

Annexe

**PRINCIPES POUR LA CONCLUSION D'ACCORDS PRÉALABLES
EN MATIÈRE DE PRIX DANS LE CADRE
DE LA PROCÉDURE AMIABLE (“APP PA”)**

A. Généralités

i) Introduction

1. Les accords préalables en matière de prix (“APP”) font l’objet d’un examen approfondi dans les Principes directeurs à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (OCDE 1995) (ci-après désignés sous le nom de “Principes en matière de prix de transfert”) au chapitre IV, section F. La mise en place d’accord entre les autorités compétentes est examinée au paragraphe 4.165.

“Une harmonisation des pratiques concernant les APP entre les pays qui utilisent ce dispositif pourrait être bénéfique aussi bien pour les administrations fiscales que pour les contribuables. Par conséquent, les administrations fiscales des pays concernés pourraient envisager la conclusion d’accords entre autorités compétentes portant sur les APP. Ces accords pourraient fixer des principes directeurs généraux et certaines modalités pour la mise en œuvre de la procédure amiable lorsque le contribuable a demandé un APP concernant des prix de transfert.”

Il y a lieu de noter que l’utilisation du terme “accord” dans la citation ci-dessus n’a pas pour objet de donner à ces accords de procédure une portée juridique supérieure à celle qui est prévue par l’article relatif à la procédure amiable du Modèle de Convention Fiscale de l’OCDE. En outre, le Comité des affaires

fiscales a déclaré, au paragraphe 4.161 des Principes en matière de prix de transfert, qu'il "se propose de suivre de près le développement des APP et d'œuvrer à plus de cohérence dans les pratiques des pays qui utilisent ce dispositif".

2. La présente annexe fait suite aux recommandations ci-dessus. L'objectif est d'améliorer la cohérence dans l'application des APP en donnant aux administrations fiscales des indications sur les procédures amiables à suivre en matière d'APP. Bien que cette Annexe mette l'accent sur le rôle des administrations fiscales, elle examine également à cette occasion la manière dont les contribuables pourraient être associés à ce processus. Ces indications sont destinées aux pays — qu'ils soient ou non Membres de l'OCDE — qui souhaitent recourir à des APP.

ii) Définition d'un APP

3. Depuis un certain temps, il existe dans beaucoup de pays des procédures (telles que les décisions anticipées) qui permettent au contribuable d'obtenir des assurances concernant la manière dont la législation sera appliquée dans certaines circonstances. Les conséquences juridiques des mesures proposées sont déterminées à l'avance sur la base d'hypothèses concernant les données factuelles utilisées. La validité des conditions dans lesquelles elles sont déterminées varie selon que les hypothèses formulées sont ou non confirmées par les faits lorsque les transactions ont effectivement lieu. Le terme d'APP désigne une forme d'accord de procédure entre un ou plusieurs contribuables et une administration fiscale afin de résoudre à l'avance les différends potentiels en matière de 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.

4. Un APP est défini à la première phrase du paragraphe 4.124 des 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 (concernant par exemple la méthode de calcul, les

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période". Il est par ailleurs affirmé au paragraphe 4.132 que "Les APP peuvent également se révéler fructueux pour régler les problèmes que soulève l'Article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour les problèmes de répartition, et les activités des établissements stables et des succursales".

5. Dans les principes applicables en matière de prix de transfert (voir paragraphe 4.130), les accords conclus entre une seule administration fiscale et un ou plusieurs contribuables sont désignés sous le nom "d'APP unilatéraux". Les Principes en matière de prix de transfert conseillent les APP bilatéraux et formulent au paragraphe 4.163 la recommandation suivante : "dans la mesure du possible, un APP devrait être conclu bilatéralement ou multilatéralement entre les autorités compétentes via la procédure amiable de la convention correspondante". Un APP bilatéral est fondé sur un accord amiable unique entre les autorités compétentes de deux administrations fiscales dans le cadre de la convention applicable. On utilise le terme d'APP multilatéral pour décrire une situation dans laquelle il existe plusieurs accords amiables bilatéraux.

6. Bien qu'en général un APP s'applique à des transactions transfrontières faisant intervenir plusieurs contribuables et entreprises ayant la personnalité juridique, c'est-à-dire des membres d'un groupe multinational, il est également possible qu'un APP ne s'applique qu'à un seul contribuable et à une seule entité juridique. Considérons par exemple le cas d'une entreprise située dans un pays A qui effectue des transactions par l'intermédiaire de succursales dans les pays B, C et D. Afin d'avoir la certitude qu'il n'y aura pas de double imposition, il faudra que les pays A, B, C et D parviennent à une position commune sur le montant des bénéfices à attribuer à chaque pays au titre de cette activité commerciale en vertu de l'article 7 du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE. Ils peuvent obtenir cette certitude par la négociation d'une série d'accords amiables bilatéraux distincts mais compatibles entre eux, conclus entre A et B, A et C et A et D. L'existence d'accords bilatéraux multiples pose un certain nombre de problèmes spécifiques qui sont examinés ci-après à la section B, paragraphes 20-24 de cette Annexe.

7. Il est important de distinguer les différentes catégories d'APP et par conséquent les APP bilatéraux ou multilatéraux, sur lesquels cette Annexe porte plus particulièrement, sont désignés ci-après sous le nom "d'APP PA".

Les APP qui ne font pas intervenir une procédure amiable sont désignés sous le nom “d’APP unilatéraux”. Le terme générique “APP” est utilisé lorsque le point à examiner vaut pour les deux catégories d’APP. Il faut noter que, dans la grande majorité des cas, les APP bilatéraux sont conclus dans le cadre de la procédure amiable prévue par une convention de double imposition. Cependant, dans certains cas, lorsqu’il a été tenté de conclure un APP bilatéral et que la Convention n’est pas appropriée ou pas applicable, et les autorités compétentes de certains pays peuvent néanmoins conclure un accord en utilisant le pouvoir exécutif qui est conféré aux chefs des administrations fiscales. Le terme d’APP PA doit être interprété, sous réserve des adaptations nécessaires, comme incluant ce type d’accords exceptionnels.

8. L’objectif principal de cette annexe est de fournir des indications permettant aux autorités fiscales de résoudre leurs différends dans le cadre de la procédure amiable, et de contribuer ainsi à supprimer le risque de double imposition potentielle et d’assurer au contribuable des garanties suffisantes quant au régime fiscal qui lui sera appliqué. Cependant, il y a lieu de noter qu’il existe d’autres mécanismes permettant d’atteindre les mêmes objectifs qui ne sont pas envisagés dans cette annexe.

iii) Objectifs de la procédure d’APP

9. Un certain nombre de pays ont fait l’expérience de la résolution de différends en matière de prix de transfert par les techniques traditionnelles de vérification ou d’examen, ce qui s’est souvent avéré très difficile et également coûteux pour les contribuables et pour les autorités fiscales aussi bien en termes de temps qu’en termes de ressources. Ces techniques amènent à examiner inévitablement les prix de transfert (et les conditions dans lesquelles ils sont fixés) un certain temps après leur fixation et il peut être réellement difficile d’obtenir des informations suffisantes pour déterminer si les prix utilisés étaient effectivement conformes au principe de pleine concurrence au moment où ils ont été fixés. Ces difficultés ont été l’une des causes de la mise au point d’une procédure d’APP comme autre solution aux problèmes de prix de transfert dans certains cas afin d’éviter certaines des difficultés mentionnées ci-dessus. Les objectifs d’une procédure d’APP sont de faire en sorte que les négociations soient menées dans le respect des principes, de façon pratique et dans un esprit de coopération, afin de résoudre les problèmes de prix de transfert de manière efficace et prospective, d’utiliser les ressources du contribuable et de

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

l'administration fiscale de façon plus efficace, en permettant au contribuable de prévoir le régime qui lui sera appliqué.

10. Pour être efficace, le processus doit être appliqué d'une manière non conflictuelle, efficace et pratique et requiert la coopération de toutes les parties concernées. Il a pour objet de compléter plutôt que de remplacer les mécanismes administratifs et judiciaires ainsi que ceux mis en place par des conventions pour résoudre les problèmes posés par les prix de transfert. Le recours à un APP pourrait être le plus justifié lorsque la méthode d'application du principe de pleine concurrence pose des problèmes importants de fiabilité et d'exactitude ou lorsque les circonstances spécifiques dans lesquelles se posent les problèmes de prix de transfert envisagés sont d'une complexité inhabituelle.

11. L'un des principaux objectifs de la procédure d'APP PA est la suppression de la double imposition potentielle. Les APP unilatéraux donnent lieu à des difficultés considérables dans ce domaine, ce qui explique que "la plupart des pays préfèrent les APP bilatéraux ou multilatéraux" (paragraphe 4.131 des Principes en matière de prix de transfert). Toutefois, une confirmation ou un accord sous une forme ou sous une autre 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 forme exacte de cette confirmation ou de cet accord dépend des procédures en vigueur dans chaque pays (qui sont examinées plus en détail aux paragraphes 65 et 66 ci-dessous). Une telle confirmation ou accord permet par ailleurs la mise en place d'un mécanisme destiné à faire en sorte que le contribuable se conforme aux conditions de l'APP PA sur lesquelles est fondé cette confirmation ou accord amiable.

12. De plus, pour répondre aux objectifs énoncés dans cette section, il faut que la procédure d'APP PA soit 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 des vérifications et le choix, en général, des contribuables qui devront faire l'objet de contrôles ou de vérifications. Il faut par ailleurs tenir compte des indications qui figurent au paragraphe 4.157 de Principes en matière de prix de transfert sur les risques d'une mauvaise utilisation, par les administrations fiscales, dans le cadre de leurs vérifications, des informations obtenues à la suite de la procédure d'APP.

Les indications données dans Annexe ont pour objet d'aider à atteindre les objectifs décrits dans cette section.

B. Conditions d'application d'un APP PA

i) Questions relatives aux conventions

13. La première question qui se pose est de savoir s'il est possible de mettre en place un APP. Un contribuable pourra demander à se voir appliquer un APP unilatéral en fonction des conditions spécifiques requises dans le cadre national par l'administration fiscale compétente. Les APP PA sont régis par la procédure amiable de la convention de double imposition applicable (article 25 du Modèle de convention de double imposition de l'OCDE) et sont appliqués de façon discrétionnaire par les administrations fiscales compétentes.

14. Dans certains cas, le contribuable demandera seulement un APP unilatéral. Il y aura lieu d'examiner les raisons pour lesquelles le contribuable ne demande pas un APP PA. Conformément aux orientations données par les principes applicables en matière de prix de transfert au paragraphe 4.163, ("dans la mesure du possible, un APP devrait être conclu bilatéralement ou multilatéralement") les autorités fiscales devraient encourager le contribuable à demander un APP PA si les circonstances l'exigent. Certains pays, s'il leur semble qu'une autre administration fiscale devrait intervenir, peuvent refuser d'engager des négociations unilatérales avec le contribuable, même lorsque celui-ci insiste pour qu'une telle approche soit adoptée.

15. La négociation d'un APP PA nécessite le consentement des autorités compétentes. Dans certains cas, le contribuable prend l'initiative en présentant simultanément des demandes aux autorités compétentes concernées. Dans d'autres cas, le contribuable peut transmettre une demande auprès de l'administration d'un pays selon la procédure interne applicable et lui demander de contacter l'autre administration concernée pour examiner la possibilité de conclure un APP PA. Par conséquent, dès que l'administration est prête, les autorités nationales du pays en question doivent adresser une notification à celles de l'autre Etat partie à une convention afin de leur demander si elles souhaitent participer à un tel accord. L'autre administration fiscale doit répondre à l'invitation aussi rapidement que possible, compte tenu de la

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

nécessité de disposer d'assez de temps pour déterminer la possibilité ou la faisabilité de sa participation.

16. Cependant, l'article 25 n'oblige pas les autorités compétentes à conclure un APP PA à la demande du contribuable. La volonté de conclure un APP PA dépendra de la politique particulière d'un pays et de la manière dont il interprète l'article de ses conventions bilatérales relatif à la procédure amiable. Certaines autorités compétentes n'envisageront un tel accord que dans les cas où il est nécessaire de "résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention". Le fait que le contribuable souhaite avoir des garanties quant au traitement qui lui sera appliqué n'est donc pas en lui-même suffisant pour que les conditions mentionnées ci-dessus soient réunies. D'autres autorités compétentes appliquent un seuil moins restrictif pour la conclusion d'APP PA, estimant que cette procédure doit être encouragée. En outre, le contribuable doit remplir certaines conditions pour bénéficier d'une convention (c'est-à-dire en ayant droit au statut de résident de l'un des Etats contractants) et doit satisfaire à tous les autres critères contenus dans l'article relatif à la procédure amiable.

ii) Autres facteurs

17. Le fait qu'un contribuable puisse faire l'objet de vérifications ou d'examens ne doit pas l'empêcher de demander un APP PA au titre de ses transactions futures. La vérification ou l'examen et la procédure amiable sont des processus distincts qui peuvent généralement être réglés séparément. Les activités de vérification ou d'examen ne sont normalement pas suspendues par les administrations fiscales lorsqu'un APP PA est envisagé, à moins qu'il ne soit convenu par toutes les parties que la vérification ou l'examen doit être suspendu du fait que la conclusion de l'APP PA faciliterait l'achèvement de cette vérification ou de cet examen. Néanmoins, le traitement des transactions qui font l'objet de la vérification ou de l'examen peut être étayé par la méthodologie qu'il est convenu d'appliquer ultérieurement dans le cadre de l'APP PA, à condition que les faits et circonstances dans lesquels la transaction qui fait l'objet de la vérification ou de l'examen est intervenue soient comparables à ceux dans lesquels seront effectuées les transactions futures. Cette section est examinée plus en détail au paragraphe 69 ci-dessous

PRINCIPES OCDE APPLICABLES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

18. La possibilité de conclure un APP PA est fondée sur une coopération totale du contribuable. Le contribuable ainsi que toutes les entreprises associées doivent : i) apporter leur coopération totale avec les administrations fiscales dans l'évaluation de leur proposition ; et ii) fournir sur demande toutes autres informations nécessaires à cette évaluation, par exemple des détails sur leurs transactions auxquelles s'appliquent les prix de transfert, leurs accords commerciaux, leurs prévisions et plans d'entreprise et leurs résultats financiers. Il est souhaitable de rechercher cet engagement de la part du contribuable avant d'engager la procédure d'APP PA.

19. Dans certains cas, la liberté dont disposent les deux autorités compétentes ou l'une d'entre elles pour conclure un APP PA peut être limitée, par exemple par une décision juridiquement contraignante concernant les points qui peuvent faire l'objet de propositions d'APP. Dans ces conditions, comme la procédure d'APP PA est par définition consensuelle, il appartient à chacune des autorités compétentes concernées (sous réserve des législations et politiques nationales de chaque pays) de décider s'il y a lieu d'entreprendre des discussions en vue de la conclusion d'un APP PA. Par exemple, certaines autorités compétentes peuvent refuser d'engager de telles discussions s'il leur semble qu'une telle limitation concernant la position des autres autorités compétentes réduit de manière inacceptable la possibilité d'un accord amiable. Cependant, il est probable que dans de nombreux cas les discussions en vue de la conclusion d'APP PA seraient considérées comme souhaitables même si la marge de manœuvre des deux autorités compétentes ou de l'une d'entre elles se trouve limitée. C'est une question que les autorités compétentes devront déterminer au cas par cas.

20. Lors de la décision sur l'opportunité d'un APP PA, l'un des points essentiels à examiner est de savoir dans quelle mesure il est avantageux de s'entendre sur une méthode permettant d'éviter à l'avance le risque de double imposition. Cela suppose un jugement personnel et oblige à concilier l'utilisation efficace de ressources limitées, aussi bien sur le plan financier que sur le plan humain, avec le désir de réduire la probabilité de double imposition. Les administrations fiscales pourraient juger utile de répondre aux questions suivantes :

- a) Est-ce que la méthodologie et les autres conditions de la proposition respectent les indications données par les principes en matière de prix de transfert ? Dans le cas contraire, il sera

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

souhaitable d'amener le contribuable à réviser la proposition en conséquence, afin d'accroître les chances de parvenir à un accord amiable. Comme l'indique le paragraphe 17 de la préface aux Principes applicables en matière de prix de transfert : "ces principes ont aussi pour objet de permettre le règlement des problèmes de fixation des prix de transfert dans le cadre des procédures amiables et, le cas échéant, des procédures d'arbitrage entre pays Membres de l'OCDE".

- b) Les "difficultés ou doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention" sont-ils susceptibles d'accroître sensiblement le risque de double imposition, et par conséquent de justifier l'utilisation de ressources pour régler des problèmes préalablement aux transactions envisagées ?
- c) Les transactions couvertes par la proposition sont-elles continues par nature et y a-t-il une part notable d'un projet de durée limitée qui se trouve exclue ?
- d) Les transactions en question sont-elles sérieusement envisagées ou ont-elles un caractère purement hypothétique ? Ce processus ne doit pas être utilisé pour connaître le point de vue éventuel de l'administration fiscale sur un point de principe général -- il existe dans de nombreux pays d'autres méthodes bien établies pour y parvenir.
- e) Une vérification fiscale portant sur les prix de transfert est-elle déjà en cours au sujet des années passées où le contexte était sensiblement le même ? Dans l'affirmative, les résultats de la vérification peuvent être obtenus plus rapidement par la conclusion d'un APP PA dont les conditions pourraient être appliquées à des fins d'information ou de règlement de la vérification et de toute autre procédure amiable non résolue au titre des années antérieures.

iii) APP PA multilatéraux

21. Le besoin de sécurité s'est traduit par la tendance de plus en plus forte des contribuables à s'efforcer de conclure des APP PA multilatéraux couvrant l'ensemble de leurs opérations au niveau mondial. Le contribuable s'adresse à toutes les autorités fiscales des pays concernés en leur faisant une proposition globale et suggère de mener les négociations sur une base multilatérale faisant intervenir toutes les autorités concernées, plutôt que de mener une série de négociations distinctes avec chacune des autorités fiscales en cause. Il y a lieu de noter qu'il n'y a pas de méthode multilatérale pour appliquer les accords qui peuvent être conclus à l'exception de la conclusion d'une série d'APP PA bilatéraux distincts. Le succès de la négociation d'une série d'APP PA bilatéraux conclus dans ces conditions permettrait au groupe multinational de bénéficier d'une plus grande sécurité et de coûts moins élevés que dans le cas d'APP PA distincts conclus bilatéralement et isolément.

22. Bien que, comme on l'a indiqué ci-dessus, la conclusion d'APP PA multilatéraux soit susceptible de présenter des avantages, il y a lieu d'examiner un certain nombre de points. En premier lieu, il y a peu de chances pour qu'une seule méthode de fixation des prix de transfert puisse être applicable à toutes les circonstances, toutes les transactions et tous les pays susceptibles de donner lieu à des APP PA multilatéraux, à moins que cette méthodologie ne puisse être adaptée de manière appropriée pour tenir compte des circonstances particulières propres à chaque pays. Par conséquent, tous les pays participants devront veiller à ce que les méthodes utilisées, même après une telle adaptation, constituent une application adéquate du principe de pleine concurrence à la situation de leur pays.

23. En second lieu, des problèmes se posent également du fait que dans le cadre d'un APP PA multilatéral, plusieurs autorités compétentes sont effectivement concernées par une procédure qui a été conçue pour être bilatérale. L'un des problèmes qui se posent est de savoir dans quelle mesure il pourrait être nécessaire d'échanger des renseignements entre tous les pays concernés. Cela pourrait poser des problèmes dans les cas où il n'existe pas de flux de transactions ou de transactions communes entre deux ou plusieurs parties à une convention, ce qui donne lieu à des incertitudes quant à la question de savoir si les informations portent à proprement parler sur l'APP PA bilatéral qui est envisagé. Cependant, dans les cas où des transactions similaires sont menées par différentes parties de l'entreprise multinationale ou lorsque le

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

domaine envisagé porte sur des transactions intégrées, il peut être nécessaire de disposer d'informations concernant les flux entre d'autres parties pour être en mesure de comprendre et d'évaluer les flux qui font l'objet de l'APP PA bilatéral considéré. L'autre problème qui se pose est lié à la difficulté de déterminer si ces informations sont vraiment pertinentes avant de les obtenir.

24. En outre, même si les informations en question concernent l'APP PA bilatéral particulier, il peut subsister des problèmes de confidentialité empêchant d'échanger ces informations, soit en vertu des termes de l'article sur les échanges de renseignements de la convention applicable, soit en vertu de la législation interne de l'une des administrations participantes. Étant donné la très grande diversité des situations dans lesquelles des APP PA multilatéraux peuvent intervenir, il n'est pas possible de recommander une solution générale à ces problèmes. Il est préférable de les traiter d'une manière spécifique pour chacun des APP PA bilatéraux.

25. Dans les cas où il apparaît utile de disposer d'informations sur les flux entre d'autres parties certains problèmes posés par les échanges de renseignements pourraient être résolus non pas en prévoyant dans les conventions des dispositions relatives à ces échanges mais plutôt en demandant aux contribuables d'assumer la responsabilité de la transmission d'informations à toutes les administrations fiscales concernées (cependant, il resterait nécessaire de prévoir des procédures afin de vérifier que les mêmes informations sont effectivement fournies à toutes les administrations fiscales). Enfin, dans certains cas, il est possible que les articles des conventions relatifs à la procédure amiable ne fournissent pas une base appropriée pour un examen et une discussion sur un plan multilatéral bien que l'article du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE relatif à la procédure amiable soit destiné à faciliter la suppression de la double imposition dans des circonstances très variées et semble donc, s'il est applicable, avoir une portée juridique suffisante dans la plupart des cas.

26. En résumé, comme on l'a vu à la partie A de cette section, le désir de sécurité du contribuable n'est pas suffisant en lui-même pour obliger une administration fiscale à conclure un APP PA lorsqu'un tel accord pourrait être inopportun. Une invitation à participer à un APP PA multilatéral est donc appréciée conformément aux critères habituels permettant de déterminer si un APP PA bilatéral peut être conclu et chaque APP bilatéral proposé est également évalué d'une manière distincte. Une décision est prise ensuite sur la

question de savoir si le meilleur moyen d'achever les négociations en vue de la conclusion d'un APP PA bilatéral que l'administration a décidé de poursuivre serait de participer à des négociations multilatérales. Cette évaluation sera effectuée cas par cas.

27. La mise en place d'APP PA multilatéraux ne se trouve pas encore à un stade très avancé, sauf peut-être dans le domaine des transactions mondialisées. En fait, lorsque les transactions mondialisées sont effectuées dans des conditions d'intégration totale¹ (c'est-à-dire que la négociation et la gestion du risque d'un portefeuille de produits financiers a lieu dans un certain nombre de sites différents, en général au moins trois) ce sont les APP multilatéraux et non les APP bilatéraux qui sont devenus la norme. Il est envisagé de suivre de près l'évolution ultérieure dans le domaine des APP PA multilatéraux.

C. Demandes d'APP PA

i) Introduction

28. Bien qu'un APP PA demande par nature, un accord entre administrations fiscales, cette procédure nécessite une implication considérable de la part du ou des contribuables pour être couronnée de succès. On examinera dans cette section les premières étapes de ce processus, à savoir la demande d'APP PA dont un ou plusieurs contribuables prennent normalement l'initiative. (N.B. Certaines administrations fiscales considèrent qu'elles devraient prendre l'initiative et inciter activement les contribuables à formuler des demandes dans les cas appropriés, par exemple à la suite d'une vérification ou d'une analyse de risque). Une fois qu'il a été décidé qu'un APP PA est effectivement approprié, il est inévitable que la responsabilité principale de la fourniture aux administrations fiscales participantes d'informations suffisantes pour qu'elles puissent mener les négociations dans le cadre d'une procédure amiable incombe au contribuable. Par conséquent, celui-ci devrait transmettre une proposition détaillée destinée à être examinée par l'administration fiscale compétente et être prêt à lui communiquer toutes les informations complémentaires qu'elle pourrait lui demander.

1. Pour plus de précisions, voir le document de l'OCDE intitulé : L'imposition des transactions mondialisées sur instruments financiers (1998).

ii) Discussions préliminaires

29. L'un des traits caractéristiques de beaucoup de procédures nationales en vue de l'obtention d'un APP bilatéral est la possibilité de tenir une (ou plusieurs) réunions préliminaires avant la formulation d'une demande officielle. De telles réunions donnent au contribuable l'occasion d'examiner avec les administrations fiscales l'opportunité d'un APP, le type et la portée des informations qui peuvent être nécessaires et le champ d'application des analyses qui peuvent être requises pour mener à bien cet APP (par exemple : la portée des analyses fonctionnelles éventuelles concernant des entreprises affiliées ; l'identification, le choix et l'ajustement des transactions comparables ; enfin, la nécessité d'analyses du marché, ainsi que d'analyses sectorielles et géographiques, et leur champ d'application). Ce processus donne aussi au contribuable la possibilité d'examiner les questions concernant, par exemple, la communication et la confidentialité des renseignements ou la durée de l'APP. L'expérience a montré qu'en général, la possibilité de procéder à ces discussions préliminaires permet de faire avancer plus rapidement la procédure de mise en œuvre d'une proposition ultérieure d'APP PA formel.

30. Dans le cadre d'un APP PA, il peut également être utile que les autorités compétentes aient la possibilité de tenir des discussions préalables avec le contribuable. Outre les points mentionnés ci-dessus, il pourrait être utile que les discussions portent sur le point de savoir si les circonstances se prêtent à un APP PA, par exemple s'il existe suffisamment de difficultés ou de doutes "auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention".

31. La réunion préliminaire pourrait aussi être utile pour préciser les attentes et les objectifs du contribuable et de l'administration fiscale. Elle serait aussi l'occasion d'expliquer la procédure d'APP PA, la politique de l'administration fiscale en matière d'APP PA et de donner des précisions sur les différentes procédures pour mettre en application dans le droit interne l'accord une fois conclu. En même temps, les administrations fiscales pourraient donner des indications sur le contenu de la proposition, ainsi que sur les calendriers fixés pour l'évaluation et la conclusion de l'accord amiable. Les administrations fiscales pourraient publier des indications générales sur la procédure d'APP PA conformément à la recommandation concernant les autres types d'accords amiables qui figurent aux paragraphes 4.61 et 4.62 des Principes en matière de prix de transfert.

32. La réunion préliminaire peut avoir lieu sous une forme anonyme ou nominative selon les usages et les pratiques en vigueur dans chaque pays. Cependant, si la réunion a lieu dans des conditions d'anonymat, il faudra que des informations suffisantes soient transmises au sujet des opérations effectuées pour que la discussion soit utile. L'organisation des réunions doit être convenue entre les parties et les formes prises par les réunions préliminaires peuvent varier entre une discussion informelle et un exposé officiel. En général, il est dans l'intérêt du contribuable de fournir aux administrations fiscales un mémorandum exposant les sujets de la discussion. Plusieurs réunions préliminaires peuvent être nécessaires pour qu'il soit possible de procéder à une discussion informelle sur la recevabilité d'une demande d'APP PA, son champ d'application éventuel, le bien-fondé d'une méthodologie ainsi que sur la nature et la quantité d'informations qui doivent être transmises par le contribuable.

33. Il peut également être utile que les autorités compétentes respectives procèdent non seulement à des discussions informelles avec leurs contribuables mais aussi à un premier échange de vues sur l'opportunité d'un APP PA. Cela peut permettre d'éviter des travaux inutiles s'il apparaît peu probable que l'une des autorités compétentes participe à l'accord. Ces discussions peuvent avoir un caractère informel et ne nécessitent pas nécessairement une réunion officielle en présence des différentes parties concernées. Par ailleurs, de tels échanges de vues peuvent avoir lieu au cours de réunions et de négociations périodiques des autorités compétentes.

iii) Propositions d'APP PA

a) Introduction

34. Si le contribuable souhaite présenter une demande d'APP PA, il faudra qu'il soumette une proposition détaillée à l'administration fiscale compétente, conformément aux règles de procédure nationales applicables : par exemple, le contribuable peut être tenu de présenter la demande à un service déterminé de l'administration fiscale nationale. Dans le cas d'un APP PA, l'objet de la proposition du contribuable est de fournir aux autorités compétentes concernées tous les éléments dont elles ont besoin pour évaluer la proposition et amorcer les discussions en vue de la conclusion d'un accord amiable. Les pays disposent de plusieurs moyens pour faire en sorte que les autorités compétentes obtiennent les informations nécessaires. L'un des moyens

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

consiste à permettre au contribuable de faire directement la proposition aux autorités compétentes. Un autre moyen d'atteindre ces objectifs consiste pour le contribuable à communiquer une copie d'une proposition d'APP nationale à tous les autres pays participants. En théorie, la forme exacte et le contenu de la proposition seront déterminés lors des réunions préliminaires.

b) Activités généralement couvertes dans le cadre d'une procédure d'APP PA

35. Le champ d'application de l'APP PA dépend des souhaits des pays participants ainsi que de ceux du contribuable. Un tel accord peut s'appliquer afin de résoudre les problèmes envisagés aux articles 7 et 9 du Modèle de convention de l'OCDE et pour déterminer le montant des bénéfices imposables générés dans les différents pays concernés.

36. L'APP PA peut s'appliquer à tous les prix de transfert d'un contribuable ou des membres d'un groupe multinational ou avoir une portée plus limitée, en s'appliquant par exemple à une transaction donnée, à des séries particulières de transactions, à des lignes de produits ou à certains membres seulement d'un groupe multinational. Certains pays, tout en reconnaissant la nécessité d'une certaine flexibilité du processus, s'interrogent sur l'opportunité d'APP spécifiques. Il peut être difficile d'évaluer certaines questions isolément, par exemple lorsque les transactions couvertes par la proposition sont étroitement liées à d'autres transactions qu'elle ne couvre pas, ou lorsqu'il est nécessaire d'analyser les problèmes de prix de transfert dans un contexte plus large, dans la mesure où des compensations intentionnelles interviennent (voir paragraphes 1.60-1.64 des Principes en matière de prix de transfert).

37. Un APP PA peut aussi s'appliquer à des domaines autres que la méthode de fixation des prix de transfert, à condition que ces autres domaines aient un lien suffisamment clair avec les questions de prix de transfert sous-jacentes pour qu'il vaille la peine de s'efforcer de les résoudre à l'avance et qu'ils relèvent de l'article de la convention correspondante concernant la procédure amiable. C'est une question qu'il y aura lieu de décider entre les parties concernées dans chaque cas particulier.

c) Contenu d'une proposition d'APP PA

38. Le contenu de la proposition, ainsi que les informations et documents à joindre à l'appui de cette proposition, dépendront des faits et circonstances propres à chaque cas particulier et des conditions fixées par chacune des administrations fiscales participantes. Il n'apparaît donc pas possible d'énumérer ou de définir exactement ce qui doit être transmis. Toutefois, le principe à retenir devrait être de fournir les informations et documents nécessaires pour expliquer les faits relevant de la méthodologie proposée et pour montrer qu'elle a été appliquée conformément aux articles appropriés de la convention en vigueur. La proposition devrait donc être compatible avec les orientations générales données par les Commentaires du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE sur les articles correspondants ainsi qu'avec les orientations relatives à l'application du principe de pleine concurrence de l'article 9 données par les Principes en matière de prix de transfert dans les cas qui font intervenir de tels prix entre des entreprises associées.

39. Pour ce qui est des informations et de la documentation à joindre aux demandes, il faut tenir compte des indications données au Chapitre IV, paragraphes 4.155-158) et au chapitre V des Principes applicables en matière de prix de transfert sur les documents à fournir. Toutefois, en raison du caractère prospectif de l'accord que l'on cherche à conclure, il est possible que les informations à fournir ne soient pas les mêmes que dans les cas de procédures amiables, qui ne portent que sur des transactions déjà effectuées. Les informations suivantes pourraient donner des indications générales en matière d'APP PA, bien qu'il faille souligner que la liste ci-dessous n'a pas pour but d'être exhaustive ni normative :

- a) les transactions, produits, entreprises ou accords qui seront couverts par la proposition ; (y compris, le cas échéant, une brève explication des raisons pour lesquelles une partie seulement des transactions, produits, entreprises ou accords du contribuable concerné par la demande ont été inclus) ;
- b) les entreprises et établissements stables qui interviennent dans ces transactions ou arrangements ;
- c) l'autre ou les autres pays auxquels il a été demandé de participer à l'accord ;

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

- d) les informations concernant la structure organisationnelle au niveau mondial, l'histoire, les états financiers, les produits, les fonctions et actifs (corporels et incorporels) des entreprises associées concernées ;
- e) une description de la méthodologie proposée en matière de prix de transfert et des informations et analyses détaillées à l'appui de cette méthodologie, par exemple l'identification de prix ou de marges comparables et l'éventail des résultats que l'on s'attend à obtenir etc. ;
- f) les hypothèses sur lesquelles reposent la proposition et l'examen des effets de modifications de ces hypothèses ou d'autres événements, tels que des résultats inattendus qui pourraient affecter la validité de la proposition ;
- g) l'exercice comptable ou les exercices fiscaux qui seront ouverts ;
- h) une description générale de la situation du marché (par exemple l'évolution du secteur et le contexte concurrentiel) ;
- i) un examen de tous les problèmes fiscaux accessoires pertinents que pose la méthodologie proposée ;
- j) un examen et une démonstration concernant la conformité à toute législation interne et à toute disposition de conventions et de principes de l'OCDE se rattachant à la proposition ; et
- k) toutes autres informations qui pourraient avoir une incidence sur la méthodologie actuelle ou proposée en matière de prix de transfert ainsi que les données correspondantes pour toute partie à la demande.

La suite de cette section examine plus en détail certain des principaux points de la liste ci-dessus.

d) Informations sur les prix comparables

40. Le contribuable doit inclure une discussion sur la disponibilité et l'utilisation d'informations sur les prix comparables. Cela comprend une description de la manière dont les recherches de prix comparables ont été effectuées (y compris les critères de recherche utilisés), des données relatives aux transactions sur le marché libre qui ont été obtenues de tiers et de la manière dont ces données ont été acceptées ou rejetées selon qu'elles étaient considérées ou non comme comparables. Le contribuable devrait aussi présenter une description de transactions comparables ainsi que des ajustements destinés à tenir compte des différences matérielles éventuelles entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre. Dans les cas où il n'est pas possible d'identifier des transactions comparables, le contribuable doit démontrer, en se référant aux données pertinentes relatives au marché ainsi qu'aux données financières (y compris les données internes concernant le contribuable), que la méthodologie choisie est bien conforme au principe de pleine concurrence.

e) Méthodologie

41. La proposition d'APP PA doit comporter une description complète de la méthodologie choisie. Dans les cas qui font intervenir des entreprises associées, la méthodologie choisie doit également être conforme aux orientations qui figurent dans les principes en matière de prix de transfert sur l'application du principe de pleine concurrence figurant à l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE. Il est dit au paragraphe 1.70 des Principes en matière de prix de transfert que : « en outre, toute méthode devra pouvoir être utilisée lorsqu'elle est acceptable pour les membres du groupe multinational parties à la transaction ou aux transactions considérées ainsi que pour les administrations fiscales des pays dont relèvent ces membres ». Ces indications sur l'utilisation des méthodes de fixation des prix de transfert sont particulièrement utiles dans le cadre d'un APP PA en raison de la possibilité de conclure un accord préalable sur la méthode à utiliser. L'application de la méthodologie doit s'appuyer sur les données qui peuvent être obtenues et mises à jour au cours de la période couverte par l'APP PA sans imposer une charge excessive au contribuable et qui peuvent être examinées et vérifiées effectivement par les administrations fiscales.

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

42. Le contribuable doit, dans la mesure du possible, effectuer une analyse des effets de l'application de la ou des méthodologies choisies au cours de la période d'application proposée de l'accord. Cette analyse devra nécessairement être fondée sur les résultats prévus et par conséquent il sera nécessaire de disposer de précisions sur les hypothèses à partir desquelles ces prévisions ont été effectuées. Il pourrait également être utile d'illustrer les effets de l'application de la ou des méthodologies en question aux périodes qui précèdent immédiatement celle de l'APP. L'utilité de cette analyse, même à titre d'illustration, dépendra de la comparabilité des faits et circonstances dans lesquelles les transactions en question sont intervenues avec le contexte dans lequel seront effectuées les transactions futures envisagées dans la proposition.

f) Hypothèses critiques

43. Lors de la conclusion d'un APP PA concernant la fixation, conformément au principe de pleine concurrence, du prix de transactions contrôlées qui n'ont pas encore eu lieu, il est nécessaire de formuler certaines hypothèses quant aux conditions opérationnelles et économiques qui affecteront ces transactions lorsqu'elles interviendront. Le contribuable doit décrire dans sa proposition les hypothèses sur lesquelles il se fonde pour soutenir que la méthode envisagée permet de fixer le prix des transactions futures à un niveau conforme au principe de pleine concurrence. En outre, le contribuable doit expliquer comment les méthodes choisies seront adaptées de manière satisfaisante à toute modification de ces hypothèses. Les hypothèses sont définies comme "critiques" si les conditions effectives en vigueur au moment ou les transactions interviennent peuvent diverger de celles qui étaient prévues, au point que la méthodologie adoptée ne peut plus aboutir à la fixation de prix conformes au principe de pleine concurrence. On peut citer comme exemple un changement fondamental des conditions du marché résultant de l'apparition de nouvelles technologies, de nouvelles réglementations publiques ou d'une perte généralisée de confiance de la part des consommateurs. Dans un tel cas, la divergence peut signifier qu'il est nécessaire de réviser l'accord ou d'y mettre fin.

44. Pour améliorer la fiabilité de la méthode d'établissement d'APP PA, les contribuables et les administrations fiscales devraient s'efforcer d'identifier des hypothèses critiques qui soient si possible fondées sur des données observables, fiables et indépendantes. Ces hypothèses ne sont pas limitées aux

PRINCIPES OCDE APPLICABLES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

aspects qui se trouvent sous le contrôle du contribuable. Toute série d'hypothèses critiques doit être adaptée à la situation particulière du contribuable, aux caractéristiques de l'environnement commercial, aux méthodes utilisées et au type de transactions couvertes. Elles ne doivent pas être établies d'une manière si stricte que la sécurité assurée par l'accord se trouverait remise en cause mais elles doivent englober un intervalle de variation des conditions des transactions suffisamment large pour que les parties à l'accord bénéficient des garanties appropriées. Toutefois, on peut citer d'une manière générale, et uniquement à titre d'exemple, les hypothèses critiques suivantes :

- a) hypothèses concernant la législation fiscale interne et les dispositions des conventions ;
- b) hypothèses relatives aux tarifs, aux droits de douane, aux restrictions à l'importation et aux réglementations publiques ;
- c) hypothèses quant aux conditions économiques, aux parts de marché, aux conditions du marché, aux prix de vente finals et au volume des ventes ;
- d) hypothèses quant à la nature des fonctions et des risques encourus par les entreprises qui participent aux transactions ;
- e) hypothèses quant aux taux de change, aux taux d'intérêt, à la qualité de la signature et à la structure du capital ;
- f) hypothèses concernant la gestion ou les comptes financiers et la classification des recettes et dépenses ;
- g) hypothèses concernant les entreprises qui effectuent leurs opérations dans les différents pays et la forme que prendront ces opérations.

45. Il pourrait également être utile de fixer des paramètres permettant de déterminer à l'avance un niveau acceptable de divergence pour certaines hypothèses, afin d'obtenir la flexibilité nécessaire. Il faudrait fixer ces paramètres individuellement pour chaque APP PA dans le cadre de négociations entre les autorités compétentes. Ce n'est que si la divergence par

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

rapport aux prévisions excède le paramètre que l'hypothèse devient "critique" et que des mesures sont envisagées. Toute mesure à prendre peut aussi dépendre de la nature de l'hypothèse et du niveau de divergence.

46. Si l'on sait que la fiabilité de la méthode de fixation des prix de transfert proposée est sensible aux fluctuations de taux de change, il semblerait judicieux de concevoir une méthodologie qui puisse s'accommoder d'un certain degré de variation prévisible, notamment en prévoyant l'ajustement des prix pour tenir compte des fluctuations des taux de change. Par ailleurs, il est possible de convenir à l'avance que les variations dans un sens ou dans l'autre ne dépassant pas X % ne nécessiteront aucune mesure, que les variations comprises entre X et Y % déclencheront un réexamen prévisionnel de la méthodologie afin de s'assurer qu'elle reste appropriée, tandis qu'une variation de plus de Y % signifierait qu'une hypothèse critique cesse d'être vérifiée et qu'il est nécessaire de renégocier préventivement l'APP PA. Il serait nécessaire de fixer ces paramètres pour chaque APP PA en particulier, et ceci ferait l'objet de la négociation entre les autorités compétentes.

g) Résultats imprévus

47. Un problème peut se poser lorsque les résultats de l'application des méthodes de fixation des prix de transfert convenues dans l'APP PA ne répondent pas aux attentes de l'une des parties dans la mesure où cette partie peut se demander si les hypothèses critiques et la méthodologie fondée sur ces hypothèses, sont encore valables. La solution de ces questions peut nécessiter beaucoup de temps et des efforts considérables, ce qui est contraire aux objectifs de toute la procédure. L'un des moyens possibles de résoudre ce problème est de prévoir dans cette proposition une flexibilité suffisante pour qu'il soit possible de s'adapter aux changements éventuels des faits et circonstances de manière que l'on risque moins d'obtenir des résultats imprévus et d'avoir besoin de renégocier l'APP PA fondé sur la proposition. La proposition doit bien entendu rester conforme au principe de pleine concurrence.

48. L'un des moyens d'atteindre l'objectif ci-dessus est de concevoir une méthodologie qui tienne compte de manière appropriée des changements probables des faits et circonstances ; par exemple, un écart entre le volume prévu et le volume effectif des ventes peut être intégré dès le départ dans la

PRINCIPES OCDE APPLICABLES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

méthode de fixation des prix par l'insertion de clauses d'ajustement des prix ou en prévoyant une variation des prix en fonction du volume. L'importance de l'écart autorisé devrait être fixée par référence à ce que des parties indépendantes accepteraient.

49. L'autre moyen d'atteindre l'objectif de renforcement de la fiabilité est de convenir d'une fourchette acceptable de résultats susceptibles d'être obtenus à l'aide de la méthode utilisée pour l'APP PA. Dans un but de conformité au principe de pleine concurrence, la fourchette devrait être convenue à l'avance, ce qui éviterait d'avoir à recourir à des évaluations a posteriori, et fondée sur ce que des parties indépendantes auraient convenu dans des circonstances comparables (voir paragraphes 1.45-1.48 pour une discussion sur la notion de "fourchette". Par exemple, le montant d'un élément tel qu'une redevance, serait accepté tant qu'il reste à l'intérieur d'un intervalle donné exprimé en pourcentage des bénéfices.

50. Si les résultats obtenus se trouvaient en dehors de l'intervalle convenu, les mesures à prendre dépendraient de ce qui a été négocié dans la proposition conformément aux souhaits des parties. Certaines parties peuvent ne pas souhaiter prendre le risque d'aboutir à des résultats sensiblement différents de leurs prévisions. En conséquence, elles utiliseront simplement la notion de fourchette comme moyen de déterminer si une hypothèse critique n'est plus vérifiée comme on l'a déjà vu au paragraphe 40. D'autres parties peuvent mettre l'accent sur la certitude du régime applicable plutôt que sur le souci d'éviter des résultats inattendus et convenir par conséquent que l'APP PA devra comporter un mécanisme d'ajustement des résultats afin qu'ils restent à l'intérieur de la fourchette convenue à l'avance.

h) Durée de l'APP PA

51. Par sa nature même, un APP s'applique à des transactions futures et par conséquent il y a lieu de décider de sa durée. Deux séries d'objectifs contradictoires influent sur la négociation de la durée appropriée. D'une part, il est souhaitable de prévoir une période suffisamment longue pour assurer une sécurité suffisante quant au traitement qui sera appliqué. Par ailleurs, il n'est peut-être pas nécessaire de faire l'effort de résoudre à l'avance les problèmes potentiels de prix de transfert, au lieu de n'aborder les problèmes qu'au moment où ils se posent dans le cadre des procédures normales de vérification

ou d'examen des déclarations d'impôt. D'autre part, sur une longue période, les prévisions quant à l'évolution future des conditions sur lesquelles sont fondées les négociations dans le cadre de la procédure amiable deviennent moins exactes, ce qui fait planer un doute sur la fiabilité des propositions d'APP PA. L'équilibre optimal entre ces deux séries d'objectifs dépendra d'un certain nombre de facteurs, tels que le secteur concerné, les transactions en cause et le climat économique. La durée doit donc être négociée entre les autorités compétentes au cas par cas. Jusqu'à présent, l'expérience a montré que la durée moyenne d'un APP PA pourrait être de 3 à 5 ans.

D. Négociations de l'APP PA

i) Introduction

52. Le succès d'une procédure d'APP PA, choisie plutôt que de recourir uniquement aux techniques traditionnelles de vérification et d'examen, dépend dans une large mesure de la motivation de tous les participants. La capacité des autorités compétentes d'aboutir à un accord dans des délais rapides dépendra des dispositions qu'elles prendront mais aussi, dans une large mesure, de la bonne volonté dont fera (feront) preuve le(s) contribuable(s) pour fournir toutes les informations nécessaires aussi rapidement que possible. L'utilité de cette procédure, aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, se trouvera sensiblement réduite si l'accord n'est pas conclu avant l'expiration de la période d'application proposée dans la demande du contribuable. Du fait de ces retards, il peut aussi être plus difficile d'éviter de recourir à des évaluations a posteriori de la proposition du fait que les résultats de l'application de la méthodologie seront connus pour la plus grande partie de la période envisagée pour l'APP PA. On comprend bien, étant donné que le processus d'APP PA se trouve encore à ses débuts, que l'objectif de règlement rapide n'a pas toujours été atteint dans le passé. Dans une certaine mesure, des retards dans ce processus sont inévitables. Les APP PA concernent généralement des contribuables importants, des situations complexes, et des problèmes juridiques et économiques délicats, dont la compréhension et l'évaluation nécessitent du temps et des ressources.

53. Les autorités fiscales sont encouragées, dans la mesure du possible à consacrer suffisamment de ressources et de personnel qualifié à ces procédures pour faire en sorte que les affaires soient réglées promptement et efficacement.

Certaines autorités fiscales peuvent souhaiter améliorer l'efficacité de leur programme d'APP PA en fixant des objectifs informels en matière de délais nécessaires d'achèvement du processus et en publiant des durées moyennes d'achèvement. Les parties à une convention peuvent aussi convenir de fixer des objectifs informels pour l'achèvement de leurs négociations bilatérales. Étant donné les situations souvent complexes et délicates, la nécessité éventuelle de traductions et le caractère relativement nouveau de ces accords, il n'apparaît pas souhaitable pour le moment de fixer davantage d'objectifs spécifiques ou contraignants pour la conclusion d'APP PA. Cependant, il y aura lieu de fixer à l'avenir des objectifs plus précis en matière de délais d'achèvement, lorsqu'on aura plus d'expérience en matière d'application de la procédure d'APP PA.

54. Une fois qu'une proposition d'un contribuable a été reçue par les administrations fiscales, celles-ci doivent se mettre d'accord sur la coordination de l'examen, de l'évaluation et de la négociation de l'APP PA. Il peut être commode de scinder la procédure d'APP PA en deux étapes principales : 1) la collecte, l'examen et l'évaluation des données et 2) les discussions entre les autorités compétentes, dont chacune est examinée plus en détail ci-dessous.

ii) Collecte, examen et évaluation des données

a) Généralités

55. Dans l'examen d'une proposition d'APP PA, les administrations fiscales peuvent prendre les mesures qui leur semblent appropriées compte tenu des circonstances pour appliquer la procédure amiable. On peut citer à cet égard les mesures suivantes, sans que cette énumération ait un caractère limitatif : demandes d'informations complémentaires jugées nécessaires pour examiner et évaluer la proposition du contribuable, travaux sur le terrain (par exemple enquête dans les locaux du contribuable, audition de membres du personnel, examen des opérations financières ou de la gestion etc.) et engagement des experts dont l'intervention est nécessaire. Les administrations fiscales peuvent aussi avoir recours à des informations émanant d'autres sources, et notamment à des informations et données concernant des contribuables comparables.

56. L'objectif de ce stade de la procédure d'APP PA est que les autorités compétentes participantes disposent de toutes les informations, données et

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

analyses nécessaires en vue des négociations. Lorsqu'une administration fiscale obtient du contribuable des informations additionnelles utiles pour l'APP PA, par exemple lors d'une réunion avec des membres de son personnel, l'administration comme le contribuable doivent s'assurer que les informations parviennent aux autres administrations fiscales participantes. Les autorités compétentes doivent convenir, entre elles et avec les contribuables, d'un mécanisme approprié pour compléter et préciser les documents et informations fournis par le ou les contribuables. Il faut respecter les exigences des autorités compétentes participantes. Par exemple, beaucoup de pays exigent non seulement que les mêmes informations factuelles soient fournies à toutes les autorités compétentes participantes mais aussi dans la mesure du possible qu'elles soient communiquées en même temps.

57. Du fait du caractère prospectif de l'APP PA, il est souvent nécessaire que le contribuable fournisse des informations commerciales prévisionnelles qui risquent d'être encore plus sensibles aux effets de la divulgation que les informations transmises après coup. En conséquence, pour faire en sorte que les contribuables aient confiance dans la procédure d'APP PA, les administrations fiscales doivent veiller à ce que les informations transmises par le contribuable au cours de la procédure d'APP soient assorties des mêmes garanties prévues par la législation nationale en matière de secret, de confidentialité et de respect de la vie privée que tous autres renseignements concernant le contribuable. En outre, lorsque des renseignements sont échangés entre autorités compétentes en vertu de la convention fiscale, ces renseignements ne peuvent être divulgués qu'en conformité avec les clauses particulières de la convention, et tout échange de renseignements doit être conforme à l'(aux) article(s) de cette convention concernant les échanges de renseignements.

58. En général, les autorités compétentes effectuent des examens simultanés et des évaluations indépendantes de la proposition du contribuable, assistées dans cette tâche si nécessaire par des spécialistes des prix de transfert, de l'industrie ou d'autres domaines provenant d'autres secteurs de leurs administrations fiscales. Toutefois, il peut être plus efficace, le cas échéant, de collecter conjointement les informations dans une certaine mesure. On peut le faire de diverses manières, qui vont de la réunion conjointe occasionnelle d'information ou de la visite sur place à l'établissement d'un rapport conjoint par les agents chargés d'instruire l'affaire, comme l'indique le paragraphe 4.55 des Principes en matière de prix de transfert.

b) Rôle du contribuable dans la procédure de collecte, d'examen et d'évaluation des informations

59. Afin d'accélérer la procédure, les contribuables doivent prendre la responsabilité de veiller à ce que les autorités compétentes, avant de commencer à négocier, soient en possession des mêmes données, disposent de toutes les informations dont elles ont besoin et soient en mesure de comprendre en profondeur les problèmes. Il est possible d'y parvenir si le contribuable transmet systématiquement et à peu près en même temps à l'autre administration fiscale les informations demandées par l'une de ces administrations, si l'une des administrations fiscales établit et transmet à l'autre des notes sur les réunions d'information qui ont eu lieu et aussi, lorsque c'est matériellement et économiquement pratique, en facilitant les réunions d'information conjointes. Le contribuable devrait aussi veiller à ce que les traductions nécessaires soient effectuées et à ce qu'il n'y ait pas de retard injustifié dans ses réponses aux demandes de renseignements complémentaires. Le contribuable doit également avoir la possibilité d'entrer en contact avec son administration fiscale lorsque ces contacts sont justifiés et conviennent aux différentes parties concernées pendant que sa proposition est en cours d'examen et d'évaluation, et il doit être tenu informé de l'état d'avancement de l'instruction de son dossier.

iii) Conduite des discussions des autorités compétentes

a) Coordination entre les autorités compétentes

60. Beaucoup de pays préfèrent participer intégralement à la procédure dès qu'elle débute et travailler en contact étroit avec les autres autorités compétentes. D'autres préfèrent limiter leur participation à l'examen et aux commentaires des propositions d'APP PA lorsque ces accords sont en voie d'achèvement. Cependant, il est recommandé que toutes les administrations fiscales concernées participent à cette procédure dès ses premiers stades, sous réserve des contraintes quant aux ressources disponibles, car cela devrait permettre de maximiser l'efficacité du processus et d'éviter des retards injustifiés dans la conclusion de l'accord amiable.

61. Les autorités compétentes devraient mener les discussions dans le cadre de la procédure amiable dans les délais requis. Cela les oblige à consacrer

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

à cette procédure des ressources suffisantes et du personnel qualifié. Il est souhaitable que les autorités compétentes examinent et coordonnent un plan d'action approprié concernant les points suivants : désignation des agents habilités, échanges de renseignements, coordination de l'examen et de l'évaluation de la proposition, établissement d'un calendrier provisoire des consultations ultérieures, négociation et conclusion d'un accord acceptable. Le niveau des moyens et des ressources nécessaires doit être adapté aux besoins propres à chaque cas particulier.

62. Par ailleurs, l'expérience a montré que des discussions intervenant dès les premiers stades et fréquemment entre les autorités compétentes à mesure que les problèmes se posent peuvent être utiles et éviter des surprises désagréables au cours de la procédure. Étant donné la nature des APP PA, il se posera souvent des problèmes importants qui ne peuvent être résolus simplement par des échanges de notes et, par conséquent, des échanges plus formels, par exemple dans le cadre de réunions mettant en présence les différentes autorités compétentes, peuvent être nécessaires. Le recours à des conférences téléphoniques ou à des vidéo-conférences peut être utile.

b) Rôle du contribuable dans les discussions des autorités compétentes

63. Le rôle du contribuable dans cette procédure de négociations est nécessairement plus limité que dans le cadre de la procédure d'établissement des faits, étant donné que la mise en forme définitive d'un APP PA a lieu entre gouvernements. Les autorités compétentes peuvent convenir que le contribuable présente un exposé sur certains points de fait et de droit avant le début des discussions proprement dites, auxquelles le contribuable ne participe pas. Il peut aussi être utile de faire en sorte que le contribuable soit en mesure de répondre à la demande à toutes les questions de fait qui pourraient se poser au cours des discussions. Le contribuable devrait s'abstenir de présenter de nouvelles informations factuelles ou d'invoquer de nouveaux arguments au cours de cette réunion. Les autorités fiscales auront besoin de temps pour examiner ces questions, ce qui nécessitera un report de la décision finale sur l'APP PA proposé. De telles informations devraient avoir été fournies avant le commencement des discussions.

c) Retrait d'une procédure d'APP

64. Le contribuable ou l'administration fiscale peut se retirer d'une procédure d'APP PA à tout moment. Toutefois, le retrait de la procédure, surtout à un stade avancé et sans motif valable, est à déconseiller en raison du gaspillage inévitable de ressources qu'il entraîne. Lorsqu'une demande d'APP est retirée, ni le contribuable ni l'administration fiscale n'ont d'obligation l'un envers l'autre et tout accord antérieur entre les parties se trouve privé d'effet sauf disposition contraire de la législation interne (par exemple la redevance au titre de l'APP peut ne pas être remboursable). Si une administration fiscale envisage de se retirer, le contribuable doit être avisé des motifs de cette décision et doit avoir la possibilité de présenter de nouvelles demandes.

d) Documents utilisés dans la procédure amiable

65. Les autorités compétentes participantes doivent établir un projet d'accord amiable lorsqu'elles sont convenues de la méthodologie et des autres conditions de cet accord. Il est possible que malgré tous les efforts des autorités compétentes, l'accord amiable proposé ne supprime pas totalement la double imposition. Il faut donc donner au contribuable la possibilité d'indiquer si ce projet d'APP PA lui paraît acceptable avant qu'il ait reçu sa forme définitive ; il ne peut être question d'imposer à l'avance un tel accord au contribuable sans son consentement.

66. L'APP PA prendra la forme d'un document écrit et ce sont les autorités compétentes participantes qui décideront de son contenu et de sa présentation. Afin que l'accord amiable soit enregistré d'une manière satisfaisante et effectivement appliqué, il faut qu'il comporte au minimum les informations suivantes ou qu'il indique où l'on peut trouver ces informations dans les documents joints à la proposition d'APP PA :

- a) les noms et adresses des entreprises qui sont couvertes par l'accord ;
- b) les transactions, accords ou arrangements, exercices fiscaux ou périodes comptables couverts ;

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

- c) une description de la méthodologie adoptée et des autres aspects connexes, tels que les transactions comparables choisies ou un intervalle de résultats attendus ;
- d) une définition des termes appropriés qui servent de base à l'application de la méthodologie et aux calculs (par exemple, ventes, coûts des ventes, bénéfices bruts, etc.) ;
- e) les hypothèses critiques sur lesquelles est fondée la méthodologie et dont la non-vérification rendrait nécessaire la renégociation de l'accord ;
- f) toute procédure convenue pour faire face à des changements de circonstances qui ne sont pas suffisamment importants pour rendre nécessaire la renégociation de l'accord ;
- g) le cas échéant, le régime fiscal convenu pour les questions accessoires ;
- h) les clauses et conditions qui doivent être remplies par le contribuable pour que l'accord amiable reste valable ainsi que les procédures visant à faire en sorte que le contribuable se conforme à ces clauses et conditions ;
- i) des détails sur les obligations du contribuable vis-à-vis des administrations fiscales à la suite de la mise en œuvre dans le cadre national de l'APP PA (par exemple les rapports annuels, la comptabilité, la notification des changements intervenus dans les hypothèses critiques etc.) ; et
- j) la confirmation qu'afin d'obtenir la confiance des contribuables et des autorités compétentes dans une procédure d'APP PA à l'occasion de laquelle des informations sont échangées librement, toutes les informations fournies par le contribuable dans le cadre d'une telle procédure (y compris son identité) seront préservées de toute divulgation dans la mesure du possible en vertu des législations internes des pays concernés et toutes les informations échangées entre les autorités compétentes concernées par une

telle affaire resteront confidentielles conformément aux conventions bilatérales et aux législations internes applicables

iv) Mise en œuvre de l'APP PA

a) Entrée en vigueur de l'APP PA et confirmation de cet accord au contribuable

67. Une fois que l'APP PA a fait l'objet d'un accord définitif, il faut que les autorités fiscales participantes le mettent en application sur le territoire qui relève de leur compétence. Les administrations fiscales doivent procéder à une sorte de confirmation ou d'accord avec leurs contribuables respectifs conformément à la procédure amiable qui est intervenue entre les autorités compétentes. Cette confirmation ou accord assurerait au contribuable la certitude que les transactions faisant intervenir des prix de transfert qui sont couverts par l'APP PA ne seront pas ajustées tant qu'il se conforme aux clauses et conditions de l'accord amiable, telles qu'elles sont reprises dans la confirmation donnée ou l'accord conclu dans le cadre national et qu'il n'a pas fait de déclaration matériellement fausse ou susceptible d'induire en erreur au cours de la procédure, notamment dans le cadre des rapports annuels de contrôle. Les clauses et conditions comportent certaines hypothèses qui, si elles ne sont pas vérifiées, pourraient nécessiter un ajustement ou le réexamen de l'accord.

68. La manière dont cette confirmation est donnée ou cet accord est conclu varie d'un pays à l'autre et sa forme exacte dépend de la législation et des pratiques particulières de chaque pays. Dans certains pays, la confirmation ou l'accord prend la forme d'un APP selon la procédure interne applicable. Pour assurer une application effective de l'accord amiable, la confirmation donnée ou l'accord conclu dans le cadre national doit être conforme à l'APP PA et offrir au minimum au contribuable les mêmes avantages que ceux qui ont été négociés dans le cadre de la procédure amiable. En outre, lorsqu'il n'a pas été possible de supprimer complètement la double imposition, l'une des parties a la possibilité de réduire unilatéralement, dans le cadre de sa procédure interne de confirmation, la double-imposition qui subsiste. Par ailleurs, cette confirmation ou cet accord peut s'appliquer à des domaines autres que ceux qui figurent dans l'APP PA, par exemple le régime fiscal applicable dans le cadre national à d'autres éléments ou à des éléments accessoires, et les obligations

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

additionnelles en matière de tenue de comptabilité ou de communication de documents et la transmission de rapports. Il faut veiller à ce qu'aucune des dispositions additionnelles de la confirmation donnée ou de l'accord conclu sur le plan intérieur ne soit incompatible avec les dispositions de l'APP PA.

b) Possibilité d'application rétroactive ("retour en arrière")

69. Ni les administrations fiscales ni les contribuables ne sont obligés d'appliquer la méthodologie convenue dans le cadre de l'APP PA aux exercices fiscaux se terminant la première année d'application de l'accord (mesure souvent qualifiée de "retour en arrière"). En fait, il pourrait s'avérer impossible de le faire en cas de changement de circonstances. Toutefois, la méthodologie à appliquer aux années futures dans le cadre de l'APP PA peut être utile pour déterminer le traitement des transactions comparables au cours des années antérieures. Dans certains cas, les prix de transfert peuvent faire déjà l'objet d'une enquête d'une administration fiscale pour des périodes comptables antérieures à l'entrée en vigueur de l'APP PA et l'administration fiscale en question ainsi que le contribuable peuvent souhaiter en profiter pour utiliser la méthodologie convenue dans le cadre de cette enquête ou l'administration fiscale peut, dans le cadre de la législation interne, décider d'effectuer un tel ajustement même en l'absence de demande ou d'accord du contribuable. Si le contribuable veut avoir la certitude d'obtenir une réduction de la double-imposition, l'accord de l'autre ou des autres administrations fiscales concernées sur ce "retour en arrière" est nécessaire. La possibilité de décider d'un tel "retour en arrière" dépend aussi de la législation interne applicable, par exemple en ce qui concerne les limitations dans le temps.

E. Suivi des APP PA

70. Il est essentiel que les administrations fiscales soient en mesure de confirmer que le contribuable respectera les clauses et conditions sur lesquelles est fondé l'accord amiable pendant toute la durée de celui-ci. Comme l'accord amiable est conclu entre les administrations fiscales sans que le contribuable soit partie à ces accords, celles-ci doivent recourir à la procédure interne de confirmation ou d'accord décrite ci-dessus pour contrôler le respect de ses obligations par le contribuable. Si celui-ci manque à son obligation de respecter les clauses et conditions de l'APP PA, cet accord n'a plus besoin d'être

appliqué. Cette section met donc l'accent sur les aspects des procédures internes nécessaires pour que l'application de l'APP PA soit réussie ainsi que sur les mesures nécessaires pour faire en sorte que le contribuable se conforme à toutes les clauses et conditions de l'accord.

i) Tenue des comptes

71. Le contribuable et les administrations fiscales doivent convenir des types de documents et de registres (y compris les traductions qui seraient éventuellement nécessaires) que le contribuable doit tenir afin qu'il soit possible de vérifier s'il se conforme à l'APP PA. Il faut suivre les indications qui sont données au chapitre IV et V des Principes en matière de prix de transfert pour éviter que les obligations concernant les documents à fournir ne deviennent trop lourdes. On peut aussi prévoir des dispositions concernant la période pendant laquelle les documents doivent être conservés et les délais de réponse pour leur communication.

ii) Mécanismes de suivi

a) Rapports annuels

72. Pour chaque exercice fiscal ou période comptable couverte par l'APP PA, le contribuable peut être tenu de transmettre, en plus de sa déclaration d'impôt, un rapport annuel décrivant les opérations qu'il a effectivement réalisées au cours de l'année et montrant qu'il a respecté les clauses et conditions de l'APP PA, en communiquant notamment les informations nécessaires pour décider si les hypothèses critiques ou autres clauses de sauvegarde se sont trouvées vérifiées. Ces informations devraient être transmises par le contribuable à l'administration fiscale dont il a obtenu l'accord ou la confirmation sur le plan interne, dans les conditions prévues par la législation ou les règles de procédure nationales applicables.

b) Vérification

73. Un APP PA ne s'applique qu'aux parties mentionnées dans l'accord et qu'aux transactions qui y sont mentionnées. L'existence d'un tel accord

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

n'empêcherait pas les administrations fiscales participantes d'entreprendre des vérifications à l'avenir, bien que toute vérification des transactions couvertes par l'APP PA soit limitée à la détermination du degré de respect des clauses et conditions de l'accord par le contribuable, et à la réponse à la question de savoir si les circonstances et hypothèses nécessaires pour que la méthodologie choisie puisse être appliquée d'une manière fiable restent valables. Les administrations fiscales concernées peuvent demander au contribuable de prouver :

- a) qu'il s'est conformé aux clauses et conditions de l'APP PA ;
- b) que les arguments qui figurent dans la proposition, les rapports annuels ainsi que tout autre document transmis à l'appui de la demande restent valables et que toutes modifications matérielles des faits ou des circonstances ont été indiquées dans les rapports annuels ;
- c) que la méthodologie a été appliquée exactement et de manière cohérente conformément aux clauses et conditions de l'APP PA ;
et
- d) que les hypothèses critiques sur lesquelles repose la méthodologie en matière de prix de transfert restent valables.

iii) Conséquences du non-respect des obligations fiscales ou de changements de circonstance

74. En général, les conséquences du non-respect des clauses et conditions d'un APP PA, ou la non-conformité à une hypothèse critique se feront sentir sur i) les conditions de l'APP PA, ii) tout autre accord entre les autorités compétentes sur la manière de traiter les manquements à ces obligations et iii) toute législation interne ou règles de procédure applicables. Cela signifie que l'APP PA peut en lui-même indiquer explicitement les procédures à suivre ou les conséquences qui résulteront d'un manquement à ces obligations. Dans de tels cas, les autorités compétentes peuvent librement engager, au cas par cas, des discussions sur les mesures à prendre. Enfin, la législation interne ou les règles de procédure peuvent avoir des conséquences pour le contribuable et l'administration fiscale concernée ou leur imposer des obligations. Les

paragraphes suivants suggèrent des orientations similaires aux procédures qui ont été adoptées dans certains pays et qui se sont avérées dans l'ensemble applicables. Il faut cependant souligner que certaines administrations fiscales pourraient souhaiter adopter des procédures et des approches différentes.

75. Si les administrations fiscales constatent qu'une condition de l'APP PA n'a pas été remplie, elles peuvent néanmoins convenir sur la base des clauses et conditions énoncées dans l'APP PA, de continuer à l'appliquer, par exemple dans les cas où le non-respect de cette condition n'a pas de conséquences graves. Si elles ne sont pas d'accord pour continuer à appliquer l'APP PA, trois possibilités s'offrent aux administrations fiscales. La nature des mesures à prendre est susceptible de dépendre de la gravité du non-respect des obligations.

76. La méthode la plus drastique est la révocation, qui a pour effet de traiter le contribuable comme si l'APP PA n'avait jamais été conclu. La mesure la moins grave est l'annulation, dans le cadre de laquelle le contribuable est traité comme si l'APP PA avait été en vigueur mais seulement jusqu'à la date de son annulation et non pendant l'ensemble de la période envisagée. Si l'APP PA est annulé ou révoqué, pour les années d'imposition ou les exercices comptables pour lesquels l'annulation ou la révocation est effective, les administrations fiscales et les contribuables concernés conserveront tous leurs droits résultant de la législation interne et des clauses des conventions, comme si l'APP PA n'avait pas existé. Enfin, l'APP PA peut être révisé, ce qui signifie que le contribuable continuera à bénéficier de l'APP pendant l'ensemble de la période envisagée, bien que les conditions applicables avant et après la date de révision soient différentes. On trouvera plus de précisions ci-dessous.

a) Révocation d'un APP PA

77. Une administration fiscale peut révoquer un APP PA soit unilatéralement, soit d'un commun accord s'il est démontré :

- a) qu'il y a eu présentation erronée des faits, erreurs ou omissions imputables à la négligence, à l'inattention ou à un manquement volontaire d'un contribuable lors de l'établissement et de la transmission de la demande d'APP PA, des rapports annuels ou

PRINCIPES : PROCÉDURE AMIABLE, APP

des autres documents justificatifs, ou lors de la transmission des informations correspondantes ; ou

- b) que le ou les contribuables participants ne se sont pas conformés matériellement à une clause ou condition fondamentale de l'APP PA.

78. Lorsqu'un APP PA est révoqué, la révocation est rétroactive à compter du premier jour de la première année d'imposition ou exercice comptable pour lequel il était applicable et cet accord devient nul et de nul effet pour le(s) contribuable(s) concerné(s) et les autres administrations fiscales participantes. En raison des conséquences graves d'une telle mesure, l'administration fiscale qui envisage de révoquer un APP PA ne doit le faire qu'après une évaluation minutieuse et approfondie des faits et doit informer et consulter les contribuables et les autres administrations fiscales concernées en temps utile.

b) Annulation d'un APP PA

79. Une administration fiscale peut annuler un APP PA (soit unilatéralement, soit d'un commun accord) s'il est démontré que l'on se trouve dans l'un des cas suivants :

- a) qu'il y a eu présentation erronée des faits, erreurs ou omissions qui n'étaient pas imputables à la négligence, à l'inattention ou à un manquement volontaire d'un contribuable lors de l'établissement et de la transmission d'une demande d'APP PA, des rapports annuels ou autres documents justificatifs, ou lors de la transmission des informations correspondantes ; ou
- b) que le ou les contribuables participants n'ont pas respecté matériellement certaines clauses ou conditions de l'APP PA ; ou
- c) qu'il y a eu rupture matérielle d'une ou plusieurs hypothèses critiques ; ou

PRINCIPES OCDE APPLICABLES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

- d) qu'il y a eu un changement de la législation fiscale, y compris une clause d'une convention se rattachant matériellement à l'APP PA ; et

qu'il n'est pas apparu possible de réviser l'accord (voir paragraphes 80-82 ci-dessous), pour tenir compte des changements de circonstances.

80. Lorsqu'un APP PA est annulé, la date d'annulation est déterminée selon la nature de l'événement qui a donné lieu à l'annulation. Ce peut être une date spécifique, par exemple si l'événement qui a donné lieu à l'annulation était une modification matérielle de la législation fiscale (bien que l'APP PA puisse encore prévoir une période de transition entre la date de modification de la législation et la date d'annulation). Dans d'autres cas, l'annulation entrera en vigueur pour un exercice fiscal ou une période comptable particulière, par exemple lorsqu'il y a eu une modification matérielle de l'une des hypothèses critiques à laquelle il n'était pas possible d'attribuer une date particulière de l'exercice fiscal ou de la période comptable en cause. L'APP PA cesse d'être en vigueur et n'a plus aucun effet sur le(s) contribuable(s) et les autres administrations fiscales concernées à partir de la date d'annulation.

81. L'administration fiscale peut renoncer à l'annulation si le contribuable peut faire état de motifs raisonnables qui satisfassent l'administration fiscale et s'il accepte de procéder aux ajustements proposés par l'administration fiscale afin de corriger la présentation erronée des faits, l'erreur, l'omission ou le non-respect de ses obligations ou de tenir compte des changements dans les hypothèses critiques, la législation fiscale ou les clauses de conventions se rattachant à l'APP. Ces mesures peuvent donner lieu à la révision de l'APP PA (voir ci-dessous).

82. L'administration fiscale qui envisage d'annuler un accord doit en informer et consulter le ou les contribuables concernés ainsi que l'autre administration fiscale dans un délai raisonnable. Cette consultation doit comporter une explication des motifs pour lesquels l'annulation de l'APP est envisagée. Le contribuable doit avoir la possibilité de donner une réponse avant qu'une décision définitive soit prise.

c) Révision d'un APP PA

83. La validité de la méthodologie utilisée en matière de prix de transfert suppose que les hypothèses critiques continuent à s'appliquer pendant la durée de l'APP PA. L'APP PA, ainsi que toute confirmation ou accord intervenu sur le plan interne doit donc prévoir que le contribuable soit obligé d'une manière ou d'une autre de notifier tout changement aux administrations fiscales concernées. Si, après l'évaluation par les administrations fiscales, il est établi qu'il y a eu une modification importante de certains éléments d'une hypothèse critique, l'APP PA peut être révisé en vue de tenir compte de ce changement. Comme on l'a vu ci-dessus, l'APP PA peut aussi comporter des hypothèses, qui sans être critiques pour la validité de cet accord, méritent néanmoins d'être examinées par les parties concernées. L'un des résultats d'un tel examen peut, là encore, être une révision de l'APP PA. Cependant, dans de nombreux cas, les clauses et conditions de l'APP PA peuvent être suffisamment souples pour permettre de prendre en compte les effets de tels changements sans qu'il soit nécessaire de procéder à des révisions.

84. La notification d'un tel changement par le contribuable aux administrations fiscales doit être transmise dès que possible après que le changement soit intervenu, ou que le contribuable en ait eu connaissance, et de toute manière avant la date de transmission, en cas de demande, du rapport annuel concernant l'année ou la période comptable concernée. Les contribuables sont incités à notifier rapidement les changements afin que les parties concernées disposent de plus de temps pour s'efforcer de parvenir à un accord sur la révision de l'APP PA, ce qui permettrait de réduire le risque d'annulation.

85. L'APP PA révisé doit indiquer la date à compter de laquelle la révision entre en vigueur ainsi que la date à partir de laquelle l'APP PA initial cesse d'être applicable. Si la date de la modification peut être identifiée avec précision, la révision doit normalement entrer en vigueur à compter de cette date mais s'il n'est pas possible d'identifier une date précise, normalement l'APP PA est révisé à compter du premier jour de la période comptable qui suit celle au cours de laquelle le changement a eu lieu. Si les administrations fiscales et le contribuable ne peuvent se mettre d'accord sur la nécessité de réviser l'APP PA ou sur les modalités de cette révision, l'APP PA est annulé et cesse d'être applicable aux contribuables et aux administrations fiscales qui y participent. La détermination de la date effective d'annulation de l'APP PA suit

normalement les mêmes principes que ceux qui s'appliquent à la détermination de la date de révision.

iv) Renouvellement d'un APP PA

86. Une demande de renouvellement d'un APP PA doit être formulée à la date prévue par les administrations fiscales participantes, compte tenu de la nécessité, pour le contribuable et les administrations fiscales, de disposer d'assez de temps pour examiner et évaluer la demande de renouvellement et pour parvenir à un accord. Il peut être utile d'aborder la procédure de renouvellement bien avant l'expiration de l'APP PA existant.

87. La présentation, le traitement et l'évaluation de la demande de renouvellement sont généralement similaires à ceux de la demande initiale d'APP PA. Cependant, le niveau de détail nécessaire peut être réduit avec l'accord des administrations fiscales participantes, notamment s'il n'y a pas eu de modification importante des faits et circonstances propres à l'affaire. Le renouvellement d'un APP PA n'est pas automatique ; il suppose que toutes les parties concernées soient consentantes et que le contribuable donne notamment la preuve qu'il s'est conformé aux clauses et conditions de l'APP PA existant. La méthodologie et les clauses et conditions de l'APP PA renouvelé peuvent, bien évidemment, être différentes de celles de l'APP PA antérieur.