte en capital artificielle. Enfin, l'existence d'un taux d'imposition nul ou faible peut résulter de la possibilité de déduire des pertes alors que les gains en capital sont exonérés.

238. Toutefois, ces caractéristiques peuvent aboutir à un « taux effectif d'imposition nul ou faible » sur des revenus autres que des revenus de participations et ne sont donc pas examinées plus avant dans l'évaluation générique contenue dans ce chapitre. L'existence éventuelle d'un « taux effectif d'imposition nul ou peu élevé » sur les « autres revenus » devra être vérifiée de façon distincte eu égard au champ couvert par le Rapport de 1998 et aux facteurs mis en évidence dans ce Rapport pour déterminer si le régime d'imposition qui en découle est potentiellement ou effectivement dommageable. Ces déterminations seront réalisées lors de l'évaluation des régimes effectifs.

³⁴. Voir le paragraphe 61 du Rapport de 1998 : « Un taux effectif d'imposition nul ou peu élevé [peut] résulter du fait que le taux lui-même du barème est très bas ou de la façon dont le pays définit l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué. »

b) Cantonnement

239. Comme il est expliqué au chapitre III, on entend par cantonnement les situations dans lesquelles des sociétés résidentes peuvent se voir interdire de tirer profit du régime ou dans lesquelles des sociétés non résidentes bénéficiant du régime peuvent se voir interdire d'opérer sur le marché intérieur. Le cantonnement n'entre pas en jeu du fait de caractéristiques structurelles générales du système fiscal d'un pays ou de dispositions destinées à supprimer ou à atténuer la double imposition.

Exclusion des résidents du bénéfice du régime

240. Dans le cadre du premier volet de l'examen du critère de cantonnement, un régime de société holding donne lieu à cantonnement si les actionnaires résidents sont explicitement ou implicitement exclus du bénéfice du régime de société holding ou de dispositions analogues. Ce serait le cas, par exemple, si la loi ou la pratique administrative n'accorde le bénéfice d'un taux d'imposition nul ou peu élevé qu'aux seules sociétés holding détenues par des intérêts étrangers. Cependant, comme précisé dans la note d'application sur le cantonnement l'analyse des caractéristiques d'un régime doit prendre en considération le contexte structurel du régime. Ainsi, un pays peut appliquer un système d'imputation intégrale qui évite la double imposition des revenus de sources nationale et étrangère en offrant à l'actionnaire résident un crédit d'impôt intégral au titre de l'impôt sur les sociétés. Dans un tel système, les gains des sociétés ne seraient généralement soumis qu'à un seul degré d'imposition au niveau de l'actionnaire résident. Afin de ne pas pénaliser les actionnaires non-résidents, le pays en cause pourrait rembourser le crédit d'impôt à l'actionnaire non-résident ou décider d'appliquer un taux d'imposition effectif nul ou peu élevé au stade de la société à la fraction des revenus de l'entité attribuable aux actionnaires non-résidents. Dans ce cas, lorsque la mesure vise effectivement à mettre les actionnaires résidents et non-résidents sur un pied d'égalité au lieu d'exclure implicitement les actionnaires résidents du bénéfice d'un régime préférentiel, la question du cantonnement ne se pose pas.

Limitation de l'accès des bénéficiaires du régime à l'économie nationale

241. Le second volet de l'examen de ce critère consiste à vérifier si l'entité bénéficiant du régime préférentiel a accès à l'économie nationale. En ce qui concerne les régimes de société holding, ce second volet impose de vérifier si les avantages qui sont applicables aux dividendes ou gains en capital de source étrangère le sont aussi, sous la forme appropriée, aux dividendes et gains en capital de source nationale.³⁵ Ainsi que le précise le chapitre III une étape essentielle dans l'analyse du cantonnement consiste à déterminer si les transactions ou activités qui n'intéressent pas le marché national sont taxées à un taux plus favorable que les transactions ou activités similaires qui intéressent réellement le marché national. A cet égard, il importe de noter que différents mécanismes peuvent être utilisés pour appliquer une imposition à peu près équivalente aux activités nationales et aux activités étrangères. Par conséquent, pour déterminer si des transactions n'intéressant pas le marché national bénéficient d'une taxation avantageuse il peut s'avérer nécessaire de prendre en considération des caractéristiques du système fiscal allant au-delà du régime préférentiel en question.

242. La taxation des dividendes et gains en capital de source étrangère n'est pas plus favorable que la taxation des dividendes et gains en capital de source nationale simplement parce que les revenus de source étrangère ne sont pas imposés exactement de la même façon que les revenus de source nationale. Il existe

^{35.} Aux fins de la présente note, toute référence aux dividendes ou gains en capital de source étrangère désigne les dividendes générés par des actions ou gains résultant de l'aliénation d'actions de sociétés étrangères et toute référence aux dividendes ou gains en capital de source nationale désigne les dividendes générés par des actions ou gains résultant de l'aliénation d'actions d'une société nationale.

divers cas dans lesquels des règles différentes s'appliquent aux dividendes de sources nationale et étrangère. Par exemple, les dividendes de source étrangère peuvent être exonérés d'impôt alors que des crédits d'impôt peuvent être prévus au titre des dividendes de source nationale. Ou encore, les dividendes de source étrangère peuvent emporter le bénéfice de crédits d'impôt alors que les dividendes de source nationale peuvent donner lieu à une déduction d'impôt entre les mains de la société holding. Par ailleurs, des dividendes de source nationale peuvent « ne pas être pris en considération » à des fins fiscales lorsque l'entité versant le dividende et le bénéficiaire font partie du même groupe consolidé ou sont effectivement traités comme un seul et même contribuable aux termes d'un dispositif analogue. Dans ces cas, l'application de différents mécanismes techniques n'aboutit pas à un cantonnement si les dividendes et gains en capital de sources nationale et étrangère sont soumis à une imposition à peu près équivalente. Voir l'exemple 1 au paragraphe 246.

243. En outre, le critère relatif au cantonnement n'intervient pas dans le cas de mesures qui font partie du droit fiscal commun d'un pays. Par exemple, lorsqu'un pays n'impose pas des gains en capital de source étrangère ou des dividendes de source étrangère dans le cadre d'un système fiscal qui n'impose que les revenus de source nationale (par exemple, un système territorial d'imposition), la question du cantonnement ne se pose pas.

244. Par ailleurs, la question du cantonnement ne se pose pas si la non-imposition du gain en capital de source étrangère ou des dividendes de source étrangère constitue une mesure visant à éliminer ou atténuer la double imposition. On admet généralement que l'imposition faible ou nulle des gains en capital résultant de l'aliénation d'actions par une société holding peut être considérée comme une mesure visant à éliminer ou atténuer la double imposition (de la même façon que l'imposition faible ou nulle des dividendes entre les mains de la société holding). Les mesures destinées à éliminer ou atténuer la double imposition ne sauraient être assimilées à un cantonnement. De plus, le critère du cantonnement n'oblige pas un pays à éliminer ou à atténuer la double imposition sur les revenus de source nationale simplement parce qu'il choisit de le faire en ce qui concerne les revenus de source étrangère. Néanmoins, pour qu'une mesure quelconque soit considérée comme une mesure visant à éliminer ou atténuer la double imposition, la mesure en question doit veiller à ce que ses avantages ne soient applicables que dans les cas où il peut y avoir double imposition. Le régime de société holding doit donc prévoir la mise en œuvre de règles anti-abus efficaces pour satisfaire cet objectif. Ces mesures peuvent notamment comprendre, sous réserve des dispositions fiscales³⁶, les législations visant les sociétés étrangères contrôlées (ou des règles similaires qui s'appliquent au moment de la distribution de dividendes ou de la cession d'actions), l'utilisation de méthodes d'exemption dans le cadre de conventions fiscales suivant le Modèle de convention fiscale de l'OCDE ou le recours à des règles anti-abus. De toute manière, chaque cas doit être examiné en fonction de ses propres caractéristiques.

245. Les exemples suivants illustrent l'analyse du cantonnement dans le contexte des sociétés holding :

- Exemple 1 : Le pays A applique un impôt général sur le revenu au taux de 30 pour cent. Les sociétés résidentes sont assujetties à l'impôt sur leur revenu mondial. Dans le contexte national, les dividendes intra-groupe ne sont pas pris en compte en vertu des règles de consolidation du pays A alors que dans le contexte transfrontalier ces mêmes dividendes ouvrent droit à des crédits d'impôt étranger. Bien que la mesure appliquée aux dividendes de source nationale diffère de la mesure appliquée aux dividendes de source étrangère, toutes deux sont destinées à éliminer ou atténuer la double imposition. Le régime n'est pas cantonné.

³⁶. Ces dispositions peuvent relever de méthodes d'exemption de la législation interne ou des conventions concernant l'impôt sur le revenu.

- Exemple 2 : Le pays A applique un impôt général sur le revenu au taux de 30 pour cent. Les gains en capital des sociétés imposables sont assujettis à l'impôt sur le revenu et généralement taxés au taux de 30 pour cent. Les gains en capital résultant de l'aliénation d'actions d'une société étrangère sont exonérés d'impôt alors que les gains en capital résultant de l'aliénation d'actions d'une société nationale sont imposés au taux de 30 pour cent. L'exonération des gains en capital s'applique à la cession d'actions d'une société étrangère quelconque, sans aucune des restrictions du type mentionné au paragraphe 244. L'exonération des gains en capital résultant de la cession d'actions de sociétés étrangères ne s'inscrit pas dans le droit fiscal commun du pays A. Enfin, l'exonération des gains en capital ne constitue pas une mesure destinée à éliminer ou atténuer la double imposition. Le régime est cantonné.
- Exemple 3 : Le pays A applique un impôt général sur le revenu au taux de 30 pour cent. Les sociétés résidentes sont assujetties à l'impôt sur leur revenu mondial. Afin d'atténuer la double imposition des dividendes de source nationale, l'administration fiscale autorise les sociétés holding résidentes à déduire un crédit d'impôt du montant de l'impôt sous-jacent. Les dividendes de source étrangère sont exonérés de l'impôt dans les mains de la société holding. L'exemption est inconditionnelle et aucune des mesures du type de celles mentionnées au paragraphe 245. Les différences de régime fiscal entre les dividendes de source nationale et les dividendes de source étrangère ne sont pas simplement d'ordre technique. Le système de crédit d'impôt utilisé dans le contexte national est destiné à éliminer ou atténuer la double imposition des distributions de bénéfices intra-société. Il fait en sorte que la non-imposition des dividendes au niveau de la société holding soit liée à l'imposition du bénéfice sous-jacent au niveau de la filiale. L'exonération des revenus de source étrangère n'est pas une mesure destinée à éliminer ou atténuer la double imposition car il n'existe pas de sauvegardes pour faire en sorte que l'exonération ne soit accessible que dans les cas où une double imposition peut apparaître. En outre, l'exonération des dividendes de source étrangère ne s'inscrit pas dans le droit fiscal commun du pays A (par exemple: le pays A n'exonère pas généralement de l'impôt les dividendes de sources nationale et étrangère, pas plus qu'il n'exonère généralement les revenus de source étrangère). Le régime est cantonné.
- Exemple 4 : Le pays A applique un impôt général sur le revenu au taux de 30 pour cent. Les sociétés résidentes sont assujetties à l'impôt sur leur revenu mondial. Le régime du pays A prévoit une suppression partielle de la double imposition pour les dividendes de source nationale mais exempte totalement les dividendes de source étrangère. L'exonération applicable aux dividendes de source étrangère n'est accordée que pour les dividendes versés par des sociétés étrangères couvertes par une convention concernant l'impôt sur le revenu. Les conventions concernant l'impôt sur le revenu du pays A s'inspirent du Modèle de convention fiscale de l'OCDE dans la mesure où elles s'efforcent d'utiliser la méthode d'exemption seulement pour supprimer ou atténuer la double imposition. L'exonération des dividendes de source étrangère résultant d'une convention représente une mesure destinée à supprimer ou à atténuer la double imposition. Le régime n'est pas cantonné.

246. Les indications qui figurent dans l'encadré ci-après doivent être utilisées pour évaluer les régimes de sociétés holding qui répondent au critère de taux d'imposition nul ou faible en ce qui concerne le cantonnement.

Les caractéristiques suivantes sont susceptibles d’aboutir à un cantonnement des régimes de sociétés holding :

- Les contribuables résidents se voient explicitement ou implicitement exclus du bénéfice du régime de société holding
- les dividendes ou gains en capital de source étrangère (i) sont soumis à une fiscalité plus favorable que les dividendes ou gains en capital de source nationale, de sorte que seuls les revenus entrant dans la première catégorie sont soumis à un taux d’imposition effectif nul ou peu élevé et (ii) les mesures applicables aux dividendes ou gains en capital de source étrangère ne sont ni inscrites dans le droit fiscal commun du pays ni destinées à éliminer ou atténuer la double imposition.

c) Absence de transparence

247. La transparence d'un régime de société holding offre deux sauvegardes importantes. D'une part, la transparence totale évite que des contribuables placés dans des circonstances identiques ou similaires ne soient traités différemment. D'autre part, si les critères d'éligibilité et l'application d'un régime préférentiel sont totalement transparents, les autres autorités fiscales peuvent prendre des mesures pour protéger leur propre base d'imposition.

248. L'administration et la mise en application d'un régime de société holding ne seront probablement pas transparents si les dispositions légales ou réglementaires sont appliquées favorablement dans certaines circonstances. C'est le cas par exemple si les sociétés résidentes détenant des participations dans des filiales non résidentes ont la possibilité de négocier leurs propres bases ou taux d'imposition, ou si les dispositions statutaires relatives aux critères d'application du régime ne sont pas appliquées de manière uniforme.

249. Lorsque les régimes de société holding reposent sur des décisions anticipées de l'administration fiscale, il convient de suivre les orientations du chapitre sur les décisions anticipées.

250. Les indications qui figurent dans l'encadré ci-après doivent être utilisées pour évaluer les régimes de sociétés holding qui répondent au critère de taux d'imposition nul ou faible en ce qui concerne la transparence.

Les caractéristiques suivantes sont susceptibles d’aboutir à une absence de transparence des régimes de société holding :

- des dispositions législatives ou réglementaires donnent lieu à une application favorable dans certaines circonstances ;
- des dispositions législatives ou réglementaires relatives à la qualification des revenus pour la mise en œuvre du régime ne sont pas appliquées de façon cohérente ;
- les sociétés holding peuvent négocier l’assiette ou les taux d’imposition applicables.

d) *Echange de renseignements*

251. Le refus ou l'incapacité d'un pays de procéder à des échanges de renseignements concernant les régimes de société holding avec d'autres pays peut être un important indice de l'existence de pratiques fiscales dommageables.

252. De nombreux pays ont un intérêt particulier à obtenir des renseignements sur les sociétés holding étrangères. Par définition, les sociétés holding n'exercent pas de fonctions actives de négoce ou d'exploitation et elles sont donc l'archétype des entités auxquelles s'appliquent les lois sur les sociétés étrangères contrôlées ou sur les fonds d'investissement étrangers. Même lorsqu'un pays n'est pas doté d'une telle législation, il peut solliciter des renseignements sur les sociétés holding en vue de déterminer si une société doit ou non être traitée comme propriétaire apparent ou comme agent. Enfin, des pays peuvent solliciter des renseignements sur des sociétés holding étrangères en vue d'appliquer leurs règles relatives à la sous-capitalisation ou des dispositions analogues. Dans le contexte des conventions fiscales, des pays peuvent solliciter des renseignements sur des sociétés holding en vue d'appliquer les règles limitant la possibilité pour des personnes de prétendre aux avantages d'une telle convention fiscale.

253. Les renseignements sur les sociétés holding susceptibles d'être échangés doivent comprendre les renseignements sur les propriétaires ainsi que les informations financières correspondantes. Pour plus de précisions, voir le chapitre II sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements.

254. Lorsque ces renseignements ne sont pas disponibles ou existent mais ne sont pas échangés, les autres pays ne peuvent pas faire appliquer leur propre législation fiscale avec le risque d'érosion correspondant de leur assiette d'imposition. Par exemple, des déductions peuvent être autorisées alors qu'elles ne l'auraient pas été aux termes de règles sur la sous-capitalisation ou d'autres dispositions si l'intégralité des renseignements avait été disponible. La législation relative aux SEC aurait pu aboutir à l'imposition courante de l'actionnaire d'une société holding étrangère si le pays de résidence avait su l'identité de l'actionnaire³⁷. Le bénéfice des dispositions conventionnelles pourrait être refusé si le pays avait pu vérifier les renseignements fournis par un contribuable. Autant d'exemples qui montrent que l'absence de véritable échange de renseignements est un indicateur essentiel de pratiques fiscales dommageables en lien avec les sociétés holding.

255. Les indications figurant dans l'encadré ci-après doivent être utilisées pour évaluer les régimes de sociétés holding qui répondent au critère d'imposition effective nulle ou faible en ce qui concerne les échanges de renseignements.

Les caractéristiques suivantes sont susceptibles d'aboutir à une absence d'échange effectif de renseignements :

- un pays n'échange pas de renseignements sur les propriétaires de sociétés holding.
- un pays n'échange pas de renseignements financiers relatifs à des sociétés holding.
- un pays ne respecte pas par ailleurs les indications figurant au chapitre II en ce qui concerne la transparence et l'échange effectif de renseignements.

³⁷. En ce qui concerne la collecte de renseignements en vue de faire appliquer les règles sur les SEC dans les pays Membres de l'OCDE, voir *Législation relative aux sociétés étrangères contrôlées* (OCDE, 2000), chapitre VI, page 85 et. seq.

iii) Application des autres facteurs

256. Outre les facteurs clés, le Rapport de 1998 a mis en évidence un certain nombre de facteurs susceptibles d'aider à identifier les pratiques fiscales dommageables. De fait, ces facteurs n'ajoutent pas de nouveaux critères, mais décrivent plus en détail certains des principes et hypothèses de base qui sont implicites dans les facteurs clés eux-mêmes.

Définition artificielle de la base d'imposition

257. Dans la plupart des pays, les lois fiscales contiennent diverses dispositions qui réduisent l'assiette fiscale. C'est particulièrement vrai en ce qui concerne les régimes de société holding. Même si nombre de ces dispositions ont des objectifs légitimes, certaines d'entre elles peuvent aller plus loin que les mesures nécessaires pour réaliser les objectifs de politique fiscale. Le paragraphe 69 du Rapport de 1998 illustre ce problème de la façon suivante :

« Il peut s'agir de règles inconditionnelles permettant d'éviter la double imposition (avec la méthode de l'exemption ou la méthode du crédit d'impôt) qui sortent du champ ordinaire des instruments permettant d'éviter la double imposition, qu'ils soient économiques ou juridiques (par exemple, règles inconditionnelles de participation-exemption ou règles relatives aux plus-values, imputation intégrale)...»

258. Le paragraphe 69 stipule clairement que ces questions peuvent se poser aussi bien avec les systèmes d'exemption qu'avec les systèmes de crédit. Dans le cas d'un système de crédit d'impôt, la notion de définition artificielle d'une base d'imposition inclut tout calcul artificiel qui réduit la charge fiscale nationale.

259. La formule employée au paragraphe 69 du Rapport laisse à penser que les mesures visant à éliminer ou atténuer la double imposition doivent être associées à des sauvegardes ou des règles anti-abus de façon que ces mesures ne s'appliquent qu'en situation de double imposition. Faute de telles dispositions de sauvegarde ou anti-abus, une mesure affichant pour objectif officiel d'éviter la double imposition peut constituer une « définition artificielle de la base d'imposition ».

260. Cette question est déjà traitée dans le passage consacré au cantonnement. Le facteur « définition artificielle de la base d'imposition » éclaire l'étude du cantonnement, mais n'a pas de pertinence particulière en ce qui concerne les régimes de société holding.

CHAPITRE VII : GESTION DE FONDS

A. Introduction

261. Ce chapitre examine les régimes applicables à la gestion de fonds. Il étudie les circonstances dans lesquelles un tel régime répond aux critères du rapport de 1998. Le champ d'application de ce chapitre est limité aux régimes concernant les revenus que les gestionnaires tirent de la gestion du fonds. Il ne traite pas de l'imposition des revenus ou de gains en capital du fonds lui-même ou des investisseurs. La partie B ci-dessous donne des indications générales sur la structure des dispositifs applicables en matière de gestion de fonds. La partie C applique au régime de gestion de fonds les facteurs exposés au chapitre 2, section III du rapport de 1998.

B. Considérations générales sur les structures de la gestion de fonds

262. Un gestionnaire de fonds est une personne morale ou physique qui fournit des services de gestion à un fonds de placement ou à ses investisseurs, et qui prend notamment des décisions en matière d'investissement. Les accords entre le fonds, ses investisseurs et le gestionnaire peuvent prendre beaucoup de formes différentes mais la plupart entrent dans l'une des quatre catégories suivantes :

- Le fonds est constitué en fiducie, le fiduciaire étant indépendant du gestionnaire du fonds.
- Le fonds est constitué sous forme d'une forme de société de personnes à responsabilité limitée, le commandité ou le commanditaire prenant les décisions d'investissement en vertu d'un mandat distinct. Les décisions d'investissement peuvent être fondées sur des avis d'une société de conseils distincte.
- Le fonds est constitué en société de capitaux, son gestionnaire intervenant en vertu des clauses d'un contrat de service et/ou en tant qu'administrateur autorisé de la société.
- Le fonds n'a pas une personnalité juridique distincte mais résulte de la mise en commun de fonds des investisseurs par le gestionnaire du fonds, celui-ci intervenant en vertu d'un contrat de services conclu avec chaque investisseur.

263. En échange de ses services, le gestionnaire du fonds reçoit une rémunération qui est calculée sur la base d'une formule convenue à l'avance. Sous sa forme la plus simple, la rémunération est calculée en pourcentage de la valeur moyenne des actifs nets qui sont gérés. Par exemple, l'utilisation d'un pourcentage des actifs nets moyens est de loin la méthode de rémunération la plus couramment utilisée par les fonds de placement américains. L'approche par le « pourcentage de l'actif net » peut être affinée en ajoutant des éléments d'une prime en fonction des bons résultats obtenus et d'une pénalité en fonction des

mauvais résultats à la formule de base. Dans certains cas, la rémunération dépend totalement des résultats et ne comporte aucun élément fixe. Par exemple, dans le cadre d'un fonds de couverture, il n'est pas rare que le gestionnaire se voie attribuer 20 % de l'augmentation de la valeur de l'actif net du fonds. Inversement, si la valeur du fonds reste inchangée ou diminue au cours de la période considérée, la rémunération est nulle. Dans la plupart des cas, cette structure de rémunération résulte de l'utilisation d'une société de personnes dans laquelle le gestionnaire du fonds se voit attribuer une part des bénéfices de la société qui excède son propre investissement (dispositif souvent désigné sous le nom d'« intéressement »).

264. La structure du fonds et sa gestion peuvent être assez complexes surtout dans les cas où le gestionnaire du fonds a droit à un intéressement. Par exemple, dans le cas du capital risque, il n'est pas rare de voir la (les) structure(s) de collecte de fonds constituée(s) sous forme de société(s) en nom collectif dans le(s) pays où des investissements sont prévus ou dans pays tiers neutre fiscalement. Le partenariat d'investissement comporte deux entités juridiques distinctes qui interviennent dans sa gestion. Ces entités peuvent être des commandités du partenariat d'investissement ou des commanditaires qui se sont vu attribuer séparément des pouvoirs de gestion. La première entité (le « conseiller ») examine les possibilités d'investissements et transmet des propositions d'investissement à la seconde entité. La seconde entité (« structure d'intéressement ») reste compétente pour prendre toutes les décisions d'investissement et est responsable en dernier ressort vis-à-vis des investisseurs de la performance d'ensemble du fonds. Le conseiller reçoit des honoraires en échange de ses services de conseils. La structure d'intéressement participe aux bénéfices de la société du partenariat d'investissement en tant que décideur en dernier ressort.

265. Si en général la structure de conseil et la structure d'intéressement constituent des entités juridiques distinctes, il existe de nombreuses variantes de la structure décrite au paragraphe précédent. Par exemple, la structure de conseil peut ne pas être associée de la société en nom collectif mais opérer en vertu d'un contrat de services distinct avec l'entité titulaire de l'intéressement. Cette entité peut ensuite facturer des honoraires additionnels de gestion à la société en nom collectif et elle est transférée à la structure de conseil³⁸.

266. Souvent la structure d'intéressement réside dans une juridiction qui n'impose pas ses revenus. La structure de conseil peut résider dans le pays où l'on s'attend à ce que les investissements soient effectués ou dans un pays tiers selon le lieu de résidence des professionnels dont la présence est nécessaire. Dans certains cas, il peut exister une chaîne de sociétés de conseils dont chacune a conclu un accord de prestation de services distinct.

267. Dans certaines juridictions (et pour certains produits) l'investisseur est tenu de verser un droit d'entrée initial en plus des frais annuels qui peuvent lui être appliqués. Il n'est pas rare que le droit d'entrée initial soit de 3 à 5 % pour les fonds de placement en actions et de 1.5 à 3 % pour les fonds de placement obligataires. Dans certains cas, un fonds pour lequel il existe un droit d'entrée initial peut comporter des frais annuels plus faibles. Ces frais sont séparés de l'intéressement aux bénéfices du fonds dont le gestionnaire peut disposer.

³⁸. Outre la question de savoir si des honoraires versés ou reçus au titre de conseils par ou au profit de parties apparentées sont conformes au principe de pleine concurrence ces structures posent un certain nombre de problèmes de fiscalité internationale. Par exemple, la structure d'intéressement peut devenir résident fiscal d'un pays tiers si sa direction effective a lieu à partir de ce pays. Dans d'autres cas, la totalité des activités exercées par les entités fournissant des conseils au fonds ou assurant sa gestion peut donner lieu à une présence fiscale sous forme d'établissement stable. Cependant, ces questions sortent du cadre du rapport de 1998 et ne sont donc pas traitées dans ce Chapitre.

C. Application des facteurs du rapport de 1998 aux régimes de gestion de fonds

i) Introduction

268. Cette section applique les facteurs du rapport de 1998 aux régimes de gestion de fonds. La gestion des fonds est une activité à caractère financier mobile sur le plan géographique et par conséquent, elle entre dans le champ d'application du rapport de 1998. Ce rapport identifie quatre facteurs essentiels et suggère en outre huit autres facteurs qui pourraient faciliter l'identification des pratiques fiscales dommageables. Parmi les autres facteurs qui présentent un intérêt particulier en ce qui concerne les régimes applicables à la gestion de fonds, on peut citer les suivants :

- Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition
- Existence de dispositions relatives au secret

ii) Facteurs essentiels

a) Taux d'imposition effectif nul ou faible

269. Comme le précise le paragraphe 61 du rapport de 1998, des taux d'imposition effectifs nuls ou peu élevés « peuvent résulter du fait que le taux lui-même du barème est très bas ou de la façon dont le pays définit l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué ». Le régime applicable à la gestion de fonds peut donner lieu soit directement soit indirectement à un franchissement du seuil en deçà duquel l'imposition est faible ou nulle. Par exemple, un pays peut tout simplement exempter de l'impôt sur le revenu les revenus tirés de la gestion de fonds. Il se peut aussi que la législation fiscale d'un pays prévoit des allègements spécifiques au profit des gestionnaires de fonds ayant pour effet de réduire sensiblement et dans certains cas de supprimer la base d'imposition à laquelle s'applique le taux légal.

270. Dans les cas où une commission au titre des services rendus est versée entre des parties associées, les indications qui figurent dans le chapitre sur les prix de transfert pourraient être utiles pour déterminer si un régime donne lieu à un taux d'imposition effectif faible ou nul.

b) Cantonnement

271. Comme l'indique la section III, le cantonnement peut prendre l'une des deux formes suivantes : i) l'exclusion explicite ou implicite des contribuables résidents du régime et ii) l'interdiction explicite ou implicite d'opérer sur le marché intérieur.

272. On se trouve en présence de la première forme de cantonnement si par exemple les contribuables résidents ne sont pas autorisés à détenir des participations dans une entité qui assure la gestion d'un fonds. Le critère s'appliquerait également si les résidents étaient autorisés à détenir une participation dans une entité assurant la gestion d'un fonds alors que l'imposition des revenus de cette activité comporterait une discrimination à l'encontre des actionnaires résidents. Comme l'explique plus en détail le chapitre III, la discrimination n'est pas simplement due au fait qu'un pays impose ses actionnaires résidents mais n'impose pas ses actionnaires non résidents. De plus, l'élément de cantonnement est vérifié essentiellement au niveau des bénéfices de la gestion du fonds, et non au niveau des revenus encaissés à la suite des

distributions de bénéficiaires auxquels ils donnent lieu. Si toutefois, il existe d'autres mesures dissuasives à l'encontre des investisseurs résidents, par exemple des niveaux élevés d'imposition pour les revenus distribués par l'entité par rapport à l'imposition générale des dividendes des contribuables résidents, on peut dire que le régime comporte effectivement un cantonnement.

273. Le cantonnement au niveau de l'investisseur dans le fonds ne constitue pas une forme de cantonnement entrant dans le champ d'application de ce chapitre. La question de savoir si un pays limite ou non l'accès au fonds aux non-résidents n'a pas d'incidence sur celle de savoir si le régime de gestion du fonds constitue une pratique fiscale dommageable.

274. Les pays où il existe un régime applicable à la gestion de fonds qui répond au critère de taux d'imposition effectif, nul ou faible devraient utiliser les indications qui figurent dans l'encadré ci-dessous afin de déterminer si le régime est susceptible de comporter un cantonnement.

Il semble que les caractéristiques suivantes sont susceptibles d'aboutir à un cantonnement :

- Le régime ne permet pas aux résidents de détenir une participation au capital de l'entité qui fournit les services ;
- Le régime ne prévoit pas une imposition des revenus tirés de la gestion du fonds moins favorable pour les résidents que pour les non-résidents ;
- Le régime n'est pas conforme aux indications qui figurent dans le chapitre sur le cantonnement.

c) Absence de transparence

275. Selon le rapport de 1998, l'absence de transparence est une notion large qui inclut notamment une application favorable des lois et règlements, la possibilité de négocier les dispositions fiscales et l'incapacité de mettre en place des pratiques administratives accessibles au plus grand nombre.

276. En liaison avec la gestion du fonds, un régime fiscal sera considéré comme non transparent si le taux d'imposition effectif est négociable ou si les règles légales concernant le taux ou la base d'imposition ne sont pas appliquées d'une manière cohérente. Un régime fiscal ne sera pas considéré comme non transparent simplement parce que l'impôt varie selon une série de conditions prédéterminées pourvu que les conditions applicables puissent être invoquées à l'encontre des autorités et que les détails du régime, et notamment son application à un contribuable donné, soient à la disposition des autorités fiscales des autres pays concernés.

277. Enfin, les régimes applicables à la gestion de fonds seront également considérés comme non transparents si le gestionnaire du fonds est dispensé des obligations de tenue d'une comptabilité ou s'il s'abstient par d'autres moyens de se conformer aux orientations données dans les autres chapitres.

d) Echange de renseignements

278. La manque de volonté ou de possibilité d'un pays d'échanger des renseignements concernant les régimes applicables à la gestion de fonds, constituant un important indicateur de l'existence de pratiques fiscales dommageables.

279. Un régime applicable à la gestion de fonds ne remplit pas la condition de véritable échange de renseignements s'il n'est pas conforme aux indications qui figurent au Chapitre II sur la transparence et, si pertinent au Chapitre IV et V.

iii) Autres facteurs

280. Outre les facteurs principaux, il existe un certain nombre de facteurs complémentaires qui aident à identifier les pratiques fiscales dommageables. Au fond, ces facteurs ne consistent pas tellement à ajouter d'autres éléments aux critères essentiels mais énoncent de manière plus détaillée certains des principes et hypothèses de base qui sont implicites dans les critères essentiels.

281. Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition. Comme on l'a vu ci-dessus, un taux ou une base d'imposition négociable constitue un élément de non-transparence. Cela est susceptible de poser des problèmes particuliers en liaison avec la fourniture d'informations suffisantes pour permettre aux pays d'appliquer leurs réglementations en matière de sociétés étrangères contrôlées. Le problème sera encore aggravé si l'aspect négociable est combiné avec l'absence de véritables échanges de renseignements.

282. Existence de dispositions relatives au secret. Les restrictions au droit pour les autorités d'obtenir ou d'échanger des informations, par exemple parce que les résultats financiers des activités de gestion de fonds sont classés comme secret commercial et comme n'étant pas susceptibles de faire l'objet d'échanges, constituent un élément très important de pratiques fiscales dommageables.

CHAPITRE VIII : TRANSPORT MARITIME

A. Introduction

283. Ce chapitre examine les régimes de transport maritime. Comme le rapport 2000 le reconnaissait l'analyse des transports maritimes est complexe étant donné les particularités de cette activité. Ce chapitre a été élaboré de manière à tenir compte des particularités du secteur des transports maritimes et à s'y conformer.

284. La partie B ci-dessous décrit certains aspects généraux du secteur des transports maritimes et des régimes afférents. La partie C applique les facteurs pertinents mentionnés au chapitre 2, Section III du rapport de 1998 d'une manière générique aux régimes de transport maritime en vue de déterminer les éléments susceptibles de contribuer aux pratiques fiscales dommageables. Enfin, la partie D fournit des indications plus spécifiques en décrivant la manière dont les facteurs mentionnés dans la partie C devraient être appliqués aux régimes de transport maritime.

B. Présentation générale du secteur du transport maritime et des régimes afférents

285. Ce chapitre examine les régimes fiscaux qui s'appliquent aux activités de transport maritime. En raison des avantages dont bénéficient les exploitants d'autres pays en termes de coûts, plusieurs pays Membres de l'OCDE ont pris des initiatives en vue de soutenir leurs secteurs des transports maritimes face à la diminution de leurs parts de marché. Diverses raisons ont été invoquées pour ces initiatives : l'importance économique du secteur des transports maritimes, la nécessité de préserver l'emploi ou le savoir-faire maritime et des considérations stratégiques ou de défense. Ces mesures vont en général au-delà de dispositions purement fiscales. Il est donc important de reconnaître dès le début que la réussite de la politique d'un pays donné en matière de transports maritimes ne dépend pas uniquement de la dimension fiscale de cette politique. Une approche intégrée ou globale est généralement nécessaire afin de prendre en compte d'autres facteurs, parfois interdépendants, tels que l'immatriculation des navires, les dispositions réglementaires, les besoins en équipage et la formation des marins. La compétitivité de l'environnement fiscal semble néanmoins être le facteur déterminant de ces initiatives. Dans l'introduction de ses "Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime"³⁹ datant de 1997, la Commission de l'Union européenne (UE) déclarait que :

“La différence de compétitivité entre les navires immatriculés dans la Communauté et les navires immatriculés ailleurs, notamment ceux battant pavillon de complaisance⁴⁰, dépend essentiellement de la

³⁹. Publié au Journal officiel : JO C 205, 5.07.1997.

⁴⁰ La Fédération internationale des ouvriers du transport distingue le pavillon de complaisance des autres registres de libre immatriculation en se basant sur certains critères. Le fait qu'une majorité des navires

fiscalité, car le coût du capital est pour l'essentiel le même partout dans le monde et également parce qu'il n'y a pas de différence dans la technologie disponible. Plusieurs études ont montré que les coûts fiscaux (impôt sur les sociétés et charges sociales relatives aux marins) constituent le facteur critique et perturbateur."

286. Une étude récente menée par le Comité des transports maritimes de l'OCDE⁴¹ est également arrivée à la conclusion suivante :

"Le taux d'imposition effectif d'une compagnie de transport maritime est l'un des facteurs les plus importants pour déterminer sa compétitivité ainsi que pour définir sa base opérationnelle à long terme."

287. La Section B (i) de ce chapitre présente une description générale des facteurs non fiscaux ayant une incidence sur le secteur du transport maritime. La Section B (ii) propose un récapitulatif des mesures fiscales incitatives proposées aux compagnies de transport maritime situées dans les pays Membres de l'OCDE ainsi que certaines des conditions qui s'y rattachent, pouvant avoir une incidence lors de l'application des critères aux mesures incitatives maritimes. La Section B (iii) fournit une brève présentation de certains aspects internationaux de l'imposition sur les bénéfices provenant d'activités de transport maritime.

i) Facteurs non fiscaux

a) Réglementation

288. Le secteur du transport maritime est réglementé par un certain nombre de conventions et d'organismes internationaux. Par exemple, conformément à la Convention des Nations Unies sur le Droit de la Mer, tous les navires doivent obligatoirement être immatriculés sous le pavillon d'un seul pays⁴². L'Organisation Maritime Internationale (OMI), organisme spécialisé de l'ONU en charge des problèmes maritimes, a fourni plusieurs conventions et protocoles internationaux instituant, entre autres, des normes de sécurité et de protection de l'environnement pour le secteur du transport maritime. L'Organisation Internationale du Travail (OIT) a établi un Code international des gens de mer relatif aux conditions de travail en mer. D'autres conventions de l'OIT portent sur la formation et l'agrément des gens de mer. Un certain nombre d'organismes internationaux ont également mis en place des conventions et des réglementations dans le domaine des transports maritimes.

b) Immatriculation

289. Lors du choix du lieu d'immatriculation d'un navire, les propriétaires peuvent choisir parmi plusieurs types de registres, notamment les registres traditionnels, les registres de libre immatriculation et les deuxièmes registres. Ces désignations se recoupent souvent et ne sont pas clairement définies.

immatriculés appartienne à des armements de nationalité étrangère ou soit contrôlée par de tels armements constitue le plus important de ces critères.

⁴¹. Analyse de certaines mesures d'aide aux transports maritimes – Centre d'analyse économique ECON [Centre for Economic Analysis] [DSTI/DOT/MTC(2001)1].

⁴² Article 92.

290. En général, les registres traditionnels imposent un certain nombre de conditions à remplir, relatives à la propriété et aux équipages des navires immatriculés. Par exemple, ils peuvent exiger que le propriétaire soit un ressortissant du pays concerné ou de certains autres pays spécifiés, tels que les pays membres de l'Union européenne dans le cas de registres européens. Dans le cas d'une compagnie, ils peuvent exiger qu'elle soit constituée dans le pays concerné ou dans certains autres pays spécifiés. En résumé, un lien tangible doit exister entre le propriétaire du navire et le pavillon. De même, les équipages doivent répondre à certains critères concernant la formation ou la nationalité, voire les deux (ce qui est souvent également le cas pour les deuxièmes registres, excepté que les conditions relatives à la nationalité peuvent être moins strictes), et peuvent bénéficier des accords salariaux collectifs du pays du pavillon. Par conséquent, il coûte généralement plus cher d'exploiter des navires immatriculés à des registres traditionnels et en tant que tels, ces registres offrent peu d'avantages économiques à moins que l'accès à certaines lignes ne soit limité aux navires qui y sont inscrits. Certains pays exigent que les navires soient immatriculés à des registres traditionnels pour pouvoir assurer la liaison entre leurs ports. Cette pratique — désignée sous le nom de cabotage — est décrite plus en détail aux paragraphes 298 et 299 ci-dessous. Le transport régulier de voyageurs entre les ports nationaux et étrangers peut également être réservé aux navires inscrits aux registres traditionnels.

291. Les registres de libre immatriculation sont des registres offrant leur pavillon aux propriétaires de navires étrangers. Plus de la moitié de la flotte mondiale arbore à présent le pavillon d'un pays différent de celui du propriétaire du navire⁴³. L'immatriculation dans des juridictions proposant de tels registres présente les avantages suivants : procédure d'immatriculation simplifiée, mesures fiscales incitatives (ou, dans de nombreux cas, l'exonération totale de l'impôt direct) et flexibilité dans la gestion des équipages, comme l'absence de restrictions liées à la nationalité de l'équipage. En exploitant leurs navires sous un pavillon de complaisance, c'est-à-dire en les immatriculants dans des pays autres que celui de leur résidence, les propriétaires peuvent accéder à une main-d'œuvre de coût inférieur et échapper à une imposition nationale plus élevée ainsi que, dans certains cas, à des réglementations plus strictes. De plus, étant donné que les propriétaires de navires travaillent dans des conditions où les frontières nationales sont en général sans importance, il leur est relativement facile d'enregistrer leurs navires à l'étranger pour ne pas avoir à subir des systèmes nationaux onéreux⁴⁴.

292. En inscrivant leurs navires à un registre de libre immatriculation, les propriétaires peuvent ainsi réaliser des économies considérables. Dans les pays proposant de tels registres, le nombre d'immatriculations a connu une forte augmentation. Selon Lloyds Register, sept des dix premiers registres maritimes mondiaux sont des registres de libre immatriculation. Au fur et à mesure que les registres de libre immatriculation se sont développés, les autres registres ont vu leur importance diminuer. De ce fait,

⁴³ Selon les statistiques collectées par la CNUCED, entre 1980 et 1999, la part des principaux pays proposant des registres de libre immatriculation dans le tonnage mondial est passée de 31,1 % à 48,1 %. Au cours de cette même période, la part des pays développés à économie de marché a, quant à elle, chuté de 51,3 % à 25,4 %. L'étude réalisée par ECON pour le compte du Comité des transports maritimes de l'OCDE a estimé que la part des registres de libre immatriculation dans le tonnage mondial se situait aux environs de 50 % en l'an 2000.

⁴⁴ Selon l'étude réalisée par ECON :

“Au cours des dernières décennies, l'industrie des transports maritimes de l'OCDE a été soumise à une pression concurrentielle croissante de la part des pays non membres de l'OCDE. En plus de la concurrence des pavillons issus des registres de libre immatriculation, un certain nombre de pays non membres de l'OCDE ont développé une industrie maritime qui bénéficie d'un régime faiblement taxé et de bas salaires. Les compagnies qui opèrent dans ces conditions sont en mesure d'accepter des tarifs de fret inférieurs, au détriment de celles qui sont soumises à un régime fiscal “normal” et ont des coûts d'exploitation supérieurs.”

plusieurs pays Membres de l'OCDE souhaitant promouvoir leurs secteurs maritimes ont décidé de les soutenir en introduisant des régimes fiscaux spéciaux tels que les régimes de "taxes au tonnage" et des mesures visant à réduire le coût des équipages pour éviter que d'autres navires ne soient exploités sous des pavillons de complaisance et permettre à leurs registres de redevenir attractifs. Les taxes au tonnage doivent être différenciées des régimes ordinaires d'imposition sur les sociétés dans la mesure où elles sont calculées en fonction des bénéfices théoriques imputés au tonnage d'un navire plutôt que sur les bénéfices comptables ou commerciaux. Elles sont dues, que la compagnie ait enregistré des bénéfices ou des pertes⁴⁵.

293. Il est important d'insister sur le fait que l'exploitation de navires sous pavillon de complaisance n'implique pas forcément une réglementation moins rigoureuse. Certains registres de libre immatriculation sont en effet reconnus comme étant des registres "de qualité" et sont réputés pour l'efficacité de leurs services et le niveau d'exigence de leurs normes en matière de contrôle opérationnel et d'environnement. Dans d'autres cas, les capacités de contrôle de l'utilisation et de l'exploitation des navires immatriculés peuvent être assez limitées. Dans certains registres de libre immatriculation, les procédures d'immatriculation elles-mêmes peuvent également présenter des dangers. Une différence fondamentale existe entre les registres de libre immatriculation et les registres traditionnels ou les deuxièmes registres, voir plus bas : les premiers n'exigent généralement aucun lien économique ou de propriété significatif entre le navire et la juridiction d'immatriculation, alors que les seconds exigent normalement que la gestion commerciale ou stratégique du navire ait lieu dans la juridiction ou que le propriétaire ait des liens avec celle-ci. La qualité des informations inscrites au registre est souvent supérieure dans le cas des registres traditionnels et des deuxièmes registres. En effet, les gestionnaires ou propriétaires des navires auront davantage tendance à respecter leurs obligations de déclaration au Registre des modifications des données de base les concernant lorsqu'ils résident dans la juridiction. Plus important, les navires immatriculés à des registres de libre immatriculation appartiennent parfois à des sociétés d'un type particulier, comme les sociétés de commerce international ("SCI"), constituées dans la juridiction d'immatriculation. De telles structures peuvent poser certains problèmes, car leurs propriétaires effectifs peuvent être difficiles à identifier. En outre, les SCI et les organisations du même type font généralement l'objet d'obligations fiscales plus souples et ne sont généralement pas tenues de présenter et de vérifier leurs comptes.

294. Les deuxièmes registres ressemblent aux registres de libre immatriculation, mais en diffèrent en ce qu'ils ont été créés pour éviter que les navires nationaux ne passent sous pavillon de complaisance et pour encourager ces derniers à se réimmatriculer aux registres nationaux. Ces registres attirent les navires nationaux, mais ne s'y limitent pas. Dans certains cas, l'accès au deuxième registre peut être conditionné par des restrictions relatives aux zones commerciales, telles que l'interdiction de relier les ports du pays d'immatriculation. Normalement, l'inscription à de tels registres exige un lien économique ou de propriété significatif avec le pays concerné. Par exemple, pour pouvoir être immatriculé au registre maritime international danois (DIS), un navire doit appartenir à un ressortissant danois, de l'Union européenne (UE) ou de l'Espace économique européen (EEE) ou encore appartenir à une compagnie étrangère dans laquelle des compagnies ou des ressortissants danois ont des parts ou une influence importantes. Dans ce dernier cas, le propriétaire étranger du navire doit également disposer d'un représentant de nationalité danoise. De même, les conditions d'immatriculation au registre des Kerguelen (Terres australes et antarctiques françaises), deuxième registre français, dépendent de la nationalité et du lieu de résidence du propriétaire du navire (France, UE ou EEE). Par ailleurs, l'utilisation et l'exploitation du navire doivent être contrôlées depuis la France. D'autres pays Membres de l'OCDE proposent également des deuxièmes registres. Le plus important de ces registres est celui de la Norvège, le Registre maritime international des navires norvégiens (NIS). Ce dernier a été créé afin d'offrir une alternative

⁴⁵. Deux méthodes sont utilisées pour déterminer les taxes au tonnage. Dans la première, un revenu dérivé est calculé en fonction du tonnage net. Il est soumis à l'impôt ordinaire sur les sociétés. Dans la deuxième, les taxes au tonnage sont des droits directs calculés en fonction du tonnage brut.

flexible et attractive du point de vue commercial au registre de libre immatriculation. Les navires norvégiens et étrangers sont admis au sein du NIS, mais les propriétaires étrangers doivent confier une part significative de la gestion du navire à une compagnie norvégienne et nommer un représentant norvégien.

295. Les deuxièmes registres et les mesures d'imposition directe, telles que les systèmes de taxes au tonnage, ne sont pas nécessairement liés de façon formelle, même s'ils se complètent parfois. Les registres DIS, Kerguelen et NIS mentionnés ci-dessus ne prévoient pas de dispositions particulières en termes d'imposition des bénéficiaires provenant d'activités de transport maritime. Les avantages des deuxièmes registres proviennent d'une plus grande flexibilité dans la gestion des équipages et, parfois, d'un traitement plus favorable des revenus des gens de mer, par exemple des déductions spéciales au titre de l'impôt sur le revenu pour les membres des équipages ou le remboursement de leur impôt sur le revenu. Le développement des deuxièmes registres est antérieur à la récente vague de régimes de taxes au tonnage ayant vu le jour plus particulièrement au sein de l'UE. En général, de tels registres ont été créés pour rendre le pavillon de leur pays plus attractif grâce à la réduction du coût des équipages. Mais l'expérience a montré que, de telles mesures se sont souvent avérées insuffisantes pour enrayer le déclin des registres traditionnels, obligeant ainsi de nombreux pays de l'OCDE à introduire des systèmes de taxes au tonnage.

c) Coût des équipages

296. En pratique, les politiques maritimes impliquent souvent un équilibre entre la promotion de la compétitivité des compagnies maritimes locales et le soutien de l'emploi des ressortissants nationaux dans le secteur maritime. Ces deux objectifs sont complémentaires, car la promotion des compagnies locales tend à créer des emplois pour les navigants nationaux. Cependant, il y a souvent un compromis entre les conditions d'emploi et la compétitivité des compagnies maritimes. Des conditions d'emploi "trop favorables" aux navigants nationaux peuvent être contreproductives en diminuant la compétitivité des compagnies locales et, donc, le nombre de postes disponibles pour les ressortissants en raison de licenciements ou de la délocalisation des compagnies maritimes. Parallèlement, si les rémunérations et les autres conditions sont érodées en raison de la concurrence d'équipages à "faible coût", la profession de navigant ne semble plus aussi attrayante. La plupart des pays de l'OCDE ont permis aux compagnies locales d'accéder à des équipages à faible coût par le biais des registres de libre immatriculation⁴⁶. Ce qui permet en effet aux compagnies maritimes de réaliser d'importantes économies sur les coûts d'exploitation, mais au détriment de l'attrait des carrières maritimes pour leurs ressortissants et au risque que tout ou partie du commerce effectué par ces compagnies ne soit réalisé à l'étranger. De plus en plus, les pays de l'OCDE permettent de disposer d'équipages à faible coût grâce à des deuxièmes registres qui permettent en général un assouplissement des conditions de gestion des équipages et, de ce fait, une réduction des coûts. Les registres traditionnels permettent moins d'accéder à un équipage à faible coût, car ils sont souvent soumis à des exigences strictes en matière d'équipage.

297. La flexibilité des coûts d'équipage, c'est-à-dire la réduction des taxes ou des cotisations de sécurité sociale sur les salaires des navigants nationaux ou résidents, est une autre façon de soutenir l'emploi dans des pays où les systèmes de sécurité sociale normalement applicables aux compagnies ou à leurs salariés sont trop onéreux. Mais les économies permises par les mesures de flexibilité ne représentent

⁴⁶. L'étude menée par ECON a estimé que les économies brutes moyennes annuelles réalisées pour un gros navire (24 navigants) étaient de l'ordre de 750 000 dollars des Etats-Unis lorsque l'on avait recours à un équipage complet "à faible coût", par rapport à un équipage entièrement ouest-européen. Ce montant peut représenter jusqu'à 10 % du capital généralement investi par une compagnie maritime dans un bâtiment de ce tonnage. Pour un petit bâtiment (10 navigants), les économies pouvaient atteindre 350 000 dollars des Etats-Unis, soit jusqu'à 30 % du capital investi.

en général qu'un faible pourcentage des économies réalisables grâce à l'utilisation d'un équipage complet à faible coût. La moitié environ des pays Membres de l'OCDE ont pris de telles mesures. Dans certains cas, les économies réalisées profitent directement à la compagnie maritime. L'UE reconnaît également que l'emploi de navigants européens est fortement entravé par la compétitivité en termes de coûts des équipages composés de ressortissants de pays du Tiers Monde faiblement rémunérés. Les directives communautaires portant sur les aides étatiques versées au secteur maritime essaient de remédier à cette situation en autorisant une exonération des charges fiscales et sociales applicables aux marins.

d) Cabotage

298. Traditionnellement, beaucoup de pays ont appliqué des contrôles aux transports maritimes commerciaux en trafic intérieur. Cette pratique connue sous le nom de « cabotage » peut être définie comme « la réservation des transports maritimes en trafic intérieur d'un pays aux navires battant pavillon national de cet État » et elle peut s'appliquer aux transports côtiers ou en haute mer ainsi qu'aux transports fluviaux. Les navires qui exercent des activités de cabotage ont les obligations diverses suivantes :

- leur équipage doit être constitué de ressortissants du pays ;
- ils doivent appartenir en totalité ou en majorité à des ressortissants nationaux ;
- ils doivent être construits dans des chantiers navals nationaux ; ou
- immatriculés sous le pavillon national du pays.

299. En échange de la réalisation de ces conditions, les propriétaires qui exploitent des navires en cabotage ne sont pas en concurrence avec les navires battant pavillon étranger. En outre, certains pays accordent des subventions aux transports maritimes ou d'autres avantages financiers. Le cabotage est largement pratiqué, aussi bien par les pays de l'OCDE que par les pays non membres. Dans de nombreux cas, le maintien de cette politique se justifie par le souci de préserver l'emploi dans les chantiers navals nationaux ainsi que le savoir-faire maritime nécessaire en cas d'urgence extérieure. Ce sont souvent ces mêmes raisons qui sont invoquées pour justifier l'octroi d'un régime fiscal préférentiel au secteur des transports maritimes.

ii) Impôt sur les sociétés du secteur maritime

300. Le taux d'imposition effectif d'une compagnie maritime est l'un des facteurs les plus importants pour déterminer sa compétitivité et pour définir sa base opérationnelle à plus long terme. Dans un régime fiscal ordinaire, le taux effectif est composé du taux d'imposition nominal, des règles d'amortissement et d'autres règles de déduction applicables⁴⁷. Dans le cas de taxes au tonnage, le taux effectif dépend du taux d'imposition et du montant des bénéfices imputés à chaque navire en fonction du taux ou du tarif fixé par tonne. Il est essentiel de comprendre que pour certains pays, l'imposition d'un régime de taxes au tonnage ne modifierait pas de manière significative le montant des impôts versés par le secteur du transport maritime. Le rapport réalisé par ECON pour le compte du Comité des transports maritimes analysant certaines mesures d'aide aux transports maritimes a conclu que les taux d'imposition effectifs annuels qui

⁴⁷. L'étude menée par ECON a conclu que le taux d'amortissement, l'amortissement anticipé et le traitement des bénéfices comptables tirés de la vente de navires étaient plus importants que le taux d'imposition nominal.

s'appliquent tout au long de l'existence de projets maritimes soumis aux régimes fiscaux ordinaires de la zone OCDE pouvaient, dans certains cas, être inférieurs à ceux qui s'appliquent aux projets relevant des régimes de taxes au tonnage.⁴⁸ L'équivalent des taxes au tonnage en taux moyen non pondéré d'imposition du revenu était d'environ 3,7 %, mais seulement de l'ordre de 1,5 % si l'on excluait du calcul les deux pays ayant les taxes au tonnage les plus élevés (Grèce et Norvège). Ce même taux était de 1 % environ pour les pays non membres de l'OCDE. Toutefois, pour atteindre de tels taux dans le cadre de systèmes fiscaux ordinaires, il doit être possible pendant les premières années d'un projet de consolider les pertes avec le revenu positif provenant d'autres projets, ce qui montre que les grandes compagnies ou les compagnies diversifiées étaient les mieux placées pour profiter des faibles taux proposés par les régimes fiscaux ordinaires en vigueur dans la zone OCDE.

301. Un rapport portant sur les taxes au tonnage au Royaume-Uni a fait état de résultats semblables⁴⁹. Ce rapport a conclu que ces taxes n'affecteraient pas de façon significative le montant des impôts versés par les compagnies maritimes, mais qu'ils présenteraient néanmoins des avantages structurels pour le secteur maritime britannique par rapport au système ordinaire d'imposition sur les sociétés, dont :

- des avantages en termes de compte de résultats et profits et de bilan en raison de l'absence d'une imposition différée ;
- la certitude et la transparence pour les charges et le passif ;
- la possibilité d'effectuer des investissements en fonction de critères commerciaux plutôt que de considérations fiscales.

302. Le rapport britannique laisse également entendre que les petites et moyennes entreprises sont moins à même d'exploiter le système fiscal normal que les grandes entreprises, confirmant ainsi à nouveau les conclusions de l'OCDE.

303. Il se peut également qu'une comparaison directe entre les différents niveaux d'imposition sous-estime l'avantage comparatif des systèmes de taxes au tonnage. En effet, en l'absence de dispositions appropriées contre l'évasion fiscale, il est possible de réduire le coût de financement des navires assujettis aux taxes au tonnage, et par la même d'améliorer serait rentabilité, en transférant les abattements pour amortissement à l'extérieur du régime, vers les bailleurs par exemple. Ces possibilités sont également offertes par les régimes de transport maritime qui proposent une réduction des impôts sur les bénéfices des sociétés provenant du transport maritime international.

304. La récente vague de systèmes de taxes au tonnage dans les pays de l'OCDE, même dans ceux qui auraient été sinon considérés comme appliquant des taux d'imposition effectifs faibles par le biais de dispositions favorables en matière d'amortissement pourrait donc s'expliquer par une combinaison de facteurs. Ceux-ci sont notamment la certitude et la prévisibilité que ces régimes offrent aux propriétaires de navires, la réduction de la charge fiscale accordée aux petites et moyennes entreprises et la révision, en 1997, des directives de l'Union européenne relatives aux aides publiques du fait de la prise de conscience de l'inadéquation des mesures antérieures pour faire face à la concurrence internationale dans l'industrie des transports maritimes. La « Directive communautaire sur l'aide de l'État au transport maritime » autorise la réduction à zéro des impôts et charges sociales applicables aux marins et de l'impôt sur les sociétés applicable aux activités de transport maritime. Depuis la publication de cette Directive, un

⁴⁸. Analyse de certaines mesures d'aide aux transports maritimes DSTI/DOT/MTC(2000)1.

⁴⁹. "Independent Inquiry into a Tonnage Tax" – Rapport de Lord Alexander of Weedon QC.

certain nombre de pays de l'Union européenne ont adopté des régimes de taxes au tonnage et d'autres sont en train d'élaborer de tels régimes. Trois pays de l'Union européenne ont instauré ou annoncé l'instauration de ces régimes depuis la publication du rapport 2000.

a) Description des régimes de transport maritime

305. Les régimes de transport maritime identifiés comme étant potentiellement dommageables par le Rapport 2000 présentent plusieurs caractéristiques communes. Ces similitudes proviennent, au moins partiellement, du fait que six des huit régimes sont européens et donc, potentiellement soumis aux règles de l'Union Européenne sur les aides d'État alors que le septième régime est régi par les règles de l'Autorité de surveillance de l'Association européenne de libre-échange dont les effets sont similaires à ceux des directives communautaires. Les règles de l'Union Européenne présentent trois caractéristiques fondamentales en matière de mesures incitatives maritimes, ayant toutes une influence sur la détermination du caractère dommageable d'un régime. En premier lieu, elles autorisent une exonération d'impôt sur les sociétés pour les activités de transport. Ensuite, en règle générale, le navire doit être inscrit au registre d'un État membre afin de pouvoir bénéficier de la mesure incitative. De façon exceptionnelle, le traitement fiscal préférentiel peut être appliqué en raison d'un lien purement économique (c'est-à-dire indépendamment du pavillon d'immatriculation) faisant l'objet de restrictions et de contrôles réguliers⁵⁰. Enfin, les avantages fiscaux ne doivent s'appliquer qu'aux activités maritimes. Par conséquent, si une compagnie propriétaire de navires est également engagée dans d'autres activités, une comptabilité transparente est requise pour éviter que les activités non maritimes ne bénéficient également des allègements fiscaux.

306. Si beaucoup de ces régimes, notamment les régimes de taxes au tonnage, sont régis par des principes semblables, certains détails non négligeables peuvent néanmoins parfois les différencier. Les principales caractéristiques des différents régimes à prendre en compte lors de l'application des critères sont récapitulées dans les paragraphes suivants.

b) Niveau d'imposition

307. Les principales mesures incitatives maritimes recouvrent les taxes au tonnage, les réductions d'impôts sur les sociétés imputables aux bénéficiaires tirés du transport maritime ainsi que l'amortissement accéléré ou anticipé. Les deux dernières mesures ont tendance à être plus répandues que les taxes au tonnage ou les réductions de taux d'imposition souvent soumis à des critères spécifiques d'admissibilité, tels que ceux décrits dans les paragraphes suivants de ce Chapitre. La réduction accordée sur les impôts sur les sociétés varie au cas par cas. Dans l'un des régimes, une exonération totale est accordée. Mais tous les régimes ne sont pas aussi généreux en ce qui concerne le niveau d'imposition. Lorsque la mesure incitative prend la forme d'une réduction d'impôt sur les sociétés, cette réduction peut, dans certains cas, être de l'ordre de 80 % ou 90 %, équivalant à un taux nominal "réel" inférieur à 10 %. Dans deux cas au moins, le taux nominal est supérieur ou égal à 10 %. En extrapolant les résultats de l'étude menée par ECON pour le compte du Comité des transports maritimes, il semblerait que le taux fiscal effectif, dans la

⁵⁰. Les régimes d'allègements fiscaux s'appliquent aux navires immatriculés aux registres des pays membres. Ils peuvent s'appliquer, à titre exceptionnel, à la totalité de la flotte exploitée par un armateur établi sur le territoire d'un État membre à condition qu'il soit démontré que "la gestion stratégique et commerciale de tous les navires en cause a effectivement lieu à partir de ce territoire, et que cette activité contribue sensiblement à l'activité économique et à l'emploi dans la Communauté."

plupart des régimes de taxes au tonnage examinés, soit un nombre à un chiffre, même si deux de ces régimes ne permettent de bénéficier que d'un report d'impôts et non d'une réduction pure et simple.

c) Navires/Activités concernés

308. Les régimes préférentiels de transport maritime ne concernent habituellement que les navires de haute mer. Ils s'appliquent en général aux navires de transport de voyageurs ou aux cargos, mais peuvent également couvrir des navires spécialisés tels que les navires de prospection et d'exploitation du pétrole ou du gaz. Les navires de pêche sont généralement exclus de ces régimes, de même que les navires qui sont confinés aux voies navigables intérieures, tels que les bateaux fluviaux, même s'ils participent au transport international

d) Admissibilité/Gestion stratégique et contrôle

309. La plupart des régimes examinés sont indépendants des pavillons. Cependant, conformément aux directives de l'UE mentionnées ci-dessus, il peut être exigé que la gestion stratégique et le contrôle du navire aient lieu dans le pays concerné lorsque le navire en cause n'est pas immatriculé dans ce pays. Dans l'un des régimes, l'exercice de la gestion stratégique et du contrôle est une condition à remplir pour bénéficier du régime, quel que soit le pays d'immatriculation du navire. En général, le principe de base de la plupart de ces régimes semble être le suivant : les avantages sont réservés aux navires inscrits au registre national et qui satisfont donc aux exigences de propriété locale ou régionale (dans le cas de l'UE). Les navires inscrits aux autres registres ne peuvent bénéficier du régime que s'ils satisfont à l'exigence d'activité locale. Dans l'un des régimes, cependant, l'exonération est réservée aux non-résidents uniquement, c'est-à-dire aux compagnies maritimes constituées à l'étranger commerçant par l'intermédiaire d'un établissement stable, à condition que le pays d'origine offre une exonération réciproque. Ce traitement reflète en principe les dispositions de l'Article 8 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

e) Restrictions relatives aux zones commerciales

310. Le traitement fiscal préférentiel accordé dans le cadre de certains régimes de transports maritimes est réservé aux navires participant au commerce ou transport international. Cependant, ce type de restrictions est plutôt lié à des systèmes de taxes au tonnage ou à des taux préférentiels qu'à des régimes d'amortissement avantageux, qui tendent à se généraliser. Lorsque de telles restrictions s'appliquent, certains régimes semblent exclure toute navigation côtière et, d'autres, certaines lignes, de sorte que les navires exploités en trafic intérieur en dehors de ces lignes ont droit au régime. Dans tous les cas, cependant, les activités maritimes concernées incluent le transport de marchandises ou de voyageurs entre les ports nationaux et les ports étrangers ou entre les ports étrangers. De même, les régimes examinés n'imposent généralement pas de restrictions d'accès aux marchés nationaux dans la mesure où elles limiteraient les transactions avec les entreprises nationales ou les transactions effectuées en devise nationale. Cependant, là encore, il existe des exceptions.

f) Champ d'application de l'imposition

311. Dans les régimes examinés, l'imposition couvre en général les revenus provenant des navires détenus et exploités par la compagnie qui remplit les conditions requises ainsi que les revenus des navires

affrétés. Les revenus de location-financement des navires à long terme sont également pris en considération dans l'un des régimes examinés et l'affrètement coque nue des navires est également inclus dans au moins l'un des régimes, mais sur une période limitée. De même, les revenus de la gestion des navires sont pris en compte dans l'un des cas, mais il existe des restrictions sur le nombre de navires gérés, exprimé en tant que multiple des navires possédés ou affrétés. Ceci permet vraisemblablement de distinguer le régime s'appliquant aux compagnies maritimes du régime s'appliquant aux compagnies de gestion de navires. Les dividendes perçus sont également régis par l'un des régimes lorsqu'ils proviennent de filiales étrangères de sociétés de transport maritime.

g) Dispositions contre l'évasion fiscale

312. Des différences existent entre les divers dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale. L'importance de ces dispositifs est liée au fait que les incitations dont bénéficient les compagnies maritimes permettent de ramener les taux d'imposition à des niveaux très faibles. En conséquence, les compagnies sont incitées à imputer leurs frais, tels que les intérêts versés ou les déductions pour amortissement, à des contribuables non soumis au régime qui sont imposables à des taux plus élevés. Ainsi par exemple, les intérêts versés par un groupe peuvent être imputés à d'autres sociétés du groupe imposées à des taux supérieurs. Certains des régimes examinés semblent comporter des règles strictes concernant l'imputation des frais financiers et imposer des limites à l'octroi d'abattements pour amortissement aux bailleurs et même aux types de location autorisés dans le régime en question. Dans d'autres cas, une approche plus souple semble avoir été adoptée.

iii) Aspects de fiscalité internationale

313. Selon l'approche de base de l'Article 8 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, les bénéfices provenant de l'exploitation de navires de transport international devraient être imposables uniquement dans le pays de direction effective de l'entreprise, en théorie le pays de résidence de l'entreprise. Mais dans certains cas, l'État contractant dans lequel la direction effective a lieu ne correspond pas à l'État de résidence de l'entreprise exploitant le navire. Certains États préfèrent donc conférer des compétences fiscales exclusives à l'État de résidence.

314. Lorsque les revenus liés au transport maritime ne sont pas protégés par un traité ni exonérés de quelque autre manière par une loi nationale, certains pays, y compris certains membres de l'OCDE, imposent les revenus de transport bruts des compagnies maritimes étrangères transitant par leurs ports.

315. Les revenus liés au transport maritime semblent être couverts par les dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) de certains pays, mais exclus par d'autres. Les conditions d'application des dispositions SEC varient. En résumé, il ne semble pas y avoir une approche cohérente du régime applicable aux revenus des transports maritimes des SEC dans les pays Membres de l'OCDE.

C. Application des facteurs figurant dans le rapport de 1998 aux régimes applicables au transport maritime

i) Introduction

316. Le secteur des transports maritimes relève directement de la catégorie des activités mobiles sur le plan géographique. Ce chapitre applique les facteurs définis dans le rapport de 1998 aux aspects génériques des régimes applicables au transport maritime.

317. Outre les quatre facteurs essentiels, le rapport de 1998 propose d'autres facteurs qui pourraient permettre d'identifier des pratiques fiscales dommageables. Les facteurs les mieux adaptés aux régimes de transport maritime sont les suivants :

- Définition artificielle de la base d'imposition
- Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert
- Existence de dispositions relatives au secret.

ii) Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles

318. Comme l'explique le paragraphe 61 du Rapport de 1998, un taux d'imposition effectif nul ou faible peut résulter "du fait que le taux lui-même du barème est très bas ou de la façon dont le pays définit l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué". Par conséquent, l'utilisation des mesures telles que la réduction du taux d'imposition des sociétés ou l'application d'un régime de taxes au tonnage ne permettent pas de déterminer si un régime répond au critère de "taux d'imposition nul ou faible".

319. Bien que ce ne soit pas le seul facteur influençant les choix d'implantation, les compagnies maritimes internationales sont généralement attirées vers des pays possédant des régimes fiscaux avantageux. De ce fait, une part importante des activités de transport maritime dans le monde fait l'objet d'une imposition faible ou nulle. De nombreuses mesures de réduction d'impôts, notamment des taux d'imposition faibles et des régimes d'amortissement préférentiels, sont utilisées pour atteindre ce résultat. Par conséquent, il semblerait désormais fréquent que les pays, y compris les pays de l'OCDE adoptent une fiscalité faible, ou nulle, pour attirer et conserver les investissements maritimes. Bien que l'on puisse soutenir que tous ces régimes ont pour objet de compenser le manque de compétitivité des secteurs des transports maritimes des pays, ce n'est pas pour autant que la faible imposition soit due à la volonté des pays d'instaurer un régime spécifique. Cependant, la prise en compte de ce seul facteur ne permet pas de déterminer si un régime est dommageable. Par conséquent, un régime préférentiel d'imposition faible pour le secteur des transports maritimes ne pose pas de problèmes en lui-même, selon le Rapport de 1998.

iii) Cantonnement des régimes

320. Le cantonnement peut prendre l'une des deux formes suivantes : (i) l'exclusion explicite ou implicite des contribuables résidents du régime et (ii) l'interdiction explicite ou implicite d'opérer sur le marché national.

321. Le premier cas de cantonnement — exclusion des contribuables résidents du régime — se présenterait si, par exemple, les contribuables résidents n'étaient pas autorisés à détenir des intérêts dans les sociétés possédant des navires qui répondent aux critères du régime préférentiel, si le bénéfice du régime était neutralisé pour ces investisseurs ou si les résidents ne répondaient pas par ailleurs aux critères du régime préférentiel. Comme l'explique cependant le chapitre III sur le cantonnement, il n'y aura pas cantonnement soit sous cette forme soit sous celle de la seconde variante, traitée ci-dessous, si l'exonération d'impôts des non-résidents s'inscrit dans la structure fiscale générale d'un pays si elle est liée à une mesure destinée à réduire ou éliminer la double imposition, telle qu'une convention de double imposition ou d'autres dispositions prévoyant une exonération fiscale réciproque.

322. La deuxième forme de cantonnement — interdiction d'opérer sur le marché national — pourrait être observée si le régime interdisait aux entreprises pouvant y prétendre d'opérer sur le marché national ou s'il leur refusait le taux d'imposition préférentiel pour les opérations effectuées sur le marché national. Toutefois, il y a lieu de distinguer un certain nombre de cas différents. En premier lieu, le critère de cantonnement serait rempli si le régime ne s'appliquait qu'aux échanges maritimes entre deux ports ou deux points situés à l'extérieur du pays qui accorde le régime. Néanmoins, ainsi qu'il est expliqué plus en détail dans la note d'application sur le cantonnement, aucun problème de cantonnement ne se pose lorsque le pays qui applique le régime n'a pas de marché intérieur, par exemple dans le cas d'un pays sans façade maritime, et ce qui pourrait théoriquement être considéré comme du cantonnement n'est que le résultat de sa situation géographique.

323. En second lieu, comme l'expliquent les paragraphes 298 et 299, certains régimes sont limités aux navires qui exercent des activités de commerce international ou de trafic international, ce qui exclut certains d'entre eux qui opèrent sur le marché national. Il faut cependant bien préciser que le critère de cantonnement n'est pas applicable si les revenus du trafic international sont soumis tout comme ceux du trafic purement national à un taux effectif nul ou faible. Comme l'indique la note d'application sur le cantonnement, la protection du marché national (c'est-à-dire le cabotage) n'est pas significative pour l'application du critère de cantonnement si les activités internationales ne sont pas imposées plus favorablement que les activités nationales. En outre, lorsqu'on recherche si la fiscalité est plus favorable, il importe peu que le taux d'imposition nul ou faible résulte du même mécanisme (par exemple lorsqu'un droit de tonnage s'applique à la fois aux revenus des transports internationaux et des transports nationaux) ou d'un mécanisme différent (par exemple, lorsque la faible imposition des revenus des lignes internationales résulte de l'application de taxes au tonnage alors que la faible imposition des revenus des lignes nationales est due à des règles d'amortissement favorables).

324. En troisième lieu, la non-extension aux transports maritimes nationaux des avantages accordées aux transports internationaux ne pose pas un problème de cantonnement dans les nombreux cas où ces deux segments du secteur des transports maritimes diffèrent d'une manière substantielle. L'analyse du cantonnement porte seulement sur la différence de traitement fiscal d'activités identiques ou similaires. Comme le précise le chapitre sur le cantonnement, il n'y a pas de cantonnement lorsqu'un taux d'imposition préférentiel est accordé à une activité particulière mais ne l'est pas à une autre activité différente. Lorsque les activités comparées sont foncièrement différentes et qu'il manque la comparabilité nécessaire, le régime fiscal ne pose pas de problème de cantonnement.

325. Lorsqu'on entreprend une analyse de comparabilité, dans le cas des activités de transport maritime, il y a lieu de tenir compte d'un certain nombre de facteurs pour déterminer si ces activités présentent des différences, notamment entre les activités internationales et les activités nationales, ce qui permettrait d'appliquer un régime fiscal différent sans transgresser le critère de cantonnement. Ces facteurs se rattachent à deux groupes principaux. En général, le premier groupe de facteurs envisage le type de

navire concerné ou les catégories d'activités qu'il exerce pour déterminer si l'activité en question est différente. Ces facteurs sont notamment les suivants :

- Le navire navigue-t-il en mer ? L'exploitation de ferries dans des fjords, des rivières ou des ports ou en navigation fluviale sont des activités distinctes de celles qui consistent à exploiter des navires en mer. Il est également possible de distinguer les navires dont le tonnage brut enregistré est inférieur à un montant déterminé sous cette rubrique.
- Les navires exercent-ils une activité de transport de marchandises et de passagers ? Les navires de pêche, les dragueurs et les navires de recherche peuvent être mis à part à cet égard de même que les navires qui sont utilisés comme logements tels que les hôtels flottants.
- Les navires sont-ils utilisés au service de certaines industries particulières telles que l'extraction de pétrole en haute mer et l'industrie gazière ?
- Y a-t-il différents types de navires concernés et y a-t-il des contraintes différentes en ce qui concerne la formation des équipages et leurs qualifications ? Par exemple, des navires spécialisés tels que les navires usines ou les navires poseurs de tuyaux exercent des activités distinctes de celles des navires qui effectuent des transports de marchandises et de passagers.

326. Le second groupe de facteurs reconnaît qu'il existe dans certains pays des caractéristiques naturelles qui ont une incidence exceptionnelle sur le marché national des transports maritimes et qui le distinguent donc du marché international. Il faut donc tenir dûment compte de ces situations spécifiques de certains pays qui résultent de handicaps structurels géographiques spécifiques se traduisant par des besoins de services publics. Ces situations comprennent des cas dans lesquels :

- le transport par mer ou par autre voie d'eau se trouve dans le prolongement direct des infrastructures nationales de transports terrestres (par exemple dans le cas des ferries) ;
- les services publics maritimes sont assurés dans le cadre de contrats ou dans le cadre d'obligations résultant de l'octroi de licences en raison de besoins particuliers de services publics en ce qui concerne la capacité de transport, la fréquence et les tarifs, notamment dans les régions moins développées.

iv) Absence de transparence

327. Selon le rapport de 1998, l'absence de transparence inclut notamment l'application favorable de textes législatifs et réglementaires, la possibilité de négocier des dispositions fiscales, et une diffusion insuffisamment large des pratiques administratives. La transparence exige que la juridiction offrant le régime préférentiel soit en mesure d'obtenir des renseignements relatifs à la propriété sur les entités possédant des navires et constituées dans la juridiction et que l'administration soit en mesure d'obtenir les renseignements nécessaires pour vérifier que les transactions transfrontalières entre des entités bénéficiant d'un régime préférentiel et les entreprises associées soient conformes au principe de pleine concurrence. La méthode de calcul des bénéfices basée sur le tonnage peut présenter des difficultés à cet égard, par exemple, en l'absence de renseignements concernant les marges brutes ou d'autres données concernant les transactions du fait de l'assouplissement des exigences en matière de déclaration et de tenue des registres. La question est de savoir si l'administration fiscale de la juridiction appliquant le régime peut obtenir les

renseignements appropriés sur les transactions intra-groupe afin de s'assurer que le principe de pleine concurrence est respecté, même si les problèmes de prix de transfert ne devraient pas se poser dans ce secteur avec la même intensité que dans d'autres. Les régimes de transport maritime seraient donc considérés comme non transparents si les compagnies maritimes n'étaient pas obligées de se plier aux règles de tenue des livres et registres. Voir aussi les indications plus générales qui figurent au chapitre II.

328. La condition de transparence suppose aussi qu'il n'existe pas dans le système fiscal d'un pays des éléments non transparents tels que des règles qui s'écartent des lois établies ou la possibilité de négocier le taux effectif d'imposition à appliquer dans un cas particulier. Par rapport aux activités maritimes, un régime fiscal sera considéré comme manquant de transparence s'il est possible de négocier le taux d'imposition effectif ou si les règles légales relatives aux taux d'imposition ou à la base d'imposition ne sont pas appliquées de manière cohérente. Un régime fiscal ne manque pas de transparence simplement parce que l'imposition varie en fonction de certaines conditions prédéfinies, pourvu que ces conditions puissent être invoquées contre l'administration et que les détails du régime, notamment son application à un contribuable spécifique, soient disponibles pour l'administration fiscale des autres pays concernés. Enfin, lorsque les régimes applicables aux transports maritimes comportent le recours à des décisions anticipées, les indications figurant dans le chapitre sur les décisions anticipées doivent être suivies.

v) *Echange de renseignements*

329. Le refus ou l'incapacité d'un pays d'échanger des renseignements sur les régimes de gestion du transport maritime est un indicateur important de l'existence de pratiques fiscales dommageables. Les renseignements relatifs au régime et à son application à un contribuable spécifique sont très importants dans les cas où les activités maritimes sont réalisées par une filiale ou un membre d'un groupe multinational. Les pays où sont situées des entreprises associées ont besoin de ces renseignements pour déterminer l'application des législations SEC ou pour appliquer de manière efficace les dispositions en matière de prix de transfert.

330. En ce qui concerne l'échange effectif de renseignements, un régime de transport maritime doit suivre les indications fournies au chapitre II, et s'il y a lieu aux chapitres IV et V.

vi) *Autres facteurs*

331. En plus des facteurs essentiels, il existe plusieurs facteurs pouvant permettre d'identifier des pratiques fiscales dommageables en matière de régimes de transport maritime. Par essence, ces facteurs n'ajoutent pas de critères supplémentaires, mais ils définissent avec plus de précision certains principes et postulats fondamentaux qui sont implicites dans les facteurs essentiels eux-mêmes.

332. Une définition artificielle de la base d'imposition. Ce facteur se rapporte au critère de taux d'imposition effectif nul ou faible. Les règles qui autorisent la déduction de charges alors même que le revenu correspondant n'est pas imposable, les règles permettant la déduction de dépenses réputées encourues mais qui ne le sont pas effectivement et les règles qui autorisent des dotations aux provisions excessivement généreuses ou qui restreignent de toute autre manière la base d'imposition pour des activités spécifiques sont des exemples de dispositions pouvant se traduire par une définition artificielle de la base d'imposition. De même, une mesure incitative excessive, c'est-à-dire allant au-delà des dispositions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés peut soulever d'autres difficultés.

333. Concernant les coûts, la question est de savoir si leur déductibilité doit être restreinte lorsqu'un revenu lié au transport maritime est exonéré ou imposé à des taux très faibles. En l'absence de restrictions, les entreprises faisant l'objet d'une imposition plus importante, par exemple les institutions financières, peuvent bénéficier de régimes leur permettant de transférer vers ces activités leurs coûts afin de les déduire de leurs revenus fortement imposés. Toutefois, cela ne concerne pas réellement le domaine du transport maritime, car le critère de taux d'imposition nul ou faible est généralement rempli sans que cet élément n'intervienne. La possibilité de transférer les coûts déductibles peut cependant être pertinente, si elle crée un climat de faible imposition dans un autre secteur de revenu mobile sur le plan géographique. Dans ce cas, le critère du Rapport de 1998 doit être appliqué à ce secteur pour déterminer s'il existe des pratiques fiscales dommageables.

334. Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert. Comme il est déjà mentionné plus haut, les régimes de taxes au tonnage peuvent soulever des problèmes particuliers dans le contexte des prix de transfert, car l'impôt est calculé sur la base des bénéfices théoriques plutôt que des bénéfices comptables ou des résultats commerciaux. Cette situation peut provoquer les problèmes de transparence et de véritable échange de renseignements indiqués plus haut, lorsque ces régimes prévoient aussi un assouplissement des obligations en matière de déclaration et de tenue de registres. Par ailleurs, dans certaines circonstances, elle peut entraîner un taux d'imposition nul ou faible dans les entreprises associées ou dans les activités de la même entreprise ne relevant pas du transport maritime. Par exemple, les prix de transfert pourraient faciliter le transfert de bénéfices depuis les entreprises associées situées dans le pays appliquant le régime vers l'entité exerçant une activité de transport maritime. Les bénéfices peuvent également être transférés depuis les activités non maritimes vers les activités maritimes au sein de la même entité. Dans ce cas, qui est le plus probable dans le cadre des prix de transfert, le taux d'imposition effectif est susceptible d'être faible. Il est possible d'éviter en grande partie ces problèmes si le principe de pleine concurrence est intégré aux taxes au tonnage ou à d'autres régimes de transport maritime dans la mesure où ceux-ci ne sont pas déjà couverts par des dispositions du pays relatives aux prix de transfert. En principe, dans la mesure où il est obligatoire d'utiliser des valeurs de pleine concurrence pour les transactions effectuées dans le cadre des régimes de taxes au tonnage et où les renseignements appropriés permettant de s'assurer de leur vérification sont disponibles, aucune question spécifique ne devrait être soulevée concernant l'application du principe de pleine concurrence à ces régimes.

335. Existence de dispositions relatives au secret. Ce facteur se rapporte à l'échange de renseignements. L'existence de lois relatives au secret empêchant l'accès à ces renseignements dans le cas d'un régime de transport maritime serait un indicateur important du caractère dommageable d'un régime.

D. Conclusions et principes

i) Introduction

336. On peut s'apercevoir que les compagnies de transport maritime sont considérées comme un cas à part, et ce dans le monde entier. En effet, les systèmes fiscaux de nombreux pays, notamment ceux des pays Membres de l'OCDE, leur accordent un traitement particulièrement favorable. Le Rapport de 1998 est neutre dans la mesure où les pays souhaitent offrir des allègements fiscaux à leurs secteurs de transports maritimes. Toutefois, il suggère certains points à considérer pour que ces incitations répondent à ses critères. Les pays devraient utiliser les principes énoncés ci-dessous pour réduire le risque que leurs régimes soient considérés comme dommageables.

ii) *Indications*

a) *Cantonnement*

337. Comme l'explique le chapitre III, le cantonnement peut prendre l'une des deux formes suivantes : i) une exclusion explicite ou implicite du régime pour les contribuables résidents ou ii) une interdiction explicite ou implicite d'opérer sur le marché national. Le cantonnement n'entre pas en jeu lorsque les avantages accordés aux transports maritimes internationaux ne s'étendent pas aux transports maritimes nationaux, dans les nombreux cas où les activités nationales et internationales de transport maritime sont foncièrement différentes. Les caractéristiques suivantes des régimes préférentiels accordés aux transports maritimes sont susceptibles d'aboutir à un cantonnement :

- Les avantages du régime sont explicitement ou implicitement refusés aux résidents du pays appliquant le régime. Toutefois, le cantonnement n'entre pas en jeu si la disposition fait partie des caractéristiques structurelles générales du système fiscal d'un pays ou si la mesure est destinée à atténuer ou à supprimer la double imposition, (notamment dans le cas d'une convention de double imposition ou d'autres règles prévoyant une exonération fiscale réciproque).
- Une comparaison effectuée conformément au paragraphe 324 et suivants des faits et circonstances montre que les activités nationales et internationales de transport maritime sont foncièrement identiques alors que seules les activités de transport maritime international ou les transactions correspondantes sont soumises à un taux d'imposition faible ou nul.

b) *Transparence*

338. L'absence de transparence en matière de régimes de transport maritime préférentiels apparaît souvent dans le contexte de la possibilité d'obtenir des renseignements sur la propriété ou d'ordre financier. Les caractéristiques suivantes d'un régime préférentiel applicable aux transports maritimes sont susceptibles d'aboutir à un manque de transparence :

- Le régime n'est pas conforme aux recommandations qui figurent dans le chapitre sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements.
- Le régime n'est pas conforme aux indications relatives à la transparence figurant dans le chapitre sur les prix de transfert et, le cas échéant, dans le chapitre sur les décisions anticipées doivent être suivies. En particulier, en ce qui concerne les prix de transfert, l'administration fiscale doit disposer de renseignements suffisants pour identifier les transactions intra-groupe avec l'entité bénéficiant du régime et obtenir les renseignements nécessaires afin de vérifier que les prix de transfert appliqués dans le cadre de ces transactions sont conformes au principe de pleine concurrence.

c) *Echange de renseignements*

339. Le refus ou l'incapacité d'échanger des renseignements sur les régimes de transport maritime préférentiels est un indicateur important de l'existence de pratiques fiscales dommageables. Les

caractéristiques suivantes d'un régime préférentiel en matière de transports maritimes sont susceptibles d'aboutir à une absence d'échanges effectifs de renseignements :

- Les autorités ne peuvent pas ou ne veulent pas obtenir et échanger des informations, notamment des informations financières et des informations concernant la propriété, ni d'autres informations commerciales telles que les détails concernant l'enregistrement, qui pourraient permettre de répondre à une demande spécifique concernant un contribuable bénéficiant du régime, compte tenu des conventions internationales.
- Le régime n'est pas par ailleurs conforme aux indications fournies dans le chapitre sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements.

ANNEXE : ACCORD SUR LES ECHANGES DE RENSEIGNEMENTS EN MATIERE FISCALE

I. INTRODUCTION

1 Cet accord a pour objet de promouvoir la coopération internationale en matière fiscale par l'échange de renseignements.

2 Il a été élaboré par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements (le "Groupe de travail"). Le Groupe de travail était composé de représentants des pays Membres de l'OCDE ainsi que de délégués d'Aruba, des Bermudes, de Bahreïn, des îles Caïman, de Chypre, de l'île de Man, de Malte, de l'île Maurice, des Antilles néerlandaises, des Seychelles et de San Marin.

3 L'accord est issu des travaux entrepris par l'OCDE dans le but de lutter contre les pratiques fiscales dommageables ; on pourra se reporter à cet égard au rapport de l'OCDE de 1998 intitulé "*Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*" (le "rapport de 1998"). Selon ce rapport, "l'absence d'un véritable échange de renseignements" est l'un des critères essentiels pour déterminer l'existence de pratiques fiscales dommageables. Le Groupe de travail a reçu pour mandat d'élaborer un instrument juridique pouvant être utilisé pour mettre en place un échange effectif de renseignements. L'accord représente la norme requise pour un échange effectif de renseignements aux fins de l'initiative de l'OCDE concernant les pratiques fiscales dommageables.

4 Cet accord ne constitue pas un instrument de droit impératif ; il contient deux modèles d'accord bilatéral établis à la lumière des engagements souscrits par l'OCDE et par les juridictions ayant pris des engagements. Dans ce contexte, il est essentiel que les centres financiers du monde entier se conforment aux normes d'échange de renseignements fixées dans le présent document. Il faudrait encourager autant d'économies que possible à coopérer à cette importante initiative. Il n'est pas dans l'intérêt des économies participantes que la mise en œuvre de la norme instaurée dans l'accord détourne des transactions vers les économies qui ne coopèrent pas à l'échange de renseignements. Si l'on veut éviter ce résultat, il faut des mesures qui préservent l'intégrité des systèmes fiscaux. Les membres de l'OCDE et les juridictions qui ont pris des engagements doivent mener un dialogue permanent pour la mise en œuvre de cette norme. A cette fin, un cadre adéquat sera établi conjointement par l'OCDE et les juridictions ayant pris des engagements ; un tel cadre contribuera en particulier à assurer l'égalisation des règles du jeu, sans qu'aucune partie ne soit injustement désavantagée.

5 L'accord est présenté sous deux formes : un instrument multilatéral et un modèle d'accord bilatéral. L'instrument multilatéral n'est pas un accord "multilatéral" au sens classique. Il constitue l'élément de base sur lequel viendra se greffer un faisceau intégré d'accords bilatéraux. Une partie à l'accord multilatéral ne sera liée par celui-ci que vis-à-vis des parties avec lesquelles elle décidera d'être liée. Par conséquent, une partie souhaitant être liée par l'accord multilatéral devra préciser dans son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation la ou les parties à l'égard desquelles elle souhaite être liée. L'accord n'entrera alors en vigueur et ne créera des droits et obligations qu'entre les parties qui se seront mutuellement désignées dans leur instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation transmis au dépositaire de l'accord. La version bilatérale est conçue comme modèle d'accord bilatéral d'échange de renseignements. Dès lors, des modifications du texte peuvent être convenues dans les accords bilatéraux pour la mise en œuvre de la norme fixée dans le modèle.

6 Comme on l'a indiqué précédemment, l'accord a pour but d'établir la norme en matière d'échange effectif de renseignements aux fins de l'initiative de l'OCDE concernant les pratiques fiscales dommageables. Il n'a pas néanmoins pour objet de prescrire des modalités spécifiques pour la mise en œuvre de cette norme. Par conséquent, l'accord, sous l'une ou l'autre de ces formes, n'est qu'un des moyens de réaliser la norme. D'autres instruments peuvent être également utilisés, notamment les accords de double imposition, si les deux parties en sont d'accord, vu la portée généralement plus large de ces autres instruments.

7 Pour chaque article de l'accord, a été rédigé un commentaire détaillé, qui a pour but d'illustrer ou d'interpréter les dispositions en cause. La valeur du commentaire pour l'interprétation de l'accord est régie par les principes du droit international. Dans le cadre bilatéral, les parties souhaitant que le commentaire fasse foi pour l'interprétation de l'accord pourront y faire expressément référence dans le texte de l'instrument concernant l'échange de renseignements, par exemple via une disposition équivalente à l'article 4 paragraphe 2.

II. TEXTE DE L'ACCORD

VERSION MULTILATÉRALE

Les parties au présent Accord, souhaitant faciliter l'échange de renseignements en matière fiscale, sont convenues des dispositions suivantes :

VERSION BILATÉRALE

Le gouvernement de _____ et le gouvernement de _____, souhaitant faciliter l'échange de renseignements en matière fiscale, sont convenus des dispositions suivantes :

Article 1

Objet et champ d'application de l'Accord

Les autorités compétentes des parties contractantes s'accordent une assistance par l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation interne des parties contractantes relative aux impôts visés par le présent Accord. Ces renseignements sont ceux vraisemblablement pertinents pour la détermination, l'établissement et la perception de ces impôts, pour le recouvrement et l'exécution des créances fiscales ou pour les enquêtes ou poursuites en matière fiscale. Les renseignements sont échangés conformément au présent Accord et traités comme confidentiels selon les modalités prévues à l'article 8. Les droits et protections dont bénéficient les personnes en vertu des dispositions législatives ou réglementaires ou des pratiques administratives de la partie requise restent applicables dans la mesure où ils n'entravent ou ne retardent pas indûment un échange effectif de renseignements.

Article 2

Compétence

La partie requise n'a pas obligation de fournir des renseignements qui ne sont pas détenus par ses autorités ou en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de sa compétence territoriale.

Article 3

Impôts visés

VERSION MULTILATÉRALE

1. Le présent Accord :

a) aux impôts suivants établis par une partie contractante ou pour son compte :

i) impôts sur le revenu ou les

VERSION BILATÉRALE

1. Les impôts visés par le présent Accord sont :

a) dans le pays A, _____;

bénéfices ;

ii) impôts sur la fortune ;

iii) impôts sur l'actif net ;

iv) impôts sur les successions ou les donations

b) aux impôts relevant des catégories visées à l'alinéa a) ci-dessus qui sont établis par les subdivisions politiques ou les collectivités locales des parties contractantes ou pour le compte de ces subdivisions ou collectivités, s'ils sont énumérés dans l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

2. Les parties contractantes peuvent, dans leur instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, convenir que l'Accord s'applique également aux impôts indirects.

3. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts identiques qui seraient établis après la date d'entrée en vigueur de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts analogues qui seraient établis après la date d'entrée en vigueur de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient, si les autorités compétentes des parties contractantes en conviennent. En outre, les impôts visés peuvent être élargis ou modifiés d'un commun accord entre les parties contractantes, sous la forme d'un échange de lettres. Les autorités compétentes des parties contractantes se notifient toute modification substantielle apportée aux mesures fiscales et aux mesures connexes de collecte de renseignements qui sont visées dans l'Accord

b) dans le pays B, _____.

2. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts identiques qui seraient établis après la date de signature de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts analogues qui seraient établis après la date de signature de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient, si les autorités compétentes des parties contractantes en conviennent. En outre, les impôts visés peuvent être élargis ou modifiés d'un commun accord entre les parties contractantes, sous la forme d'un échange de lettres. Les autorités compétentes des parties contractantes se notifient toute modification substantielle apportée aux mesures fiscales et aux mesures connexes de collecte de renseignements qui sont visées dans l'Accord.

Article 4

Définitions

VERSION MULTILATÉRALE

VERSION BILATÉRALE

1. Aux fins du présent Accord, sauf définition contraire :

a) l'expression "partie contractante" signifie toute partie ayant déposé un instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation auprès du dépositaire ;

b) l'expression "autorité compétente" signifie les autorités désignées par une partie contractante dans son instrument de ratification, d'acceptation, ou d'approbation ;

a) l'expression « partie contractante » signifie le pays A ou le pays B, selon le contexte ;

b) l'expression « autorité compétente » signifie

i) dans le pays A,
_____;

ii) dans le pays B,
_____.

c) le terme "personne" inclut une personne physique, une société et tout autre groupement de personnes ;

d) le terme "société" signifie toute personne morale ou toute entité considérée fiscalement comme une personne morale ;

e) le terme "société cotée" signifie toute société dont la catégorie principale d'actions est cotée sur une bourse reconnue, les actions cotées de la société devant pouvoir être achetées ou vendues facilement par le public. Les actions peuvent être achetées ou vendues "par le public" si l'achat ou la vente des actions n'est pas implicitement ou explicitement restreint à un groupe limité d'investisseurs ;

f) l'expression "catégorie principale d'actions" signifie la ou les catégories d'actions représentant la majorité des droits de vote et de la valeur de la société ;

g) l'expression "bourse reconnue" signifie toute bourse déterminée d'un commun accord par les autorités compétentes des parties contractantes ;

h) l'expression "fonds ou dispositif de placement collectif" signifie tout instrument de placement groupé, quelle que soit sa forme juridique. L'expression "fonds ou dispositif de placement collectif public" signifie tout fonds ou dispositif de placement collectif dont les parts, actions ou autres participations peuvent être facilement achetées, vendues ou rachetées par le public. Les parts, actions ou autres participations au fonds ou dispositif peuvent être facilement achetées, vendues ou rachetées "par le public" si l'achat, la vente ou le rachat n'est pas implicitement ou explicitement restreint à un groupe limité d'investisseurs ;

i) le terme "impôt" signifie tout impôt auquel s'applique le présent Accord;

j) l'expression "partie requérante" signifie la partie contractante qui demande les renseignements ;

- k) l'expression "partie requise" signifie la partie contractante à laquelle les renseignements sont demandés ;
- l) l'expression "mesures de collecte de renseignements" signifie les dispositions législatives et réglementaires ainsi que les procédures administratives ou judiciaires qui permettent à une partie contractante d'obtenir et de fournir les renseignements demandés ;
- m) l'expression "renseignement" désigne tout fait, énoncé ou document, quelle que soit sa forme ;
- n) le terme "dépositaire" désigne le Secrétaire général de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques ; *Ce paragraphe ne serait pas nécessaire*
- o) l'expression "en matière fiscale pénale" signifie toute affaire fiscale faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la partie requérante ;
- p) l'expression "droit pénal" signifie toute disposition pénale qualifiée de telle en droit interne, qu'elle figure dans la législation fiscale, dans la législation pénale ou dans d'autres lois.

2. Pour l'application du présent Accord à un moment donné par une partie contractante, tout terme ou toute expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue à ce moment le droit de cette partie, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal applicable de cette partie prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cette partie.

Article 5

Echange de renseignements sur demande

1. L'autorité compétente de la partie requise fournit les renseignements sur demande aux fins visées à l'article 1. Ces renseignements doivent être échangés, que l'acte faisant l'objet de l'enquête constitue ou non une infraction pénale selon le droit de la partie requise s'il s'était produit dans cette partie.
2. Si les renseignements en la possession de l'autorité compétente de la partie requise ne sont pas suffisants pour lui permettre de donner suite à la demande de renseignements, cette partie prend toutes les mesures adéquates de collecte des renseignements nécessaires pour fournir à la partie requérante les renseignements demandés, même si la partie requise n'a pas besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales.
3. Sur demande spécifique de l'autorité compétente d'une partie requérante, l'autorité compétente de la partie requise fournit les renseignements visés au présent article, dans la mesure où son droit interne le lui permet, sous la forme de dépositions de témoins et de copies certifiées conformes aux documents originaux.
4. Chaque partie contractante fait en sorte que ses autorités compétentes aient le droit, aux fins visées à l'article 1, d'obtenir et de fournir, sur demande :
- a) les renseignements détenus par les banques, les autres institutions financières et toute personne agissant en qualité de mandataire ou de fiduciaire ;

b) les renseignements concernant la propriété des sociétés, sociétés de personnes, fiducies, fondations, Anstalten et autres personnes, y compris, dans les limites de l'article 2, les renseignements en matière de propriété concernant toutes ces personnes lorsqu'elles font partie d'une chaîne de propriété ; dans le cas d'une fiducie, les renseignements sur les constituants, les fiduciaires et les bénéficiaires et, dans le cas d'une fondation, les renseignements sur les fondateurs, les membres du conseil de la fondation et les bénéficiaires. En outre, le présent Accord n'oblige pas les parties contractantes à obtenir ou fournir les renseignements en matière de propriété concernant des sociétés cotées ou des fonds ou dispositifs de placement collectif publics, sauf si ces renseignements peuvent être obtenus sans susciter des difficultés disproportionnées.

5. L'autorité compétente de la partie requérante fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de la partie requise lorsqu'elle soumet une demande de renseignements en vertu de l'Accord, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés :

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle la partie requérante souhaite recevoir les renseignements de la partie requise ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ;

(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans la partie requise ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de la partie requise ;

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés ;

(f) une déclaration précisant que la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de la partie requérante, que, si les renseignements demandés relevaient de la compétence de la partie requise, l'autorité compétente de cette partie pourrait obtenir les renseignements en vertu de son droit ou dans le cadre normal de ses pratiques administratives et que la demande est conforme au présent Accord ;

(g) une déclaration précisant que la partie requérante a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées ;

6. L'autorité compétente de la partie requise transmet aussi rapidement que possible à la partie requérante les renseignements demandés. Pour assurer une réponse rapide, l'autorité compétente de la partie requise :

a) accuse réception de la demande par écrit à l'autorité compétente de la partie requérante et, dans les 60 jours à compter de la réception de la demande, avise cette autorité des éventuelles lacunes de la demande ;

b) si l'autorité compétente de la partie requise n'a pu obtenir et fournir les renseignements dans les 90 jours à compter de la réception de la demande, y compris dans le cas où elle rencontre des obstacles pour fournir les renseignements ou refuse de fournir les renseignements, elle en informe

immédiatement la partie requérante, en indiquant les raisons de l'incapacité dans laquelle elle se trouve de fournir les renseignements, la nature des obstacles rencontrés ou les motifs de son refus.

Article 6

Contrôles fiscaux à l'étranger

VERSION MULTILATÉRALE

1. Une partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente d'une autre partie contractante à entrer sur son territoire pour interroger des personnes physiques et examiner des documents, avec le consentement écrit de la personne concernée. L'autorité compétente de la partie mentionnée en premier lieu fait connaître à l'autorité compétente de la partie mentionnée en deuxième lieu la date et le lieu de la réunion avec les personnes physiques concernées.

2. A la demande de l'autorité compétente d'une partie contractante, l'autorité compétente d'une autre partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de la première partie contractante à assister à la phase appropriée d'un contrôle fiscal dans la deuxième partie contractante.

3. Si la demande visée au paragraphe 2 est acceptée, l'autorité compétente de la partie contractante qui conduit le contrôle fait connaître aussitôt que possible à l'autorité compétente de l'autre partie contractante la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou le fonctionnaire désigné pour conduire le contrôle ainsi que les procédures et conditions exigées par la première partie contractante pour la conduite du contrôle. Toute décision relative à la conduite du contrôle fiscal est prise par la partie contractante qui conduit le contrôle.

VERSION BILATÉRALE

1. Une partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de l'autre partie contractante à entrer sur son territoire pour interroger des personnes physiques et examiner des documents, avec le consentement écrit de la personne concernée. L'autorité compétente de la partie mentionnée en premier lieu fait connaître à l'autorité compétente de la partie mentionnée en deuxième lieu la date et le lieu de la réunion avec les personnes physiques concernées.

2. A la demande de l'autorité compétente d'une partie contractante, l'autorité compétente de l'autre partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de la première partie contractante à assister à la phase appropriée d'un contrôle fiscal dans la deuxième partie contractante.

3. Si la demande visée au paragraphe 2 est acceptée, l'autorité compétente de la partie contractante qui conduit le contrôle fait connaître aussitôt que possible à l'autorité compétente de l'autre partie contractante la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou le fonctionnaire désigné pour conduire le contrôle ainsi que les procédures et conditions exigées par la première partie contractante pour la conduite du contrôle. Toute décision relative à la conduite du contrôle fiscal est prise par la partie contractante qui conduit le contrôle.

Article 7

Possibilité de décliner une demande

La partie requise n'est pas tenue d'obtenir ou de fournir des renseignements que la partie requérante ne pourrait pas obtenir en vertu de son propre droit pour l'exécution ou l'application de sa propre législation fiscale. L'autorité compétente de la partie requise peut refuser l'assistance lorsque la demande n'est pas soumise en conformité avec le présent Accord.

2. Le présent Accord n'oblige pas une partie contractante à fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. Nonobstant ce qui précède, les renseignements du type visé à l'article 5 paragraphe 4 ne seront pas traités comme un tel secret ou procédé commercial du simple fait qu'ils remplissent les critères prévus à ce paragraphe.

3. Le présent Accord n'oblige pas une partie contractante à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé lorsque ces communications :

(a) ont pour but de demander ou fournir un avis juridique, ou

(b) sont destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée.

4. La partie requérante peut rejeter une demande de renseignements si la divulgation des renseignements est contraire à son ordre public.

5. Une demande de renseignements ne peut être rejetée au motif que la créance fiscale faisant l'objet de la demande est contestée.

6. La partie requise peut rejeter une demande de renseignements si les renseignements sont demandés par la partie requérante pour appliquer ou exécuter une disposition de la législation fiscale de la partie requérante -- ou toute obligation s'y rattachant -- qui est discriminatoire à l'encontre d'un ressortissant de la partie requise par rapport à un ressortissant de la partie requérante se trouvant dans des mêmes circonstances.

Article 8

Confidentialité

Tout renseignement reçu par une partie contractante en vertu du présent Accord est tenu confidentiel et ne peut être divulgué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs) relevant de la compétence de la partie contractante qui sont concernées par l'établissement, la perception, le recouvrement ou l'exécution des impôts visés par le présent Accord, ou par les poursuites ou les décisions en matière de recours se rapportant à ces impôts. Ces personnes ou autorités ne peuvent utiliser ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent en faire état lors d'audiences publiques de tribunaux ou dans des décisions judiciaires. Les renseignements ne peuvent être divulgués à toute autre personne, entité ou autorité ou à toute autre autorité étrangère sans l'autorisation écrite expresse de l'autorité compétente de la partie requise.

Article 9

Frais

La répartition des frais exposés pour l'assistance est déterminée d'un commun accord par les parties contractantes.

Article 10

Dispositions d'application

Les parties contractantes adoptent toute législation nécessaire pour se conformer au présent Accord et lui donner effet.

Article 11

Langues

Cet article ne sera pas toujours nécessaire

Les demandes d'assistance ainsi que les réponses à ces demandes sont rédigées en français, en anglais ou dans toute autre langue convenue bilatéralement entre les autorités compétentes des parties contractantes dans le cadre de l'article 13.

Article 12

Autres accords et arrangements internationaux

Cet article ne sera pas toujours nécessaire

Les possibilités d'assistance prévues par le présent Accord ne limitent pas et ne sont pas limitées par celles découlant de tous accords ou autres arrangements internationaux en vigueur entre les parties contractantes qui se rapportent à la coopération en matière fiscale.

Article 13

Procédure amiable

1. En cas de difficultés ou de doutes entre deux parties contractantes ou plus au sujet de l'application ou de l'interprétation de l'Accord, les autorités compétentes de ces parties contractantes s'efforcent de régler la question par voie d'accord amiable.

2. Outre les accords visés au

1. En cas de difficultés ou de doutes entre les parties contractantes au sujet de l'application ou de l'interprétation de l'Accord, les autorités compétentes s'efforcent de régler la question par voie d'accord amiable.

2. Outre les accords visés au

paragraphe 1, les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus peuvent déterminer d'un commun accord :

- a) les procédures à suivre en application des articles 5 et 6 ;
- b) la ou les langues à utiliser, conformément à l'article 11 pour formuler les demandes et y répondre.

3. Les autorités compétentes des parties contractantes peuvent communiquer entre elles directement lorsqu'elles recherchent un accord en application du présent article.

4. Tout accord entre les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus n'est opposable qu'à ces parties contractantes.

5. Les parties contractantes peuvent également convenir d'autres formes de règlement des différends.

paragraphe 1, les autorités compétentes des parties contractantes peuvent déterminer d'un commun accord les procédures à suivre en application des articles 5 et 6.

4. Ce paragraphe ne serait pas nécessaire.

Article 14

Fonctions du dépositaire

Cet article ne serait pas nécessaire

1. Le dépositaire notifie à toutes les parties contractantes _____ :

- a. le dépôt de tout instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation de la présente Convention ;
- b. toute date d'entrée en vigueur du présent Accord conformément à l'article 15 ;
- c. toute notification de dénonciation du présent Accord;
- d. tout autre acte ou toute autre notification concernant le présent Accord.

2. A la demande d'une ou plusieurs autorités compétentes des parties contractantes, le dépositaire peut convoquer une réunion des autorités compétentes ou de leurs représentants pour examiner des questions importantes ayant

trait à l'interprétation ou à l'application de l'Accord.

Article 15

Entrée en vigueur

1. Le présent Accord est soumis à ratification, acceptation ou approbation. Les instruments de ratification, d'acceptation ou d'approbation sont transmis au dépositaire du présent Accord.

2. Chaque partie contractante précise dans son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation quelles sont les autres parties contractantes à l'égard desquelles elle souhaite être liée par le présent Accord. Le présent Accord n'entre en vigueur qu'entre les parties contractantes qui se sont désignées dans leur instrument respectif de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

3. Le présent Accord entre en vigueur le 1er janvier 2004 en ce qui concerne l'échange de renseignements en matière fiscale pénale. Il entre en vigueur le 1er janvier 2006 en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1.

Pour chaque partie déposant un instrument après cette entrée en vigueur, l'Accord entre en vigueur pour les parties contractantes le trentième jour suivant celui du dépôt des deux instruments.

4. Sauf si les parties contractantes conviennent d'une date antérieure, le présent Accord prend effet :

- en matière fiscale pénale pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2004 ou postérieurs ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier 2004 ou postérieurement ;
- en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1 pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2006 ou postérieurs

1. Le présent Accord est soumis à ratification, acceptation ou approbation par les parties contractantes, en conformité avec leur législation respective. Les instruments de ratification, d'acceptation ou d'approbation sont échangés dès que possible.

2. Le présent Accord entre en vigueur le 1er janvier 2004 en ce qui concerne l'échange de renseignements en matière fiscale pénale. Il entre en vigueur le 1er janvier 2006 en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1.

3. Le présent Accord prend effet :

- en matière fiscale pénale pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2004 ou après cette date ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du 1er janvier 2004 ;
- en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1 pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2006 ou après cette date ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à

ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du soixantième jour suivant l'entrée en vigueur.

Dans les cas visés dans la troisième phrase du paragraphe 3, l'Accord prend effet pour les exercices fiscaux commençant à compter du soixantième jour suivant l'entrée en vigueur ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du soixantième jour suivant l'entrée en vigueur.

compter du 1er janvier 2006.

Article 16

Dénonciation

1. Toute partie contractante peut dénoncer le présent Accord à l'égard de toute autre partie contractante en notifiant cette dénonciation par la voie diplomatique ou par lettre à l'autorité compétente de l'autre partie contractante. Une copie de cette notification est transmise au dépositaire de l'Accord.

2. Cette dénonciation prend effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de réception de la notification par le dépositaire.

3. Toute partie contractante qui dénonce l'Accord reste liée par l'article 8 pour tous renseignements obtenus en application de l'Accord.

Dénonciation

1. L'une ou l'autre des parties contractantes peut dénoncer l'Accord en notifiant cette dénonciation par la voie diplomatique ou par lettre à l'autorité compétente de l'autre partie contractante.

2. Cette dénonciation prend effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de réception de la notification de dénonciation par l'autre partie contractante.

3. La partie contractante qui dénonce l'Accord reste liée par l'article 8 pour tous renseignements obtenus en application de l'Accord.

En foi de quoi, les soussignés, dûment autorisés à cet effet, ont signé le présent Accord.

III. COMMENTAIRE

Titre et préambule

1. Le préambule énonce l'objectif général de l'Accord. Cet objectif est de faciliter l'échange de renseignements entre les parties. Les versions multilatérale et bilatérale du préambule sont identiques, à ceci près que la version multilatérale emploie le terme « parties » pour les signataires de l'Accord, alors que la version bilatérale emploie l'expression « le gouvernement de _____." La formulation « le gouvernement de _____" dans la version bilatérale n'a qu'un but illustratif ; les pays peuvent utiliser toute autre formulation en fonction de leur droit ou de leurs pratiques internes.

Article 1 (Objet et champ d'application)

2. L'article 1 définit le champ d'application de l'Accord, à savoir l'assistance en matière fiscale par échange de renseignements, de manière à aider les parties contractantes à administrer et appliquer leur législation fiscale.

3. L'Accord ne porte que sur l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation de la partie requérante en ce qui concerne les impôts visés par l'Accord. La norme de pertinence vraisemblable a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux parties contractantes « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Les parties qui choisissent de conclure des accords bilatéraux sur la base de l'Accord peuvent convenir de toute autre formulation de cette norme, dès lors que cette formulation est conforme à l'objet de l'Accord.

4. L'Accord utilise la norme de pertinence vraisemblable pour faire en sorte que les demandes de renseignements ne puissent pas être rejetées lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements. La norme de pertinence vraisemblable est également utilisée dans la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

5. La dernière phrase de l'article 1 est destinée à garantir que les droits procéduraux en vigueur dans la partie requise restent applicables dans la mesure où ils n'entravent pas ou ne retardent pas indûment un échange effectif de renseignements. Ces droits peuvent consister, selon les circonstances, en un droit de notification, un droit de contester l'échange de renseignements après notification ou un droit de contester les mesures de collecte de renseignements prises par la partie requise. Ces droits et protections de nature procédurale comprennent également tout droit garanti aux personnes qui peut découler des accords internationaux pertinents relatifs aux droits de l'homme et l'expression "n'entravent ou ne retardent pas indûment" indique que ces droits peuvent primer sur l'Accord.

6. L'article 1 établit un équilibre entre les droits accordés aux personnes dans la partie requise et la nécessité d'un échange effectif de renseignements. Il prévoit que ce n'est pas simplement parce qu'ils pourraient, dans certaines circonstances, avoir pour effet d'entraver ou de retarder indûment un échange effectif de renseignements que ces droits ou sauvegardes sont écartés. Il oblige néanmoins la partie requise à faire en sorte que ces droits et protections ne soient pas appliqués de telle sorte qu'ils entravent ou retardent indûment un échange effectif de renseignements. Par exemple, une protection procédurale légitime en vigueur dans la partie requise pourra retarder la réponse à une demande de renseignements. Ce retard ne devra pas être considéré comme « entravant ou retardant indûment » un échange effectif de renseignements, à moins d'être tel qu'il remette en question l'utilité de l'accord d'échange de renseignements pour la partie requérante. Autre exemple : l'obligation de notification. Une partie requise où la notification préalable est obligatoire est tenue de faire en sorte que cette obligation de notification ne soit pas appliquée de telle manière que, dans les circonstances particulières de la demande, elle anéantisse les efforts de la partie requérante. Le régime de notification devrait, par exemple, prévoir des exceptions à la notification préalable (notamment lorsque la demande de renseignements revêt un caractère d'extrême urgence ou lorsque la notification rendra probable l'échec de l'enquête conduite par la partie requérante). Pour éviter à l'avenir des difficultés ou des malentendus dans l'application de l'Accord, il conviendrait que les parties contractantes considèrent examiner dans le détail ces questions lors des négociations et lors de l'application de l'Accord, de façon que les renseignements demandés sur la base de l'Accord puissent être obtenus aussi rapidement que possible tout en protégeant correctement les droits des contribuables.

Article 2 (Compétence)

7. L'article 2 délimite le champ de compétence de l'Accord. Il précise qu'une partie requise n'est pas tenue de fournir des renseignements qui ne sont ni détenus par ses autorités, ni en la possession ou sous contrôle de personnes relevant de sa compétence territoriale. Toutefois, l'obligation de fournir les renseignements n'est pas limitée du fait de la résidence ou de la nationalité de la personne à laquelle les renseignements se rapportent ou du fait de la résidence ou de la nationalité de la personne qui est en possession ou a le contrôle des renseignements demandés. Les termes "possession" ou "contrôle" doivent être largement interprétés et il faut entendre par "autorités" tous les organismes publics. Bien entendu, une partie requise ne sera néanmoins pas tenue de fournir les renseignements si les conditions prévues à l'article 7 (possibilité de décliner une demande) sont réunies.

Article 3 (Impôts visés)

Paragraphe 1

8. L'article 3 a pour but d'identifier les impôts pour lesquels les parties contractantes s'engagent à échanger des renseignements conformément à l'Accord. Il comporte deux versions : une version multilatérale et une version bilatérale. L'Accord multilatéral s'applique aux impôts sur le revenu ou sur les bénéfices, aux impôts sur la fortune, aux impôts sur l'actif net et aux impôts sur les successions et donations. Les « impôts sur le revenu ou bénéfices » incluent les impôts sur les plus-values provenant de l'aliénation de biens meubles ou immeubles. L'Accord multilatéral, à l'alinéa b), permet en outre d'inclure les impôts établis par les subdivisions politiques ou les collectivités locales ou pour leur compte. Ces impôts sont uniquement visés par l'Accord s'ils sont énumérés dans l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

9. Les accords bilatéraux viseront au minimum les quatre mêmes catégories d'impôts directs (impôts sur le revenu ou les bénéfices, impôts sur la fortune, impôts sur le capital net et impôts sur les successions et donations), sauf si les deux parties conviennent de ne pas les appliquer à une ou plusieurs de ces catégories. Une partie contractante peut décider de ne pas faire figurer dans sa liste une des quatre catégories d'impôts directs ou la totalité d'entre elles ; elle sera néanmoins tenue de répondre aux demandes de

renseignements concernant les impôts énumérés dans la liste de l'autre partie contractante (dès lors que la demande est par ailleurs conforme à l'Accord). Les parties contractantes peuvent également convenir de viser des impôts autres que les impôts directs des quatre catégories. Par exemple, la partie contractante A pourra faire figurer dans sa liste les quatre impôts directs et la partie contractante B pourra ne faire figurer dans sa liste que des impôts indirects. Un tel résultat a toutes chances de se produire lorsque les deux parties contractantes ont des régimes fiscaux très différents.

Paragraphe 2

10. Le paragraphe 2 de la version multilatérale prévoit que les parties contractantes peuvent convenir d'étendre l'Accord aux impôts indirects. Cette éventuelle extension est conforme à l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, lequel s'applique aux « impôts de toute nature ou dénomination ». Il n'y a pas d'équivalent au paragraphe 2 dans la version bilatérale, parce que cette question peut être réglée au paragraphe 1. Tout accord destiné à étendre l'Accord aux impôts indirects devra être notifié au dépositaire. Le paragraphe 2 de la version bilatérale est examiné ci-après, en même temps que le paragraphe 3 de la version multilatérale.

Paragraphe 3

11. Le paragraphe 3 de la version multilatérale et le paragraphe 2 de la version bilatérale visent les « impôts identiques » et les « impôts analogues » et énoncent une règle en ce qui concerne l'élargissement ou la modification des impôts visés par l'Accord. L'Accord s'applique ipso facto à tous les "impôts identiques". Elle s'applique aux impôts "analogues" si les autorités compétentes en conviennent. Enfin, les impôts visés par l'Accord peuvent être élargis ou modifiés si les parties contractantes en conviennent.

12. La seule différence entre le paragraphe 3 de la version multilatérale et le paragraphe 2 de la version bilatérale est que le premier vise la date d'entrée en vigueur, alors que le second vise la date de signature. La version multilatérale vise l'entrée en vigueur parce que, dans le contexte multilatéral, il pourrait ne pas y avoir signature officielle de l'Accord entre les parties contractantes.

13. Dans le cadre multilatéral, la première phrase du paragraphe 3 est uniquement à caractère déclaratoire. La version multilatérale énumère les impôts par catégorie générale. Tout impôt établi après la date de signature ou d'entrée en vigueur de l'Accord et entrant dans l'une de ces catégories est déjà régi par l'Accord en vertu du paragraphe 1. Il en est de même dans le cadre bilatéral, si les parties contractantes choisissent d'identifier les impôts par voie de catégorie générale. Toutefois, certaines parties contractantes souhaiteront peut-être identifier les impôts auxquels l'Accord s'applique en les dénommant (par exemple, en citant la « loi de 1999 concernant l'impôt sur le revenu »). Dans ce cas, la première phrase fait en sorte que l'Accord s'applique également aux impôts qui sont identiques à ceux expressément identifiés.

14. Le qualificatif « identique » doit être interprété très largement. A titre d'exemple, un nouvel impôt remplaçant un impôt sans modifier sa nature doit être considéré comme « identique ». Les parties contractantes souhaitant éviter toute incertitude en ce qui concerne l'interprétation du terme « identique » par rapport au terme « analogue » pourront choisir de supprimer la deuxième phrase et de faire figurer les impôts analogues dans la première phrase.

Article 4 (Définitions)

Paragraphe 1

15. L'article 4 définit les termes utilisés dans l'Accord. L'article 4 paragraphe 1 alinéa a) définit les termes « partie contractante ». L'alinéa b) définit les termes « autorité compétente ». La définition tient

compte du fait que, dans certaines parties contractantes, l'exécution de l'Accord peut ne pas incomber exclusivement aux autorités fiscales suprêmes et que certaines questions peuvent être réservées ou déléguées à d'autres autorités. Cette définition permet à chaque partie contractante de désigner une ou plusieurs autorités compétentes pour l'exécution de l'Accord. Elle offre aux parties contractantes la possibilité de désigner plus d'une autorité compétente (par exemple, lorsque les parties contractantes conviennent d'appliquer l'Accord aux impôts directs et aux impôts indirects), mais la pratique habituelle est de n'avoir qu'une autorité compétente par partie contractante.

16. L'alinéa c) définit le terme « personne » aux fins de l'Accord. La définition du terme « personne » est conçue de manière très extensive. Elle mentionne expressément les personnes physiques, les sociétés et tout autre groupement de personnes. Toutefois, l'utilisation du terme « inclut » indique clairement que l'Accord couvre toutes autres structures organisationnelles comme les fiducies, les fondations, les Anstalten, les sociétés de personnes ainsi que les fonds ou dispositifs de placement collectif.

17. L'Accord s'applique aux fondations, Anstalten et structures similaires, qu'elles soient ou non « considérées fiscalement comme une personne morale » en vertu de l'alinéa d).

18. Les fiducies sont également soumises à l'Accord. Par conséquent, les autorités compétentes des parties contractantes doivent avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir des renseignements concernant les fiducies (notamment l'identité des constituants, bénéficiaires ou fiduciaires), quelle que soit la classification des fiducies dans leur droit interne.

19. Le principal exemple de « groupement de personnes » est la société de personnes. En dehors des sociétés de personnes, l'expression « groupement de personnes » couvre également les structures organisationnelles qui sont moins couramment utilisées comme les associations non dotées de la personnalité morale.

20. Dans la plupart des cas, l'application de la définition ne devrait pas soulever de sérieuses difficultés d'interprétation. Toutefois, l'application de la définition aux structures organisationnelles peu couramment utilisées pourrait se révéler plus délicate. Dans ce cas, il convient d'accorder une attention particulière au contexte de l'Accord (cf. article 4 paragraphe 2). Le principal article opérationnel qui utilise le terme « personne » est l'article 5 paragraphe 4.b), qui dispose qu'une partie contractante doit avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir les renseignements en matière de propriété concernant toutes les « personnes », dans les limites de l'article 2. Une interprétation trop étroite pourrait compromettre l'objet et la finalité de l'Accord en étant susceptible d'exclure certaines entités ou autres structures organisationnelles de cette obligation, uniquement à cause de certaines caractéristiques relevant du droit des sociétés ou d'autres branches du droit. C'est pourquoi l'objectif est de prendre en compte toutes les structures organisationnelles possibles.

21. Par exemple, le droit de certains pays reconnaît la notion d'« estate », qui constitue une entité distincte. On entend généralement par « estate » les biens détenus en vertu d'un testament par un fiduciaire (sous la supervision d'un tribunal) dont le devoir est de préserver et de protéger ces biens en vue de leur distribution aux bénéficiaires. De même, le système juridique pourra reconnaître une structure organisationnelle analogue à une fiducie ou à une fondation, mais de dénomination différente. L'article 4 paragraphe 2 énonce clairement que si de telles structures existent dans le droit applicable, elles constituent des "personnes" au sens de l'alinéa c).

22. L'alinéa d) définit la société et est identique à l'article 3 paragraphe 1 alinéa b) du Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

23. Les alinéas e) à h) définissent la « société cotée » et le « fonds ou dispositif de placement collectif ». Ces deux expressions sont utilisées à l'article 5 paragraphe 4 alinéa b). Les alinéas e) à g) définissent la société cotée et l'alinéa h) les fonds ou dispositifs de placement collectif.

24. Dans un souci de simplicité, les définitions n'exigent pas un pourcentage minimal de participation coté (par exemple, 5 pour cent des actions en circulation d'une société cotée), mais exigent d'une façon un peu plus large que les titres de participation puissent être « facilement » vendus, achetés ou rachetés. Le fait qu'un fonds ou dispositif de placement collectif puisse fonctionner sous la forme d'une société cotée ne devrait pas soulever de problèmes, étant donné que les définitions de la société cotée et du fonds ou dispositif de placement collectif sont pratiquement identiques.

25. En vertu de l'alinéa e), une « société cotée » est une société dont la catégorie principale d'actions est cotée sur une bourse reconnue et dont les actions cotées peuvent être facilement vendues ou achetées par le public. L'expression « catégorie principale d'actions » est définie à l'alinéa f). Cette définition vise à faire en sorte que les sociétés dont une minorité du capital uniquement est cotée ne puissent pas être considérées comme des sociétés cotées. Une société cotée ne peut être qu'une société dont les actions cotées représentent à la fois la majorité des droits de vote et la majorité de la valeur de la société.

26. Conformément à la définition de l'alinéa g), une « bourse reconnue » est une bourse désignée comme telle d'un commun accord par les autorités compétentes. L'un des critères que les autorités compétentes peuvent prendre en compte dans ce contexte est le suivant : les règles de cotation, y compris l'environnement réglementaire plus large, d'une bourse comportent-elles des sauvegardes suffisantes pour qu'une société fermée ne puisse pas se faire passer pour une société cotée ? Les autorités compétentes pourront également examiner s'il existe ou non une obligation réglementaire ou autre de divulgation des participations substantielles dans une société cotée.

27. L'expression « par le public » est définie dans la seconde phrase de l'alinéa e). Cette définition fait en sorte que la participation au capital ne soit pas restreinte à un groupe limité d'investisseurs. On citera comme exemples de cas où l'achat ou la vente d'actions est restreint à un groupe limité d'investisseurs les situations suivantes : les actions ne peuvent être vendues qu'aux actionnaires existants ; les actions sont uniquement offertes aux membres d'une famille ou aux sociétés apparentées d'un groupe ; les actions ne peuvent être acquises que par les membres d'un club d'investissement, d'une société de personnes ou d'un autre groupement de personnes.

28. Les restrictions au libre transfert des actions qui sont imposées par application de la loi ou par voie réglementaire ou qui sont conditionnées ou subordonnées à certains événements liés au marché ne sont pas des restrictions qui limitent l'achat ou la vente d'actions à un « groupe limité d'investisseurs ». Par exemple, une restriction au libre transfert d'actions d'une société qui est déclenchée par une tentative de prise en contrôle de la part d'un groupe d'investisseurs ou de non investisseurs ne constitue pas une restriction qui limite l'achat ou la vente à un "groupe limité d'investisseurs".

29. L'adverbe « facilement » a pour effet que, lorsque les actions ne changent pas de mains dans une proportion substantielle, la raison d'être de la mention spéciale des sociétés cotées à l'article 5 paragraphe 4 alinéa b) disparaît. Par conséquent, pour qu'une société cotée respecte cette norme, il faut qu'une proportion plus que négligeable de ses actions cotées fasse effectivement l'objet de transactions.

30. L'alinéa h) définit un fonds ou dispositif de placement collectif comme un instrument de placement groupé, quelle que soit sa forme juridique. Cette définition couvre les fonds ou dispositifs de placement collectif organisés sous la forme de sociétés de capitaux ou de sociétés de personnes, de fiducies et d'arrangements purement contractuels. L'alinéa h) définit ensuite les fonds ou dispositifs publics de

placement collectif comme tout fonds ou dispositif de placement collectif dont les titres de participation peuvent être facilement achetés, vendus ou rachetés par le public. Les termes « facilement » et « par le public » ont la même signification que celle qu'ils ont dans le contexte de la définition des sociétés cotées.

31. Les alinéas i), j) et k) ne nécessitent pas d'explications.

32. L'alinéa l) définit les « mesures de collecte de renseignements ». Chaque partie contractante détermine la forme de ces pouvoirs et la manière dont ils s'exercent en droit interne. Les mesures de collecte de renseignements sont généralement les suivantes : obligation de soumettre des documents pour examen et possibilité d'avoir directement accès aux documents, de faire des copies de ces documents et d'interroger les personnes qui ont connaissance ou sont en possession de renseignements pertinents, ou en ont le contrôle ou la garde. Les mesures de collecte de renseignements ont en général essentiellement pour objet d'obtenir les renseignements demandés et, dans la plupart des cas, ne concernent pas la fourniture proprement dite des renseignements à la partie requérante.

33. L'alinéa m) définit les « renseignements ». Cette définition est très large et couvre tout fait, tout énoncé ou tout document, quelle que soit leur forme. Le terme « document » inclut (cette liste n'étant pas exhaustive) un compte, un contrat, un livre, un graphique, un tableau, un diagramme, un formulaire, une image, une facture, une lettre, une carte, un mémoire, un plan, un rapport, un télégramme et un récépissé. Le terme « document » ne se limite pas aux renseignements sur papier ; il inclut également les renseignements sous la forme électronique.

34. L'alinéa n) de la version multilatérale prévoit que le dépositaire de l'Accord est le Secrétaire général de l'OCDE.

35. L'alinéa o) définit l'expression « en matière fiscale pénale ». Il s'agit de toutes les affaires fiscales concernant des actes intentionnels qui sont passibles de poursuites en vertu du droit pénal de la partie requérante. Les dispositions fiscales pénales incriminant des actes non intentionnels (par exemple, les dispositions qui mettent en jeu une responsabilité sans faute ou une responsabilité absolue) ne relèvent pas des affaires fiscales pénales au sens de l'Accord. Une affaire fiscale met en jeu un « acte intentionnel » si la disposition fiscale pénale applicable exige un élément intentionnel. L'alinéa o) n'oblige pas la partie requérante à démontrer à la partie requise l'existence d'un élément intentionnel en liaison avec l'acte effectif donnant lieu à investigation.

36. Les catégories d'actes qui constituent en général un délit fiscal comprennent : la non-production délibérée d'une déclaration fiscale dans le délai imparti ; l'omission ou la dissimulation délibérées de sommes soumises à l'impôt ; les déclarations factuelles fausses ou incomplètes aux autorités fiscales qui entravent la perception de l'impôt ; l'omission délibérée de mentions dans des livres et documents ; les mentions délibérément fausses ou incorrectes qui sont portées sur des livres et documents ; l'interposition en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie du patrimoine d'autrui ; le fait de consentir ou d'acquiescer à une infraction. Les délits fiscaux, tout comme les autres délits pénaux, sont punis d'une amende et/ou d'un emprisonnement.

37. L'alinéa p) définit l'expression « droit pénal » utilisée à l'alinéa o). Il précise que le droit pénal comprend les dispositions de droit pénal qui figurent dans la législation pénale ou toute autre loi adoptée dans la partie requérante. Il précise également que le droit pénal est uniquement le droit qui est désigné comme tel en droit interne et ne comprend pas les dispositions pouvant être réputées de nature pénale à d'autres fins, notamment aux fins d'application des conventions pertinentes relatives aux droits de l'homme ou d'autres conventions internationales.

Paragraphe 2

38. Ce paragraphe établit une règle générale d'interprétation des termes qui sont utilisés dans l'Accord sans y être définis. Ce paragraphe est similaire à celui qui figure dans le Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Il dispose que tout terme qui est utilisé dans l'Accord sans y être défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue le droit de la partie contractante appliquant l'Accord. Les parties contractantes peuvent convenir que les autorités compétentes pourront utiliser la procédure amiable prévue à l'article 13 pour déterminer la signification d'un terme qui n'aura pas été défini. Il peut toutefois y avoir à cet égard certaines restrictions constitutionnelles ou autres. Dans le cas où les lois de la partie contractante appliquant l'Accord attribuent plusieurs significations à un même terme, le sens qui lui est attribué par le droit fiscal prévaut sur le sens que lui attribue toute autre branche du droit. La dernière partie de cette phrase n'est bien entendu opératoire que si la partie contractante appliquant l'Accord perçoit des impôts et a donc un « droit fiscal applicable ».

Article 5 (Echange de renseignements sur demande)

Paragraphe 1

39. Le paragraphe 1 pose la règle générale selon laquelle l'autorité compétente de la partie requise est tenue de fournir des renseignements sur demande aux fins visées à l'article 1. Ce paragraphe indique clairement que l'Accord s'applique uniquement à l'échange de renseignements sur demande (c'est-à-dire lorsque les renseignements demandés se rapportent à un contrôle, une enquête ou une investigation spécifiques) et ne s'applique pas aux échanges automatiques ou spontanés de renseignements. Toutefois, les parties contractantes envisageront peut-être d'élargir leur coopération en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales aux échanges automatiques et spontanés ainsi qu'aux contrôles fiscaux simultanés.

40. Le renvoi qui est fait dans la première phrase à l'article 1 de l'Accord confirme que les renseignements doivent être échangés aussi bien en matière fiscale non pénale qu'en matière fiscale pénale. La deuxième phrase du paragraphe 1 indique clairement que les renseignements se rapportant à une affaire fiscale pénale doivent être échangés, que les actes faisant l'objet d'une investigation soient ou non incriminés dans la partie requise.

Paragraphe 2

41. Ce paragraphe a pour objet de préciser que, en réponse à une demande, une partie contractante devra agir pour obtenir les renseignements demandés et ne pourra pas uniquement s'en remettre aux renseignements en la possession de son autorité compétente. Si l'on vise les renseignements « en sa possession » et non ceux « disponibles dans les dossiers fiscaux », c'est parce que certaines parties contractantes, ne percevant pas d'impôts directs, n'ont pas de dossiers fiscaux.

42. Lorsqu'elle reçoit une demande de renseignements, l'autorité compétente de la partie requise doit d'abord examiner si elle détient les renseignements nécessaires pour répondre à la demande. Si les renseignements en sa possession se révèlent insuffisants, elle est tenue de prendre « toutes les mesures adéquates de collecte de renseignements » afin de fournir à la partie requérante les renseignements demandés. L'expression « mesures de collecte de renseignements » est définie à l'article 4 paragraphe 1 alinéa 1). Une mesure de collecte de renseignements est « adéquate » si elle est à même d'obtenir les renseignements demandés par la partie requérante. C'est la partie requise qui détermine quelles sont les mesures de collecte de renseignements qui sont adéquates dans chaque cas d'espèce.

43. Le paragraphe 2 dispose en outre que les renseignements doivent être échangés indépendamment du fait que la partie requise ait ou non besoin des renseignements à ses propres fins fiscales. Cette disposition est nécessaire, parce que si l'on exigeait un intérêt fiscal, cela pourrait rendre inefficace tout échange de renseignements, par exemple lorsque la partie requise ne perçoit pas d'impôt sur le revenu ou lorsque la demande concerne une entité non imposable dans la partie requise.

Paragraphe 3

44. Le paragraphe 3 comporte également une disposition concernant la fourniture des renseignements sous une forme spécifiquement demandée par une partie contractante pour répondre à ses exigences en matière de preuve ou à d'autres exigences juridiques, dans la mesure où le droit de la partie requise le permet. Il peut s'agir de la déposition de témoins et de copies certifiées conformes d'originaux. En vertu du paragraphe 3, la partie requise peut refuser de fournir les renseignements sous la forme particulière demandée si celle-ci est contraire à son droit. Le refus de fournir les renseignements sous la forme demandée ne porte pas atteinte à l'obligation de fournir les renseignements.

45. Si la partie requérante le lui demande, la partie requise doit fournir une copie certifiée conforme des documents originaux complets. Toutefois, la partie requise peut avoir besoin d'éditer des informations qui ne se rapportent pas à la demande si la fourniture de ces informations est contraire à son droit. En outre, dans certains pays, l'authentification d'un document peut nécessiter sa traduction dans une langue autre que celle de l'original. Lorsque des questions de ce type se posent, les parties contractantes devraient envisager de les examiner en détail lors des discussions préalables à la conclusion de l'Accord.

Paragraphe 4

46. Le paragraphe 4 alinéa a), en visant expressément toutes les personnes pouvant bénéficier de certains privilèges en droit interne, indique clairement que ces privilèges ne peuvent pas justifier le rejet d'une demande dans des conditions autres que celles prévues à l'article 7. Par exemple, le fait que les renseignements bancaires soient visés au paragraphe 4 alinéa a) exclut que le secret bancaire puisse être considéré comme relevant de l'ordre public. De même, le paragraphe 4 alinéa a), en liaison avec l'article 7 paragraphe 2, indique clairement que les renseignements qui ne constituent pas par ailleurs un secret commercial, industriel ou professionnel, ou un procédé commercial, ne deviennent pas secrets du simple fait qu'ils sont détenus par l'une des personnes mentionnées.

47. L'alinéa a) ne saurait être interprété en ce sens que l'autorité compétente aurait uniquement obligation d'avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir les renseignements en provenance des personnes mentionnées. L'alinéa a) ne limite pas l'obligation énoncée à l'article 5 paragraphe 1.

48. L'alinéa a) vise les renseignements détenus par les banques et autres institutions financières. Conformément au rapport « *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales* » (OCDE, 2000), l'accès aux renseignements détenus par les banques ou par les autres institutions financières peut être direct ou indirect, via une procédure judiciaire ou administrative. Comme il est indiqué dans ce rapport, la procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de façon à ne pas faire obstacle à l'accès aux renseignements bancaires. En général, les renseignements bancaires demandés sont des informations sur un compte, des informations financières et des informations sur des opérations ainsi que des informations sur l'identité ou la structure juridique des titulaires de comptes et des parties à des opérations financières.

49. Le paragraphe 4 alinéa a) vise également les renseignements détenus par les personnes qui agissent en qualité de mandataire ou de fiduciaire. On considère généralement qu'une personne agit « en

qualité de fiduciaire » lorsqu'elle traite une opération, ou manipule des fonds ou des biens, pour le compte d'une autre personne à l'égard de laquelle elle se trouve dans une relation impliquant et nécessitant la confiance, d'une part, et la bonne foi de l'autre. Le terme « mandataire » est très large et couvre tous les types de prestataires de services aux sociétés (par exemple les agents pour la création de sociétés, les sociétés fiduciaires, les agents agréés et les avocats).

50. En vertu de l'alinéa b), les autorités compétentes des parties contractantes doivent faire en sorte de pouvoir obtenir et fournir les renseignements sur la propriété. Cette disposition n'a pas pour but d'établir une définition « tous usages » de la propriété entre les parties contractantes, mais de préciser quels sont les types d'informations qu'une partie contractante peut légitimement s'attendre à recevoir en réponse à une demande de renseignements sur la propriété de façon qu'elle puisse appliquer sa propre législation fiscale, y compris sa définition interne de la propriété effective.

51. En ce qui concerne les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes, c'est généralement la même personne qui sera le propriétaire en titre et le bénéficiaire effectif des actions de la société de capitaux ou des biens de la société de personnes. Mais, dans certains cas, la propriété en titre fera l'objet d'un mandat ou d'un dispositif similaire. Lorsque le propriétaire en titre agit pour le compte d'une autre personne en qualité de mandataire ou dans le cadre d'un dispositif similaire, c'est cette autre personne et non le propriétaire en titre qui pourra être le bénéficiaire effectif. Par conséquent, le point de départ pour l'analyse de la propriété est la propriété en titre des actions s'il s'agit d'une société de capitaux ou des participations s'il s'agit d'une société de personnes et toutes les parties contractantes doivent être à même d'obtenir et de fournir les renseignements sur la propriété en titre. Dans le cas d'une société de personnes, toutes les formes de participation sont visées : régime de la société en nom collectif ou de la société en commandite, ou participation au capital ou aux bénéfices. Toutefois, dans certains cas, la propriété en titre ne sera qu'un point de départ. Par exemple, chaque fois que le propriétaire en titre agit pour le compte d'une autre personne en qualité de mandataire ou dans le cadre d'un dispositif similaire, les parties contractantes devront avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir, en plus des renseignements sur le propriétaire en titre, les renseignements sur cette autre personne pouvant être bénéficiaire effectif. Comme exemple de mandataire, on peut citer l'actionnaire mandataire, propriétaire en titre des actions, mais agissant pour le compte de son mandant. Dans les limites de l'article 2 de l'Accord, la partie requise doit faire en sorte qu'elle puisse fournir les renseignements concernant les personnes constituant une chaîne de propriété.

52. En ce qui concerne les fiducies et les fondations, l'alinéa b) précise quel est le type de renseignements sur l'identité que les parties contractantes doivent pouvoir obtenir et fournir. Ces renseignements ne se limitent à ceux concernant la propriété. Les mêmes règles devront être également appliquées aux personnes analogues à une fiducie ou une fondation, par exemple une "Anstalt". Par conséquent, la partie contractante doit pouvoir, par exemple, obtenir et fournir des renseignements sur l'identité du constituant ou du fondateur et sur l'identité des bénéficiaires et des personnes qui sont à même de donner des instructions pour l'administration des biens de la fiducie ou de la fondation.

53. Dans certains cas, une fiducie, une fondation ou une structure similaire n'aura pas pour bénéficiaires un groupe identifié de personnes, mais œuvrera pour une cause d'intérêt général. Les renseignements sur la propriété doivent donc être interprétés en ce sens s'ils portent uniquement sur les personnes identifiables. Les termes « conseil de la fondation » sont à entendre très largement ; ils visent toute personne ou groupe de personnes gérant la fondation et les personnes en situation de donner des instructions sur les transactions concernant les biens de la fiducie ou de la fondation.

54. La plupart des structures organisationnelles pourront être classées dans les catégories suivantes : société de capitaux, société de personnes, fiducie, fondation ou personne similaire à une fiducie ou une fondation. Malgré tout, on se trouvera dans certains cas en présence d'entités ou de structures qui

n'entreront pas dans l'une ou l'autre de ces catégories et pour lesquelles une demande de renseignements sur la propriété pourra être légitimement formulée. Par exemple, une structure pourra être, du point de vue juridique, de nature purement contractuelle. Dans ce cas, les parties contractantes devront avoir l'autorité d'obtenir et fournir les renseignements sur toute personne ayant un droit de participation aux revenus ou gains de la structure, ou au produit de toute vente ou liquidation.

55. En vertu de l'alinéa b), la partie requise doit avoir l'autorité pour obtenir et fournir les renseignements en matière de propriété sur toutes les personnes qui forment une chaîne de propriété, dès lors que, comme il est prévu à l'article 2, les renseignements sont détenus par les autorités de l'État requis ou sont en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de la compétence de la partie requise. Grâce à ce libellé, la partie requérante n'a pas à soumettre une demande distincte de renseignements pour chaque maillon de la chaîne de sociétés ou d'autres personnes. Prenons l'exemple d'une société A, filiale à 100 pour cent de la société B, les deux sociétés étant constituées selon la législation de la partie C, partie contractante à l'Accord. Si la partie D, également partie contractante, demande des renseignements en matière de propriété sur la société A et précise dans sa demande qu'elle recherche également des renseignements en matière de propriété sur toute personne faisant partie de la chaîne de propriété de la société A, la partie C doit fournir dans sa réponse à la demande les renseignements en matière de propriété concernant à la fois la société A et la société B.

56. La deuxième phrase de l'alinéa b) dispose que dans le cas de sociétés cotées et de fonds ou dispositifs de placement collectif publics, les autorités compétentes n'ont à fournir que les renseignements en matière de propriété que la partie requise peut obtenir sans difficultés disproportionnées. Des renseignements ne peuvent être obtenus qu'avec des « difficultés disproportionnées » lorsque l'identification des propriétaires, tout en étant théoriquement possible, nécessiterait des frais ou ressources excessifs. De telles difficultés pouvant aisément se produire dans le cas de sociétés cotées et de fonds ou dispositifs de placement collectif publics lorsqu'il existe un véritable marché public des titres de participation, cette clarification a paru particulièrement justifiée. On reconnaît dans le même temps que, lorsqu'il existe un véritable marché public des titres de participation, le risque est moins grand que ces structures soient utilisées à des fins de fraude fiscale ou à d'autres fins non conformes au droit fiscal. Les définitions de la société cotée et celle du fonds ou dispositif de placement collectif public figurent à l'article 4, paragraphe 1 (alinéas e) à f).

Paragraphe 5

57. Le paragraphe 5 énumère les informations que la partie requérante doit fournir à la partie requise pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés qui ont trait à l'administration où à l'exécution de la législation fiscale de la partie requérante. S'il est vrai que le paragraphe 5 impose plusieurs exigences procédurales importantes qui visent à contrecarrer les demandes extrêmement vagues de renseignements (« pêche aux renseignements »), les alinéas a) à g) doivent être néanmoins interprétés assez largement pour que l'échange de renseignements puisse être efficace. On donnera ci-après plusieurs exemples illustrant l'application de ces exigences dans certaines situations.

58. Exemple 1 (alinéa a))

Lorsqu'une partie demande des renseignements sur un compte et que l'identité du ou des titulaires du compte n'est pas connue, les conditions prévues à l'alinéa a) peuvent être remplies en fournissant le numéro du compte ou des renseignements d'identification similaires.

59. Exemple 2 (alinéa d)) (« sont détenus »)

Un contribuable d'un pays A retire tous les fonds de son compte bancaire et se fait remettre une forte somme en espèces. Il se rend dans une banque dans les pays B et C, puis regagne le pays A sans ces espèces. En liaison avec une enquête ultérieure sur le contribuable, l'autorité compétente du pays A adresse aux pays B et C une demande de renseignements concernant les comptes bancaires qui ont pu être ouverts par le contribuable auprès de l'une ou l'autre des deux banques dans lesquelles il s'est rendu. Dans ces circonstances, l'autorité compétente du pays A a tout lieu de croire que les renseignements sont détenus dans le pays B ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence du pays B. Le même raisonnement vaut pour le pays C. Le pays B (ou C) ne peut pas rejeter la demande en arguant du fait que le pays A n'a pas établi que les renseignements « sont détenus » dans le pays B (ou C), parce qu'il est tout aussi probable que les renseignements soient détenus dans l'autre pays.

60. Exemple 3 (alinéa d))

Une situation similaire peut se produire lorsqu'un pays, conduisant une enquête sur une personne, ne sait pas si cette personne a ou non quitté le pays Y et y a ou non fermé son compte en banque. Dès lors que le pays X peut établir un lien entre la personne et le pays Y, celui-ci ne peut pas rejeter la demande au motif que le pays X n'est pas fondé à croire que les renseignements demandés « sont détenus » dans le pays Y. Le pays X peut légitimement attendre du pays Y qu'il procède à des investigations et, si l'existence d'un compte bancaire est avérée, qu'il fournisse les renseignements demandés.

61. En vertu de l'alinéa d), la partie requérante doit informer la partie requise des raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans la partie requise ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la partie requise. Les termes "détenus dans la partie requise" couvrent les renseignements détenus par tout organisme public ou toute autorité publique de la partie requise.

62. Il faut interpréter l'alinéa f) en liaison avec l'article 7 paragraphe 1 (voir en particulier le paragraphe 77 du commentaire relatif à l'article 7). La déclaration exigée à l'alinéa f) comporte trois éléments ; la demande doit être conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de la partie requérante ; les renseignements demandés pourraient être obtenus par la partie requérante en vertu de son droit ou dans le cadre normal de ses pratiques administratives si les renseignements relevaient de sa compétence ; la demande de renseignements doit être conforme à l'Accord. Peuvent entrer dans "le cadre normal des pratiques administratives" les investigations spéciales ou les contrôles spéciaux concernant les comptes professionnels du contribuable ou d'autres personnes, dès lors que les autorités fiscales de la partie requérante procéderaient à des investigations ou contrôles similaires si les renseignements relevaient de leur compétence.

63. La raison d'être de l'alinéa g) est la suivante : en fonction du système fiscal de la partie requise, une demande de renseignements peut faire supporter une charge supplémentaire à l'appareil administratif de cette partie. Dès lors, on ne saurait envisager une demande de renseignements que si la partie requérante ne dispose pas de moyens commodes pour obtenir les renseignements sur son propre territoire. Dans la mesure où d'autres moyens pourraient être utilisés dans la partie requérante, la déclaration prescrite à l'alinéa g) doit préciser en quoi ces moyens susciteraient des difficultés disproportionnées. Dans ce dernier cas, l'élément de proportionnalité intervient. Il faut que la partie requise puisse obtenir plus facilement les renseignements recherchés que la partie requérante. Par exemple, recueillir les renseignements auprès d'un seul fournisseur dans la partie requise pourra permettre d'obtenir les mêmes renseignements qu'auprès d'un grand nombre d'acheteurs dans la partie requérante.

64. Il est de l'intérêt de la partie requérante de fournir autant d'informations que possible pour faciliter une réponse rapide de la partie requise. Dès lors, les demandes incomplètes de renseignements

devraient être rares. La partie requise pourra demander des informations complémentaires, mais cela ne devra pas retarder une demande de renseignements conforme au paragraphe 5. En ce qui concerne la possibilité de décliner une demande, voir l'article 7 et le commentaire correspondant.

Paragraphe 6

65. Le paragraphe 6 établit les procédures d'instruction des demandes en vue d'obtenir une réponse rapide. Le délai de 90 jours fixé à l'alinéa b) pourra être prorogé en tant que de besoin, par exemple du fait du volume des renseignements demandés et de la nécessité de certifier conformes de nombreux documents. Si l'autorité compétente de la partie requise ne peut pas fournir les renseignements dans le délai de 90 jours, elle doit le notifier immédiatement à l'autorité compétente de la partie requérante. La notification doit indiquer les motifs de la non-fourniture des renseignements dans le délai de 90 jours (ou tel que prorogé). Le motif pourra être le non-achèvement d'une procédure judiciaire ou administrative nécessaire pour obtenir les renseignements. Il pourra être utile que la notification comporte une estimation du délai nécessaire pour donner suite à la demande. Enfin, le paragraphe 6 encourage la partie requise à réagir aussi rapidement que possible et, le cas échéant, avant même l'expiration des délais fixés aux alinéas a) et b).

Article 6 (Contrôles fiscaux à l'étranger)

Paragraphe 1

66. En vertu du paragraphe 1, une partie contractante peut autoriser des représentants de la partie requérante à entrer sur le territoire de la partie requise pour interroger des personnes et pour examiner des documents, avec le consentement écrit des personnes concernées. La décision à prendre pour autoriser ces contrôles et dans quelles conditions est exclusivement du ressort de la partie requise. Par exemple, la partie requise peut décider qu'un représentant de la partie requise sera présent lors de certains de ces entretiens ou contrôles ou lors de leur totalité. Cette disposition permet à des fonctionnaires de la partie requérante de participer directement à la collecte de renseignements dans la partie requise, mais uniquement avec l'autorisation de cette dernière et avec le consentement des personnes concernées. Dans ce cas, les représentants de la partie requérante ne peuvent exercer aucun pouvoir de contrainte pour l'obtention de renseignements. Un grand nombre de juridictions et de petits pays n'ayant que des ressources limitées pour répondre aux demandes de renseignements, cette disposition peut être une solution utile en leur évitant d'avoir à utiliser leurs propres ressources pour la collecte des renseignements. Tout en conservant la pleine maîtrise de ce dispositif, la partie requise évite ainsi d'avoir à supporter certains frais et à engager certaines ressources. L'expérience des pays montre que les contrôles fiscaux à l'étranger peuvent être avantageux aussi bien pour la partie requérante que pour la partie requise. De plus, cette procédure peut présenter un intérêt pour les contribuables, en leur évitant d'avoir à fournir des copies de documents volumineux pour répondre à une demande.

Paragraphe 2

67. En vertu de ce paragraphe, la partie requise peut, sans y être obligée, autoriser la présence de représentants de l'autorité compétente étrangère à l'occasion d'un contrôle fiscal conduit par la partie requise sur son territoire, par exemple pour obtenir les renseignements demandés. La décision concernant la présence de représentants étrangers est exclusivement du ressort de l'autorité compétente de la partie requise. Il est entendu que ce type d'assistance ne devrait être demandé que lorsque l'autorité compétente de la partie requérante est convaincue que la présence de ses représentants lors du contrôle effectué dans la partie requise contribuera dans une très large mesure à la solution d'une affaire fiscale intérieure. De plus, il ne devrait pas y avoir de demandes d'assistance de ce type pour des affaires mineures. Cela ne veut pas dire nécessairement que l'affaire doive porter sur un montant d'impôt élevé. Une demande peut aussi être

justifiée parce que l'enjeu est essentiel pour la solution d'autres affaires fiscales intérieures ou parce que le contrôle effectué à l'étranger doit être considéré comme un élément d'une vérification à grande échelle concernant des entreprises situées sur le territoire national et des résidents.

68. La partie requérante doit exposer aussi exactement que possible les motifs de sa demande. La demande doit décrire précisément l'affaire fiscale interne à laquelle elle se rapporte. Elle doit aussi indiquer les raisons particulières pour lesquelles la présence physique d'un représentant de l'autorité compétente est souhaitable. Si l'autorité compétente de l'État requérant souhaite que le contrôle soit conduit selon une procédure spécifique ou à un moment déterminé, elle doit en faire part dans la demande.

69. Les représentants de l'autorité compétente de la partie requérante ne pourront assister qu'à la phase appropriée du contrôle fiscal. Les autorités de la partie requise seront à même de faire en sorte que cette condition soit remplie, puisque la conduite du contrôle est exclusivement de leur ressort.

Paragraphe 3

70. Ce paragraphe établit la procédure à suivre lorsqu'il a été fait suite à une demande présentée en vertu du paragraphe 2. Toutes les décisions relatives aux modalités d'exercice du contrôle sont prises par l'autorité ou le représentant de la partie requise qui est chargé du contrôle.

Article 7 (Possibilité de décliner une demande)

71. Cet article a pour objet de préciser dans quelles situations une partie requise n'est pas tenue de fournir des renseignements en réponse à une demande. Si les conditions sont remplies en ce qui concerne tout motif de rejet d'une demande au titre de l'article 7, la partie requise peut refuser de fournir les renseignements, mais elle doit soigneusement mettre en balance les intérêts de la partie requérante et les motifs pertinents de rejet de la demande. Toutefois, si la partie requise fournit les renseignements, la personne concernée ne peut invoquer une violation des règles en matière de secret. Lorsque la partie requise décline une demande de renseignements, elle informe dès que possible la partie requérante des motifs de sa décision.

Paragraphe 1

72. La première phrase de ce paragraphe indique clairement qu'une partie requise n'est pas tenue d'obtenir et de fournir des renseignements que la partie requérante ne pourrait pas obtenir dans des circonstances similaires en vertu de son propre droit pour l'administration ou l'application de sa propre législation fiscale.

73. Cette disposition vise à empêcher la partie requérante de contourner les restrictions de son droit interne au moyen d'une demande de renseignements adressée à l'autre partie contractante, en usant ainsi de pouvoirs plus larges que ceux que lui confère sa propre législation. Par exemple, la plupart des pays reconnaissent dans leur droit interne qu'il n'est pas possible d'obtenir d'une personne des renseignements dès lors qu'elle peut invoquer le droit de ne pas s'auto-incriminer. Par conséquent, une partie requise peut rejeter une demande si la partie requérante n'aurait pu, du fait de ses propres règles en matière d'auto-incrimination, obtenir les renseignements dans des circonstances similaires.

74. Toutefois, dans la pratique, le droit de ne pas s'auto-incriminer ne devrait guère avoir d'application dans le cadre de la plupart des demandes de renseignements. Le droit de ne pas s'auto-incriminer est personnel et ne peut être invoqué par une personne qui n'est pas elle-même exposée au risque de poursuites pénales. Dans leur très grande majorité, les demandes de renseignements visent à

obtenir des renseignements de tiers, tels que des banques, des intermédiaires ou des co-contractants, et pas de la personne faisant l'objet d'une enquête. De plus, le droit de ne pas s'auto-incriminer n'appartient en général qu'aux personnes physiques.

75. Conformément à la deuxième phrase du paragraphe 1, une partie requise peut rejeter une demande de renseignements lorsque la demande n'est pas soumise en conformité avec l'Accord.

76. Les première et deuxième phrases du paragraphe 1 soulèvent la question de savoir quel est le lien entre les déclarations faites par la partie requérante conformément à l'article 5 paragraphe 5 alinéa f) et les motifs de rejet d'une demande conformément à l'article 7 paragraphe 1. Les déclarations exigées devraient généralement suffire pour établir qu'il n'y a pas de raisons de rejeter une demande en vertu du paragraphe 7 paragraphe 1. Toutefois, une partie requise ayant reçu les déclarations à cet effet peut rejeter la demande s'il lui apparaît que les déclarations sont manifestement inexactes.

77. La partie requise qui, sur la foi de ces déclarations, fournit des renseignements à la partie requérante, demeure dans le cadre de l'Accord. La partie requise n'est pas tenue de procéder à des investigations ou vérifications relativement aux déclarations faites par la partie requérante. La responsabilité de la véracité des déclarations incombe à la partie requérante.

Paragraphe 2

78. En vertu de la première phrase du paragraphe 2, une partie contractante n'est pas tenue de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel, ou un procédé commercial.

79. La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problème de secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, les renseignements demandés qui se rapportent à une personne n'exerçant que des activités passives d'investissement ne comporteront probablement aucun secret commercial, industriel ou professionnel, parce que cette personne n'exerce aucune activité commerciale, industrielle ou professionnelle.

80. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent généralement pas un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autres. Par exemple, une partie requise pourra rejeter une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats si la divulgation de ces informations révèle une formule exclusive d'un produit.

81. Le paragraphe 2 est principalement applicable lorsque la fourniture de renseignements en réponse à une demande révélerait des droits de propriété intellectuelle protégés et créés par le détenteur des renseignements ou un tiers. Par exemple, une banque pourra avoir déposé une demande de brevet pour un dispositif de sécurité, ou bien un procédé commercial pourra être décrit dans une demande de prêt. Dans ces cas, la partie requérante pourra rejeter toute partie d'une demande de renseignements qui révélerait des informations protégées par un brevet, des droits d'auteur ou d'autres droits de propriété intellectuelle.

82. La deuxième phrase du paragraphe 2 indique clairement que l'Accord prime sur toute législation ou pratique internes pouvant traiter les renseignements comme un secret commercial, industriel ou professionnel ou comme un procédé commercial simplement parce qu'ils sont détenus par une personne visée à l'article 5 paragraphe 4 alinéa a) ou simplement parce qu'il s'agit de renseignements sur la propriété. Dès lors, en ce qui concerne les renseignements détenus par des banques, des institutions financières, etc., l'Accord prime sur les lois ou pratiques internes qui traitent les renseignements comme un

secret commercial, industriel, professionnel ou autre lorsqu'ils sont détenus par une telle personne, mais qui n'accordent pas cette protection lorsqu'ils sont détenus par une autre personne, par exemple le contribuable faisant l'objet d'une enquête. Pour ce qui est des renseignements sur la propriété, l'Accord indique clairement que les demandes de renseignements ne peuvent être rejetées au seul motif que la législation ou les pratiques internes peuvent traiter ces informations sur la propriété comme un secret commercial, industriel, professionnel ou autre.

83. Avant d'invoquer cette disposition, la partie requise devra soigneusement mettre en balance les intérêts de la personne protégée par sa législation et les intérêts de la partie requérante. Lors de cet examen, la partie requise devra également prendre en compte les règles de confidentialité de l'article 8.

Paragraphe 3

84. Une partie contractante peut rejeter une demande si les renseignements demandés sont protégés par le secret professionnel de l'avocat au sens du paragraphe 3. Toutefois, lorsque le régime équivalent de secret résultant du droit interne de la partie requise est plus étroit que la définition du paragraphe 3 (par exemple, le droit de la partie requise n'admet pas le secret professionnel en matière fiscale, ou ne l'admet pas en matière fiscale pénale), une partie requise ne peut pas rejeter une demande de renseignements, sauf si elle est en mesure de justifier ce refus sur le fondement de l'article 7 paragraphe 1.

85. Conformément au paragraphe 3, le secret professionnel de l'avocat concerne les renseignements qui constituent (1) « des communications confidentielles » entre (2) « un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé », si ces communications (3) « ont pour but de demander ou fournir un avis juridique » ou (4) « sont destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée ».

86. Les communications sont « confidentielles » si le client peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient tenues secrètes. Par exemple, les communications faites en la présence de tiers autres que le personnel de l'avocat ou des personnes mandatées par l'avocat ne sont pas des communications confidentielles. De même, les communications faites à l'avocat par le client avec instruction de les divulguer à des tiers ne sont pas des communications confidentielles.

87. Les communications doivent avoir lieu entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé. Par conséquent, le secret de l'avocat ne s'applique que si l'avocat ou autre représentant juridique est admis à exercer la profession juridique. Les communications avec les personnes qui ont une formation juridique, mais ne sont pas admises à exercer la profession juridique, ne sont pas protégées en vertu du secret de l'avocat.

88. Les communications entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé ne bénéficient du régime du secret que si et dans la mesure où l'avocat ou autre représentant juridique agit en qualité. Par exemple, un avocat agissant en qualité d'actionnaire mandataire, de fiduciaire, de constituant d'une fiducie ou d'administrateur d'une société ou ayant reçu procuration d'une société pour la représenter dans ses affaires industrielles ou commerciales ne peut invoquer le secret professionnel pour les renseignements qui résultent d'une telle activité ou s'y rapportent.

89. Conformément à l'alinéa a), les communications « ont pour but de demander ou de fournir un avis juridique ». Le secret professionnel de l'avocat vaut pour les communications du client et de l'avocat dès lors que les communications sont destinées à demander ou fournir un avis juridique. Par conséquent, le secret ne vaut pas pour les documents remis à un avocat pour essayer de les préserver d'une divulgation. En outre, les renseignements concernant l'identité d'une personne, notamment un administrateur ou le bénéficiaire effectif d'une société, ne bénéficient généralement pas de ce droit au secret.

90. L'alinéa b) vise le cas où l'avocat n'exerce pas une fonction de conseil, mais a été mandaté pour agir en qualité de représentant dans des actions en justice, que l'action soit de nature administrative ou judiciaire. En vertu de l'alinéa b), les communications doivent être destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée. Cette disposition s'applique aux communications du client et de l'avocat dès lors que la condition prévue est remplie.

Paragraphe 4

91. Conformément à ce paragraphe, les parties contractantes n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Dans ce contexte, l'ordre public (et son équivalent anglais "public policy") vise les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de la partie contractante. Cette exception ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, l'ordre public entrerait en jeu si une enquête fiscale dans la partie requérante était motivée par des persécutions politiques ou raciales. L'ordre public peut être également invoqué lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple lorsqu'il s'agit d'informations sensibles détenues par les services secrets, dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de la partie requise. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements relevant de l'Accord.

Paragraphe 5

92. Ce paragraphe précise qu'une demande de renseignements ne peut être rejetée parce que la créance fiscale à laquelle elle se rapporte est contestée.

Paragraphe 6

93. Dans les circonstances exceptionnelles où ce problème peut se poser, le paragraphe 6 permet à la partie requise de rejeter une demande dans le cas où les renseignements demandés par la partie requérante seraient utilisés pour appliquer ou exécuter une disposition de la législation fiscale de cette partie -- ou toute obligation s'y rattachant -- qui serait discriminatoire à l'encontre des ressortissants de la partie requise. Le paragraphe 6 a pour objet de faire en sorte que l'Accord ne se traduise pas par une discrimination entre les ressortissants de la partie requise et les ressortissants de la partie requérante se trouvant dans une situation identique. Des ressortissants ne se trouvent pas dans une situation identique lorsqu'un ressortissant de l'État requérant est résident de cet État et qu'un ressortissant de l'État requis ne l'est pas. Par conséquent, le paragraphe 6 ne s'applique pas lorsque les règles fiscales diffèrent sur la base de la résidence. La nationalité même du contribuable ne doit pas l'exposer à une inégalité de traitement. Ceci vaut aussi bien pour les questions procédurales (différences entre les mesures de protection ou les recours ou réparations dont bénéficie le contribuable, par exemple) que pour les questions de fond, comme le taux d'imposition applicable.

Article 8 (Confidentialité)

94. Une protection adéquate des renseignements reçus d'une autre partie contractante est indispensable à tout dispositif d'échange de renseignements en matière fiscale. L'échange de renseignements en matière fiscale doit toujours se doubler de strictes sauvegardes pour que les renseignements ne soient utilisés qu'aux fins indiquées à l'article 1 de l'Accord. Le respect de la confidentialité des renseignements est nécessaire pour protéger les intérêts légitimes des contribuables. Une assistance mutuelle entre les autorités compétentes n'est réalisable que si chacune est assurée que l'autre traitera avec la confidentialité qui convient les renseignements qu'elle obtient à l'occasion de cette coopération. Les parties contractantes devront avoir mis en place de telles sauvegardes. Certaines parties contractantes préféreront utiliser le terme "secret", au lieu du terme "confidentiel" qui figure dans cet

article. Ces termes sont considérés comme synonymes et interchangeables aux fins de cet article et les parties contractantes ont la faculté d'utiliser l'un ou l'autre.

95. Conformément à la première phrase, tout renseignement reçu en vertu de l'Accord par une partie contractante doit être tenu confidentiel. Il s'agit des renseignements qui peuvent être reçus aussi bien par la partie requérante que par la partie requise (voir l'article 5 paragraphe 5).

96. Les renseignements ne peuvent être divulgués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement, la perception, le recouvrement ou l'exécution des impôts visés dans l'Accord ou par les poursuites ou les décisions en matière de recours se rapportant à ces impôts. Autrement dit, les renseignements peuvent être également communiqués au contribuable, à son représentant ou à un témoin. L'Accord permet de divulguer les renseignements au contribuable, mais elle n'oblige pas à le faire. En fait, il peut y avoir des cas où les renseignements sont donnés à titre confidentiel à la partie requise et la source des renseignements peut avoir légitimement intérêt à ce qu'ils ne soient pas divulgués au contribuable. Les autorités compétentes concernées devraient examiner ces cas en vue de mettre au point un mécanisme mutuellement acceptable pour les régler. Les autorités compétentes de la partie requérante n'ont pas besoin d'obtenir une autorisation, un consentement ou toute autre forme d'approbation pour pouvoir fournir les renseignements reçus à une personne ou autorité mentionnée. La référence qui est faite dans ce paragraphe aux "audiences judiciaires de tribunaux" et aux "décisions judiciaires" vaut pour les procédures et décisions qui, tout en n'étant pas formellement "judiciaires", sont de nature similaire. On citera comme exemple les décisions rendues par une juridiction spécialisée en matière fiscale qui peuvent avoir un caractère obligatoire ou contre lesquelles un recours peut être exercé devant un tribunal de l'ordre judiciaire ou une autre juridiction spécialisée.

97. La troisième phrase interdit à la partie requérante la divulgation des renseignements à un tiers sauf autorisation écrite expresse de la partie contractante qui a fourni les renseignements. La demande d'autorisation en vue de la transmission des renseignements à une partie tierce ne peut être considérée comme une demande normale de renseignements aux fins de l'Accord.

Article 9 (Frais)

98. Conformément à cet article, les parties contractantes peuvent déterminer d'un commun accord les règles applicables en ce qui concerne les frais exposés pour obtenir et fournir les renseignements en réponse à une demande. En général, les frais ordinaires que la partie requise aurait engagés pour l'administration de sa législation fiscale interne devraient normalement être supportés par cette partie lorsque ces frais sont engagés pour répondre à une demande de renseignements. Ces frais devraient normalement comprendre les activités de routine comme l'obtention et la fourniture de copies de documents.

99. Une certaine souplesse paraît devoir être de rigueur pour déterminer qui supportera les frais, afin de tenir compte d'éléments comme les flux probables de demandes de renseignements entre les parties contractantes, l'existence ou non, dans les deux parties, d'une administration chargée de l'impôt sur le revenu, la capacité de chaque partie d'obtenir et de fournir les renseignements ainsi que le volume des renseignements dans le cas d'espèce. Diverses méthodes peuvent être utilisées pour répartir les frais entre les parties contractantes. Par exemple, la décision de répartition des frais pourra être prise au cas par cas. Autre solution, les autorités compétentes souhaiteront peut-être fixer pour l'instruction des demandes un barème prenant en compte le volume de travail nécessaire pour répondre à la demande. L'Accord permet aux parties contractantes ou à leurs autorités compétentes, si elles ont reçu délégation à cet effet, de déterminer d'un commun accord les règles applicables, étant donné la difficulté de prendre en compte la situation particulière de chaque partie.

Article 10 (Dispositions d'application)

100. En vertu de cet article, les parties contractantes doivent adopter les dispositions d'application nécessaires pour se conformer à l'Accord. L'article 10 oblige les parties contractantes à adopter les dispositions nécessaires avec effet à la date prévue à l'article 15. Implicitement, l'article 10 exige également des parties contractantes qu'elles n'adoptent pas de nouvelles dispositions contraires à leurs obligations au titre de l'Accord.

Article 11 (Langues)

101. Cet article ménage aux autorités compétentes des parties contractantes la souplesse nécessaire pour décider de la langue ou des langues qui seront utilisées pour soumettre les demandes et y répondre, le français et l'anglais étant les possibilités retenues lorsqu'aucune autre langue n'est choisie. Cet article ne sera pas toujours nécessaire dans un cadre bilatéral.

Article 12 (Autres accords et arrangements internationaux)

102. Cet article vise à faire en sorte que la partie requérante puisse utiliser l'instrument international qu'elle juge le plus adéquat pour obtenir les renseignements nécessaires. Cet article ne sera pas toujours nécessaire dans un cadre bilatéral.

Article 13 (Procédure amiable)

Paragraphe 1

103. Cet article instaure une procédure amiable pour régler les difficultés découlant de l'application ou de l'interprétation de l'Accord. En vertu de cette disposition, les autorités compétentes, conformément à leurs prérogatives en droit interne, peuvent compléter ou clarifier la signification d'un terme afin de remédier à toute difficulté.

104. Un accord amiable réglant des difficultés générales d'interprétation ou d'application lie les administrations aussi longtemps que les autorités compétentes ne conviennent pas de le modifier ou de l'abroger.

Paragraphe 2

105. Le paragraphe 2 mentionne d'autres types d'accords pouvant être conclus entre les autorités compétentes, en plus de ceux visés au paragraphe 1.

Paragraphe 3

106. Le paragraphe 3 fixe les modalités de concertation des autorités compétentes pour le règlement par voie d'accord amiable. Il prévoit que les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles directement, c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessaire de passer par la voie diplomatique. Les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles par lettre, télécopie, téléphone, réunion en tête à tête ou tout autre moyen à leur convenance pour parvenir à un accord amiable.

Paragraphe 4

107. Le paragraphe 4 de la version multilatérale précise que les accords conclus entre les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus ne lient en aucune manière les autorités compétentes des parties contractantes qui n'étaient pas parties aux accords en question. Cela est évident dans un cadre bilatéral ; c'est pourquoi cette disposition ne figure pas dans la version bilatérale.

Paragraphe 5

108. En vertu de ce paragraphe, les parties contractantes peuvent convenir d'autres formes de règlement des différends. Par exemple, les parties contractantes peuvent convenir que, dans certaines circonstances, par exemple lorsqu'un différend n'a pu être réglé par la procédure amiable, le différend soit soumis à arbitrage.

Article 14 (Fonctions du dépositaire)

109. L'article 14 de la version multilatérale précise les fonctions du dépositaire. Il n'y a pas de disposition correspondante dans la version bilatérale.

Article 15 (Entrée en vigueur)

Paragraphe 1

110. Le paragraphe 1 de la version bilatérale reprend le libellé classique des conventions bilatérales. Il est similaire à l'article 29 paragraphe 1 du Modèle de Convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

Paragraphe 2

111. Le paragraphe 2 de la version multilatérale dispose que l'Accord n'entrera en vigueur qu'entre les parties contractantes qui ont mutuellement fait part de leur intention d'être liées à l'égard de l'autre partie contractante. Il n'y a pas de disposition correspondante dans la version bilatérale.

Paragraphe 3

112. Le paragraphe 3 établit une différence entre l'échange de renseignements en matière fiscale pénale et l'échange de renseignements pour toutes les autres questions fiscales. En matière fiscale pénale, l'Accord entrera en vigueur le 1er janvier 2004. Bien entendu, lorsque les parties contractantes ont déjà en place un mécanisme (par exemple, une convention d'entraide judiciaire) qui permet l'échange de renseignements en matière fiscale pénale en conformité avec la norme contenue dans le présent Accord, la date du 1er janvier 2004 ne sera pas applicable. En ce qui concerne toutes les autres questions, elle entrera en vigueur le 1er janvier 2006. La version multilatérale édicte également une règle spéciale applicable aux parties qui souhaiteront utiliser ultérieurement l'Accord. Dans ce cas, l'Accord entre en vigueur le 30ème jour suivant le dépôt des deux instruments. Conformément au paragraphe 2, l'Accord n'entre en vigueur qu'entre deux parties contractantes qui ont mutuellement fait part de leur souhait d'être liées à l'égard d'une autre partie contractante. Par conséquent, les deux parties doivent déposer un instrument, à moins que l'une des parties ait déjà fait part, dans un instrument antérieur, de son souhait d'être liée à l'égard de l'autre partie. Le délai de 30 jours court à compter de la date à laquelle les deux instruments ont été déposés.

Paragraphe 4

113. Ce paragraphe énonce les règles applicables pour la date de prise d'effet de l'Accord. Ces règles sont identiques pour la version multilatérale et pour la version bilatérale. Les parties contractantes peuvent convenir que l'Accord prendra effet plus tôt.

114. Les règles du paragraphe 4 n'empêchent pas une partie contractante de demander des renseignements antérieurs à la date de prise d'effet de l'Accord, dès lors que ces renseignements se rattachent à un exercice fiscal ou à une opération imposable qui sont postérieurs à la date de prise d'effet. Toutefois, une partie requise ne contrevient pas à l'Accord si elle est dans l'incapacité d'obtenir des renseignements antérieurs à la date de prise d'effet de l'Accord parce qu'il n'était pas obligatoire à l'époque de conserver ces renseignements et que ceux-ci ne sont pas disponibles à la date de la demande de renseignements.

Article 16 (Dénonciation)

115. Les paragraphes 1 et 2 ont trait aux modalités de la dénonciation.

116. Le paragraphe 3 fait en sorte que les obligations nées de l'article 8 subsistent après dénonciation de l'Accord.