



# Différends internationaux sur le sujet de la fiscalité

Sol Picciotto

Ce document résume le document de travail 55 de l'ICTD, qui examine la procédure d'accord mutuel (MAP) pour les autorités fiscales visant à résoudre leurs divergences sur l'interprétation des conventions fiscales. Il examine les données disponibles sur les raisons de l'augmentation de ces conflits et analyse des propositions visant à améliorer la MAP, en particulier l'arbitrage exécutoire obligatoire. Malgré le passage à l'arbitrage dans les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) au cours de la dernière décennie, il y a eu une augmentation continue des conflits et du temps mis en œuvre pour les résoudre. Il semble inadapté, en particulier pour les pays en développement, de traiter de ces questions importantes par le biais de procédures internationales tenues dans le plus grand secret. Une meilleure approche serait de minimiser les conflits en développant des règles claires et simples pour répartir le revenu des sociétés transnationales intégrées (STN) et de s'entendre sur les interprétations des dispositions prévues par les conventions fiscales qui peuvent être rendues publiques. Une plus grande transparence est le meilleur moyen de fournir la clarté et la prévisibilité dont les entreprises ont besoin et de rassurer le public sur le fait que les décisions en matière de fiscalité internationale sont équitables.

## Mise en application des conventions fiscales

Les conventions fiscales attribuent des droits à l'impôt entre les états, mais leurs dispositions s'appliquent généralement automatiquement en droit national. Cela donne des droits directement applicables aux contribuables - principalement aux STN - qui peuvent ainsi tenter des actions devant les tribunaux nationaux contre toute mesure fiscale qui pourrait être contraire à une convention. En général, les conventions incluent également une procédure permettant à un contribuable de se plaindre auprès de l'autorité fiscale compétente contre une mesure fiscale qui pourrait être contraire à la convention. Si l'autorité compétente considère que la plainte est recevable, elle peut résoudre la question elle-même, mais dans le cas contraire, elle se doit de consulter l'autorité compétente de l'autre partenaire conventionnel.

Ainsi, non seulement les contribuables peuvent appliquer directement les dispositions des conventions fiscales qui leur sont favorables, ce qui est inhabituel en droit international, mais ils peuvent également tirer parti de deux procédures parallèles - l'une juridique et l'autre administrative.

Dans le cadre de la convention fiscale MAP, les deux autorités compétentes sont sensées faire leur maximum pour éliminer toute imposition non conforme au traité - mais elles ne sont pas obligées de le faire. La MAP est une procédure administrative, menée dans le plus grand secret, et même l'existence d'une réclamation n'est pas rendue publique – ce qui fait que les conseillers fiscaux la préfère aux démarches judiciaires, qui sont généralement publiques. Cependant, les STN se plaignent souvent que la MAP prend trop de temps et n'offre pas de garantie de résultat. La solution qu'ils réclament depuis longtemps est d'obliger les autorités à soumettre les différends non résolus à un arbitrage obligatoire.

## Le projet BEPS et la résolution des conflits

La gestion des différends a été considéré comme une question clé lors des consultations sur le projet du G20 / OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), en particulier par les conseillers fiscaux travaillant pour des STN. Les principales propositions du projet BEPS reposent sur un renforcement du pouvoir des autorités fiscales pour lutter contre les techniques d'évasion fiscale qui sont devenues de plus en plus répandues au sein des STN. Bien que ces mesures soient globalement coordonnées, leur application dans la législation nationale et par les fonctionnaires nationaux laissera inévitablement une grande marge pour des interprétations divergentes.

Le risque de cette divergence est particulièrement élevé puisque bon nombre de ces dispositions sont complexes, et ne fournissent pas de règles claires - en particulier pour la répartition des bénéfices entre les différentes filiales d'un d'une STN. Notamment, les règles sur l'évaluation des prix de transfert autorisent toute une gamme de méthodes ce qui nécessite que les responsables des impôts réalisent une analyse du modèle de gestion de chaque STN et identifient les fonctions exercées, les actifs déployés et les risques assumés par les diverses filiales et succursales de la STN. Cela implique des connaissances spécialisées

d'un large éventail de secteurs d'activités, ainsi que des décisions subjectives et discrétionnaires. De ce fait, on peut craindre une l'augmentation des conflits dus à des évaluations contradictoires de différentes autorités fiscales.

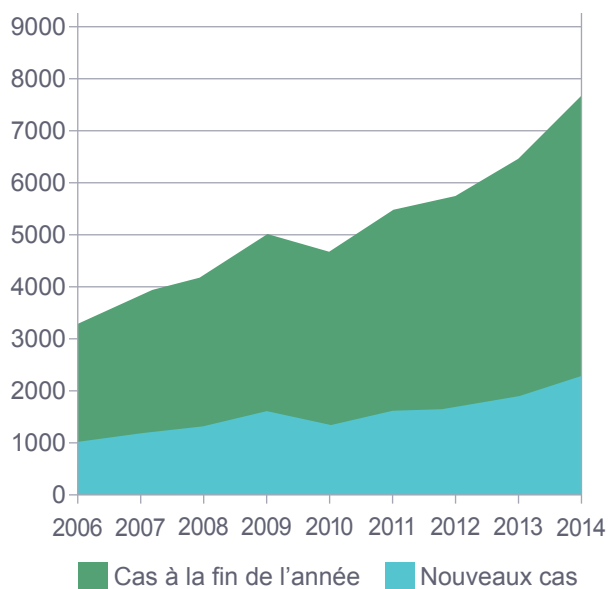
Par conséquent, le projet BEPS prévoient également des mesures pour renforcer le règlement des différends. Ils visent à faire pression sur les états pour s'assurer que tous les conflits sont résolus selon un calendrier strict. Certains états se sont également engagés à accepter un arbitrage exécutoire obligatoire, et des pressions pourraient intervenir sur les autres pour qu'ils le fassent également. Cependant, les procédures resteront totalement secrètes.

## Résoudre les divergences

Des interprétations divergentes peuvent entraîner soit une double imposition, soit une double non-imposition - c'est-à-dire l'évitement fiscal. Exploiter les brèches résultant de ces divergences est au cœur des techniques développées par les conseillers fiscaux pour réduire les paiements de taxe des SNT. Une façon de combler ces brèches est que les autorités fiscales harmonisent leurs interprétations via la MAP – malheureusement rarement utilisée à cette fin. La MAP est presque toujours initiée par un contribuable, généralement une STN, se plaignant d'une éventuelle double imposition.

En raison de la confidentialité qui entoure ces conflits, il y a peu d'informations fiables sur leur nature ou leur cause. Cependant, des données sur le nombre de cas de MAP ont été collectées et publiées au cours des dix dernières années par l'OCDE, et plus récemment par la Commission européenne. (Voir les annexes du document de recherche). Les données de l'OCDE révèlent à la fois une croissance significative dans les cas initiés, et une augmentation plus nette dans les affaires en cours chaque année (figure 1). Même avant le projet BEPS, les pays de l'OCDE connaissaient une augmentation constante des interprétations contradictoires des conventions fiscales, et une augmentation du temps nécessaire pour les résoudre.

**Figure 1 Evolution des cas de MAP entre les pays de l'OCDE**



Des preuves indirectes suggèrent qu'une grande majorité des conflits concernent la répartition des bénéfices des STN (prix de transfert) .

La plupart des cas de MAP ont eu lieu parmi les principaux pays de l'OCDE, et jusqu'à présent, la procédure a été peu utilisée dans les pays en développement. Une exception notable est l'Inde, qui a introduit, en 2001, des règles sur l'évaluation des prix de transfert fondés sur les directives de l'OCDE. Leur application a conduit à une augmentation rapide des cas, et en 2012, il y avait un arriéré estimé de plus de 3 000 cas dans les tribunaux fiscaux. Il n'est pas possible de comparer le nombre d'affaires judiciaires avec les plaintes de la MAP, car l'Inde ne publie pas ces données. Cependant, un conflit au sujet de l'arriéré des affaires du PAM entre les États-Unis et les autorités indiennes compétentes a été rendu public, ce qui a conduit au remplacement du responsable indien en juillet 2013. En Janvier 2015, un communiqué de presse a annoncé qu'un accord-cadre avait été signé selon la procédure MAP, visant à faciliter la résolution de quelques 200 conflits; un an plus tard, il a été annoncé qu'environ la moitié avait été résolue, cependant aucun détail n'est rendu public.

A l'opposé, le Brésil, qui applique un système de marges fixes pour les prix de transfert jugé peu orthodoxe par l'OCDE, a connu relativement peu de litiges, et peu ou pas de demande de MAP. La Chine a connu une augmentation de 55 cas de MAP en 2014, selon les données communiquées à l'OCDE. La plupart des pays en développement n'ont pas d'arrangements formels en place pour la MAP. Cependant, des cas commencent à apparaître - par exemple, on sait que deux requêtes de MAP ont été faites aux Pays-Bas et en Afrique du Sud à la suite d'évaluations fiscales effectuées par l'administration fiscale ougandaise impliquant des sociétés de télécommunications.

De telles requêtes pourraient connaître une augmentation croissante, en particulier si les pays adoptent des interprétations qui pourrait être considérées comme peu orthodoxes.

## L'introduction de l'arbitrage

L'augmentation du nombre de cas dans les pays de l'OCDE se poursuit, en dépit des réformes dans la MAP introduites au cours de la dernière décennie - y compris un passage à l'arbitrage.

Depuis 1995, une procédure d'arbitrage a été mise en place entre les états de l'UE pour les affaires de prix de transfert. En vertu de la convention d'arbitrage de l'UE, si un tel conflit n'a pas été résolu dans les deux ans, il doit être référé à une commission composée d'un nombre pair d'experts indépendants, ainsi que des représentants de chaque administration fiscale. La commission doit produire un avis motivé : la décision ne peut être publiée qu'avec l'accord des parties, ce qui ne s'est jamais produit. Les autorités compétentes doivent alors résoudre le conflit dans les six mois, que ce soit par acceptation de la décision ou accord sur une solution alternative. Dans les faits, il semble que moins d'une demi - douzaine de cas aient été renvoyés à une commission.

Il y a dix ans, les États-Unis ont introduit une forme différente d'arbitrage dans leurs traités avec le Canada et l'Allemagne, également pour les différends non résolus dans les deux ans. Dans cet

arbitrage de «baseball» ou de «forme abrégée», les arbitres ne donnent pas leur propre opinion indépendante, mais choisissent entre les meilleures offres déposées par les états concernés. Il est également interdit de publier les résultats, ou de les utiliser comme précédents dans des cas ultérieurs. Des personnes avisées suggèrent que dix ou douze arbitrages ont eu lieu au cours des neuf années écoulées depuis la mise en vigueur des procédures, principalement entre les États - Unis et le Canada et que jusqu'à présent, tous ont été gagnés par les Etats-Unis.

Des dispositions concernant l'arbitrage ont été incluses dans la convention modèle de l'OCDE (2007) et dans celle des Nations Unies (2011, en tant qu'alternative). Différentes versions de ces textes ont été incluses dans plus de 200 traités, dont certains avec des pays en développement (tableau 1). Une question clé est de savoir qui a le droit de déclencher l'arbitrage: quatre de ces traités de pays en développement confèrent ce droit au contribuable, conformément au modèle de l'OCDE ; les autres exigent que l'une ou les deux autorités compétentes acceptent de soumettre le cas.

**Tableau 1 Conventions fiscales avec des pays en développement contenant des dispositions d'arbitrage**

Pays en développement	Partenaire	Année	Comment déclenché	Contribuable opt-in avant?	Contribuable opt-in après?	Autorités compétentes liées par le résultat?	Délai	Affaire de la Cour en parallèle?	Contribuable représenté?
Afrique du Sud	Canada	1995	Les deux états	Non	Non	Oui	NA	Oui	Non
Egypte	Pay-Bas	1999	L'un ou l'autre état	Oui	Non	Oui	5	Oui	Non
Ouganda	Italie	2000	Les deux états	Oui	Non	Non	NA	Non	Oui
Congo	Italy	2003	Les deux états	Oui	Non	Non	NA	Non	Oui
Uganda	Pay-Bas	2004	L'un ou l'autre état	Oui	Non	Oui	2	Oui	Non
Ghana	Italy	2004	Les deux états	Oui	Non	Oui	NA	Oui	Non
Afrique du Sud	Pay-Bas	2005	L'un ou l'autre état	Oui	Non	Oui	2	Oui	Non
Afrique du Sud	Suisse	2007	L'un ou l'autre état	Oui	Non	Oui	3	Oui	Non
Modèle de l'OCDE		2007	Contribuable	Oui	Oui	Oui	2	Oui	Non
Ghana	Pay-Bas	2008	L'un ou l'autre état	N	Oui	Oui	2	Oui	Non
Namibie	Canada	2010*	Les deux états	Oui	Oui	Oui	NA	Oui	Non
Modèle ONU		2011	L'un ou l'autre état	Non	Oui	Non	3	Oui	Non
Ethiopie	Pay-Bas	2012	Contribuable	Oui	Non	Oui	2	Oui	Non
Malawi	Pay-Bas	2015*	Contribuable	Oui	Oui	Oui	3	Oui	Non
Kenya	Pay-Bas	2015*	Contribuable	Oui	Non	Oui	2	Oui	Non
Rwanda	Jersey	2015**	L'un ou l'autre état	Non	Oui	Non	3	Oui	Non
Algérie	Royaume-Uni	2015*	Contribuable	Oui	Oui	Oui	2	Y	Non
Zambie	Pay-Bas	2015	L'un ou l'autre état	Non	Non	Non	2	Non	Non

\* Clause de type OCDE \*\* Clause de type ONU

Source: Hearson (2015) *The tax treaty arbitrators cometh*, <https://martinhearsen.wordpress.com/2015/09/21/the-tax-treaty-arbitrators-cometh>

Le très petit nombre de cas réellement soumis à l'arbitrage montre que son principal effet est de faire pression sur les autorités compétentes pour résoudre les cas. Pourtant, il y a eu une augmentation continue du temps qu'ils prennent. Le principal succès dans la réduction rapide d'un important arriéré semble avoir résulté de l'accord cadre entre les Etats - Unis et l'Inde.

### **Problématiques fiscales dans l'arbitrage sur les investissements ou les activités commerciales**

Outre la MAP, un certain nombre de différends liés à la fiscalité ont été soumis à l'arbitrage dans le cadre d'accords internationaux sur l'investissement ou le commerce, qui permettent aux investisseurs de déposer des plaintes contre tout traitement inéquitable ou discriminatoire de quelque nature que ce soit. Dans le cadre de ces traités, un certain nombre des arbitrages engagés s'avèrent être relatifs à des questions fiscales, notamment les cas Heritage Oil contre l'Ouganda et Vodafone ou Cairns Energy contre l'Inde. Certains de ces traités ont maintenant des filtres pour essayer d'exclure les questions d'interprétation des conventions fiscales d'un tel arbitrage. L'expérience de l'arbitrage ou de l'adjudication dans ces domaines connexes a peut-être suggéré à certains qu'une procédure similaire pourrait également convenir à la fiscalité.

Cependant, l'arbitrage des investissements a été décrit comme étant en crise, et les pays en développement en particulier ont entrepris de dénoncer ou de renégocier des traités avec des dispositions d'arbitrage. Les critiques ont porté sur la nature antidémocratique de donner aux STN le droit de contester la réglementation nationale par le biais d'un arbitrage international privé. Elles ont également mis l'accent sur l'illégitimité des arbitres choisis ad hoc, ayant parfois des conflits d'intérêts, statuant sur des questions de politique publique affectant des recettes publiques substantielles, souvent sous couvert de secret. L'arbitrage fiscal international est encore moins formalisé et beaucoup plus opaque, donc vulnérable aux mêmes critiques.

## **La MAP et la souveraineté nationale**

Les pays en développement se sont généralement opposés à l'arbitrage, citant souvent leur préoccupation quant à leur souveraineté nationale. Ce n'est pas seulement un problème abstrait. Les conventions fiscales attribuent des droits à l'impôt et laissent à chaque état le soin de décider comment exercer ces droits. Puisque les traités ont généralement un effet direct dans la loi, les tribunaux de chaque pays se doivent d'appliquer leurs dispositions ; les autorités fiscales sont également soumises à la loi telle qu'interprétée par les tribunaux. Il est contraire aux principes de l'Etat de droit de donner aux autorités administratives un pouvoir discrétionnaire étendu dans l'application des règles, surtout si leurs décisions sont soumises à la confidentialité et n'ont que peu ou pas de responsabilité. On peut donc dire que la MAP, en tant que procédure administrative, manque de légitimité si elle usurpe le rôle des tribunaux.

L'arbitrage va plus loin et implique l'acceptation d'une décision supranationale comme contractuelle. On peut facilement comprendre pourquoi cela est difficile à accepter pour les gouvernements et pour l'opinion publique dans son ensemble. C'est particulièrement vrai étant donné que la procédure opère dans le secret le plus total et traite de problèmes qui suscitent une inquiétude générale, impliquant souvent des centaines de millions de dollars de recettes gouvernementales.

## **La MAP et l'évaluation des prix de transfert**

La MAP a été conçue comme une procédure amiable permettant aux autorités administratives d'essayer, si possible, de coordonner leurs interprétations des conventions fiscales. Des divergences sont inévitables, notamment en ce qui concerne l'allocation des revenus des STN ou des prix de transfert. Selon l'approche dominante



actuelle, les STN ne sont pas traitées comme des entreprises individuelles : chaque pays taxe les parties de la STN relevant de sa juridiction, bien qu'il ait le pouvoir d'ajuster les comptes des entreprises associées. Les conseillers fiscaux et l'OCDE continuent d'insister pour que les règles fiscales internationales traitent les sociétés affiliées au sein d'un groupe STN comme si elles étaient des entités indépendantes traitant entre elles selon la pleine concurrence. La divergence sur la manière de traiter les différentes filiales peut impliquer une taxation du groupe dans son ensemble est imposé sur plus de 100 pour cent de ses bénéfices consolidés, mais cela constitue une double imposition économique et non juridique.

Étant donné que les méthodes d'ajustement de leurs comptes sont fondées sur des jugements subjectifs et discrétionnaires, il n'est pas surprenant que le nombre de ces différends ait augmenté de manière continue – en particulier au cours de la dernière décennie, les pays ayant appliqué ces règles de manière plus rigoureuse. Si les pays pouvaient convenir d'une approche unitaire de la taxation des STN, fondée sur des critères clairs pour l'attribution de leurs bénéfices totaux, il y aurait moins de conflits et tout différend serait plus facile à résoudre par des décisions transparentes et encadrées.

## Effets des propositions de réforme

Les problèmes avec la MAP sont les symptômes d'un malaise plus profond dans le système fiscal international. Des améliorations pourront peut-être réduire certains des symptômes, mais vont aggraver la maladie. L'absence de critères clairs pour définir et répartir l'assiette fiscale des sociétés transnationales a entraîné non seulement une augmentation des conflits entre autorités fiscales, mais aussi un manque de confiance du public dans la légitimité du système.

Les mesures proposées dans le rapport BEPS pour la réforme de la PAM visent à solidifier la

« Si les pays pouvaient convenir d'une approche unitaire de la taxation des STN, fondée sur des critères clairs pour l'attribution de leurs bénéfices totaux, il y aurait moins de conflits et tout différend serait plus facile à résoudre par des décisions transparentes et encadrées. »

communauté des experts en fiscalité internationale. Elles demandent que les fonctionnaires de l'autorité compétente qui traitent du PAM soient séparés du personnel de première ligne en charge des examens fiscaux, afin de les encourager à rendre des décisions autonomes. La pression pour résoudre les affaires rapidement et d'un commun accord sera accrue, en particulier dans les pays acceptant un arbitrage contractuel. La surveillance du système via un suivi par des pairs vise à renforcer davantage l'acculturation aux normes de la communauté des experts spécialisés. Cependant, l'accent mis sur le besoin d'indépendance de l'autorité compétente ne tient pas compte des préoccupations concernant la rotation fréquente des rôles entre les fonctionnaires publics et les conseillers fiscaux privés.

Cela va également placer une pression croissante sur les autorités fiscales qui manquent déjà cruellement de ressources. La fiscalité internationale, et en particulier les prix de transfert, exige un personnel hautement qualifié, qui est rare dans toutes les administrations fiscales, mais surtout dans les pays en développement. Il est difficile de justifier de l'efficacité des coûts

de création une autorité compétente séparée qui aurait les compétences nécessaires pour revoir leurs décisions.

L'arbitrage de la fiscalité internationale telle qu'elle est actuellement pratiquée ne vise pas à fournir des décisions fondées sur l'application raisonnée de principes qui sont publiés pour faire en sorte que des cas comme ceux-ci sont perçus comme étant traités équitablement. Les arbitres seront inévitablement tirés majoritairement des membres du même club de spécialistes, dominé par les pays développés, qui ont généralement travaillé à la fois comme fonctionnaires et conseillers fiscaux. Il faut aussi craindre que l'intention soit de délégitimer des méthodologies et des interprétations des normes fiscales considérées comme peu orthodoxes ou inacceptables par les pouvoirs dominants de la communauté fiscale internationale. Enrober les procédures dans le secret nourrit inévitablement les soupçons d'une intention d'exclure les approches alternatives .

## Une meilleure façon d'avancer

L'objectif principal devrait être de minimiser les conflits en rendant les règles fiscales internationales plus claires et plus faciles à appliquer. Une utilisation accrue de la PAM devrait être faite pour atteindre des consensus sur les interprétations pouvant être publiées. L'accord-cadre entre l'Inde et les États-Unis semble avoir été couronné de succès, mais aurait eu un plus grand impact s'il avait été publié. Les accords mutuels d'interprétation devraient inclure les questions de double non-imposition, de même que la possibilité d'une double imposition. Ceci est particulièrement important dans la période actuelle de fluidité et de changement dans les règles fiscales internationales.

Ceci s'applique en particulier aux règles d'évaluation des prix de transfert - il semble que ce soit la principale source de différends renvoyés à la MAP et les cas les plus intraitables. La publication

.....  
“ La publication des résultats des cas de la MAP aiderait à faire en sorte que les cas semblables soient traités de façon cohérente, fournirait des conseils aux autres contribuables et aiderait à rassurer l'opinion publique sur le fait que le système fonctionne équitablement. ”  
.....

des résultats des cas de la MAP aiderait à faire en sorte que les cas semblables soient traités de façon cohérente, fournirait des conseils aux autres contribuables et aiderait à rassurer l'opinion publique sur le fait que le système fonctionne équitablement. Les réformes devraient viser à répartir les bénéfices des groupes des STN en se basant sur des facteurs clairs et quantifiables qui reflètent les activités économiques réelles et la valeur créée dans chaque pays. Cela permettrait non seulement de réduire le nombre de conflits, mais aussi de garantir que les différends qui se présentent puissent être jugés de manière transparente, juste et cohérente.

## Lectures supplémentaires

Picciotto, Sol, 2016, International Tax Disputes: Between Supranational Administration and Adjudication, ICTD Working Paper 55, IDS, Brighton (August)

## Crédits

Cette synthèse de l'ICTD a été écrite par **Sol Picciotto**. Professeur Picciotto a enseigné aux universités de Dar es Salaam (1964-1968), en Tanzanie, et à Warwick (1968-1992) et Lancaster (1992-2007) au Royaume Uni, où il est professeur émérite. Il est l'auteur de "International Business Taxation and Regulating Global Corporate Capitalism" (1992) et "Regulating Global Corporate Capitalism" (2011), et a co-écrit de nombreux ouvrages, ainsi que beaucoup de chapitres et articles sur les différents problèmes liés à la fiscalité internationale et d'autres aspects des affaires internationales et du droit économique. Il est coordinateur pour le BEPS Monitoring Group, et Président du Groupe Consultatif de l'ICTD, avec qui il a mené des recherches sur le thème de la fiscalité internationale.

Ce rapport fut l'un des six synthèses de recherche rédigées à la fin de la première période de financement de cinq ans de l'ICTD, appuyé par des subventions du gouvernement britannique et du gouvernement norvégien ; cependant les opinions exprimées ne reflètent pas forcément les politiques officielles des gouvernements britannique et norvégien. Les lecteurs sont encouragés à citer et reproduire le contenu de la série. En retour, l'ICTD demande une reconnaissance due et pour que les citations soient mis en référence comme ci-dessus.



L'ICTD est basé à l'Institut des études de développement, Brighton BN1 9RE UK.

Première publication par l'Institut d'Etudes de Développement (IDS) en 2016.

© Institute of Development Studies, 2018



International Centre for Tax and Development  
at the Institute of Development Studies  
Brighton BN1 9RE, UK

T +44 (0)1273 606261 F +44 (0)1273 621202 E [info@ictd.ac](mailto:info@ictd.ac) W [www.ictd.ac](http://www.ictd.ac)