



Conseil économique et social

Distr. générale
17 août 2011
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale Septième session

Genève, 24-28 octobre 2011

Point 5 c) de l'ordre du jour provisoire*

Examen des questions de fond liées à la coopération internationale en matière fiscale : prix de transfert : manuel pratique à l'intention des pays en développement

Rapport sur la réunion officieuse sur les questions pratiques relatives aux prix de transfert pour les pays en développement

Note du Secrétariat

Le rapport figurant en annexe, établi par le Secrétariat, rend compte de la réunion officieuse sur les questions relatives aux prix de transfert pour les pays en développement qui s'est tenue les 7 et 8 juin 2011 au Siège des Nations Unies, à New York. La réunion était coorganisée par le Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'ONU, le bureau de New York de la Fondation Friedrich Ebert, le Center of Concern et Christian Aid. Les documents relatifs à cette réunion, y compris une version plus détaillée du rapport figurant en annexe, peuvent être consultés à l'adresse http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/index.htm.

* E/C.18/2011/1.



Annexe

Rapport sur la réunion officieuse sur les questions pratiques relatives aux prix de transfert pour les pays en développement

Introduction

1. La réunion officieuse sur les questions pratiques relatives aux prix de transfert pour les pays en développement a été coorganisée par le Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales, le bureau de New York de la Fondation Friedrich Ebert, le Center of Concern et Christian Aid. Les objectifs de la réunion étaient : a) d'aider le Sous-Comité chargé des questions pratiques concernant les prix de transfert du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale à veiller à ce que les perspectives, les priorités et les expériences des pays en développement soient intégralement reprises dans le manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement que prépare le Sous-Comité; et b) de familiariser les missions permanentes des États Membres auprès de l'ONU à la question des prix de transfert et aux coûts que représentent pour le développement les tarifications inappropriées pratiquées par les entreprises multinationales, coûts qui sont communément considérés comme extrêmement élevés. Parmi les résultats escomptés, on peut mentionner la tenue d'un débat éclairé sur les questions relatives aux prix de transfert dans le cadre du développement, et de nouveaux apports des pays en développement aux projets de chapitres du manuel. Il n'était pas nécessaire de parvenir à un consensus sur chaque question, mais cela serait noté lorsqu'il aurait été atteint.

2. Soixante participants représentant des gouvernements (y compris des représentants et conseillers de missions permanentes auprès de l'ONU), le monde des affaires, des organisations non gouvernementales, des organisations internationales et le monde universitaire ont assisté à la réunion.

3. Alexander Trepelkov, Directeur du Bureau de financement du développement du Département des affaires économiques et sociales, et Werner Puschra, Directeur du bureau de New York de la Fondation Friedrich Ebert, ont prononcé des discours de bienvenue. Le Directeur du Bureau de financement du développement a remercié la Fondation Friedrich Ebert, le Center of Concern et Christian Aid pour leur aide appréciable dans l'organisation de la réunion. Il a fait observer que la participation de ces organismes ajoutait une dimension supplémentaire à la discussion sur la coopération fiscale internationale et sur le rôle de l'ONU dans ce domaine.

4. Le Directeur a également noté que l'objectif principal de la réunion était de faire en sorte que le manuel pratique sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement se fasse pleinement l'écho des perspectives, priorités et expériences des pays en développement. Il a donné un bref historique du projet de manuel pratique, a rappelé le mandat du Sous-Comité chargé des questions pratiques concernant les prix de transfert, et a également abordé la nécessité d'une approche

* Les vues exprimées dans le présent rapport ne représentent pas nécessairement celles de l'Organisation des Nations Unies ni du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. Le Secrétariat est responsable de toute éventuelle erreur ou omission.

progressive adaptée au stade particulier de développement auquel se trouve chaque pays, ainsi que celle d'explorer quels types de souplesses compatibles avec le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement pourraient être applicables aux pays en développement.

5. Le Directeur a souligné les liens existant avec les travaux du Comité dans son ensemble et avec ceux de ses autres sous-comités. Il a indiqué que les travaux de l'Organisation sur les prix de transfert avaient soulevé un grand intérêt, et a pris acte de l'importance de la collaboration avec les autres entités actives dans ce domaine, tout en soulignant la nécessité vitale d'une méthode prenant en compte l'ensemble des facteurs au plan mondial, ce qui donnait à l'ONU un rôle particulier à jouer.

6. Le Directeur de la Fondation Friedrich Ebert a noté le rôle particulier du bureau de New York de la Fondation pour entretenir le dialogue sur les questions de gouvernance économique mondiale ainsi que sur celles concernant la paix et la sécurité internationales, et a souligné que le Bureau apportait depuis longtemps son appui au processus de financement du développement et aux travaux du Bureau du financement du développement. Il a relevé que la fiscalité et les finances publiques étaient désormais des questions très médiatisées au niveau international et qu'elles devaient leur importance à leur rapport avec les attentes des citoyens à l'égard de leurs gouvernements respectifs. Enfin, il a souligné qu'il fallait faire davantage pour améliorer la coopération fiscale internationale.

7. Le Sous-Secrétaire général chargé du développement économique, Jomo Kwame Sundaram, a prononcé un discours liminaire, insistant sur les questions relatives aux prix de transfert dans le contexte du développement et sur le fait que, lorsque les prix des transactions ne traduisaient pas fidèlement les bénéfices faits dans un pays, cela privait injustement celui-ci de recettes et de possibilités de développement. De même, le fait qu'un pays frappe d'imposition plus que la fraction des bénéfices générée dans sa juridiction pouvait aboutir à une double imposition, ce qui pouvait avoir des conséquences négatives sur l'attitude des investisseurs et donc sur le potentiel de développement du pays.

8. Le Sous-Secrétaire général a observé que, pour tenter de remédier aux distorsions des prix de transfert, la plupart des pays, y compris les pays en développement, se fondaient sur le principe du prix de pleine concurrence et que les difficultés et injustices constatées ne découlaient pas tant de problèmes tenant à la théorie que de ses applications pratiques. Il a souligné la nécessité de renforcer les capacités de façon ciblée et axée sur les besoins et d'aider les pays à créer des contextes favorables aux investissements en réduisant les coûts de conformité pour les entreprises qui cherchaient à entrer dans des partenariats de développement à long terme mutuellement bénéfiques. Les institutions internationales devaient collaborer entre elles et les pays en développement devaient participer activement au processus.

9. Abordant la question de ce que pouvait apporter l'ONU pour répondre à ces besoins, le Sous-Secrétaire général a évoqué l'universalité de sa composition, de sa mission et de sa légitimité, qui lui permettait d'embrasser tous les points de vue, ainsi que sa capacité à collaborer avec les autres organisations, les entreprises, les acteurs de la société civile et les différents pays.

10. En conclusion, le Sous-Secrétaire général a noté que l'ONU pourrait jouer un plus grand rôle en veillant à ce que toutes les parties intéressées au jeu puissent siéger à la table où en seraient définies les règles. Cette démarche intégratrice permettrait de garantir que ces règles traitent des systèmes fiscaux et de la coopération fiscale internationale dans toute leur complexité, qu'elles respectent le droit souverain des pays à déterminer leur système fiscal tout en tenant compte des retombées internationales des décisions prises dans ce domaine, et qu'elles apportent de meilleures solutions aux problèmes du développement.

Point 1 de l'ordre du jour

Le rôle de l'ONU dans la coopération fiscale internationale, les conséquences des prix de transfert pour le développement durable et les solutions possibles

Groupe de travail 1 : Problèmes généraux en matière de coopération fiscale internationale

11. Le but du Groupe de travail 1 était de préparer le terrain pour discuter des questions de prix de transfert, et, en particulier, de préciser le rôle de l'ONU dans les questions de coopération fiscale internationale.

12. Le Directeur du Bureau du financement du développement a axé sa présentation sur les propositions de transformer le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale en un organe intergouvernemental, et a informé les participants du contenu du rapport du Secrétaire général sur le renforcement des mécanismes institutionnels visant à promouvoir la coopération internationale en matière fiscale, notamment le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, (E/2011/76), établi à la demande du Conseil économique et social.

13. Le Directeur a esquissé les grandes lignes du rapport, qui retenait trois voies possibles pour le renforcement des dispositions institutionnelles en vue de leur examen par le Conseil : a) renforcer les dispositions existantes; b) transformer le Comité en une commission intergouvernementale; et c) créer une nouvelle commission intergouvernementale tout en conservant le Comité actuel. Un premier débat au sujet du rapport, tenu par le Conseil le 26 avril 2011, avait fait apparaître que la transformation du Comité rencontrait un appui mitigé. Le Directeur a pris acte de la poursuite des consultations entre les gouvernements au sujet du projet de résolution correspondant (E/2011/L.13) déposé le 1^{er} juin 2011 par l'Argentine au nom du Groupe des 77 et de la Chine.

14. Le premier orateur du Groupe de travail a souligné le rôle du Comité dans l'appui aux pays en développement en matière de fiscalité internationale. Il a noté l'intérêt que portait le monde des affaires au rôle de l'ONU dans ce domaine, en particulier depuis que le Comité examinait les questions de prix de transfert. Il a également observé que, compte tenu de la diversité des points de vue respectifs des pays en développement et des pays développés, la collaboration de personnes issues aussi bien des uns que des autres pourrait permettre d'établir des règles adaptées à tous. Pratiquement toutes les conventions fiscales étaient judicieusement fondées sur le principe de pleine concurrence, mais son application pourrait être très complexe dans la pratique. Une méthode rationnelle d'examen des fonctions, des actifs et des

risques serait susceptible d'aboutir à un partage des revenus fiscaux sur une base équitable. Malgré l'existence de principes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur la question complexe des prix de transfert, il fallait fournir des directives pratiques en la matière et appliquer le principe de pleine concurrence aux pays en développement. Les travaux de l'ONU devaient s'harmoniser avec les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales plutôt que de refaire le travail de l'OCDE et d'autres, et fournir des orientations plus précises concernant les applications pratiques du principe de pleine concurrence. À cet égard, les entreprises avaient besoin de sécurité juridique, et notamment de directives appliquées uniformément d'un pays à l'autre.

15. Le deuxième orateur a fait valoir que le rôle de l'ONU dans la coopération fiscale internationale se fondait sur la reconnaissance et la légitimité universelles de l'Organisation, qui était donc bien placée pour appuyer les administrations fiscales des pays en développement en matière de fiscalité transfrontalière et jouait un rôle clef dans le renforcement des capacités nationales visant à rendre plus efficaces les administrations fiscales. Il a souligné que les pays en développement devaient trouver un équilibre entre produire des recettes et créer un environnement favorable aux investissements.

16. Un autre intervenant a souligné que, en matière de coopération fiscale internationale, les organisations de la société civile appuyaient un renforcement du rôle de l'ONU, qui possédait plusieurs atouts par rapport à d'autres instances : les pays en développement y étaient représentés; c'était une instance politique dotée d'une capacité de rassemblement; elle pouvait aborder les questions fiscales de manière intégrée, en même temps que des questions telles que le commerce et l'investissement. L'orateur a fait observer que les arguments alléguant un double emploi des ressources et une dérive de la mission ne sauraient l'emporter sur la légitimité du rôle de l'ONU, et a souligné que, pour les pays en développement, cela faisait une différence d'être invités à une réunion pour débattre des problèmes ou de siéger avec un droit de vote et la possibilité d'exercer une influence sur la prise des décisions importantes.

17. Au cours du débat qui a suivi, le Président a particulièrement souligné deux questions : a) si le Comité était transformé en une commission intergouvernementale, quelle structure devrait avoir celle-ci? et b) quel rôle l'Organisation devait-elle jouer dans l'élaboration de directives relatives aux prix de transfert? En ce qui concernait la deuxième question, des représentants d'entreprises ont fait remarquer que, si l'ONU et l'OCDE émettaient des messages discordants, cela serait source de difficultés. Les pays en développement ont souligné la nécessité de définir des directives plus pratiques fondées sur leurs réalités.

18. Au cours du débat général, il a été noté que le but du manuel pratique n'était pas de créer un substitut des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, mais de conserver le même principe de pleine concurrence que le Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune et les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et de faciliter son application dans la pratique. En ce qui concernait la question du double emploi, certains participants issus de pays en développement ont souligné qu'il n'existait pas de monopole des idées dans ce domaine et qu'il ne pourrait y avoir double emploi que si les mêmes pays étaient représentés dans les différentes instances, ce qui n'était pas souvent le cas.

Groupe de travail 2 : Problèmes particuliers posés par les prix de transfert

19. Le Président a présenté une série de problèmes particuliers posés par les prix de transfert, notamment leurs conséquences sur le développement, les options s'offrant aux pays en développement pour traiter le problème et le rôle du Comité dans ce domaine.

20. Le premier orateur a souligné que les conséquences des prix de transfert sur le développement constituaient un problème crucial, et qu'il fallait envisager ces prix dans le cadre général des politiques économiques et fiscales. Les pays en développement avaient besoin de produire des recettes à des fins de développement, tout en promouvant les activités commerciales. En fonction de la structure de leur économie, les pays en développement pouvaient avoir des vues différentes à propos des prix de transfert. En outre, les mécanismes de règlement des différends étaient un facteur important dans le traitement des questions de fiscalité transfrontalière.

21. Un autre intervenant a souligné que la détermination exacte des prix de transfert posait aussi un problème au sein des entreprises. En conséquence de la mondialisation des entreprises, de certaines tendances de l'industrie et de la montée des juridictions secrètes, les utilisations frauduleuses des prix de transfert visant à échapper à l'impôt s'étaient multipliées. Ces utilisations frauduleuses avaient été source d'importantes pertes de recettes fiscales au niveau mondial. Afin d'améliorer le fondement de la prise de décisions, l'orateur a appelé de ses vœux une intensification des recherches empiriques et la collecte de données sur les prix de transfert.

22. Pour un troisième intervenant, les lacunes des connaissances des législateurs et du secteur privé constituaient un obstacle majeur pour établir une réglementation des prix de transfert. La sensibilisation, le dialogue international et l'éducation étaient donc des facteurs décisifs. Pour faciliter le traitement des questions relatives aux prix de transfert dans les pays en développement, il fallait mettre au point des solutions faciles, créatives et bon marché.

23. Un autre orateur a observé que la fiscalité et le développement étaient des priorités de rang élevé dans les travaux de la Commission européenne et que, par conséquent, un de leurs objectifs importants était de renforcer les capacités des pays en développement en matière de prix de transfert. À cette fin, la Commission avait lancé une étude sur la façon d'aider les pays en développement à concevoir et mettre en œuvre une législation sur les prix de transfert. Une conclusion préliminaire était que l'introduction d'une telle législation aboutissait généralement à une augmentation des recettes fiscales.

24. Au cours du débat, des participants ont souligné qu'un problème crucial était la disparité des informations dont disposent respectivement les entreprises multinationales et l'administration fiscale des pays en développement pour évaluer les transactions internes aux groupes. Ils ont considéré que le renforcement des capacités des pays en développement ainsi que l'amélioration de la disponibilité des données et l'échange d'informations sur les prix de transfert étaient des mesures à prendre décisives.

Point 2 de l'ordre du jour

Le cadre organisationnel des prix de transfert

25. Le premier intervenant a abordé les problèmes que les entreprises rencontraient au jour le jour en matière de prix de transfert, en soulignant que, loin de correspondre toutes au même schéma, les entreprises étaient toutes différentes. Les fiscalistes des sociétés privées avaient bien sûr pour objectif d'obtenir pour les actionnaires des dividendes aussi élevés que possible, mais par des moyens viables. En principe, cela devait leur être égal que l'impôt soit payé dans tel ou tel pays, tant qu'il n'était payé qu'une fois. D'après ce que l'orateur avait pu constater, les fiscalistes passaient surtout leur temps à éviter la double imposition et bon nombre d'entre eux n'avaient guère le loisir de faire des montages de planification fiscale agressive. Il a salué le fait que l'ONU intervienne sur la question des prix de transfert et qu'elle ait élaboré le Manuel pratique, car son cabinet comptait parmi sa clientèle des ressortissants de pays non membres de l'OCDE.

26. Il a également expliqué que les règles d'exonération pouvaient s'avérer bénéfiques ou non pour les entreprises, mais qu'une fois qu'elles étaient instaurées, on ne pouvait pas demander aux entreprises de s'employer à payer un maximum d'impôts. La question des prix de transfert était complexe et il était rare que les solutions simples soient efficaces. Cependant, l'une d'elles avait souvent bien fonctionné en pratique : dès lors que les États intervenaient, les fiscalistes devaient s'effacer et les laisser prendre les dispositions voulues pour que les entreprises ne paient l'impôt qu'une seule fois, l'important étant que l'on ait de bons dispositifs de règlement des différends. L'orateur a indiqué qu'il était dans certains cas légitime de procéder à des arbitrages de taux d'imposition, mais qu'il fallait être réaliste et faire preuve de bon sens.

27. Un autre intervenant a noté que le chapitre portant sur le cadre organisationnel donnait le ton de l'ensemble du Manuel pratique et était à ce titre particulièrement important. En tant qu'administrateur fiscal, il avait pour principale tâche de déterminer la valeur réelle des fonctions et des activités menées dans son pays. En règle générale, la juste valeur de marché était un outil satisfaisant pour mesurer la valeur créée sur un marché donné, mais ce n'était pas toujours entièrement le cas. Selon l'orateur, quoiqu'on relève des cas de planification fiscale agressive et abusive, la problématique des prix de transfert portait généralement sur la gestion courante des opérations inévitables au sein d'un groupe. Élément important de l'environnement fiscal, le calcul des prix de transfert était complexe et difficile, sans toutefois être impossible à réguler.

28. Un autre participant a fait observer que différents groupes avaient mis en place différents modèles et que certains modèles multinationaux instaurés dans des pays en développement pouvaient différer. Ils pouvaient par exemple être davantage adaptés à des structures familiales. Les pays devaient comprendre ces différences et ne pas se doter de règles sur les prix de transfert simplement pour suivre un effet de mode. Certains pays avaient choisi de ne pas en adopter en raison des coûts qu'elles feraient peser sur les entreprises.

29. Le même orateur a affirmé que le principe de pleine concurrence n'était pas clairement défini au niveau international. La règle généralement utilisée était celle établie par l'OCDE et, si on voulait l'appliquer aux pays en développement, il faudrait peut-être la modifier. On pouvait mettre au point un modèle orienté

davantage sur la répartition au début, et passer au modèle de pleine concurrence ensuite, lorsque les pays se seraient dotés des moyens suffisants. Cette méthode pouvait être décrite plus en détail au début du chapitre du Manuel pratique consacré au cadre organisationnel.

30. Tout en soulignant que les règles sur les prix de transfert pouvaient permettre de déterminer la valeur des activités menées par les entreprises multinationales dans les pays en développement, un participant a indiqué que ces mécanismes étaient également susceptibles, entre autres, de freiner l'investissement, de multiplier les risques de double imposition, d'augmenter les coûts de mise en conformité et d'aggraver l'incertitude. Tous ces facteurs devaient être pris en compte de façon équilibrée. L'orateur a fait remarquer qu'il était très difficile de répartir les bénéfices, car la structure d'une multinationale rendait possible des synergies et des économies d'échelle permettant de dégager de la valeur, qui ne seraient pas réalisables dans un seul pays. Les travaux de l'ONU pouvaient contribuer à ce que les lois en vigueur aient une réelle portée et à ce que les organisations non gouvernementales puissent éventuellement aider les parlementaires des pays envisageant de légiférer à comprendre la question.

31. Il a indiqué que l'accès à l'information et la gestion des risques étaient essentiels et que la publication d'informations par pays aiderait les pays en développement à définir les questions à haut risque. Il a noté le caractère indéniable du renforcement du contrôle non seulement des bénéfices des entreprises, mais également de la déontologie de leurs activités. Il a envisagé que l'ONU prenne des mesures pour aider les pays en développement à obtenir des informations sur les structures des entreprises et que les pays dans lesquels sont basés des multinationales échangent des renseignements sur les opérations à haut risque et les activités de ces entreprises.

32. Selon lui, l'ONU devait servir de lieu de rencontre entre les entreprises et la société civile, pour qu'elles puissent débattre ensemble de ces questions en « terrain neutre » et comprendre leurs points de vue mutuels. Les priorités concernant les prix de transfert varieraient d'un pays à l'autre, notamment selon l'échelle et le type d'entreprises, les spécialités et les contextes commerciaux et juridiques. Il serait bon que l'ONU aide les pays en développement à établir leurs priorités. En outre, il faudrait examiner les méthodes progressives d'établissement des modèles de gestion et évaluer leur utilité.

Point 3 de l'ordre du jour

Contexte juridique général

33. Citant le cas de l'Inde, le premier orateur a indiqué que le pays s'était doté d'une structure de contrôle des prix de transfert en 2001, après le lancement d'une politique d'ouverture économique qui s'était traduite par une augmentation des investissements étrangers directs. Gardant à l'esprit qu'il fallait concevoir des politiques adaptées aux réalités locales, chaque État devait élaborer une politique durable en fonction du type d'activités basées dans le pays, car des changements de lois et règlements trop fréquents pouvaient susciter l'incertitude parmi les entreprises.

34. Une oratrice a présenté quelques facteurs clefs qui pourraient selon elle faciliter l'application du principe de pleine concurrence : a) qu'il existe et que soient généralement acceptées des règles et directives internationales, comme les Principes applicables en matière de prix de transfert établis par l'OCDE et le Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement; b) que les pays adoptent des lois sur les prix de transfert; c) que soient créés des mécanismes efficaces de règlement des différends et que l'on évite toute double imposition; et d) que soient définies des données comparables « tirées de l'expérience ». Faute d'informations locales pouvant servir à des fins de comparaison, l'assujetti pourrait se fonder sur des informations mondiales ou régionales. On pourrait aussi parfois utiliser certains types de données objectives et véritablement tirées de l'expérience. L'oratrice a également avancé qu'il fallait, dans le cas des pays en développement, déterminer le type de données dont les pays disposaient pour créer une base de données comparables, et qu'il pourrait être nécessaire de prévoir une période de transition avant la création d'une base de données à grande échelle. Les organisations telles que l'ONU pourraient jouer à l'avenir un grand rôle à cette fin.

35. Un autre orateur a fait observer que mettre en place des règles précises sur les prix de transfert n'était pas toujours une mauvaise chose, car la certitude était dans l'intérêt des entreprises.

36. Il a également noté que les pays devaient disposer de données de qualité pour tirer parti des accords préalables en matière de prix de transfert. Selon un autre orateur, on ne pouvait pas toujours utiliser des données de qualité en raison du coût d'obtention de ces données auprès des entités privées vendant l'accès aux bases de données.

Point 4 de l'ordre du jour

Création d'organes de contrôle des prix de transfert dans les pays en développement

37. Le premier orateur a examiné le problème du recrutement de personnel qualifié pour l'application d'un programme de contrôle des prix de transfert, ainsi que la question de l'insuffisance de données. Il a recommandé de commencer à petite échelle avant d'aller de l'avant : à mesure que le programme se développerait, l'administration fiscale établirait des règles et règlements d'application plus générale.

38. Un autre participant a estimé que, dans la plupart des cas, les petites entreprises locales sises dans les pays en développement finissaient par payer l'impôt sur les bénéfices, tandis que les grandes multinationales ne payaient souvent guère voire pas du tout d'impôts. Il était très important d'élaborer de bonnes politiques d'investissement et de ne pas offrir d'incitations fiscales excessives. L'orateur a salué l'instauration d'un débat public sur les allègements et les avantages fiscaux.

39. Un orateur a estimé que, dans bien des cas, les entreprises locales ne savaient pas comment appliquer le principe de pleine concurrence. Une étude menée dans un pays a révélé que quasi aucune des 200 filiales interrogées ne savait comment les prix de cession interne étaient fixés. Il y avait donc lieu de sensibiliser les

entreprises. Les fonctionnaires des douanes devaient également suivre une formation pour savoir évaluer les risques en matière de prix de transfert.

40. Examinant les questions du renforcement des capacités et de l'assistance technique, une participante a relevé l'importance d'un bon système judiciaire et d'un parlement réceptif pour que soient adoptées les lois nécessaires. Elle a également souligné qu'il importait de mettre en balance les avantages de la mise en place de systèmes de contrôle des prix de transfert et les coûts à prévoir : pour les pays, les bienfaits devaient être supérieurs aux coûts, c'est pourquoi le Manuel pratique devait tenir compte de la situation particulière de chaque pays.

41. Exprimant son point de vue sur le renforcement des capacités, un autre intervenant a avancé que les systèmes de contrôle des prix de transfert devaient plutôt être instaurés dans le cadre de réformes plus vastes des politiques fiscales. Toute loi sur les prix de transfert devait porter sur les prix de transfert tant nationaux qu'internationaux, en particulier dans les pays offrant des avantages fiscaux. Pour que les administrations fiscales des pays en développement disposent du savoir-faire de haut niveau nécessaire à la conduite de contrôles fiscaux en matière de prix de transfert, le plus simple serait de créer une équipe composée d'un petit groupe d'inspecteurs qui conduirait de véritables audits des prix de transfert et de charger d'autres inspecteurs d'examiner les risques dans ce domaine dans le cadre de contrôles fiscaux ordinaires.

42. Lors du débat général, les participants ont estimé que les avantages d'un programme ciblé de renforcement des capacités l'emportaient sur son coût. Quoique important dans le domaine de la fixation des prix de transfert, le renforcement des capacités ne devait pas se faire au détriment des travaux concernant d'autres sujets essentiels. On a également jugé qu'il était important que les politiques fiscales appliquées par différents services publics soient cohérentes. En effet, l'incertitude suscitée au niveau de l'État et des assujettis par l'absence de coordination des autorités publiques nuirait au renforcement des capacités. Il fallait donc que le programme de renforcement s'étende à toutes les branches de l'État. Un participant a fait observer qu'avec une volonté politique suffisante, toute incitation ayant une incidence fiscale ne devrait relever que de la législation fiscale. Cela favoriserait la cohérence et faciliterait la prise en compte des conséquences fiscales des incitations.

43. Un autre participant a fait observer que les services de promotion des investissements avaient pour principal objectif d'encourager l'investissement et qu'ils accordaient parfois trop d'avantages fiscaux à cette fin, ce qui pouvait aller à l'encontre des objectifs des administrations fiscales. Cela était d'autant plus le cas que les avantages fiscaux n'étaient souvent pas nécessaires pour attirer les investisseurs.

44. Plusieurs participants ont remarqué que le renforcement des capacités devait être ciblé en fonction des besoins du pays, être entrepris par le pays concerné et porter sur l'ensemble du sujet sans se limiter à la seule question des prix de transfert. Ils ont toutefois ajouté que procéder à une vaste réforme était un exercice long et coûteux et qu'il pouvait s'avérer important de réformer d'abord certains domaines stratégiques, en analysant par exemple les exonérations fiscales temporaires et en les dotant de clauses d'extinction, notamment pour assurer le soutien et la crédibilité nécessaires aux changements à long terme.

45. Un participant a abordé les aspects du renforcement des capacités qui avaient trait à l'amélioration des compétences et souligné que la possibilité d'offrir un équilibre entre travail et vie privée, que les sociétés de conseil ne pouvaient pas toujours garantir, était également un bon moyen d'attirer et de conserver du personnel hautement qualifié.

46. Être sûr que les fonctionnaires pourraient continuer à travailler dans le domaine des prix de transfert après une formation initiale, qui était souvent de deux ans, était essentiel pour bien des pays. Selon d'autres pays toutefois, le fait que les mêmes personnes restent longtemps en poste dans un même domaine pouvait poser des problèmes déontologiques.

47. Ainsi que l'a constaté un participant, alors même qu'il était recommandé d'appliquer des principes internationaux en matière de calcul des prix de transfert, chaque pays pouvait en définitive choisir ses propres normes. Il a été admis qu'il fallait que les pays en développement puissent trancher en la matière et participer à l'élaboration des normes recommandées. À cet égard, le Secrétariat a affirmé que le Manuel pratique avait pour objet non pas de dire aux pays quoi faire, mais d'aider ceux qui avaient décidé d'appliquer le principe de pleine concurrence à le faire. Cela ne voulait pas dire que les questions plus générales et de longue haleine ne pouvaient pas être examinées dans le cadre des travaux du Comité, notamment en vue de favoriser la participation des pays dans l'élaboration de ce qui pourrait devenir des normes internationales.

Point 5 de l'ordre du jour

Moyens de fixer les prix de transfert selon le principe de pleine concurrence

48. Le chapitre 5 du Manuel pratique présentait différentes méthodes servant à fixer les prix selon le principe de pleine concurrence et en analysait les forces et faiblesses. Dans les versions antérieures, les analyses des méthodes conventionnelles et des méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices faisaient l'objet de deux chapitres distincts, mais elles étaient regroupées dans le nouveau projet.

49. La première oratrice a fait observer que le chapitre était en substance très proche des Principes de l'OCDE, mais qu'il différait dans la manière dont il décrivait les forces et faiblesses de chaque méthode et qu'il donnait, lorsqu'ils pouvaient être appliqués, des exemples et des formules pour préciser quand et comment les méthodes en question devaient être appliquées. Certains aspects pratiques des méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices avaient également été abordés dans plus de détail que dans les Principes de l'OCDE.

50. L'oratrice a évoqué les débats sur les moyens de pallier le manque de données comparables et sur l'utilisation de comparables conjecturaux ou secrets, et affirmé qu'il serait bon d'envisager d'instaurer une clause d'extinction, qui indiquerait une fourchette de données objectivement tirées de l'expérience que les assujettis seraient tenus d'appliquer aux fonctions classiques, à moins qu'ils ne fournissent d'autres éléments. La source des données était bien évidemment une question à débattre et des organisations comme l'ONU pourraient jouer un rôle. Ces données tirées de l'expérience devaient être transparentes et globalement représentatives des

opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale. Il fallait en outre décider s'il y avait lieu d'utiliser des données mondiales, régionales ou locales.

51. Le Président a fait remarquer qu'essayer d'appliquer les méthodes de fixation des prix de transfert sans disposer des informations nécessaires serait forcément voué à l'échec et pourrait engendrer une double imposition. Aussi cette question pratique devait-elle être examinée plus avant.

52. Selon le deuxième intervenant, il était nécessaire d'instaurer des périodes de transition dans les pays en développement avant qu'ils n'adoptent un système complet d'établissement des prix selon le principe de pleine concurrence, mais un système fondé sur les marges fixes ne semblait pas adapté à cette fin. En guise de transition, il serait plus judicieux de supprimer progressivement les dispositions restrictives de l'ancien système d'économie fermée. S'agissant des mécanismes transitoires, réduits ou très simplifiés de fixation des prix de transfert, il fallait savoir qu'il était difficile de les supprimer une fois qu'ils étaient en place, en particulier s'ils accordaient des allègements fiscaux.

53. L'orateur a affirmé que, dans les pays en développement, les cas qui seraient probablement les plus courants relèveraient des industries traditionnelles, dans lesquelles il n'était pas très difficile d'évaluer les actifs incorporels (par exemple, les marques de fabrique ou de commerce). Il fallait donner aux pays en développement des indications concernant les éléments de comparaison, sachant qu'ils ne disposaient bien souvent pas de données locales et qu'il fallait procéder à des ajustements par rapport aux données étrangères, notamment pour tenir compte des différences en matière de principes comptables.

54. Un autre intervenant a préconisé que le chapitre sur les méthodes explique plus en détail comment définir les fonctions de l'entreprise et évaluer les risques. Il a souligné qu'il importait de déterminer si les personnes responsables de la gestion des fonctions de l'entreprise étaient en mesure de gérer la fonction en question dans l'entité qu'elles analysaient. Il importait de prendre en compte non seulement le nombre de personnes, mais également leurs compétences et leur expérience.

55. L'orateur a insisté sur le fait que, pour les entreprises, appliquer des normes différentes en matière de fixation des prix de transfert dans différents pays ne pourrait être efficace qu'en présence de solides mécanismes d'arbitrage et de règlement des différends, qui statueraient sur les points de désaccord susceptibles de mener à une double imposition.

56. Un autre intervenant a expliqué que le Manuel pratique devrait tendre à simplifier les directives en matière d'établissement des prix de transfert et à faire en sorte que les administrations fiscales des pays en développement puissent les faire respecter. Le Manuel pratique devait tenir compte non seulement des Principes de l'OCDE, mais également de la situation de tous les États Membres. Selon l'intervenant, les principaux problèmes étaient les suivants : a) sachant qu'une adhésion trop étroite aux Principes de l'OCDE risquait de compliquer la tâche des pays en développement, pour lesquels appliquer les Principes était trop difficile et faire respecter le principe de pleine concurrence n'était peut-être pas réalisable, il fallait donner la priorité à la simplicité et à l'applicabilité; b) le Manuel pratique devait envisager avec plus d'objectivité les difficultés pratiques qui entravaient l'obtention de données comparables; c) les difficultés qu'il y avait à obtenir les informations nécessaires devaient être abordées plus directement et le Manuel

pratique devait préconiser plus expressément une méthode de communication de l'information par pays; d) d'autres méthodes – comme celles des exonérations, du partage des bénéfices résiduels, des marges fixes ou les méthodes mixtes – devaient être davantage prises en considération; e) il convenait de se pencher sur le fait que les méthodes de fixation des prix de transfert pouvaient servir à déplacer les bénéficiaires dans des paradis fiscaux, et les méthodes telles que le renversement du fardeau de la preuve devaient être abordées dans le chapitre consacré aux méthodes d'établissement des prix de transfert; f) bon nombre de ceux qui avaient participé à ces travaux trouvaient leur intérêt dans la complexité et dans l'application des Principes de l'OCDE, c'est pourquoi les organisations non gouvernementales et les universitaires indépendants devaient participer davantage à l'élaboration du Manuel pratique; et g) il fallait comprendre que les règles en vigueur avaient été conçues par les pays développés et que les pays en développement devaient participer davantage au processus, ainsi que l'avait fait remarquer le Sous-Secrétaire général dans son discours d'ouverture. Si le Manuel pratique ne mentionnait que les Principes de l'OCDE, on pourrait le lui reprocher.

57. Un intervenant a observé que le chapitre portant sur les méthodes était un élément fondamental du Manuel pratique, qui devait fournir aux administrations les instruments leur permettant d'appliquer le principe de pleine concurrence. Selon lui, le Manuel était un plan d'exécution des objectifs de pleine concurrence, mais le choix de la méthode de fixation des prix de transfert était fonction de la situation et des informations disponibles. Quiconque s'occupait du calcul de prix de transfert devait pouvoir évaluer ces questions, et tout bon contrôleur des impôts devait également en être capable.

58. Un autre orateur a parlé d'un pays qui utilisait la méthode de fixation des prix de transfert fondée sur les marges fixes. Ainsi, il n'était pas nécessaire de définir des données comparables, et ce système était à la fois simple et économique tant pour les assujettis que pour l'État. L'intervenant a prévenu que les marges fixes devaient être soigneusement établies dans la loi, cibler suffisamment des secteurs particuliers et être formulées en toute transparence. Il a proposé qu'une section sur les marges fixes figure dans le chapitre portant sur les méthodes ou fasse l'objet d'un autre chapitre.

59. Lors des débats qui ont suivi, les participants ont échangé leurs vues sur les méthodes de fixation des prix de transfert les mieux adaptées aux différentes situations. Il a été question des caractéristiques d'une méthode « additionnelle » prévue dans la législation de certains pays. Les participants ont estimé que si cette méthode était bien définie et permettait de fixer les prix selon le principe de pleine concurrence, les autres pays pourraient en tirer parti. Ils ont également observé que toute méthode « fixe » devait offrir une marge d'ajustement en fonction des situations. Un participant a jugé qu'il était difficile de voir comment les méthodes reposant sur des marges simplifiées pouvaient être compatibles avec le principe de pleine concurrence. Les participants se sont donc demandé si ces méthodes ne seraient efficaces que sur les marchés très concurrentiels, où les bénéficiaires des concurrents ont tendance à s'égaliser.

60. Résumant le débat, le Président a relevé que l'absence fréquente d'informations fiables et le manque de moyens pour analyser et ajuster comme il se doit les informations sont une source de préoccupation générale. Il a fait observer que le Comité pouvait demander au Sous-Comité chargé des questions pratiques

concernant les prix de transfert de réfléchir à cette question à l'avenir, en marge des travaux sur le Manuel pratique. Il a ajouté que la question du renforcement des capacités avait été à nouveau soulevée, non seulement à propos de la gestion des risques, mais également des moyens d'appliquer les méthodes, notamment en évaluant les fonctions, les actifs et les risques.

Point 6 de l'ordre du jour

Comparabilité

61. La première intervenante a déploré que des données comparables fassent souvent défaut, en mentionnant le cas d'un pays dans lequel, privée d'alternative nationale pour trouver des transactions comparables, l'administration fiscale avait dû utiliser les bases de données européennes. Ces données n'étant pas véritablement comparables, il avait fallu procéder à d'importants ajustements pour les faire correspondre au marché national. Cette situation n'était pas non plus sans poser de problèmes aux contribuables. Malheureusement, de nombreux pays en développement n'avaient pas les moyens financiers de s'acquitter des droits d'accès aux bases de données et les contribuables ne pouvaient pas toujours les consulter. Il fallait peut-être envisager d'adopter une législation pour collecter des renseignements d'ordre financier afin de pouvoir constituer des bases de données.

62. Un autre intervenant a mis l'accent sur les fonctions, les avoirs et l'analyse des risques. Les fonctions étaient par exemple particulièrement importantes lors du recrutement des membres du personnel, dans le cadre duquel il fallait examiner les compétences et parcours de chacun. Les stratégies de pénétration des marchés étaient fondamentales pour certains pays. Pour décider qui, des filiales ou de la société-mère, devait supporter les coûts, les pays prenaient en considération la nature de l'entreprise dans son ensemble et le secteur concerné. On aurait recours à des filtres après avoir procédé aux recherches dans les bases de données, pour s'assurer du bien-fondé des comparaisons sur les plans fonctionnel et économique. Les données déjà publiques seraient mises à profit, notamment celles demandées par d'autres organismes réglementaires à l'échelle internationale. Il était à cet égard fondamental de comprendre les processus à l'œuvre dans les différents secteurs pour pouvoir effectuer des comparaisons. En Inde, des produits comparables pouvaient être trouvés dans les bases de données, mais c'était souvent compliqué et difficile.

63. Un autre participant a fait part de son impression mitigée : la comparabilité des données était un processus essentiel en dépit de sa complexité, mais des excuses étaient toujours avancées pour prétendre qu'elle n'était pas possible, ce qui était une cause d'incertitude entraînant un recours fréquent à la méthode transactionnelle de la marge nette. Quelles que soient les comparaisons effectuées, on pouvait toujours trouver des raisons de les critiquer. L'important était de faire preuve dans ce contexte de bonne volonté. Il ne s'agissait pas seulement de documenter ce qui était fait, mais aussi dans quel objectif, ainsi que ce qui n'était pas fait et pour quelles raisons. Cela valait tant pour les gouvernements que pour les contribuables. Presque toutes les décisions comportaient des éléments d'incertitude, l'important était de faire preuve d'honnêteté et de bonne foi en les reconnaissant. Il serait peut-être souhaitable que le Manuel pratique traite de ces questions de manière plus approfondie.

64. Un des participants a noté qu'établir la présomption, en transférant le fardeau de la preuve, pourrait peut-être permettre de réduire les coûts associés à la complexité du processus et de remédier au problème de la carence des données.

65. Pour résumer le débat, le Président a remarqué les avantages que présentait l'harmonisation des approches suivies entre pays d'une même région. Il a noté qu'un dossier solide sur le plan technique ne serait pas nécessairement compris par le juge si celui-ci n'était pas un spécialiste des prix de transfert et qu'il fallait donc veiller à ce que ces questions complexes soient présentées aussi clairement que possible. Pour bien documenter les dossiers, il fallait disposer de données parfois plus difficiles à obtenir pour les administrations que pour les entreprises multinationales.

Point 7 de l'ordre du jour

Règlement des différends

66. La première intervenante a engagé le débat sur cette question en expliquant que le règlement des différends concernant les prix de transfert s'apparentait en grande mesure à celui des différends dans le cadre des procédures amiables examinées actuellement par le Comité au titre du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Notant l'importance de mécanismes efficaces de règlement des différends, elle a souligné qu'ils étaient avantageux aussi bien pour les administrations fiscales que pour les entreprises s'ils étaient convenablement et solidement conçus et appliqués.

67. Elle a noté le manque de ressources des administrations fiscales dans de nombreux pays en développement et suggéré la mise en place de mécanismes concrets et efficaces de règlement des différends pour les aider. Elle a évoqué le rôle des procédures amiables dans l'optique des traités relatifs à la double imposition, notamment en ce qui concerne les moyens de l'éviter. Les procédures amiables les plus fructueuses se caractérisaient par la transparence, la coopération et une certaine indépendance par rapport à la fonction de vérification.

68. S'agissant des accords préalables en matière de prix, elle a fait observer que ce n'était peut-être pas une bonne solution pour tout le monde et qu'il fallait être prudent avant de les recommander comme premier choix. Ils jouaient toutefois un rôle important pour de nombreux pays.

69. Elle voyait dans l'arbitrage fondé sur les traités en vigueur en matière d'imposition un bon moyen d'éponger les différends, de favoriser le bon déroulement des processus des autorités compétentes et de donner confiance dans le système. Dans la pratique, cette entreprise d'arbitrage était probablement bien plus importante que les efforts de conciliation ou de médiation. Il fallait s'attaquer de manière concrète aux problèmes rencontrés, notamment s'agissant des moyens de répartir différemment les frais d'arbitrage pour que les pays soient davantage prêts à accepter la pratique.

70. Le Secrétariat a souligné que l'arbitrage était facteur de clarté. Toutefois, son coût et sa complexité pouvaient représenter un défi majeur pour de nombreux pays en développement et faire injustement pencher la balance contre eux. Si les frais étaient assumés par le contribuable (et que les pays ne voient pas d'inconvénient à

ce qu'il soit impliqué à un tel degré, ce qui en soit pouvait souvent poser problème), cela pourrait donner l'impression que le rapport de forces serait tel que les décisions prises ne seraient pas favorables à l'administration fiscale, ce qui n'était pas envisageable. Il fallait aussi craindre, au moins les premières années, qu'on puisse avoir l'impression que les arbitrages ne tiennent pas pleinement compte de la situation réelle des pays en développement et des conditions qui y prévalent. Des crédits extrabudgétaires seraient souvent nécessaires pour les arbitrages, de même que des montants considérables de devises étrangères dans la plupart des cas, et si cela s'avérait difficile, on ne pourrait pas exclure qu'un pays ait été contraint d'adopter une position pour des raisons pratiques n'ayant rien à voir avec une issue juste et appropriée. Quant aux accords préalables en matière de prix, les pays ne devaient peut-être s'y résoudre qu'après un examen prudent et une fois qu'ils auraient le sentiment de maîtriser la règle du jeu. De nombreux pays ne verraient sans doute pas la nécessité de consacrer au début leurs ressources limitées aux contribuables qui étaient les plus susceptibles de respecter leurs obligations. Il fallait que le processus fasse peu à peu ses preuves.

71. Un intervenant s'est demandé combien de ressources les pays devaient consacrer aux programmes d'accords préalables en matière de prix, qui concernaient essentiellement de bons contribuables. Il a précisé qu'un mécanisme d'arbitrage ne devait pas être trop onéreux; il pouvait être avantageux pour les pays avec une forte expérience des procédures amiables mais n'était pas recommandable dans le cas contraire. Il fallait mettre davantage l'accent sur les questions d'arbitrage et de règlement des différends en dehors du contexte des traités en matière d'imposition, puisque les pays en développement étaient privés de réseau dans ce domaine et n'avaient qu'une expérience limitée des dispositions en matière d'arbitrage dans ce contexte. À cet égard, l'ONU pouvait jouer un rôle important en établissant une liste d'experts fiables pour les arbitrages.

72. S'agissant des procédures d'arbitrage et de règlement des différends à l'échelle nationale, un intervenant a parlé des procédures suivies dans son pays, où les conventions fiscales étaient rares et prenaient longtemps à être incorporées dans la législation, en précisant que dans la pratique, il s'agissait donc de régler les différends à l'échelle nationale plutôt que de lancer des procédures d'arbitrage au titre des conventions fiscales. De nombreux pays en développement se montraient réticents à lancer des arbitrages et des médiations dans un domaine si complexe, et étant donné les importantes contraintes budgétaires que connaissaient souvent leurs administrations, il serait difficile d'obtenir des fonds pour des arbitrages. On pouvait aussi craindre que les arbitres n'aient pas une expérience ou une compréhension suffisante des pays en développement et l'intervenant a appelé l'attention sur le besoin en experts des pays en développement. C'était un domaine dans lequel l'ONU se devait de renforcer les capacités.

73. Évoquant les cas où le contribuable ne fournissait pas tous les documents voulus, un intervenant a demandé pourquoi les pays en développement n'induiraient pas de fortes présomptions s'il manquait des documents et que le contribuable était en mesure de les fournir.

74. Un autre intervenant a noté que le règlement des contentieux était plus coûteux dans les pays développés que dans les pays en développement. Les contentieux concernant les transferts de prix étaient donc plus fréquents dans les pays en développement. Étant donné la longueur de ce type de procédures, il fallait

s'employer à les éviter. L'adoption de dispositions protectrices était envisageable mais elle était plus difficile dans la pratique qu'en théorie.

75. Un autre participant a noté que le monde des affaires avait une nette préférence pour la certitude et la solidité associées au régime d'investissements offert par les arbitrages. Quant au coût, il serait peut-être possible d'affecter une partie des fonds prévus pour le renforcement des capacités à l'établissement d'un comité permanent pour que les pays en développement n'aient pas à assumer ces frais. De nombreux pays, arguant du problème de la souveraineté, refusaient d'accepter les arbitrages, mais ils devraient au moins examiner s'ils ne signaient pas des traités comportant des clauses similaires dans d'autres domaines, comme les accords en matière d'investissement. Cet intervenant a noté que dans le cadre de la Convention de l'Union européenne relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (Convention d'arbitrage de l'Union européenne), un des avantages présentés par la clause d'arbitrage était de prévoir la conclusion d'un accord amiable. Toutefois, le Secrétariat s'est demandé si la pratique de l'Europe pouvait être suivie dans le cadre d'une relation moins équilibrée, par exemple entre certains pays développés et les pays en développement, et les mesures à prendre étaient en cours d'examen.

76. Un participant a noté que le caractère solide des dispositions d'arbitrage attirait les investisseurs et qu'on pouvait peut-être envisager de les modifier pour les pays en développement, en demandant à l'ONU ou d'autres organes compétents de proposer ou de nommer les arbitres. S'il était mené comme il se doit, l'arbitrage pouvait s'avérer moins onéreux que d'autres mécanismes, éviter les problèmes de mise en question de l'intégrité et s'avérer également moins vulnérable face aux processus nationaux. Un autre participant a jugé que bien appliqué, l'arbitrage pouvait améliorer la position des pays en développement, par exemple en donnant aux ministres accès à des experts sans représentation de haut niveau au cas par cas.

Point 8 de l'ordre du jour

Audit et évaluation des risques

77. La première intervenante a souligné l'importance de l'audit et de l'évaluation des risques pour les pays en développement et a proposé de formuler des stratégies pour en améliorer l'efficacité. Il était crucial que les pays identifient les dossiers à haut risque et ceux qui ne valaient pas la peine qu'on s'y attarde. De nombreux pays s'employaient à déterminer les risques, en particulier lorsque la partie liée bénéficiait d'un régime fiscal faible offshore et il convenait d'utiliser au mieux les rares ressources disponibles. C'était en particulier le cas les premières années après l'établissement d'un régime de transfert des prix, où il convenait de s'attaquer d'abord aux cas les plus évidents de distorsion des prix avant de se lancer dans des dossiers plus complexes demandant davantage de ressources.

78. Elle a fait remarquer que lors de la formulation des stratégies en matière d'évaluation des risques, il faudrait déterminer s'il convenait de centraliser ou décentraliser les services s'occupant des prix de transfert. Elle a évoqué la possibilité de prendre des dispositions protectrices au niveau de l'évaluation des risques plutôt qu'à celui de l'audit pour que les contribuables puissent s'attendre le cas échéant à faire l'objet d'un audit. Elle a aussi fait observer qu'il était

indispensable de disposer des éléments d'information nécessaires pour bien évaluer les risques.

79. Un autre intervenant a abordé plusieurs points qu'il jugeait cruciaux pour évaluer convenablement les risques. Il a estimé que l'adoption d'une approche centralisée serait souvent nécessaire pour évaluer les risques lorsqu'un pays n'était pas encore familier avec la pratique des prix de transfert. Cela ne voulait pas dire qu'un seul service au Siège devait assumer l'audit dans son ensemble, mais qu'il serait souhaitable que le Siège supervise le processus pour veiller à la qualité des évaluations de risques et des audits. Il était fondamental d'obtenir les données nécessaires et les déclarations de revenu devaient comporter les informations voulues sur les transactions entre parties liées. Il fallait aussi se pencher sur la question de l'échange d'information avec les autorités douanières dans le cadre de l'évaluation des risques. Les informations communiquées par les services douaniers pouvaient être inexactes et les contribuables risquaient aussi de se trouver dans une situation où leurs arguments pour éviter une action antidumping pourraient être utilisés contre eux pour justifier des ajustements du prix de transfert.

80. S'agissant du système des prix de transfert, les pays en développement pouvaient souvent s'inspirer des autres pays, tout en veillant à ne pas négliger leur situation spécifique. Une approche donnée en matière d'audit pouvait s'avérer très fructueuse dans un pays fort d'un marché intérieur très développé ou riche en ressources naturelles, mais être trop rigide pour un pays en développement ne partageant pas les mêmes caractéristiques et avoir pour effet d'y décourager l'investissement étranger. Lors de l'établissement des nouvelles législations sur l'audit fiscal, il convenait de prendre l'avis des avocats et des conseillers fiscaux, qui pouvaient parfois avoir davantage d'expérience que les administrateurs fiscaux. Il était impossible de procéder systématiquement à des audits et il était donc crucial de collaborer avec les conseillers fiscaux, en particulier dans les premiers temps, pour encourager l'adoption de bonnes pratiques parmi les contribuables.

81. Une autre participante a précisé que les administrations devaient décider après mûre réflexion des informations qu'elles souhaitaient que les contribuables leur communiquent dans leurs déclarations de revenu, car un excès de données pouvait rendre l'analyse difficile, tandis que l'évaluation des risques serait plus précise et efficace si l'on posait les bonnes questions. Évoquant le débat en cours à l'OCDE sur la possibilité pour plusieurs pays de mener des audits fiscaux en commun, elle y a vu une bonne idée qui pourrait permettre d'utiliser les ressources de manière plus efficace. De tels audits faciliteraient aussi le règlement des éventuels différends. La pratique consistant à attendre de tous les agents du fisc qu'ils contrôlent au moins un certain montant d'impôt sur une période donnée était pour eux facteur de stress, mais certains pays l'adoptaient sans doute par souci d'intégrité. Enfin, l'utilisation d'éléments comparables secrets rendait les entreprises nerveuses, soit parce que des renseignements commerciaux sensibles risquaient de tomber aux mains de la concurrence, soit parce qu'elles n'avaient pas accès à ces informations pour pouvoir les remettre en question.

82. Un des participants est convenu de la difficulté d'utiliser des données venues d'autres sources, comme les services douaniers, à des fins de comparaison. Il a toutefois noté leur valeur, en faisant observer que les administrations douanières et fiscales avaient des intérêts communs, en dépit de leurs différences. Un autre participant a fait remarqué que les données collectées par les services douaniers

pouvaient s'avérer extrêmement importantes pour un pays en développement très actif dans le commerce des produits de base et ayant effectué de lourds investissements pour s'assurer de la véracité des données commerciales, en particulier en l'absence d'autres données exploitables.

83. Un autre participant a proposé de ne pas limiter les audits aux simples contribuables, mais de les étendre à des secteurs entiers dans la mesure où toutes les entreprises d'un secteur donné avaient tendance à agir de la même manière. La collaboration transnationale pour définir à l'échelle sectorielle les règles à observer permettrait de tirer parti de l'expérience acquise à ce jour, de viser des cibles plus larges et de réaliser des économies.

84. Un intervenant a émis des réserves quant à l'idée de mener des audits sectoriels car il serait difficile d'obtenir des informations d'une entreprise en présence de la concurrence et si certaines questions seraient bien sectorielles, d'autres ne concerneraient que l'entreprise considérée. Il serait peut-être avisé de procéder à des audits de toutes les entreprises d'un secteur donné, en s'assurant que les points communs reçoivent le même traitement, plutôt que de s'attaquer à un secteur en tant que tel. Les audits conjoints pourraient nécessiter des informations dont la fiabilité n'avait pas encore été testée dans la mesure où il n'existait pas pour l'heure de point de comparaison, ce qui laissait douter de leur efficacité dans la pratique.

85. Un autre participant a noté que son pays avait engagé un programme d'audit conjoint, en soulignant que les entreprises avaient du mal à comprendre pourquoi les autorités fiscales viendraient éplucher des documents que d'autres organes, par exemple les services chargés de la TVA, souhaiteraient de nouveau consulter plus tard. Par ailleurs, l'intégrité des personnes qui travaillaient pendant plusieurs années auprès des mêmes contribuables risquait d'être compromise. Au vu du coût de la formation des contrôleurs fiscaux, il fallait décider ce que l'on devait faire des agents dont l'intégrité aurait pu être compromise et comment les remplacer. Même lorsque des agents comptables étaient recrutés dans le secteur privé, ils devaient suivre une formation approfondie.

86. Un autre intervenant a précisé que les audits conjoints ne devaient pas nécessairement être en temps réel, ce qui pouvait permettre de répondre à certains des motifs de préoccupation soulevés. Un des participants a noté que pour des raisons ayant trait aux lois antitrust et aux lois concernant la concurrence, des restrictions avaient été prévues quant à la nature des échanges d'information possibles entre concurrents. Il n'avait pas l'autorisation de discuter d'autres sujets que de la fiscalité avec la concurrence et même alors, toutes ses conversations devaient être enregistrées. Si l'on essayait par exemple de déterminer le prix comparable d'un minerai dans un pays, il était fort possible que cette information soit aisément obtenue auprès de la concurrence mais qu'elle ne puisse néanmoins pas être demandée compte tenu des dispositions concernant la concurrence ou des dispositions antitrust.

Clôture de la réunion

87. Le Secrétariat a noté l'importance de la réunion au regard du pouvoir rassembleur de l'ONU sur les questions de coopération fiscale et du rôle joué par les organisations non gouvernementales dans les débats. Des points de vue très

différents mais tous légitimes avaient été entendus dans un esprit de respect et de coopération et ils seraient maintenant intégrés dans le Manuel pratique de manière à répondre aux besoins des pays en développement. Le rapport serait transmis au sous-comité chargé d'établir les chapitres pour examen à sa réunion de septembre 2011.
