



**Groupe spécial d'experts
de la coopération internationale
en matière fiscale
Onzième réunion
15-19 décembre 2003**

**Médiation et arbitrage : la Convention d'arbitrage
de l'Union européenne visant à résoudre les différends
relatifs aux prix de transfert***

Résumé

Le 23 juillet 1990, les États membres des Communautés européennes ont signé la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, accord international qui repose sur l'article 293 du Traité instituant la Communauté européenne : d'après cette disposition, « les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants : [...] – l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la communauté ».

Cet accord est également connu comme la Convention d'arbitrage et porte sur les questions de prix de transfert. En vertu de principes internationalement admis, les transactions effectuées au sein d'un groupe multinational donné d'entreprises doivent être évaluées à leur valeur marchande. Ce principe dit de pleine concurrence a pour but de répartir équitablement les droits de taxation entre les services fiscaux nationaux de plusieurs pays. La Convention est censée résoudre le problème de la double imposition qui apparaît lorsque des services fiscaux prennent en compte des prix de transfert divergents pour une même transaction entre des entreprises associées localisées dans des États membres différents.

* Le présent document a été établi par M. Juan Lopez Rodriguez. Les opinions qui y sont exprimées sont celles de l'auteur et ne reflètent pas nécessairement celles de l'ONU.



Les traités sur l'imposition inspirés du modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) prévoient des procédures par lesquelles les services fiscaux concernés tentent de parvenir à un accord résolvant le problème, mais, en pratique, rien ne garantit la conclusion d'un accord supprimant la double imposition qui se présente. La Convention a pour but d'améliorer cette situation en imposant à ces procédures des délais limitatifs, au-delà desquels s'impose un arbitrage dont la sentence a force obligatoire.

Cette convention porte sur les entreprises des États signataires, en y comprenant les sociétés affiliées et les établissements stables. Y sont incluses les entreprises dirigées par des personnes travaillant à compte personnel, par des sociétés ou par d'autres entités. Deux entreprises sont associées, lorsque l'une d'entre elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre, ou lorsque les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital des deux entreprises. Les corrections de bénéfices entre le siège d'une entreprise et son établissement stable entrent dans le champ d'application de la Convention.

L'article 6 de la Convention d'arbitrage traite l'objet principal, qui est l'élimination de la double imposition. Il prévoit à cet effet une procédure amiable. Dans l'impossibilité de conclure un accord amiable dans les deux ans, l'article 7 prévoit qu'un arbitrage résoudra le litige de façon à éliminer la double imposition.

La procédure amiable est déclenchée à l'initiative de l'entreprise. Il est expressément prévu que l'affaire peut être soumise à une procédure amiable indépendamment des recours qu'offre le droit interne des États signataires concernés.

La phase de l'arbitrage n'a lieu que si, au bout de deux ans, les autorités compétentes respectives n'ont pu parvenir à un accord éliminant la double imposition. L'objectif de la phase d'arbitrage est la création d'une commission consultative. Celle-ci doit émettre un avis fondé sur les principes de la Convention.

La commission consultative est composée de représentants de chaque autorité compétente concernée, ainsi que de personnalités indépendantes. Ces dernières doivent être ressortissantes d'un État contractant et résidentes sur le territoire auquel la présente convention s'applique. Elles doivent être compétentes et indépendantes.

La commission consultative doit émettre un avis. Les autorités compétentes doivent ensuite prendre une décision. Ce faisant, elles peuvent s'écarter de l'avis de la commission consultative, mais à défaut d'accord sur une solution alternative, elles sont tenues par cet avis.

Pour plusieurs raisons, il est de plus en plus difficile d'appliquer le principe de pleine concurrence. Un système de répartition selon une formule à définir pourrait constituer une alternative à ce système de correction des bénéfices. La plupart de ces problèmes disparaîtrait dans l'hypothèse d'une taxation unitaire. Dans un régime de taxation unitaire, les prix de transfert n'ont aucune incidence en matière fiscale, ni d'ailleurs la présence physique dans le ressort territorial de l'autorité fiscale.

En octobre 2001, la Commission des communautés européennes a présenté aux autres institutions des Communautés un document décrivant sa politique en matière d'impôt sur les sociétés. Ce document était l'aboutissement d'une étude sur l'imposition des entreprises, prouvant que la répartition des bénéfices sur le fondement du principe de pleine concurrence engendre de nombreux problèmes

En octobre 2001, la Commission des communautés européennes a présenté aux autres institutions des Communautés un document décrivant sa politique en matière d'impôt sur les sociétés. Ce document était l'aboutissement d'une étude sur l'imposition des entreprises, prouvant que la répartition des bénéfices sur le fondement du principe de pleine concurrence engendre de nombreux problèmes concernant le traitement des prix de transfert au sein des groupes.

Pour répondre à ces questions, la Commission a proposé une stratégie à deux vitesses, comportant une action immédiate sur les mesures concernées, ainsi que l'ouverture d'un débat généralisé ayant une approche plus approfondie. L'une des mesures visées dans le domaine des prix de transfert est l'amélioration des procédures de règlement des litiges de la convention d'arbitrage. À cet effet, un « Forum conjoint de l'Union Européenne sur les prix de transfert », réunissant les États membres et les représentants du monde des affaires, a été créé en vue d'étudier ces questions, qui peuvent être abordées par des moyens autres que législatifs.

Cependant, cette approche ne traiterait pas le problème sous-jacent consistant à jongler avec les différents systèmes fiscaux des États membres. Seule l'imposition aux sociétés multinationales d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés pour leurs activités dans toute l'Union Européenne, au moyen d'un corps de règles unique en matière d'impôt sur les sociétés, permettra de supprimer systématiquement les barrières fiscales freinant les activités économiques transfrontalières au sein du marché intérieur. À l'avenir, les sociétés ayant des activités transfrontalières et internationales au sein de l'Union européenne devraient être autorisées à calculer le revenu imposable de tout leur groupe sur la base d'un corps de règles unique et à établir des comptes consolidés à des fins fiscales.

Table des matières

	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
I. L'Union européenne et ses instruments juridiques	1–12	4
II. La Convention d'arbitrage relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associés ou « Convention d'arbitrage »	13–86	6
III. La politique de la Commission des communautés européenne en matière d'impôt sur les sociétés	87–93	17

I. L'Union européenne et ses instruments juridiques

Objectifs des Communautés Européennes

1. En vertu de l'article 2 du Traité instituant la Communauté Européenne, celle-ci a pour mission, par l'établissement d'un marché commun, d'une Union économique et monétaire et par la mise en oeuvre des politiques ou des actions communes visées par le Traité, de promouvoir dans l'ensemble de la Communauté un développement harmonieux, équilibré et durable des activités économiques, un niveau d'emploi et de protection sociale élevé, l'égalité entre les hommes et les femmes, une croissance durable et non inflationniste, un haut degré de compétitivité et de convergence des performances économiques, un niveau élevé de protection et d'amélioration de la qualité de l'environnement, le relèvement du niveau et de la qualité de vie, la cohésion économique et sociale et la solidarité entre les États membres.

Système institutionnel

2. L'Union européenne s'appuie sur un système institutionnel unique pour accomplir ses objectifs. Dans certains domaines, les États membres délèguent leur souveraineté à des institutions indépendantes représentant les intérêts de l'ensemble de l'Union, de ses États membres et de ses citoyens. Traditionnellement, la Commission représente les intérêts de l'Union dans son ensemble, tandis que tous les gouvernements nationaux sont représentés au sein du Conseil, et que les citoyens élisent directement le Parlement Européen. La démocratie et la primauté du droit sont par conséquent les piliers de l'édifice.

3. Outre ce « triangle institutionnel » formé par la Commission, le Conseil et le Parlement, il existe deux autres institutions – la Cour de justice et la Cour des comptes – ainsi que cinq autres organes européens. Par ailleurs, 13 agences spécialisées ont été créées pour remplir des fonctions techniques, scientifiques ou administratives essentielles.

Nature du droit communautaire

4. D'un point de vue formel, le droit communautaire appartient au droit international. Il est partiellement inscrit dans des traités conclus entre États souverains, et partiellement dérivé de ces traités. Cependant, le droit communautaire présente certains aspects qui n'existent pas en droit international traditionnel.

5. Eu égard à son contenu, le droit communautaire constitue un droit international commun à tous les États membres, plutôt qu'un droit entre ces États. En effet, l'essentiel du droit communautaire consiste en des règles sur l'établissement et le maintien d'un marché commun, qui est un marché intérieur commun aux États membres. On en déduit que le droit régissant les relations avec le marché intérieur constitue du droit interne commun à tous les États membres.

Sources du droit

6. La Communauté est compétente pour créer le droit. Ses organes exercent des prérogatives de souveraineté, et peuvent mener des activités législatives et administratives indépendantes dans la limite que leur fixent les traités fondateurs. L'élaboration des politiques n'est pas la prérogative exclusive d'un organe composé de représentants des États membres, qui prend des décisions à l'unanimité. Dans un nombre croissant de cas, le Conseil des ministres peut prendre ses décisions à une majorité qualifiée. La Commission, composée de personnes indépendantes des États membres, dispose de l'initiative et met en oeuvre le droit en vigueur. Le Parlement européen assume également cette fonction. Son rôle varie en fonction du domaine concerné. Au cours de ce processus, le Conseil économique et social émet des avis.

7. Afin de remplir leurs tâches et en vertu de l'article 249 du traité, les institutions européennes adoptent des règlements et des directives, prennent des décisions et émettent des recommandations et des avis. Les recommandations et avis n'ont pas un caractère impératif.

8. Les règlements ont trois éléments caractéristiques : leur applicabilité générale; leur caractère impératif à l'égard de tous; enfin, leur applicabilité directe dans tout État membre. L'applicabilité générale du règlement consiste en la nature impersonnelle et non individuelle de ses cas d'application ainsi que de ses conséquences juridiques pour la personne physique ou morale concernée.

9. Une directive impose une obligation de résultat aux États membres auxquels elle est adressée, mais elle leur laisse le libre choix de la forme et des méthodes par lesquelles ils entendent parvenir à ce résultat. Elle confère un caractère obligatoire à l'objectif à atteindre, qui peut être défini comme un cas de figure juridique ou matériel. En pratique, le résultat imposé par une directive rendra toujours nécessaire la modification du droit national, sauf si ce dernier est déjà en conformité avec la directive. Les États membres doivent mettre en oeuvre chaque directive dans le délai fixé par celle-ci.

10. Les décisions s'imposent dans l'intégralité de leur formulation. Elles peuvent avoir des États membres comme des personnes privées pour destinataires; c'est le moyen par lequel la Communauté prend des actes administratifs individuels. En d'autres termes, c'est à travers elles que le droit communautaire est appliqué dans des situations concrètes.

11. Les traités conclus entre États membres sur des questions touchant à l'objet des traités communautaires constituent d'autres instrument juridiques importants pour les Communautés. Ils peuvent être très importants pour la réalisation des objectifs communautaires, et peuvent avoir été conclus dans le but même de les réaliser. L'article 293 du Traité dispose que les États membres doivent engager « entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants : [...] – l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté ».

Compétence communautaire en matière fiscale

12. Les dispositions du Traité concernant directement la fiscalité n'ont qu'une portée limitée, et ce domaine demeure dans le domaine de compétence des États membres. Le Traité prévoit l'harmonisation de la législation relative aux impôts

indirects, dans la mesure où cela est nécessaire pour permettre la création et le fonctionnement du marché intérieur. Le Traité ne contient aucune disposition spécifique relative aux impôts directs. Dans ce domaine, l'harmonisation se limitera au rapprochement des lois, réglementations ou dispositions administratives nationales ayant une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. En l'absence de mesures unifiant ou harmonisant ce domaine dans la communauté, les impôts directs sont essentiellement régis par les États membres et par les conventions conclues entre eux visant à éliminer la double imposition. Cependant, lorsqu'ils exercent cette compétence, les États membres doivent respecter les principes fondamentaux consacrés par le Traité. En particulier, il ne peut y avoir de discrimination, directe ou indirecte, sur le fondement de la nationalité.

II. La Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées ou « Convention d'arbitrage »

Historique

13. La Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées ou « Convention d'arbitrage » tire son origine d'une proposition de directive adressée au Conseil par la Commission le 29 novembre 1976. Le texte provisoire de la Convention était joint au projet de directive concernant l'assistance mutuelle en matière de fiscalité directe. La Commission estimait alors qu'en multipliant les échanges d'informations entre elles, les administrations fiscales seraient amenées à procéder plus souvent à des corrections des bénéfices, d'où la nécessité de mettre en place un mécanisme permettant d'éliminer la double imposition à laquelle ces ajustements pourraient donner lieu.

14. À l'inverse de la directive concernant l'assistance mutuelle adoptée en 1977, le projet de directive concernant l'élimination de la double imposition est resté sans suite. Les États Membres ont toutefois fini par conclure une convention multilatérale, dont le texte était en grande partie repris du modèle de Convention relative à l'élimination des doubles impositions de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Le 23 juillet 1990, les États Membres ont signé la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, plus connue sous le nom de Convention d'arbitrage, qui est fondée sur l'article 293 du Traité instituant la Communauté européenne.

15. Conclue pour une période de cinq ans, la Convention d'arbitrage est entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Le 25 mai 1999, les États membres ont signé un protocole modifiant la Convention de façon à la proroger tous les cinq ans. Autrement dit, la Convention est automatiquement prorogée de cinq ans, à moins qu'un État contractant ne s'y oppose, au moins six mois avant l'expiration de la période précédente. Le Protocole a pris effet à compter du 1er janvier 2000, mais n'entrera en vigueur qu'une fois que tous les États Membres auront déposé leur instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation. Il n'est pas actuellement en vigueur.

16. La Convention d'arbitrage que les États membres ont signée en 1990 ne comportait aucune disposition concernant l'adhésion de nouveaux États à la Communauté. Aussi pour devenir membres de la Communauté, l'Autriche, la Finlande et la Suède ont-elles dû signer une convention d'adhésion.

17. Au fil des ans, la Convention d'arbitrage a reçu son lot de critiques, qui portaient pour la plupart sur sa nature même. En 1976, la Commission avait proposé l'élaboration d'une directive touchant les ajustements des prix de transfert, estimant qu'ils étaient un obstacle à la mise en place et au fonctionnement d'un marché commun. Le fait que le choix se soit porté sur une convention plutôt que sur une directive présente un certain nombre d'inconvénients pour les contribuables. À la différence d'une directive, une convention ne fait pas partie des lois communautaires que la Commission est chargée d'appliquer et dont l'interprétation uniforme est assurée par la Cour européenne de justice. Par ailleurs, une directive serait entrée en vigueur automatiquement après un certain laps de temps, sans avoir à être ratifiée par tous les États membres. Elle se serait appliquée immédiatement aux nouveaux membres, sans nouvelles négociations ou procédure de ratification. À condition de comporter des dispositions suffisamment claires et précises, elle aurait été directement applicable, et les contribuables auraient pu invoquer ses principes devant les tribunaux nationaux, lesquels auraient eux la possibilité de demander à la Cour européenne de justice de se prononcer à titre préjudiciel sur les questions d'interprétation.

Objectifs

18. La Convention d'arbitrage traite des problèmes liés à la fixation des prix de transfert. Selon les principes internationalement reconnus, les transactions conclues entre entreprises d'un groupe multinational doivent être évaluées en fonction du cours du marché. Ce principe de pleine concurrence doit conduire à une juste répartition des pouvoirs d'imposition entre administrations fiscales.

19. Elle a pour but de résoudre le problème de double imposition qui peut se poser lorsque les autorités fiscales des États membres appliquent, pour la même transaction conclue entre des entreprises associées, des prix de transfert différents.

20. Lorsqu'elles décident des liens commerciaux existants entre elles, les entreprises associées peuvent s'entendre sur les conditions financières et autres applicables à leurs transactions sans tenir compte des fluctuations du marché. La question est alors de savoir comment chaque administration fiscale peut obtenir son dû. La méthode généralement suivie sur le plan international consiste à imposer chaque entreprise selon le principe de la libre concurrence, c'est-à-dire sur la base des prix pratiqués sur le marché entre entreprises indépendantes. L'OCDE a mis au point des méthodes de détermination des prix de transfert. Toutefois, la façon dont elles sont appliquées peut varier d'un pays à l'autre et il est notoirement difficile de fixer le prix de certaines transactions. Qui plus est, le prix librement débattu par une entreprise n'est pas forcément approuvé par l'autorité fiscale.

21. Si le prix fixé n'est pas celui du marché, l'autorité fiscale peut procéder à une correction du bénéfice des entreprises. Si cette correction n'est pas compensée par un ajustement équivalent dans les autres États concernés, il y a double imposition à l'échelle internationale. Les conventions fiscales élaborées selon le modèle de l'OCDE décrivent les procédures qui peuvent être suivies par les autorités fiscales

concernées pour parvenir à une solution satisfaisante pour tous, ce qui ne veut pas dire qu'un accord visant à éviter la double imposition pourra être conclu. Par ailleurs, ces procédures peuvent prendre du temps et comme, dans la plupart des cas, l'impôt supplémentaire reste dû tant qu'elles n'ont pas abouti, les entreprises en cause doivent souvent assumer le coût de la double imposition pendant cette période.

22. L'objet de la Convention est d'améliorer cette situation en limitant la durée des procédures et à terme en imposant l'arbitrage obligatoire.

Interprétation et application

23. La Convention d'arbitrage ne donne pas de définition des termes qui y sont cités. Seule l'expression « autorité compétente » y est explicitée.

24. Selon le paragraphe 2 de l'article 3, les termes qui ne font pas l'objet d'une définition dans la Convention ont, sauf exception voulue par le contexte, le sens qu'ils ont dans la Convention conclue par les États concernés en matière de double imposition. Or, il se peut que cette dernière donne elle-même peu de définitions et renvoie à la législation de l'État contractant. Ainsi, la Convention d'arbitrage en l'état ne constitue pas une garantie contre la double imposition si les États membres emploient des définitions différentes ou interprètent différemment les termes employés.

25. Enfin, la Cour européenne de justice n'a pas compétence pour trancher ces questions. Par conséquent, l'interprétation de la Convention relève des juridictions nationales, d'où la possibilité d'avoir 15 interprétations différentes.

26. En tout cas, la Convention de Vienne sur le droit des traités¹ énonce les règles applicables en matière d'interprétation. Aux termes du premier paragraphe de son article 31, un traité international doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. Il est de ce fait possible d'invoquer les principes internationalement reconnus en la matière, y compris le Modèle de convention fiscale et les principes directeurs en matière de prix de transfert de l'OCDE.

Champ d'application

27. La Convention s'applique lorsque, aux fins de l'imposition, les bénéficiaires qui sont inclus dans les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant sont également inclus dans les bénéfices d'une entreprise d'un autre État contractant du fait que les principes énoncés à l'article 4 et appliqués soit directement, soit dans des dispositions correspondantes de la législation de l'État concerné, ne sont pas respectés. Il est précisé que la Convention s'applique également aux entreprises qui ont subi des pertes au lieu de réaliser des profits.

28. La Convention s'applique aux impôts sur les revenus des personnes ou des sociétés, en particulier aux impôts énumérés au paragraphe 2 de l'article 2 ainsi qu'aux impôts de nature identique ou analogue établis ultérieurement. Elle fait obligation aux autorités compétentes des États contractants de se communiquer les modifications apportées aux législations nationales respectives.

Champ d'application territorial

29. Pour ce qui est de la portée territoriale, la Convention s'applique aux entreprises des États contractants, en particulier aux sociétés apparentées et aux établissements stables.

30. L'expression « entreprise de l'État contractant » n'est pas définie dans la Convention. Vu que celle-ci s'applique aux impôts sur le revenu et sur les bénéfices, cette notion couvre les entreprises administrées par des particuliers pour leur propre compte ou par des sociétés ou des entités soumises à ce type d'impôts. Elle s'applique sans doute à toute activité permanente, indépendante ou commerciale visant la réalisation de profits (activité lucrative). Elle ne pose pas comme condition la constitution en société.

31. Aux termes de l'article 4, deux entreprises sont dites associées lorsque l'une participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou lorsque les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital des deux entreprises. Cette définition est reprise telle quelle de l'article 9 du Modèle de l'OCDE et s'applique aux concentrations horizontales et verticales d'entreprises. Elle ne fixe pas de seuil minimal.

32. Au paragraphe 2 de l'article premier, il est dit expressément qu'un établissement stable d'une entreprise d'un État contractant situé dans un autre État contractant est considéré comme une entreprise de l'État dans lequel il est situé. Aucune définition n'est donnée de l'expression « établissement stable ». Le paragraphe 2 de l'article 3, précise que les termes qui ne font pas l'objet d'une définition dans la Convention ont le sens qu'ils ont dans la Convention conclue par les États concernés en matière de double imposition.

33. Les corrections des bénéfices du siège administratif d'une entreprise et de son établissement stable situé dans un autre État membre entrent donc dans le champ d'application de la Convention, laquelle s'applique aussi aux ajustements des prix de transfert pour les transactions entre un établissement stable et une entreprise associée.

34. Dans une déclaration commune annexée à la Convention, il est précisé que cette dernière s'applique aussi aux transactions réalisées entre une entreprise et l'établissement stable d'une entreprise associée situé dans un troisième État contractant. Aux termes du paragraphe 2 de l'article 4, il est imputé à un établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte traitant en toute indépendance avec l'entreprise à laquelle il appartient. L'article 4 reprend presque mot pour mot le paragraphe 1 de l'article 9 et le paragraphe 2 de l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

35. L'expression « troisième État contractant » figurant dans la version française de cette déclaration commune désigne à l'évidence un État membre de la Communauté européenne. En revanche, la Convention ne s'applique pas aux établissements stables des entreprises qui exercent leur activité sur le territoire d'un État non membre.

Le principe de pleine concurrence

36. Comme indiqué plus haut, les deux principes qui régissent la correction des bénéfices sont ceux de la pleine concurrence et de la comptabilité distincte. La Convention prévoit que, dans le cas des entreprises associées, les bénéfices qu'une entreprise aurait pu réaliser si les deux entreprises avaient été indépendantes peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise. Concernant les établissements stables, la Convention s'inspire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

37. La Convention ne précise pas les méthodes à utiliser pour déterminer le prix dit de pleine concurrence. Elle traite essentiellement des questions de procédure et ne s'applique que lorsque le principe de pleine concurrence n'est pas respecté et qu'un État contractant procède à une correction de bénéfices, laquelle entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition. En théorie, cela revient peut-être à dire que toute méthode est valable dès lors qu'elle se fonde sur l'hypothèse de l'indépendance des entreprises associées concernées.

38. L'article 4.1 se réfère au cas dans lequel les deux entreprises sont liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes. Dans ce cas, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

39. Afin d'éviter une double imposition, la correction d'un prix de transfert international dans un État devrait s'accompagner d'un ajustement correspondant dans l'autre État.

40. C'est la raison d'être principale de la Convention. Elle donne aux entreprises affectées par une correction de bénéfices le droit de porter plainte auprès de l'autorité compétente. Elle prévoit une procédure amiable entre les États intéressés et, s'ils ne parviennent pas à un accord amiable, une procédure arbitrale destinée à régler le différend lié à la correction de bénéfices de manière à éliminer la double imposition. Le but de ces procédures est d'aider les États contractants à s'entendre sur les corrections envisagées en vertu du principe de pleine concurrence.

41. De plus, l'article 14 décrit très précisément les circonstances dans lesquelles, aux fins de l'application de la Convention, la double imposition des bénéfices est considérée comme éliminée, à savoir si les bénéfices sont inclus dans le calcul des bénéfices soumis à imposition dans un État seulement ou si le montant de l'impôt auquel ces bénéfices sont soumis dans un État est diminué d'un montant égal à celui de l'impôt dont ils sont grevés dans l'autre État. En vertu du principe de pleine concurrence, il doit y avoir un ajustement correspondant.

42. Il importe de préciser que la Convention d'arbitrage est strictement conforme au principe de pleine concurrence. Les procédures qui y sont énoncées ne sont donc pas censées résoudre les autres différends fiscaux internationaux. Les problèmes liés à la concurrence fiscale ou aux aides fiscales de l'État interdites par le Traité instituant la Communauté européenne ne relèvent pas de son champ d'application.

Application du principe de pleine concurrence

43. La Convention d'arbitrage se réfère à l'application du principe de pleine concurrence. Les États contractants peuvent corriger les prix de transfert d'une entreprise en fonction de la valeur loyale et marchande des transactions entre parties liées ou associées.

44. Aux termes de la Convention, lorsque les autorités fiscales d'un État contractant envisagent de corriger les bénéfices d'une entreprise en application du principe de pleine concurrence, elles doivent en premier lieu informer l'entreprise de leur intention, afin que celle-ci puisse avertir l'entreprise de l'autre État contractant, qui porte alors les faits à la connaissance de ses propres autorités fiscales. Rien n'empêche toutefois les autorités de procéder immédiatement à la correction envisagée.

45. Lorsque les deux entreprises et les autorités fiscales de l'autre État contractant acceptent la correction, l'affaire en reste là : la procédure amiable n'est pas engagée. Il devrait normalement en découler un ajustement correspondant dans le second État contractant, quoique la Convention ne le dise pas expressément.

Procédure amiable

46. La procédure amiable est engagée à l'initiative de l'entreprise. L'objet de la réclamation doit être une imposition non conforme au principe de pleine concurrence, ce qui peut se produire, par exemple, lorsque la correction initiale et unilatérale des autorités fiscales ne respecte pas ce principe ou ne s'accompagne pas d'un ajustement correspondant dans l'autre État contractant.

47. L'entreprise commence par soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou dans lequel est situé son établissement stable. Il est clairement précisé que le cas peut être soumis dans le cadre d'une procédure amiable indépendamment des recours prévus par le droit interne des États contractants concernés. Il est donc possible d'engager simultanément plusieurs procédures concernant un même prix de transfert. Le fait qu'une entreprise n'ait pas utilisé les moyens de recours prévus par le droit interne ne l'empêche pas de se prévaloir des procédures établies par la Convention d'arbitrage. La plainte doit être déposée dans les trois ans suivant la première notification de la mesure ayant entraîné une double imposition.

48. L'entreprise indique en même temps à l'autorité compétente si d'autres États contractants peuvent être concernés par le cas, et l'autorité compétente avise ensuite sans délai les autorités compétentes de ces autres États.

49. L'autorité fiscale peut juger que la plainte est fondée et, dans ce cas, adopter des mesures unilatérales pour éviter la double imposition. Jusqu'à ce stade, la procédure ne dépasse pas les limites nationales.

50. En revanche, si l'autorité compétente de l'État de l'entreprise concernée ne peut pas ou ne veut pas trouver de solution unilatérale, elle doit alors tenter de parvenir à un accord avec l'autorité compétente de tout autre État concerné en vue d'éliminer la double imposition, sur la base du principe de pleine concurrence (art. 6.2). Il semble que la Convention lui confère un pouvoir discrétionnaire : l'autorité compétente n'est obligée d'engager une procédure que « si la réclamation

lui paraît fondée ». Cette disposition figure également à l'article 25.1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Bien que cette disposition semble impliquer une évaluation préliminaire par l'autorité fiscale, d'aucuns disent qu'elle ne devrait être invoquée que pour rejeter des demandes manifestement dénuées de fondement.

51. La Convention n'institue aucune autre règle concernant le déroulement de la procédure amiable, laquelle est manifestement inspirée de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. La procédure se déroule au niveau intergouvernemental, et les entreprises concernées ne sont pas parties à la procédure entre les États. À ce stade, les États contractants demeurent dans l'obligation de négocier, mais pas nécessairement de parvenir à un accord définitif. Ils peuvent ainsi demander aux entreprises de leur fournir un complément d'information.

52. Si un accord est trouvé, il doit être appliqué indépendamment des limites de temps prévues par le droit interne. Dans tous les autres cas et une fois expiré le délai prévu par la Convention, les États contractants doivent entamer la procédure arbitrale. Cette dernière est un ajout par rapport aux dispositions habituelles des traités bilatéraux. Son but est de garantir la conclusion d'un accord final entre les États contractants de sorte que la double imposition soit éliminée.

Procédure arbitrale

53. Pour en arriver à la phase de l'arbitrage, il faut que les autorités compétentes concernées ne soient pas parvenues à un accord éliminant la double imposition dans un délai de deux ans à compter de la première date à laquelle le cas a été soumis à l'une des autorités compétentes.

54. Le but de la phase d'arbitrage est de constituer une commission consultative. Il incombe en fait aux autorités compétentes concernées de nommer les membres de la commission consultative, laquelle rend un avis sur la question. Cet avis doit reposer sur les principes de la Convention et éliminer la double imposition en question.

55. Le délai de deux ans est suspendu lorsque l'une des entreprises a également soumis le cas à une juridiction nationale en utilisant les possibilités de recours prévues par le droit interne. Dans ce cas, le délai de deux ans commence à courir à la date à laquelle la décision prise en dernière instance dans le cadre de ces recours internes est devenue définitive. Le fait d'utiliser les voies de recours prévues par le droit interne a inévitablement pour conséquence de reporter l'arbitrage à un futur lointain.

56. L'article 7.3, qui prévoit que, dans le cas où la législation interne d'un État contractant ne permet pas aux autorités compétentes de déroger aux décisions de leurs instances judiciaires, il n'est possible d'engager une procédure arbitrale que si l'entreprise associée de cet État a laissé écouler le délai de présentation du recours ou s'est désistée de ce recours, est une autre disposition importante.

57. Les autorités compétentes sont également libérées de l'obligation de constituer une commission consultative lorsque l'une des entreprises concernées est passible d'une « pénalité grave » en raison d'actes donnant lieu à une correction de bénéfices. Les autorités compétentes peuvent suspendre une procédure d'arbitrage en cours jusqu'à ce qu'un arrêt définitif ait été rendu dans le cadre des poursuites à l'issue desquelles cette pénalité peut être imposée.

58. Le sens donné par les États contractants au terme « pénalité grave » est précisé dans des déclarations unilatérales annexées à la Convention, et varie considérablement d'un État à l'autre. Les définitions données par les États Membres qui ont rejoint les communautés européennes après l'adoption de la Convention, apparaissent dans des déclarations unilatérales annexées à l'instrument de ratification de la Convention. Ces définitions nationales ont peu d'éléments en commun. Dans certains États, une simple amende administrative pour défaut de déclaration d'impôt peut priver une entreprise du droit de recourir aux procédures établies par la Convention. La plupart des États se réfèrent au droit interne. La Grèce et le Portugal fixent des montants qui ne doivent pas être dépassés. Fait intéressant en matière fiscale, le Luxembourg considère comme une pénalité grave ce que l'autre État contractant a déclaré considérer comme tel. La Convention ne dit pas clairement si le problème de la double imposition peut rester sans solution en cas d'allégations de fraude ou d'irrégularités. Si la double imposition n'est pas éliminée une double pénalité peut être imposée pour la même infraction, la première étant soit la peine imposée par une juridiction pénale soit la sanction administrative, et la seconde le maintien délibéré de la double imposition.

59. Jusqu'à présent, aucun cas n'a été signalé dans lequel l'article 8 (clause de la pénalité grave) aurait été invoqué pour rejeter une demande, ce qui est surprenant car cet article a suscité de vives critiques du fait que la « gravité » de la pénalité varie considérablement selon les États Membres.

60. Dans la pratique, la durée de la première phase dépasse largement les deux ans. Pour de nombreuses raisons, les États Membres ne vont pas jusqu'au stade de la commission consultative. La durée de la procédure amiable est en moyenne de 18 mois pour l'Union européenne. Elle est en fait plus longue puisque 50 % des cas signalés attribuables à un seul des États contractants, sont généralement réglés dans les 13 mois par ce même État.

61. Les entreprises se plaignent de ce que la période de deux ans commence à courir à différentes dates selon les États, ce que confirme une étude. Certains États Membres optent pour la date à laquelle les autorités fiscales reçoivent la demande du contribuable. D'autres États contractants appliquent le même critère, mais exigent que la demande soit déposée uniquement après que la correction a été faite. Un autre État considère que la procédure n'est engagée que lorsque toutes les informations requises ont été soumises aux autorités compétentes. Enfin, un autre État contractant prend pour point de départ le refus officiel de l'ajustement correspondant.

62. Une autre source de mécontentement au sein des entreprises est l'absence de règle concernant la suspension du recouvrement de l'impôt. Les entreprises associées peuvent avoir à supporter deux fois la même charge fiscale.

Commission consultative

63. La commission consultative se compose de deux représentants de chaque autorité compétente concernée (ou un seul, si les autorités en conviennent) et un nombre pair de personnalités indépendantes désignées sur la base d'une liste permanente comprenant l'ensemble des personnes désignées par les États contractants (cinq personnes par État).

64. Les membres de la commission choisissent ensuite un président sur la même liste de personnalités indépendantes; le président doit réunir les conditions requises pour l'exercice, dans son pays, des plus hautes fonctions juridictionnelles ou être un juriste possédant des compétences notoires. Il convient de noter que ce sont les mêmes qualifications exigées pour une nomination à la Cour européenne de justice. Les autorités compétentes peuvent récuser la nomination d'une personne comme président dans l'une des situations suivantes : lorsque cette personne détient ou a détenu une participation importante dans l'une ou dans chacune des entreprises associées, ou elle est ou a été l'employé ou le conseiller de l'une ou de chacune de ces entreprises; lorsque cette personne ne présente pas suffisamment de garanties d'objectivité pour le règlement du ou des cas à trancher.

65. S'agissant de la désignation des personnalités indépendantes, un suppléant doit être désigné pour chacune d'entre elles, conformément aux dispositions relatives à la désignation des personnalités indépendantes, pour le cas où celles-ci seraient empêchées de remplir leurs fonctions.

66. En cas de tirage au sort, chaque autorité compétente peut récuser toute personnalité indépendante dans l'une des situations convenues à l'avance entre les autorités compétentes concernées, ainsi que dans l'une des situations suivantes : lorsque la personnalité en question appartient à l'une des administrations fiscales concernées ou exerce des fonctions pour le compte de l'une de ces administrations; elle détient ou a détenu une participation importante dans l'une ou dans chacune des entreprises associées, ou elle est ou a été l'employé ou le conseiller de l'une ou de chacune de ces entreprises; elle ne présente pas suffisamment de garanties d'objectivité pour le règlement du ou des cas à trancher.

67. La liste des personnalités indépendantes comprend l'ensemble des personnes indépendantes désignées par les États contractants. À cette fin, chaque État contractant procède à la désignation de cinq personnes et en informe le Secrétaire général du Conseil des Communautés européennes. Ces personnes doivent être ressortissantes d'un État contractant et résidentes sur le territoire auquel la présente convention s'applique. Elles doivent être compétentes et indépendantes.

68. Les États contractants peuvent apporter des modifications à la liste de personnalités indépendantes; ils en informent sans délai le Secrétaire général du Conseil des Communautés européennes.

69. Les membres de la commission consultative sont tenus de garder le secret sur tout élément dont ils ont connaissance dans le cadre de la procédure. La Convention prévoit que les États contractants doivent adopter les dispositions appropriées pour réprimer toute infraction à l'obligation de secret. Ils doivent communiquer ces dispositions à la Commission des Communautés européennes, qui en informe les autres États contractants.

70. La Convention prévoit également que les États contractants doivent prendre les mesures nécessaires pour que la commission consultative puisse se réunir sans délai après sa saisine.

71. Quelle que soit la composition exacte de la commission consultative, les voix des personnalités sont généralement prépondérantes et la commission peut donc être considérée comme un organisme indépendant.

Procédure, avis de la commission consultative et décision finale

72. Les entreprises concernées ne sont pas parties à la procédure. Elles peuvent y participer et fournir à la commission tous documents ou autres moyens de preuve qu'elles considèrent utiles. Elles peuvent également demander à se faire entendre ou se faire représenter devant la commission. Les entreprises et les administrations fiscales concernées sont tenues de donner suite à toute demande de la commission consultative visant à obtenir des renseignements, documents ou moyens de preuve. La commission consultative peut également requérir que chacune des entreprises associées soit représentée devant elle.

73. Il existe toutefois certaines garanties : les autorités ne sont pas tenues de prendre des mesures administratives dérogeant à la législation nationale ou à la pratique administrative nationale normalement suivie, de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus en vertu de la législation nationale ou dans le cadre de la pratique administrative nationale normalement suivie, de révéler des secrets commerciaux, industriels ou professionnels ou fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. Dans la mesure où la deuxième exception signifie seulement que les administrations fiscales ne sont pas tenues, aux termes de la Convention, d'obtenir des informations qu'elles ne peuvent obtenir en vertu de la législation nationale, elle est une clause nécessaire, mais elle ne doit pas être interprétée comme les autorisant à ne pas révéler des informations qui sont en fait en leur possession. Par ailleurs, une exception générale concernant les secrets commerciaux et d'autres informations sensibles ne semble pas nécessaire puisque les membres de la commission sont tenus par une obligation de secret.

74. La commission consultative devra rendre son avis dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle elle a été saisie. Elle se prononce à la majorité simple de ses membres. La Convention autorise les autorités compétentes des États Membres à convenir de règles complémentaires de procédure. Les frais de procédure de la commission consultative, à l'exclusion des frais exposés par les entreprises associées, sont répartis de façon égale entre les États contractants concernés.

75. L'avis de la commission consultative n'est pas contraignant pour les administrations fiscales. Ces dernières doivent prendre, en commun accord, une décision assurant l'élimination de la double imposition dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle la commission consultative a rendu son avis. Elles peuvent prendre une décision qui s'écarte de l'avis de la commission consultative, mais la décision doit respecter le principe posé à l'article 4 et éliminer la double imposition; toutefois, si les autorités ne parviennent pas à se mettre d'accord sur une autre solution, elles sont tenues de se conformer à l'avis rendu. Les autorités compétentes peuvent convenir de la publication de la décision, sous réserve de l'assentiment de toutes les parties; la publication de l'avis de la commission consultative n'est pas prévue. La Convention n'impose pas non plus aux autorités compétentes de motiver leur décision.

76. L'article 14 dispose que la double imposition des bénéficiaires est considérée comme éliminée si les bénéficiaires sont inclus dans le calcul des bénéficiaires soumis à imposition dans un État seulement ou si le montant de l'impôt auquel ces bénéficiaires sont soumis dans un État est diminué d'un montant égal à celui de l'impôt dont ils sont grevés dans l'autre État.

77. La Convention ne précise pas si des intérêts sont dus sur les remboursements d'impôt ou les paiements accordés par une procédure d'arbitrage. La législation nationale de l'État Membre dans lequel le paiement ou le remboursement sera effectué sera donc décisive.

Dispositions finales

78. La Convention d'arbitrage fixe une norme minimale. Elle n'affecte pas les règles nationales et bilatérales visant à éliminer de façon plus large la double imposition. Toutefois, le fait que des règles existent rarement dans la pratique avait motivé l'adoption initiale de la Convention.

Problèmes et lacunes

79. La Convention constitue un progrès par rapport aux traités classiques concernant la double imposition. Son principal avantage vient de ce que, contrairement aux procédures nationales d'appel ou aux négociations bilatérales entre administrations fiscales, la procédure d'arbitrage qu'elle prévoit fait intervenir directement toutes les parties concernées – c'est-à-dire non seulement l'administration fiscale, mais également les entreprises imposées – et prévoit l'élimination obligatoire de la double imposition. L'imposition d'un délai précis est également importante pour les contribuables.

80. Plusieurs États Membres semblent avoir des doutes quant à la façon de constituer une commission consultative. Certains aimeraient des directives à cet égard.

81. La Convention d'arbitrage n'a apparemment donné lieu qu'à un seul cas d'arbitrage à ce stade. Elle peut toutefois avoir un effet dissuasif important. Les États contractants sont incités à trouver une solution sans arbitrage. Ils savent qu'ils devront finir par céder et qu'ils auront à assumer le coût de la procédure.

82. Une question importante reste à résoudre, celle de la difficulté croissante à appliquer le principe de pleine concurrence. Premièrement, les entreprises et les marchés sont de plus en plus intégrés et interdépendants, ce qui s'accroîtra encore avec le Marché unique européen et la mondialisation en général. Il sera donc de plus en plus difficile de trouver des transactions indépendantes comparables.

83. Deuxièmement, les produits et les services sont de plus en plus spécialisés. À supposer que des parties indépendantes comparables existent, il n'est pas certain que leurs biens et leurs services soient vraiment comparables. Le produit ou le procédé faisant l'objet d'une transaction peut être breveté et n'être fourni par aucune autre partie.

84. Troisièmement, une part très importante des échanges transfrontières intragroupe consiste en biens intangibles (noms de marque, droits d'auteur, savoir-faire, etc.) dont on sait qu'ils sont particulièrement difficiles à évaluer.

85. Par ailleurs, certains coûts n'existent même pas en dehors des groupes d'entreprises associées. Il est difficile de déterminer quelle part des frais généraux de la société mère doit être imputée à telle ou telle entreprise du groupe.

86. Enfin, avec le commerce électronique, la répartition des bénéfices ne peut plus se faire sur la base de la présence physique dans une juridiction (filiale, subsidiaire) : une entreprise de commerce électronique peut réaliser un chiffre d'affaires très important dans une juridiction étrangère sans avoir une présence physique dans cette juridiction, et donc sans lien pour une allocation des bénéfices à cette juridiction. La notion d'établissement stable comme élément de base de la répartition internationale des bénéfices au sein d'une entreprise multinationale n'a ainsi plus d'intérêt compte tenu des possibilités offertes par l'Internet et d'autres technologies de l'information et des communications pour la transmission de données, les liaisons téléphoniques, les achats par ordinateur, la vente par correspondance, les services d'assurance et de banque et le téléchargement de logiciels, de films et de musique en mode numérique.

III. La politique de la Commission des Communautés européennes en matière d'impôts sur les sociétés

87. En octobre 2001, la Commission des Communautés européennes a présenté une communication aux autres institutions des Communautés indiquant sa politique en matière d'impôts sur les sociétés. Cette communication était le résultat d'une étude sur la fiscalité des entreprises qui visait à déterminer si l'application actuelle des régimes de fiscalité des entreprises allait à l'encontre de l'objectif de création d'un marché intérieur dans les Communautés européennes. La question était de savoir si les régimes fiscaux nationaux entraînaient des pertes d'efficacité et empêchaient les opérateurs de recueillir tous les bénéfices du marché unique.

88. D'un point de vue économique, la fiscalité des entreprises dans ce marché intérieur devait contribuer à la compétitivité internationale des entreprises de l'Union européenne; elle devait garantir que les considérations fiscales introduisent le moins de distorsions possible au niveau des décisions économiques des agents; elle devait éviter les coûts de mise en conformité inutiles ou anormalement élevés, ainsi que les obstacles fiscaux à l'activité économique transfrontalière; elle ne devait pas exclure la possibilité d'une concurrence fiscale, tout en s'attaquant à toute forme de concurrence fiscale qui serait dommageable ou économiquement non souhaitable.

89. L'étude a identifié un certain nombre de domaines dans lesquels les régimes de l'impôt sur les sociétés contenaient ou provoquaient des obstacles freinant l'activité économique transfrontalière dans le marché intérieur. Ces obstacles entraînaient des charges fiscales supplémentaires et autres coûts de mise en conformité liés à l'extension des activités à plus d'un État membre, qui grevaient la compétitivité internationale des sociétés européennes et conduisaient à un gaspillage de ressources. Parmi ces obstacles, on pouvait citer le risque de double imposition liée aux retenues à la source prélevées sur les paiements intragroupe de dividendes, intérêts et redevances; les importantes limitations dont faisait l'objet la compensation transfrontalière des pertes; et la fiscalité sur les plus-values découlant des restructurations.

90. En particulier, il est dit que la répartition des profits doit se faire selon le « principe de pleine concurrence » avec enregistrement comptable distinct, c'est-à-dire transaction par transaction. Cela provoque de nombreux problèmes, en particulier au niveau du traitement fiscal des prix de transfert intragroupe, qui se

traduisent notamment par des risques de double imposition et des coûts de conformité élevés.

91. Pour résoudre ces problèmes, la Commission a proposé une stratégie à deux niveaux se caractérisant par une action immédiate sous la forme de mesures ciblées et, parallèlement, le lancement d'un large débat sur les mesures globales à caractère plus ambitieux qui étaient envisageables.

92. Les mesures ciblées dans le domaine du prix de transfert passent par l'amélioration de la Convention d'arbitrage. Les imperfections de la Convention doivent être supprimées et ses dispositions devraient être soumises à l'interprétation de la Cour de justice, de préférence en la transformant en instrument du droit communautaire. De plus, sous réserve de prévoir des sauvegardes évitant les stratégies fiscales agressives, il serait souhaitable de mettre en place un cadre dans lequel les administrations fiscales concluraient des accords préalables ou, du moins, se consulteraient avant d'appliquer des ajustements aux prix de transfert. À cette fin, un « Forum conjoint sur les prix de transfert », composé de représentants des États membres et des entreprises, a été organisé afin d'examiner les questions qui doivent être traitées sans avoir recours à un instrument législatif, par exemple l'élaboration et la diffusion de meilleures pratiques portant sur les accords de prix préalables et les exigences documentaires; et d'évaluer les améliorations qu'il convient d'apporter à la convention d'arbitrage, de façon à pouvoir présenter une proposition de directive formelle et d'en faire ainsi un instrument du droit communautaire. La Commission a indiqué qu'elle déterminerait la nature de toute initiative supplémentaire à la lumière des discussions tenues dans le cadre du Forum.

93. Les mesures ciblées évoquées ci-dessus apporteraient un certain nombre de remèdes aux obstacles fiscaux. Toutefois, même mises en oeuvre dans leur intégralité, elles n'apporteraient pas de solution définitive au problème fondamental de la coexistence de 15 législations fiscales nationales différentes. Seule la mise en place d'un corps de règles unique en matière d'impôt sur les sociétés, autorisant la définition d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés pour toutes les activités dans l'Union européenne des entreprises multinationales, permettrait réellement de supprimer l'essentiel des obstacles fiscaux aux activités économiques transfrontalières dans le Marché unique. Les entreprises ayant des activités transfrontalières et internationales au sein de l'Union européenne devraient à l'avenir avoir la possibilité de calculer le revenu de l'ensemble du groupe sur la base d'un corps unique de règles et d'établir des comptes consolidés à des fins fiscales. Cette approche vise à éliminer les incidences fiscales éventuelles des transactions purement internes au sein du groupe. Il sera nécessaire de mettre au point un mécanisme de répartition approprié. Les États membres continueront à déterminer les taux nationaux de l'impôt sur les sociétés applicables.

Notes

¹ Nations Unies, *Recueil des Traités*, vol. 1155, No 18232.
