

COOPÉRATION ADMINISTRATIVE ET RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS

Chronique d'actualité

AUTEUR INTRO



Bruno GIBERT,
Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats
Président du groupement français de l'IFA



Lukasz STANKIEWICZ,
Professeur à l'Université de Limoges,
Observatoire des mutations institutionnelles
et juridiques (OMIJ) Limoges (EA 3177),
Membre associé au Centre d'études et de
recherches financières et fiscales (CERFF),
Equipe de droit public de Lyon (EA 666)



AVEC LA COLLABORATION DE :
Céline PASQUIER,
Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

Coopération administrative

- > Échange de renseignements - Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE/G20 a publié une nouvelle série de rapports d'examen par les pairs du respect de la « norme internationale » d'échange de renseignements sur demande, portant sur l'Espagne, Hong Kong, les Iles Turques et Caïques, le Liechtenstein, le Luxembourg, la Macédoine du Nord et les Pays-Bas (V. § 1).
- > Dans l'affaire *UBS*, le TGI de Paris écarte comme étant irrecevables aux fins de poursuites pour blanchiment de fraude fiscale, les documents utilisés en violation des dispositions qui fondent l'assistance administrative internationale (V. § 8).

- > **Assistance au recouvrement** - La CJUE juge que l'article 13, § 1, et l'article 14, § 2, de la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, doivent être interprétés en ce sens que d'une part, ils s'appliquent à une procédure tendant à la réintégration, dans la masse de la faillite d'une société établie dans l'État membre requis, de créances ayant fait l'objet d'un recouvrement à la demande de l'État membre requérant, lorsque cette procédure est fondée sur la contestation de mesures d'exécution, au sens de cet article 14, § 2, et, d'autre part, l'État membre requis, au sens de ces dispositions, doit être considéré comme étant la partie défenderesse à ladite procédure, sans

...

que la circonstance que le montant de ces créances soit séparé des biens de cet État membre ou confondu avec ceux-ci ait une incidence à cet égard (V. § 10).

- > **Contrôle fiscal** - Le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE a publié son rapport sur les contrôles conjoints en vue d'améliorer la coopération fiscale et d'accroître la sécurité juridique en matière fiscale (V. § 12).
- > Le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE a annoncé le lancement d'une deuxième phase du programme pilote ICAP (international compliance assurance programme) avec neuf États supplémentaires (V. § 23).

Règlement des différends

- > L'OCDE a publié la cinquième série (sur dix) de rapports de phase 1 d'examen par les pairs relatif à l'amélioration des mécanismes de règlement dans le cadre du projet BEPS. Les pays concernés étaient les suivants : l'Estonie, la Grèce, la Hongrie, l'Islande, la Roumanie, la République slovaque, la Slovénie et la Turquie (V. § 28).

Coopération administrative

Échange de renseignements

1. Échange de renseignements sur demande - Forum mondial sur la transparence fiscale de l'OCDE - Rapports de revue par les pairs – Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE/G20 a publié une nouvelle série de rapports d'examen par les pairs du respect de la « norme internationale » d'échange de renseignements sur demande, portant sur l'Espagne, Hong Kong, les Îles Turques et Caïques, le Liechtenstein, le Luxembourg, la Macédoine du Nord et les Pays-Bas.

OCDE, communiqué, 18 mars 2019

2. Le sommet du G20 tenu à Londres le 2 avril 2009 a érigé au rang de « norme internationale » - au sens de standard de droit souple - le contenu de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, issu de la révision de juillet 2005, qui consacre, en substance, un principe de l'échange de renseignements sur demande (EDR) portant sur tous les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application des lois fiscales nationales et non restreint par le secret bancaire. Le G20 a chargé le Forum mondial de contrôler la mise en œuvre effective de cette « norme », qui passe par un examen par les pairs. Au 13 avril 2019, le Forum mondial comptait déjà 154 membres.

Cette livraison s'inscrit dans le 2^e cycle d'examen par les pairs (le premier s'étant achevé en 2016). Il est conduit selon des termes de référence renforcés, enrichis notamment par :

- l'obligation pour les juridictions fiscales de disposer des renseignements relatifs à la propriété effective, en intégrant la définition que donne de cette notion le Groupe d'action financière (GAFI) dans le domaine du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (LCB/FT) ;
- l'obligation de tenir compte des « demandes de groupe », à savoir des demandes afférentes à un groupe de contribuables non identifiés individuellement ;
- une évaluation du traitement des demandes de renseignements présentées et reçues. Contrairement au premier, l'examen de 2^e cycle est combiné, sans distinguer l'examen du cadre juridique, d'une part, et de la réalité de son application, d'autre part.

3. L'examen par les pairs est conduit selon **les termes de référence** qui analysent le respect du standard de transparence à travers **10 critères regroupés en trois groupes** portant respectivement sur la disponibilité des renseignements, l'accès de l'administration fiscale aux renseignements et le mécanisme d'échange de renseignements avec les juridictions partenaires. Chaque critère donne lieu à une évaluation du cadre juridique et de sa mise en œuvre pratique, à l'aide de quatre notes : « conforme », « conforme pour l'essentiel » (au moins un défaut substantiel identifié mais dont l'impact pratique est susceptible d'être limité), « partiellement conforme » (*idem* mais avec un impact pratique « significatif ») et non conforme (*idem* mais impact pratique « fondamental »). L'ensemble de ces éléments permet de dégager ensuite une note globale.

◆ L'APPRÉCIATION GLOBALE

4. Les 7 juridictions de cette livraison se sont toutes vu délivrer la note globale « conforme pour l'essentiel », confirmant leur notation du premier cycle d'examen, à l'exception de l'Espagne auparavant notée « conforme ».

La notation « conforme pour l'essentiel » est la plus représentative du 2^e cycle d'examen. À fin mars 2019, elle a été obtenue par 28 juridictions (dont celles de la présente livraison mais aussi, par exemple, les Îles Caïmans, les États-Unis ou le Royaume-Uni). 14 juridictions ont été notées « conformes » (la France, l'Italie mais aussi Singapour, Jersey ou Monaco). 3 seulement ont été notées « partiellement conformes » (Curaçao, Ghana, Kazakhstan) et aucune « non conforme ». Il est notamment tenu compte de cette notation globale pour dresser la liste de l'Union européenne des juridictions non coopératives¹ et, par ricochet, la liste française des ETNC².

L'examen plus poussé des critères spécifiques montre cependant que **les progrès sont loin d'être linéaires**. Certains pays peuvent conserver leur note globale en dépit d'une dégradation de certaines notations partielles, concernant surtout la disponibilité de l'information sur les bénéficiaires effectifs (Îles Turques et Caïques, Pays-Bas). En revanche, des progrès ont souvent été enregistrés concernant les mécanismes d'échanges de renseignements, progrès facilités par les adhésions généralisées à la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (Liechtenstein, Hong-Kong).

◆ -DES ÉLÉMENTS D'ANALYSE APPROFONDIS

◇ -Disponibilité des renseignements

5. Les trois premiers critères d'examen s'assurent que, dans chaque juridiction, soient à la disposition de l'administration fiscale (i) les renseignements relatifs à la propriété des entités et « arrangements » ainsi que (ii) les renseignements comptables et (iii) bancaires.

Rappelons que le deuxième cycle d'examen intègre dans ses termes de référence élargis, les normes du GAFI devant permettre d'identifier les bénéficiaires effectifs des comptes bancaires ainsi que de toute entité ou arrangement, comme les trusts, sans se contenter du constat de la propriété « légale ». On signalera, au passage, **la mise en ligne par l'OCDE, le 20 mars, d'une éclairante « boîte à outils » (toolkit) portant sur la mise en pratique de la notion de bénéficiaire effectif**³.

Selon les termes de référence du Forum mondial, empruntés ici au GAFI, l'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les **personnes physiques** qui, en dernier lieu, possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique.

Les expressions « en dernier lieu possèdent ou contrôlent » et « exercent en dernier lieu un contrôle effectif » renvoient à toute forme de contrôle autre que directe, notamment à travers des chaînes de participation⁴. S'agissant d'une détention indirecte d'entités, le standard autorise le recours aux seuils, tout en signalant que si le seuil de 25% d'intérêt dans l'entité est approprié, il est peu probable qu'un seuil plus élevé puisse être accepté⁵. La situation de contrôle peut être également caractérisée par d'autres moyens (influence personnelle, etc.). Dans l'hypothèse où ces critères ne permettent d'identifier aucun bénéficiaire effectif, les dirigeants doivent être considérés comme tels. Dans le cas de trusts, toutes les parties doivent être considérées comme bénéficiaires effectifs (constituant, *trustee*, bénéficiaires, etc.)⁶. Les titres au porteur ne permettant pas d'identifier leurs titulaires sont également prohibés.

À ce jour, les résultats du 2^e cycle d'examen démontrent que **le critère de la disponibilité des renseignements sur la propriété effective des entités ou arrangements soulève le plus des difficultés** parmi l'ensemble des critères de la norme OCDE. Sur ce point précis, pour les 45 juridictions déjà examinées, 16 ont été notées « partiellement conformes » (notamment Australie, Bahamas, Bermudes, Canada, Danemark, États-Unis, Pays-Bas, Royaume-Uni), 23 « conformes pour l'essentiel » et 6 seulement « conformes » (dont la France). Dans la présente livraison, seul le Liechtenstein est noté « conforme », l'Espagne, les Îles Turques et Caïques, le Luxembourg, la Macédoine du Nord reçoivent la note « conforme pour l'essentiel » alors que les Pays-Bas et Hong-Kong seulement « partiellement conforme ».

Les juridictions peuvent satisfaire à ce critère de plusieurs manières, notamment :

- créer un registre central des bénéficiaires effectifs ;
- obliger les entités elles-mêmes à recueillir et détenir l'information sur l'identité de leurs bénéficiaires effectifs ;
- rendre l'information disponible entre les mains des institutions financières ou non financières (avocats, notaires, experts-comptables, etc.) assujetties aux obligations de vigilance imposées par la législation en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (LCB/FT), à condition que toutes les entités pertinentes soient obligées d'entrer dans une relation d'affaires avec ces institutions (par ex., par l'obligation d'ouvrir un compte bancaire) ;
- ou encore instaurer des obligations déclaratives spécifiques auprès de l'administration fiscale.

Si aucune méthode n'est préconisée spécifiquement par la norme (notamment la création d'un registre, n'en fait pas, en l'état, partie), le respect du standard suppose généralement la combinaison de plusieurs techniques ainsi que la mise en place des mécanismes de contrôle et de sanction appropriés (par les organes chargés de la tenue du registre, par les autorités de supervision du secteur financier, les ordres professionnels, etc.). En revanche, le standard ne sera pas atteint

1 Cons. UE, conclusions relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, 5 déc. 2017, 15429/17, ann. V.

2 CGI, art. 238-0 A.

3 OCDE et al., A Beneficial Ownership Implementation Toolkit, 2019.

4 GAFI (2012-2018), Recommandations du GAFI - Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération, mise à jour octobre 2018, p. 120.

5 OCDE et al., A Beneficial Ownership Implementation Toolkit, 2019, *op. cit.*, p. 14.

6 *op. cit.*, p. 16.

lorsque certaines catégories d'entités ou d'arrangements sont susceptibles d'échapper aux dispositifs de collecte d'informations sur les bénéficiaires effectifs et, à plus forte raison, sur les propriétaires directs (ou « légaux »).

Dans cette livraison, c'est précisément ce qui est reproché à **Hong-Kong**, qui n'a pas créé de registre central de bénéficiaires effectifs alors que certains types d'entités ou arrangements peuvent échapper aux dispositifs mis en place. Notamment, si les sociétés doivent désormais tenir chacune un registre de *significant controllers*, la règle par défaut voulant que les dirigeants soient désignés, en dernier ressort, comme bénéficiaires effectifs n'est pas toujours respectée. Aussi la législation LCB/FT n'oblige-t-elle pas toutes les entités étrangères ayant un lien suffisant avec Hong-Kong ni tous les *partnerships* à maintenir une relation d'affaires avec une institution assujettie aux obligations LCB/FT. Le régime LCB/FT oblige aussi, en substance, à identifier comme bénéficiaires effectifs des trusts et *partnerships* (qui n'ont pas la personnalité morale) seulement les bénéficiaires ou *partners* disposant d'un intérêt d'un moins de 25% dans les biens ou les profits (dans le cas du *partnership*) de l'arrangement, ce qui ne respecte pas la norme OCDE.

Au sein de l'Union européenne, le respect du standard est facilité par l'obligation de transposer les directives anti-blanchiment, dont la 4^e pose notamment une obligation pour les entités de recueillir et conserver les renseignements sur leurs bénéficiaires effectifs, la création d'un registre central des bénéficiaires effectifs d'entités et de trusts⁷ et reconduit le seuil de 25% pour définir le bénéficiaire effectif dans le cas de détention indirecte d'une entité.

Sur ce point, la notation « partiellement conforme » des **Pays-Bas** s'explique en partie par le retard de transposition de la 4^e directive (le délai a expiré le 26 juin 2017). Ainsi, la définition légale du bénéficiaire effectif n'a été alignée que dans une loi du 25 juillet 2018 alors que le registre des bénéficiaires effectifs doit être opérationnel seulement à partir du 1^{er} janvier 2020. Le rapport relève aussi que certaines fondations ne sont pas systématiquement sous l'obligation d'identifier leurs bénéficiaires et pointe des lacunes dans l'assujettissement des entités au devoir de nouer des relations avec des institutions passibles des obligations LCB/FT. Le rapport reproche également l'existence d'actions au porteur non dématérialisées ainsi que, d'une manière générale, les lacunes dans le cadre législatif de la partie caraïbe du Royaume des Pays-Bas (c'est-à-dire Bonaire, Saba et St. Eustache ; Curaçao, Aruba et Sint Maarten font l'objet d'évaluations séparées).

Le même retard de transposition peut être reproché au **Luxembourg**, qui a cependant pris les mesures nécessaires dans une loi du 13 janvier 2019, qui transpose dans la foulée autant la 4^e que la 5^e directive anti-blanchiment⁸ (qui

impose notamment la publicité du registre des bénéficiaires effectifs des entités). Par ailleurs, le cadre LCB/FT était déjà globalement en place ce qui justifie la note « conforme pour l'essentiel » obtenue ici par cette juridiction.

♦ Accès aux renseignements

6. Deux critères mesurent ensuite, en substance, (i) l'effectivité de l'accès de l'administration aux renseignements, notamment par ses moyens de contrôle, comme le droit de communication, qui (ii) ne doit pas être paralysé ou substantiellement retardé par des garanties offertes aux détenteurs de l'information et aux contribuables.

La **question des garanties procédurales mérite une attention particulière car les solutions nationales divergent parfois profondément**. On sait par exemple qu'en France, le contribuable n'est pas informé, ni ne peut s'opposer à une demande d'information émanant d'une administration étrangère. Il en est de même aux Pays-Bas, depuis le 1^{er} janvier 2014, aux Îles Turques et Caïques, en Macédoine du Nord ou en Espagne. **Cependant, le standard de l'OCDE n'est pas aussi radical, les procédures de notification et/ou de recours n'étant pas nécessairement incompatibles avec celui-ci**, comme l'illustrent deux rapports de cette livraison (en plus, **Hong-Kong** connaît également un système de notification préalable et/ou subséquente).

Au **Luxembourg**, lorsque l'administration exerce son droit de communication dans le cadre de l'ERD, elle s'adresse en priorité au contribuable lui-même, à moins que l'État requérant ait sollicité que la demande demeure confidentielle ou qu'il s'agisse d'un non-résident⁹. Dans ce cas, l'administration sollicite les renseignements d'un tiers, qui ne doit pas en avvertir le contribuable. Si la loi du 25 novembre 2014 a supprimé le recours du tiers contre la demande de communication (injonction), elle a maintenu un recours suspensif contre la décision prononçant une sanction pour refus de communication. À la suite de l'arrêt *Berlioz* de la CJUE¹⁰, un projet de loi a été déposé rétablissant le droit au recours suspensif du tiers contre le bien-fondé de l'injonction, ce qui implique l'examen de la pertinence vraisemblable de la demande. Cependant, selon ce projet, l'intégralité de la demande de l'État requis ne sera pas communiquée au tiers mais seulement une information limitée aux éléments lui permettant d'apprécier ladite pertinence. Le rapport fait état de 37 recours suspensifs formés devant les tribunaux après la décision *Berlioz*, entraînant de retards importants dans la transmission d'informations et recommandant au Luxembourg, en substance, de concilier les exigences posées par la CJUE avec la nécessaire célérité de la procédure. **À notre avis, l'interprétation donnée par la Cour dans l'affaire Berlioz est transposable à l'exercice du droit de communication par l'administration française, consécutif à une demande de renseignements fondée sur la directive 2011/16/UE.**

7 Dir. (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil, 20 mai 2015, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant Règl. (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant Dir. 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission.

8 Dir. (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil, 30 mai 2018, modifiant la Dir. (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que Dir. 2009/138/CE et 2013/36/UE.

9 OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Luxembourg 2019 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*, OECD Publishing, 2019, p. 84 et s.

10 CJUE, gde ch., 16 mai 2017, C-682/15, *Berlioz Investment Fund*.

Au **Liechtenstein**¹¹, à la suite d'une demande d'assistance, l'administration enjoint au détenteur de l'information de communiquer celle-ci sous 14 jours et l'invite à notifier aux personnes concernées (contribuable) leur droit de participer à la procédure. L'administration requérante peut cependant demander une transmission sans notification préalable au contribuable¹². Lorsque l'administration fiscale prend *in fine* une décision de transmission à l'État requérant, celle-ci peut faire l'objet, sous 14 jours, d'un recours suspensif. Le rapport fait état, au cours de la même période, de 275 demandes d'assistance, mais seulement de 13 recours, dont 11 ont été rejetés par la Cour administrative (7 affaires ont donné lieu à un recours subséquent devant la Cour constitutionnelle, qui en a rejeté 6). Confirmant le faible impact pratique des recours, le rapport souligne qu'en cas d'appel la durée moyenne de la procédure était de 175 jours, ce qui est considéré comme raisonnable. Au regard de ces éléments et notamment de la célérité de la procédure, le Liechtenstein a été noté « conforme » au titre du critère tenant aux notifications et recours.

♦ Échange de renseignements

7. Pas moins de **5 critères** évaluent, enfin, la qualité des instruments d'échange de renseignements, mesurant la conformité des clauses d'échange de renseignements à la norme OCDE (notion de pertinence vraisemblable, non opposabilité du secret bancaire, confidentialité, respect de certains droits et protections du contribuable, comme la préservation de secrets professionnels ou procédés commerciaux, etc.), la couverture par les instruments de toutes les juridictions pertinentes et l'efficacité pratique de l'échange (avec l'objectif de réponse dans les 90 jours).

Il est à noter que les juridictions de cette livraison, n'ont, d'une manière générale, pas éprouvé de difficultés importantes pour atteindre le niveau « conforme » au titre de cette partie des termes de référence. En effet, la Convention multilatérale et la directive 2011/16/UE ont décisivement contribué à la diffusion de la norme OCDE, indépendamment de la renégociation des instruments bilatéraux. On relève cependant que le rapport concernant le **Liechtenstein** exprime l'inquiétude que l'exception d'ordre public ne soit pas invoquée pour rejeter les demandes d'assistance fondées sur les données volées¹³.

Cette partie des rapports contient également, au titre de l'aspect pratique, des données intéressantes sur le nombre de demandes et la durée de leur traitement. Les juridictions de cette livraison étaient globalement en position d'État requis. Ainsi, **la juridiction la plus sollicitée était le Luxembourg avec 2309 demandes entrantes (dont 92,5% émanant des États membres de l'UE et 52% de la France)** pour 46 demandes envoyées (période oct. 2014 - 30 sept. 2017) ainsi

que les Pays-Bas (2241 demandes reçues pour 1314 envoyées, juill. 2014 – juin 2017). Hong Kong a reçu 636 demandes pour 4 envoyées (oct. 2014-30 sept 2017), même disproportion pour le Liechtenstein avec 275 demandes reçues¹⁴ (oct. 2014 – sept. 2017). Moins sollicitées, la Macédoine du Nord a reçu 31 demandes contre 27 envoyées (juill. 2014 – juin 2017) alors que les Îles Turques-et-Caïques ont en reçu 6 sans en envoyer aucune (2015-2017). Seul État présentant un profil différent, l'Espagne a envoyé 2014 demandes pour 1775 reçues (2015-2017). Une durée parfois excessive des procédures, due notamment aux ressources administratives insuffisantes, a été reprochée au Liechtenstein et au Luxembourg, qui traite, au demeurant, quasiment autant de demandes entrantes que la France (2381, contre 8 117 demandes individuelles sortantes et 48 496 si on tient compte de demandes groupées, oct. 2013 – sept. 2016¹⁵).

L. STANKIEWICZ ■

8. Échange de renseignements – Conditions d'utilisation des renseignements – Contrôle par le juge - Dans l'affaire *UBS*, le TGI de Paris écarte comme étant irrecevables aux fins de poursuites pour blanchiment de fraude fiscale, les documents utilisés en violation des dispositions qui fondent l'assistance administrative internationale.

TGI Paris, 32^e ch. corr., 20 févr. 2019, n° 11055092033 (V. annexe 1)

9. Le très médiatique jugement, en date du 20 février 2019, par lequel la 32^e chambre correctionnelle du TGI de Paris a condamné, entre autres, la banque suisse UBS à une amende record pour blanchiment aggravé de fraude fiscale, apporte aussi un intéressant éclairage sur l'articulation entre l'assistance administrative en matière fiscale et le régime de la preuve pénale. Dans cette décision, le tribunal a écarté comme étant irrecevables aux fins de poursuites pour blanchiment de fraude fiscale, les documents utilisés en violation des dispositions qui fondent l'assistance administrative internationale.

En effet, il ressort du jugement que les pièces incriminées, avant d'être requises par les juges d'instruction à l'administration fiscale, avaient été demandées par la Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales (DNEF) aux autorités fiscales helvétiques sur le fondement de l'article 28 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, pour servir de fondement aux rehaussements d'impositions. Or, conforme au Modèle de convention fiscale de l'OCDE depuis l'entrée en vigueur de l'avenant du 27 août 2009, cet article encadre l'utilisation des renseignements transmis, qui « *ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts (...)*

11 OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Liechtenstein 2019 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*, OECD Publishing, 2019, p. 80 et s.

12 57 demandes au cours de la période oct. 2015 – sept. 2017, dont 51 considérées comme insuffisamment motivées par les autorités du Liechtenstein.

13 *op. cit.*, p. 104

14 Le rapport ne mentionne pas de demandes envoyées.

15 OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : France 2018 (Deuxième cycle) : Rapport d'examen par les pairs sur la demande d'échange de renseignements*, Éditions OCDE, 2018, p. 102 et s.

par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède ». Il stipule expressément que « ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins ». Un usage à d'autres fins n'est autorisé que si « cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation ».

Le tribunal retient que « les poursuites pour blanchiment de fraude fiscale ne concernent ni l'assiette de l'impôt ni son recouvrement » et que, dès lors, les dispositions conventionnelles régissant l'assistance administrative n'ont pas été respectées (on déduit du jugement que l'autorité étrangère n'a pas donné son accord à un usage à des fins autres que fiscales).

Malgré une rédaction tortueuse (le tribunal semble notamment faire application du modèle de convention fiscale de l'OCDE), ce point du jugement, qui devra être confirmé, est précieux puisqu'il apporte une contribution à la construction d'un véritable régime juridique de l'assistance administrative¹⁶. Cette solution signifie, à tout le moins, que les dispositions conventionnelles régissant l'assistance administrative produisent des effets dans l'ordre juridique interne dans le chef des justiciables et ne se résument pas à une « affaire entre États », susceptible de donner lieu, au mieux, à l'engagement de la responsabilité internationale de l'État en droit international public. En faisant implicitement une application, qui semble cohérente, des principes régissant la preuve pénale¹⁷, le juge correctionnel contribue ainsi à assurer l'effectivité des engagements internationaux pris par la France en matière fiscale.

Le **jugement ouvre également d'intéressantes pistes d'analyse**. La solution serait-elle la même si les renseignements devaient être utilisés aux fins de poursuites pénales pour fraude fiscale et non pour blanchiment de celle-ci (notion d'« autorités [...] concernées par [...] les procédures ou poursuites concernant ces impôts ») ? Si la solution devait être différente, le présent jugement tirerait alors toutes les conséquences de l'autonomie de l'incrimination pour blanchiment en droit pénal français¹⁸.

Il est intéressant de relever que le tribunal écarte également, pour la même raison, des preuves transmises à la DNEF par les autorités allemandes au visa de la directive 2011/16/UE (encore que la rédaction du jugement n'est pas parfaitement claire sur ce point). Or, le libellé de l'article 16 de celle-ci est possiblement plus large : « en outre, [les informations] peuvent être utilisées à l'occasion de procédures judiciaires et administratives pouvant entraîner des sanctions, engagées à la suite d'infractions à la législation en matière fiscale, sans préjudice des règles générales et des dispositions légales régissant les droits des prévenus et des témoins dans le cadre de telles procédures ».

La solution retenue par le jugement commenté, dont l'orientation générale doit être saluée, méritera, donc, en tout état de cause, d'être confirmée.

L. STANKIEWICZ ■

Assistance au recouvrement

10. Assistance au recouvrement - Articulation avec le droit des procédures collectives - La CJUE juge que l'article 13, § 1, et l'article 14, § 2, de la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, doivent être interprétés en ce sens que d'une part, ils s'appliquent à une procédure tendant à la réintégration, dans la masse de la faillite d'une société établie dans l'État membre requis, de créances ayant fait l'objet d'un recouvrement à la demande de l'État membre requérant, lorsque cette procédure est fondée sur la contestation de mesures d'exécution, au sens de cet article 14, § 2, et, d'autre part, l'État membre requis, au sens de ces dispositions, doit être considéré comme étant la partie défenderesse à ladite procédure, sans que la circonstance que le montant de ces créances soit séparé des biens de cet État membre ou confondu avec ceux-ci ait une incidence à cet égard.

CJUE, 1^{er} ch., 14 mars 2019, C-695/17, Metirato Oy, concl. M. Bobek (V. annexe 2)

11. Une juridiction finlandaise a saisi la CJUE d'une question préjudicielle en interprétation des articles 13, § 1, et 14, § 2, de la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures¹⁹ (ci-après « directive »), soulevant un problème d'articulation entre le droit des procédures collectives et le régime européen de l'assistance au recouvrement.

Les faits au principal se résument, en substance, ainsi : l'administration estonienne a demandé l'assistance à son homologue finlandaise en vue du recouvrement d'une créance fiscale sur une société finlandaise (Metirato Oy) ; en réponse, l'administration finlandaise a initié une procédure de recouvrement alors que, apparemment, Metirato était déjà insolvable ; au cours de celle-ci, le contribuable a volontairement acquitté une partie de cette créance entre les mains du fisc finlandais ; cependant, ce paiement est intervenu au cours de la période suspecte, puisque peu après, la société a été placée en liquidation judiciaire par une juridiction finlandaise ; l'administrateur de la masse de faillite a engagé, devant la juridiction finlandaise de renvoi et conformément à la loi finlandaise « relative à la réintégration dans la masse de la faillite », une procédure tendant à la réintégration des créances fiscales réglées par le contribuable dans la masse.

Pour apporter une réponse à un cas non expressément prévu par la directive, la Cour se réfère à l'économie générale de celle-ci, qui veut que si l'État requis n'a pas à apprécier les

16 Rapp. CJUE, gde ch., 16 mai 2017, C-682/15, Berlioz Investment Fund.

17 Rapp. Cass. crim. 4 juin 2008, n° 08-81.045.

18 Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977.

19 JO 2010, L 84, p. 1

éléments relatifs à l'assiette de la créance fiscale étrangère, il procède au recouvrement de cette créance selon sa propre législation, les litiges relatifs aux mesures d'exécution prises dans ce cadre relevant du contrôle des juridictions de cet État. Sur cette base, la Cour considère qu'une action en réintégration des créances dans la masse de faillite, lorsqu'elle vise les créances fiscales faisant l'objet d'une procédure de recouvrement dans l'État requis consécutive à une demande d'assistance émanant d'un autre État membre, constitue un différend concernant une mesure d'exécution prise dans l'État membre requis, au sens du 2 de l'article 14 de la directive. Il en résulte que les tribunaux de l'État requis sont compétents pour statuer sur un tel litige. La Cour précise également que l'État membre requis, et non l'État requérant, doit être considéré comme étant la partie défenderesse à une telle procédure, sans que la circonstance que le montant de ces créances, recouvrées pour le compte de l'État requérant, soit séparé des biens de l'État requis ou confondu avec ceux-ci ait une incidence à cet égard.

La **solution est, à notre avis, transposable à des procédures analogues prévues par le Livre VI du Code de commerce.**

L. STANKIEWICZ ■

Contrôle fiscal

12. Contrôle fiscal – Contrôles conjoints – Rapport du Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE - Le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE a publié, le 28 mars 2019, son rapport sur les contrôles conjoints en vue d'améliorer la coopération fiscale et d'accroître la sécurité juridique en matière fiscale.

OCDE, communiqué, 28 mars 2019

OCDE, Joint Audits 2019 – Enhancing tax Co-operation and Improving Tax Certainty, 28 mars 2019

13. Ce Rapport a été préparé par un groupe d'experts (« le Groupe d'experts ») issus d'Afrique du Sud, d'Allemagne, d'Italie, des États Unis, de Norvège, des Pays-Bas et du Royaume-Uni avec la coopération d'administrations fiscales des États suivants : Belgique, Canada, Danemark, Espagne, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Japon, Portugal, Russie et Singapour. Aux fins de la préparation du Rapport, le Groupe d'experts a également recueilli les retours d'expérience des entreprises sur le sujet.

Il s'agit du second rapport sur les contrôles conjoints dans le cadre de l'OCDE. Il fait suite au rapport sur les contrôles conjoints du Forum de septembre 2010. Il est accompagné d'un « paquet mis en œuvre », visant à faciliter la mise en œuvre des contrôles conjoints entre administrations fiscales.

Le Rapport et son « paquet mise en œuvre » s'inscrivent dans la continuité du rapport sur une approche coordonnée des contrôles des prix de transfert au sein de l'Union

européenne (« UE ») approuvé par le Forum conjoint sur les prix de transfert de l'UE en octobre 2018 (FI 1-2019, n° 10, § 1).

14. Le Rapport s'attache à présenter le rôle des contrôles conjoints dans le cadre de la coopération administrative (chapitre 1) et du programme de sécurité juridique en matière fiscale (chapitre 2). Il soulève par ailleurs le sujet du coût des contrôles conjoints au vu des avantages qui en sont recherchés (chapitre 3) et la question du fondement juridique des contrôles conjoints (chapitre 4), avant d'analyser la manière dont les contribuables (chapitre 5) ou les administrations fiscales peuvent jouer leurs rôles respectifs (chapitre 6). Enfin, il se conclut par la présentation d'instructions pratiques concernant la mise en œuvre des contrôles conjoints (chapitre 7). Le contenu de ce dernier chapitre est à rapprocher du « paquet mise en œuvre » publié concomitamment au Rapport par le Forum.

Le Rapport rappelle que les contrôles conjoints s'entendent :

- des opérations d'investigations réalisées conjointement par deux ou plusieurs administrations fiscales ;
- qui examinent un ou plusieurs sujet(s) ou transaction(s) d'un ou plusieurs contribuable(s) avec des opérations transfrontalières présentant pour ces administrations un intérêt commun ou complémentaire ;
- procédant d'une manière convenue à l'avance et coordonnée garantissant un niveau d'intégration élevé en termes de processus et supposant la présence de représentants de l'autre administration fiscale ;
- permettant, lorsque les administrations fiscales s'engagent conjointement avec le contribuable, au contribuable de partager les informations avec celles-ci conjointement ;
- incluant dans leurs équipes des représentants des autorités compétentes de chaque administration fiscale pour les besoins de l'échange de renseignements.

Il dresse d'une part un état des lieux des contrôles conjoints et de leur intérêt et identifie d'autre part les évolutions à envisager afin de consolider l'usage de cet outil.

♦ État des lieux des contrôles conjoints et intérêt de la démarche

15. De même que les APP, les procédures amiables et les programmes de coopération et assurance en matière fiscale internationale (tel ICAP), les contrôles conjoints reposent sur une **approche collaborative tant entre administrations fiscales qu'entre administrations fiscales et contribuables** visant à éliminer les doubles impositions.

Les contrôles conjoints peuvent ainsi être appréhendés comme une **approche coopérative permettant de remplacer une autre approche coopérative**, soit une procédure amiable, un APP ou encore une démarche ICAP. Ils pourraient notamment résulter de négociations d'APP ou d'une procédure amiable qui ne parviennent pas à un résultat dans un délai raisonnable ou encore d'une procédure ICAP ayant souligné certains risques forts non couverts par le programme d'assurance et de conformité.

Les contrôles conjoints peuvent aussi être appréhendés comme une **approche coopérative complétant les approches**

coopératives existantes : on pourrait par exemple envisager un contrôle conjoint organisé à la suite d'une procédure amiable et poursuivi par un accord préalable en matière de prix de transfert. Ce dernier exemple est tiré d'un cas concret entre les États-Unis et le Canada qui a apporté une sécurité juridique pour le contribuable concerné durant une période de quatorze ans.

16. En pratique, il résulte de l'analyse des contrôles conjoints réalisés que ceux-ci présentent les caractéristiques d'un contrôle simultané impliquant la présence de représentants des administrations fiscales à l'étranger assurant une approche conjointe et coordonnée des administrations fiscales à l'égard des contribuables. D'après les informations fournies, cinq cents contrôles de ce type ont été réalisés depuis le rapport de 2010.

Cette information soulève le **sujet du fondement légal** sur lequel repose la mise en œuvre des contrôles conjoints. Le rapport rappelle le cadre juridique existant, soit la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée par l'OCDE et le Conseil de l'Europe en 1998 et amendée en 2010, l'article 26 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, les conventions bilatérales sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et, au sein de l'Union européenne, la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Il relève, comme le dernier rapport du Forum Conjoint sur les Prix de Transfert de l'Union européenne, que peu de pays sont dotés d'un dispositif de droit interne applicable aux contrôles conjoints.

17. Indépendamment du sujet de son fondement légal, le contrôle conjoint présente notamment **l'intérêt d'établir un débat unique entre le contribuable et les administrations fiscales**, tandis que la mise en œuvre de contrôles conjoints permet également aux administrations d'obtenir une vision holistique et commune de l'activité du contribuable et de ses opérations internationales, tout en assurant une synergie dans les informations reçues et dans leur traitement permettant d'accélérer le processus de contrôle et de réduire le poids des contrôles fiscaux pour les contribuables et les administrations. D'après les informations fournies, les administrations du Groupe d'experts et les contribuables sont parvenus à se mettre d'accord dans le cadre d'un contrôle conjoint dans la quasi-totalité des cas.

Le Rapport poursuit en précisant que la poursuite de contrôles conjoints devrait permettre une **meilleure compréhension des différences entre les législations applicables**, se traduisant par une meilleure évaluation des risques et des ressources à affecter aux activités de contrôle. *In fine*, ces procédés devraient inciter les contribuables à adopter des comportements ne présentant pas de hauts risques fiscaux, ce qui est sécurisant pour les administrations fiscales.

18. Le Rapport précise cependant que **les coûts et les délais liés aux contrôles conjoints sont plus élevés que ceux liés à un contrôle unilatéral**. Il relève en effet le besoin de temps supplémentaire pour initier et coordonner le contrôle

conjoint, les coûts plus élevés liés aux déplacements des fonctionnaires, le besoin de compétences tant linguistiques qu'en matière de fiscalité internationale. La clé pour diminuer le ratio coûts/bénéfices serait la sélection des dossiers devant faire l'objet de telles procédures. Le Rapport présente les différentes circonstances à prendre en compte, parmi lesquelles l'hypothèse où un contrôle unilatéral accompagné d'un échange de renseignements serait moins efficace qu'un contrôle conjoint ou conduirait à un risque de double imposition. En pratique, certains contribuables ont déjà sollicité leurs administrations fiscales afin de bénéficier de contrôles fiscaux conjoints, ce qui confirme l'intérêt de la démarche pour les contribuables malgré d'éventuels surcoûts. Par ailleurs, concernant les coûts à supporter par les administrations fiscales, le Rapport rappelle que le programme Fiscalis de l'Union européenne contribue au financement des contrôles conjoints entre pays de l'Union européenne et notamment au financement des coûts de transport. Le Forum souhaiterait qu'une telle initiative soit reproduite hors Union européenne.

♦ Les évolutions à envisager

19. Au vu des résultats positifs pouvant être attendus des contrôles conjoints, l'OCDE entend favoriser le développement de tels contrôles. À cet égard, l'Organisation a présenté un certain nombre de **recommandations visant à généraliser les contrôles conjoints**. Ceci suppose une évolution des pratiques actuelles.

20. Dans la continuité de l'analyse réalisée par le Groupe d'experts et conformément aux recommandations du Forum Conjoint sur les Prix de Transfert, le Rapport souligne l'importance des règles et procédures applicables à ce nouvel outil en vue d'en faciliter et d'en sécuriser la mise en œuvre. À cet effet, il recommande de **renforcer les pouvoirs des représentants des administrations fiscales se déplaçant à l'étranger et de préciser les règles et procédures applicables en matière de contrôles conjoints** comme suit :

- clarifier la situation des fonctionnaires étrangers, à la fois par rapport au droit interne de l'État d'accueil et dans la relation avec le contribuable ;
- définir le rôle et le statut des fonctionnaires locaux qui vont à l'étranger pour un contrôle conjoint et de l'information recueillie,
- établir les règles de procédure qui doivent être observées par les fonctionnaires de toutes les juridictions participant au contrôle conjoint.

Le groupe envisage, à cet égard, de développer un modèle de législation organisant les contrôles conjoints, qui permettrait d'assurer un certain degré d'harmonisation entre les juridictions.

21. Le Rapport fournit en outre des **lignes directrices concernant l'engagement, la poursuite et la conclusion des contrôles conjoints**.

Dans le cadre de l'engagement de la procédure, le Rapport insiste sur l'importance du processus et des critères de sélection d'un cas ainsi que la nécessaire implication du

contribuable dès la sélection du cas.

Il préconise par ailleurs l'emploi d'un Protocole d'Accord (« Memorandum of Understanding » en anglais ou MoU) ou d'un accord *ad hoc* pour encadrer le contrôle et anticiper d'éventuelles difficultés au stade de la poursuite du contrôle. La procédure de contrôle démarre par une première réunion lors de laquelle les administrations s'entendent sur un plan d'examen du contrôle conjoint définissant les caractéristiques de la procédure qui sera suivie et les modalités d'intervention des représentants des administrations fiscales à l'étranger.

Lors de la phase de vérification, il est envisagé que les demandes d'information auprès du contribuable soient communes et que le contrôle se poursuive en informant régulièrement le contribuable de l'avancement de la procédure et du résultat des analyses des administrations afin de permettre au contribuable de fournir des éléments d'explication le cas échéant. Le contrôle conjoint se termine par une réunion de synthèse entre les administrations et le contribuable afin de présenter au contribuable le résultat du contrôle et obtenir son accord sur l'ajustement réalisé.

Un rapport final de contrôle préparé conjointement par les administrations clôture la phase finale de contrôle et présente le résultat conjoint auquel les administrations sont parvenues ainsi que les éventuels sujets sur lesquels elles ne sont pas parvenues à s'entendre. À cet égard, il est précisé qu'il est nécessaire que le rapport présente également les faits et circonstances de l'espèce afin de favoriser une procédure amiable ultérieure. Le résultat auquel sont parvenues les administrations devra être transposé dans le droit interne des États de chacune des administrations fiscales afin de lui accorder une force exécutoire.

22. Le Forum a élaboré un « paquet mise en œuvre » consistant en un **guide pratique de mise en œuvre** des contrôles conjoints présentant un modèle de MoU, un plan de déroulement d'un contrôle conjoint et un modèle de rapport final de contrôle afin d'assister les États dans l'introduction de ce nouveau dispositif de contrôle et son application pratique. Ce paquet prévoit également l'établissement d'un profil « contrôle conjoint » des différents États qui serait accessible en vue de faciliter l'engagement de cette démarche.

B. GIBERT ET C. PASQUIER ■

23. ICAP 2.0 - Qu'en attendre un peu plus d'un an après le lancement du projet pilote ICAP ? -

Le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE a annoncé le lancement d'une deuxième phase du programme pilote ICAP (international compliance assurance programme) avec neuf États supplémentaires.

24. Le programme international d'assurance et de conformité (en anglais « *international compliance assurance programme* » ou « ICAP ») est un projet pilote de l'OCDE en matière de coopération fiscale. Il s'agit d'un programme volontaire entre administrations fiscales et groupes multinationaux, qui consiste en une approche efficiente, efficace et coordonnée

visant à fournir aux groupes multinationaux désireux de s'engager activement, ouvertement et en toute transparence, une sécurité juridique accrue en matière fiscale concernant certaines de leurs activités et transactions.

Le premier programme pilote ICAP a été lancé en janvier 2018 par le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE (« le Forum ») avec huit États : l'Australie, le Canada, l'Espagne, les États-Unis, l'Italie, le Japon, les Pays-Bas et le Royaume-Uni. Un premier Manuel pilote ICAP a été publié comme base de travail.

Lors de sa réunion plénière à Santiago, au Chili, du 26 au 28 mars 2019, le Forum a annoncé le lancement d'une deuxième phase du programme pilote ICAP. Neuf États supplémentaires ont fait part de leur volonté de participer à l'expérimentation : l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Danemark, la Finlande, l'Irlande, le Luxembourg, la Norvège et la Pologne. Ce deuxième projet réunit ainsi 17 États, en 2019. Un deuxième manuel, le Manuel pilote ICAP 2.0 (ci-après le « Manuel ICAP 2.0 »), a été publié à l'occasion. Les groupes multinationaux qui souhaitent participer au projet pilote peuvent candidater auprès de l'OCDE jusqu'au 30 juin prochain.

Le Manuel ICAP 2.0 publié en mars 2019 propose un processus ICAP amélioré (2) qui tire des enseignements du premier projet pilote (1), en vue d'assurer un processus plus clair, plus efficace et plus souple à l'avenir.

♦ 1) Le programme existant

25. Le programme ICAP couvre les risques afférents aux prix de transfert, aux établissements stables, ainsi que les risques significatifs en matière de fiscalité internationale pour les exercices fiscaux débutant à compter du 1^{er} janvier 2016.

Pour rappel, il se présente comme un **processus construit en 3 ou 4 étapes** comme suit, selon le niveau de risque identifié :

> Étape 1 - La phase initiale : Les groupes fournissent un « *paquet de documentation* » standardisé incluant le rapport pays-par-pays (en anglais « *country-by-country reporting* » ou « *CbCR* »), le *master file*, les *local files*, la stratégie fiscale du groupe et un résumé du contexte de contrôle fiscal pertinent le cas échéant, les états financiers consolidés du groupe et les états financiers des entités concernées, des informations sur les positions fiscales incertaines ayant donné lieu à des provisions pour les risques couverts, une copie de la structure mondiale du groupe, une analyse de la chaîne de valeur au sein du groupe, la documentation relative aux établissements stables et la documentation prix de transfert afférente à l'attribution des profits à un établissement stable. Les administrations réalisent une première analyse de la documentation fournie et se concertent. Une réunion de lancement se tient ensuite avec le contribuable.

> Étape 2 – Évaluation des risques de niveau 1 : Les administrations fiscales se prononcent sur le degré de risque représenté par l'entreprise au vu des éléments communiqués et des discussions engagées avec le groupe. Elles construisent une approche coordonnée pour déterminer si les activités ou transactions présentées par le groupe présentent un risque fiscal faible ou élevé. À l'issue de cette phase,

- si les administrations fiscales considèrent que les risques couverts sont faibles ou inexistants au cours de la période couverte, l'Étape 4 peut être engagée ;

- si les administrations identifient des changements à réaliser pour qu'elles puissent considérer les risques comme étant faibles ou inexistants, une procédure coopérative d'« assurance du risque » débute qui permet aux administrations fiscales concernées et au groupe de travailler ensemble pour réaliser les ajustements fiscaux nécessaires ;

- si les administrations ne parviennent pas à identifier les risques comme étant faibles ou inexistants, ou pouvant être considérés comme étant faibles et inexistants à l'issue d'une procédure coopérative d'« assurance du risque », l'étape 3 est engagée.

➤ **Étape 3** – Évaluation des risques de niveau 2 : une revue plus détaillée des risques est réalisée par les administrations à partir d'informations complémentaires et d'un dialogue avec l'entreprise. Trois issues sont alors envisageables :

- les risques sont jugés faibles ou inexistants, et l'Étape 4 peut être engagée,

- les administrations identifient des changements à réaliser pour qu'elles puissent considérer les risques comme étant faibles ou inexistants et une procédure coopérative d'« assurance du risque » débute qui permet aux administrations fiscales concernées et au groupe de travailler ensemble sur les ajustements fiscaux à réaliser ;

- les administrations identifient des risques qui ne peuvent être qualifiés de faibles ou inexistants. Pour ces risques aucune assurance ne pourra être accordée.

➤ **Étape 4** – Lettres de dénouement : À l'issue de la procédure, chacune des administrations émet une lettre de dénouement qui, à défaut de constituer une pleine garantie, constitue une assurance que les problématiques évaluées présentent un risque faible ou inexistant et ne devraient pas faire l'objet d'un contrôle complémentaire par les administrations fiscales concernées.

Il est prévu que le processus soit conclu dans un délai de douze mois à compter du lancement du processus.

♦ 2) Le projet 2.0

26. Dix-sept administrations fiscales sont désormais présentes dans le programme.

Le Manuel ICAP 2.0 précise que dans le cadre du projet amélioré ont été préservés les éléments de succès d'ICAP, soit la fourniture d'un package de documentation unique, l'approche multilatérale entre les administrations et l'entreprise, le rôle central de l'administration dans le ressort de laquelle se trouve l'entité tête de groupe, et un cadre temporel précis. Les améliorations réalisées tiennent principalement aux **clarifications apportées en vue de garantir une plus grande sécurité juridique et aux modifications réalisées afin d'assurer une procédure plus efficace tout en étant plus flexible pour les groupes**. À cet égard, le nouveau Manuel précise les rôles et responsabilités de tous les participants à ICAP 2.0, soit l'administration fiscale principale, les autres administrations fiscales couvertes et le groupe, à chacune des étapes du processus.

Le **nouveau processus est construit en 4 étapes, dont trois sont différentes de celles existant dans le cadre d'ICAP**. L'étape 1, soit la phase initiale, est remplacée par deux étapes - la pré-entrée et le cadrage -, tandis que les étapes 2 et 3 d'évaluation des risques sont resserrées en une seule étape d'évaluation et résolution. L'étape 4 demeure quant à elle inchangée. Les étapes renouvelées se présentent comme suit.

Étape 1 – La pré-entrée : Cette étape est celle par laquelle les groupes intéressés par l'intégration du programme ICAP manifestent leur intérêt. La procédure se veut plus simple et moins formelle. Un groupe qui souhaite intégrer le programme doit en informer l'administration fiscale de son siège social et présenter des flux qu'il envisage de soumettre à la revue des administrations fiscales, les risques qui seraient couverts et la période au titre de laquelle il envisage de les couvrir. Il est attendu des groupes qu'ils fournissent une documentation simple présentant ces éléments. Les administrations indiquent si elles souhaitent participer. À l'issue de cette phase, si au moins trois administrations fiscales souhaitent participer, leur choix est notifié au groupe qui décide alors s'il souhaite poursuivre.

Étape 2 – Le « cadrage » : Cette phase est destinée à assurer une approche plus ciblée du « paquet de documentation » fourni par le groupe concerné, une fois celui-ci accepté dans le programme. Elle est également l'occasion de préciser les flux à inclure dans le programme et le calendrier envisagé pour la procédure.

Étape 3 – L'évaluation des risques et le règlement des difficultés : Le double niveau d'évaluation des risques est supprimé. Une seule phase est désormais dédiée à l'évaluation des risques. En parallèle, le groupe peut choisir de demander le règlement des éventuelles difficultés fiscales identifiées au stade même de l'évaluation des risques. Ainsi, dans l'hypothèse où certains risques ne pourraient pas être considérés comme faibles, le programme prévoit désormais un processus de règlement de ces difficultés au titre duquel les administrations fiscales et le groupe doivent s'accorder pour définir le traitement fiscal applicable à une transaction couverte par le programme. Ce processus peut conduire à la réalisation d'ajustements fiscaux unilatéralement ou concurremment par les administrations fiscales. Lorsque cela semble plus adéquat, il est précisé que le règlement de la difficulté peut intervenir hors programme ICAP, et notamment dans le cadre d'un accord préalable en matière de prix de transfert.

Étape 4 – Lettres de dénouement

27. Les précisions apportées dans le cadre d'ICAP 2.0 sont bienvenues afin de consolider la procédure et en assurer une plus grande efficacité. Ces précisions sont également source de sécurité juridique pour les groupes internationaux qui seraient intéressés par cette démarche.

La plus large participation des administrations fiscales au projet devrait susciter d'autant plus d'intérêt pour le programme de la part des groupes. À ce stade, le nombre d'administrations fiscales pouvant être impliquées dans le projet ICAP d'un groupe demeure limité pour des raisons d'efficacité. Le projet ICAP a aujourd'hui à peine un an. Ceci lui laisse encore du temps pour évoluer et s'adapter au mieux

aux besoins respectifs des administrations fiscales et des contribuables. Cette phase de lancement complétée par le Manuel 2.0 devrait donc permettre de construire un programme à généraliser entre de plus nombreuses administrations fiscales au fil du temps.

B. GIBERT ET C. PASQUIER ■

Règlement des différends

Conventions internationales

28. Règlement des différends - Amélioration des mécanismes (BEPS, action 14) - Rapports d'examen par les pairs - L'OCDE a publié la cinquième série (sur dix) de rapports de phase 1 d'examen par les pairs relatif à l'amélioration des mécanismes de règlement dans le cadre du projet BEPS. Les pays concernés étaient les suivants : l'Estonie, la Grèce, la Hongrie, l'Islande, la Roumanie, la République slovaque, la Slovénie et la Turquie.

OCDE, communiqué, 14 févr. 2019

29. Ce processus d'examen s'inscrit dans le cadre des travaux BEPS, et plus exactement de l'Action 14 visant à « *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends* ». Il est réalisé par les pays membres du Cadre inclusif de BEPS. Il s'agit d'un examen par les pairs des règles et pratiques prévues dans chacun des pays membres du Cadre inclusif. Chacun des pays est évalué en deux phases à partir des Termes de Référence qui ont été établis par l'OCDE et reflètent le standard minimum imposé par l'Action 14. Les Termes de Référence comprennent 21 éléments (et 12 bonnes pratiques) qui couvrent les quatre thèmes suivants : (A) la prévention des différends, (B) la disponibilité et l'accès à la procédure amiable, (C) la résolution des cas soumis à la procédure amiable et (D) la mise en œuvre des accords amiables. L'évaluation en deux phases s'établit comme suit : la phase 1 de l'examen par les pairs consiste à examiner le cadre juridique et administratif applicable aux mécanismes de règlement des différends et leur mise en œuvre pratique ; elle est suivie d'une phase 2 visant à examiner les mesures prises par le pays pour remédier aux éventuelles lacunes identifiées lors de la phase 1.

En incluant la revue de la cinquième série, l'OCDE avait réalisé le 14 février dernier, l'examen en phase 1 de 37 pays. Autant de pays devraient encore être examinés en phase 1. Les premiers examens de phase 2 devraient quant à eux paraître dans les prochains mois, d'après les dernières informations fournies par l'OCDE.

L'étude de la cinquième série de rapports de phase 1 est l'occasion d'analyser les points saillants des rapports, les similarités et différences entre les dispositifs existants et le

résultat des examens réalisés. **D'une manière générale, les pays examinés respectent la majorité des critères établis par les Termes de Référence et, lorsque cela n'est pas le cas, s'efforcent de pallier les insuffisances constatées.** Le respect des Termes de Référence est étudié ci-dessous plus en détail en quatre sections, conformément à l'ordre de réalisation de l'examen par les pairs et aux Termes de Référence à respecter. **À titre de comparaison, l'analyse est complétée de l'examen de la France – qui date de 2017, lors du deuxième cycle d'examen par les pairs.**

♦ A. La prévention des différends

30. A.1. Les pays devraient s'assurer que leurs conventions fiscales contiennent une disposition qui exige de leur autorité compétente de s'efforcer de résoudre, par voie d'accord amiable, toute difficulté ou de lever toute incertitude liée à l'interprétation ou à l'application de leurs conventions fiscales, conformément à la première phrase de l'article 25(3) du Modèle OCDE de convention fiscale - Les pays examinés ont conclu des conventions fiscales qui prévoient en très grande majorité un article dédié aux procédures amiables qui inclut un paragraphe au sein duquel la première phrase est conforme à la première phrase de l'article 25(3) du Modèle OCDE de convention fiscale. Lorsque cela n'est pas le cas, les rapports d'examen précisent qu'il devrait être possible de remédier à cette lacune à la suite de la conclusion de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (la « MLI »). Cependant, lorsque la convention fiscale concernée n'est pas mentionnée parmi les conventions couvertes du pays examiné ou de l'autre pays concerné, il est attendu des pays examinés qu'ils engagent des négociations bilatérales avec les pays concernés en vue de modifier l'article concerné.

À titre de comparaison, plus de la moitié des conventions fiscales conclues par la France ne prévoyaient pas de phrase équivalente à la première phrase de l'article 25(3) du Modèle OCDE de convention fiscale. Il devrait également y être remédié par l'entrée en vigueur des conventions fiscales telles que modifiées par la MLI et dans le cadre de (re)-négociations bilatérales.

31. A.2. Les pays ayant conclu des programmes bilatéraux d'APP devraient s'engager à accorder une extension aux exercices antérieurs, sous réserve du respect des délais applicables (comme des règles de prescription en matière de rectification) dès lors que les faits et circonstances des exercices fiscaux antérieurs sont identiques et ont fait l'objet d'une vérification lors du contrôle - Comme le présente le tableau ci-après, les pays examinés ont des approches différentes à cet égard. En majorité, ceux-ci admettent l'extension à des exercices antérieurs. Cependant, trois des sept pays examinés ne permettent pas l'extension à des exercices antérieurs, tout comme la France.

Extension des APP bilatéraux aux exercices fiscaux antérieurs (« roll back »)		
Pays	« Roll-back » admis	
	OUI	NON
Estonie	X (en théorie)	
Grèce		X
Hongrie	X (en théorie possible depuis le 1 ^{er} janvier 2018)	
Islande		X (absence de programme d'APP bilatéraux)
Roumanie		X
République slovaque	X	
Slovénie	X	
Turquie	X	

En pratique néanmoins, dans les pays où le « roll-back » est admis, les pays examinés ou leurs pairs concernés par des APP bilatéraux avec ces pays n'ont pas reçu ou adressé de demande d'APP bilatéraux avec extension aux exercices antérieurs.

S'il est évident que l'extension des APP bilatéraux aux exercices antérieurs peut être utile pour les contribuables et porteuse d'une plus grande sécurité juridique, elle suppose également de respecter les délais de prescription et une plus grosse charge de travail pour les autorités compétentes concernant des sujets relevant en principe des autorités en charge du contrôle fiscal ou des procédures amiables. Lorsque l'extension de l'APP bilatéral aux exercices antérieurs n'est pas admise, il est cependant envisageable de demander l'ouverture d'une procédure amiable, par la suite poursuivie par un APP bilatéral.

♦ B. La disponibilité et l'accès à la procédure amiable

32. B.1. Les pays devraient s'assurer que leurs conventions fiscales contiennent une disposition relative à la procédure amiable qui permet au contribuable de demander l'ouverture d'une procédure amiable. La demande d'ouverture doit être soumise dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention fiscale - À l'exception de la Roumanie et de la Turquie, les pays examinés ont conclu des conventions fiscales en très grande majorité conformes au standard minimum du délai de trois ans suivants la notification de la mesure susceptible de créer la double imposition, tout comme la France. Lorsque les conventions fiscales prévoient un délai plus restreint que le délai de trois ans, celles-ci doivent être amendées afin de respecter le standard minimum. La conclusion de la MLI ou les (re)-négociations bilatérales sont un moyen d'y parvenir.

En parallèle, les pays doivent s'assurer que l'application de leur droit interne limite l'application du délai prévu par les conventions fiscales. En Grèce et en Hongrie, par exemple, la politique des autorités compétentes est de refuser l'accès

à la procédure amiable lorsque les voies de recours de droit interne sont expirées. En Roumanie et en Turquie, l'absence de délai prévu dans les conventions fiscales peut conduire les pays à accorder un délai pour le dépôt de la demande d'ouverture inférieur au délai de trois ans prévu par le Modèle de convention OCDE. Enfin, en Grèce et en Roumanie, l'accès à la procédure amiable est refusé dans les cas où une décision judiciaire a été rendue sur le litige. Les contraintes de droit interne peuvent largement entacher l'accès à la procédure amiable dans les pays concernés ; les rapports prévoient qu'il convient donc d'y remédier. En France, par exemple, la doctrine administrative renvoie au délai prévu dans la convention fiscale applicable, ce qui est conforme au standard minimum et protecteur pour les contribuables (dès lors que les conventions fiscales prévoient un délai de trois ans).

33. B.2. Les pays devraient s'assurer qu'une demande d'ouverture de procédure amiable peut être présentée auprès de l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États contractants ou à tout le moins que soit mis en place un processus de notification ou de consultation bilatérale lorsqu'une autorité compétente considère la réclamation du contribuable non fondée - Ce critère des Termes de Référence est issu du Rapport de l'Action 14 de BEPS. Il a conduit à la modification de l'article 25(1) du Modèle OCDE de convention fiscale dans la version du modèle mise à jour en juillet 2017, qui prévoit désormais que la demande d'ouverture de procédure amiable peut être présentée auprès de l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États contractants.

Les pays concernés ne disposent pas de conventions fiscales prévoyant un article sur les procédures amiables incluant la modification introduite à l'article 25(1) du modèle de convention fiscale, sauf dans de très rares cas. Ils ne prévoient pas non plus de processus de notification ou consultation bilatérale, sauf la Slovénie. Dans la mesure où la modification introduite est récente, cela n'est pas surprenant. Il conviendra donc pour les pays examinés d'introduire cette modification au travers de la MLI et le cas échéant de (re)-négociations bilatérales, tout comme pour la France.

En pratique, seule la Slovénie a déjà considéré une réclamation formulée par un contribuable comme n'étant pas justifiée et informé l'autre autorité compétente concernée du sujet. De même que la Slovénie, la France a déjà considéré (très rarement) la réclamation d'un contribuable injustifiée. Les autres pays examinés dans le cadre de cette cinquième série n'ont pas d'expérience pratique du sujet.

34. B.3. Les pays devraient ouvrir l'accès à la procédure amiable aux cas portant sur les prix de transfert - D'une façon générale, les pays examinés ont accordé un accès à la procédure amiable aux cas portant sur les prix de transfert. Comme en France, aucun refus d'accès n'a par ailleurs été recensé dans ces pays par les autres pairs ayant transmis leurs commentaires.

35. B.4. Les pays devraient ouvrir la procédure amiable aux cas de procédure amiable dans le cadre de l'application des dispositions anti-abus - Les dispositifs de droit interne des pays examinés ne restreignent pas l'ouverture

d'une procédure amiable dans le cadre de l'application de dispositions anti-abus. Jusque-là, les pays ne semblent pas avoir recensé de cas de ce type. Cette problématique pourrait se présenter plus fréquemment à l'avenir, une fois que les conventions fiscales modifiées par la MLI entreront en vigueur et incluront des clauses anti-abus plus nombreuses.

La France considère également que les clauses anti-abus entrent dans le champ de la procédure amiable et devrait faire face à un plus grand nombre de litiges de ce type en procédure amiable à la suite de l'entrée en vigueur de la MLI.

36. B.5./B.10. Les pays devraient donner accès à la procédure amiable en cas de transaction conclue à l'issue d'un contrôle fiscal et le préciser dans leurs instructions sur la procédure amiable - Aucun des pays examinés ne prévoit la possibilité de conclure une transaction à l'issue d'un contrôle fiscal. La Grèce le prévoyait, mais les dispositions applicables ont été abolies à compter du 1^{er} janvier 2014. Dès lors, la question du respect de ce critère et de sa documentation ne se pose pas pour ces pays examinés.

La France quant à elle reconnaît la transaction, et la doctrine administrative française prévoit que la conclusion d'une transaction ne prive pas le contribuable d'un accès à la procédure amiable.

37. B.6./B.8./B.9. Les pays ne devraient pas restreindre l'accès à la procédure amiable au motif que les informations communiquées sont insuffisantes si le contribuable a fourni les informations demandées en suivant les règles, lignes directrices et procédures établies pour le recours à la procédure amiable et son utilisation. C'est pourquoi, les pays doivent publier des règles, lignes directrices et procédures claires, disponibles et facilement accessibles au public sur l'accès à la procédure amiable et son utilisation, précisant les informations et documents spécifiques qui doivent accompagner une demande d'assistance amiable adressée par un contribuable. Il est également requis des pays qu'ils publient leur profil sur la procédure amiable sur une plateforme d'information destinée au public selon le modèle défini d'un commun accord (type OCDE) - À l'exception de l'Islande et la Roumanie, les pays examinés ont publié des lignes directrices précisant les informations à fournir pour l'ouverture d'une procédure amiable et ont rempli leur profil sur le site de l'OCDE. Aucun refus d'accès n'a été recensé à cet égard. Tout comme pour la France, les dispositifs de chacun de ces pays examinés sont conformes aux Termes de Référence.

L'Islande et la Roumanie doivent prendre des mesures pour rendre publiques et plus accessibles les lignes directrices sur la procédure amiable. L'Islande devra modifier ses lignes directrices jusque-là internes afin qu'elles deviennent publiques et qu'elles précisent les éléments nécessaires à l'ouverture d'une procédure amiable. La Roumanie qui disposait jusque-là uniquement d'indications relatives à la procédure amiable sur son site internet avec un renvoi au Manuel sur les procédures amiables effectives (en anglais « Manual on Effective Mutual Agreement Procedures », ou « MEMAP »), s'engage, comme l'Islande, à introduire des lignes directrices publiques plus détaillées à l'attention des contribuables. Conformément aux

instructions du Forum sur la Procédure Amiable du Forum sur l'Administration Fiscale, il est recommandé que les lignes directrices prévoient : l'identité du(des) contribuable(s) concerné(s), le fondement de la demande, les faits propres de l'affaire, l'analyse de la question soulevée (incluant les impôts concernés et la copie de la proposition de rectification ou de l'avis d'imposition), la mention du fait que la demande a également été soumise à l'autre autorité compétente en application de la convention fiscale concernée et/ou d'un autre instrument, la mention du fait que la question posée a déjà été traitée et une déclaration confirmant que l'ensemble des informations et documents accompagnant la demande sont exacts et que le contribuable aidera l'autorité compétente à régler la question en lui communiquant en temps voulu tout autre élément d'information ou document requis. Les deux pays disposent par ailleurs d'un profil sur le site internet de l'OCDE qui devra être étoffé à des fins de plus grande précision, tout comme celui de l'Estonie ou de la République slovaque.

Au sein de l'Union européenne, comme il l'a été souligné par la Hongrie et la Slovaquie dans leur rapport d'examen, la transposition de la directive 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (la « directive ») devrait conduire à amender/compléter les lignes directrices applicables aux procédures amiables. La procédure amiable sera alors accessible sur trois fondements : (i) la Convention européenne d'arbitrage 90/436/CEE du 23 juillet 1990 (la « CEA »), (ii) la directive, et (iii) les conventions fiscales.

Il est enfin notable que certains pays, telle la Turquie, envisagent de publier une version traduite en anglais de leurs lignes directrices accessible sur le site internet.

38. B.7. Les pays devraient s'assurer que leurs conventions fiscales contiennent une disposition qui permet aux autorités compétentes de se concerter pour éliminer la double imposition dans les cas non prévus dans leurs conventions fiscales, conformément à l'article 25(3) du Modèle OCDE de convention fiscale - Seules quelques conventions fiscales conclues par les pays examinés ne contiennent pas de clause conforme à l'article 25(3) du Modèle OCDE de convention fiscale. Pour ces conventions, comme celles conclues par la France, une modification devrait intervenir à la suite de l'entrée en vigueur de la MLI ou de (re)-négociations bilatérales.

♦ C. La résolution des cas soumis à la procédure amiable

39. C.1. Les pays devraient s'assurer que leurs conventions fiscales contiennent une disposition qui exige de l'autorité compétente de résoudre le cas de double imposition par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Partie contractante, conformément à la première phrase de l'article 25(2) du Modèle OCDE de convention fiscale - Seules quelques conventions fiscales conclues par les pays examinés ne contiennent pas de clause conforme à l'article 25(2) du Modèle OCDE de convention fiscale. Pour ces conventions, comme celles conclues par la France, une modification devrait intervenir à la suite de l'entrée en vigueur de la MLI ou de (re)-négociations bilatérales.

40. C.2. Les pays devraient s'efforcer de régler les différends soumis à la procédure amiable dans un délai moyen de 24 mois. Ce délai s'applique aux deux pays (celui qui reçoit la demande de procédure amiable du contribuable et son partenaire à la convention) - Les pays examinés ont mis en place des procédures de suivi et comptabilisation de leurs procédures amiables, conformément au cadre de suivi statistique relatif à la procédure amiable de l'OCDE. L'année 2016 est la première année pour laquelle ce cadre a été applicable. L'OCDE n'a pas été en mesure pour l'instant d'examiner l'ensemble des membres du Cadre inclusif, de sorte qu'il est un peu tôt pour vérifier que chacun des pays examinés et leurs partenaires conventionnels ont réalisé le suivi statistique conformément aux attentes de l'OCDE.

Il résulte de l'analyse des statistiques fournies par les pays examinés pour la période 2016-2017 que les cas de procédure amiable sont encore rares dans certains des pays examinés, comme l'Estonie (5 cas déclarés) et l'Islande (4 cas déclarés), tandis que la Grèce, la Hongrie, la Roumanie, la République slovaque, la Slovénie et la Turquie ont connu entre 20 et 30 cas pendant cette période. En moyenne, un tiers à la moitié des cas d'ouverture de procédure amiable ont concerné un sujet d'attribution/allocation des revenus (ou des pertes) entre les pays concernés. Les délais de résolution des cas sont très disparates d'un pays à l'autre (de 3 mois pour l'Islande à 48 mois pour la Roumanie). Cela tient notamment au fait que certains pays ont un taux très élevé de résolution unilatérale des différends (ex : 30% des cas en Hongrie, 67% en Islande, 25% en Roumanie, 50% en République slovaque et 33% en Turquie). À titre de comparaison, en France, 844 cas de procédure amiable étaient en cours au 1^{er} janvier 2016, parmi lesquels plus de 60% étaient des cas d'attribution/allocation. En moyenne, un délai de 26 mois a été nécessaire pour clôturer une procédure amiable.

Par ailleurs, les statistiques des pays examinés font apparaître pour certains un grand nombre de demandes d'ouverture de procédure amiable retirées par les contribuables ou encore des réclamations jugées non fondées. Une attention toute particulière doit être portée sur ces cas qui peuvent être le reflet d'un refus d'accès implicite. Au sein de l'Union européenne, la directive prévoit des recours face à ce type de sujets.

41. C.3. / C.4. / C.5. Les pays devraient s'assurer que des moyens appropriés sont fournis à la fonction en charge de la procédure amiable, et que les personnels en charge des procédures amiables disposent du pouvoir de régler les différends soumis à la procédure amiable, en particulier sans avoir besoin de l'accord ou des instructions du personnel de l'administration fiscale qui a effectué les ajustements fiscaux concernés ou sans être influencés par des considérations liées à la politique fiscale que le pays concerné souhaiterait mettre en œuvre dans les futurs amendements à la convention. Ils devraient par ailleurs employer des indicateurs de performance décorrélés du montant des rectifications d'imposition qui ont été confirmées ou des recettes fiscales qui ont été maintenues - Sous quelques réserves, les effectifs en charge des procédures amiables sont adéquats. Les effectifs dédiés à la procédure amiable devraient cependant être accrus au vu du délai moyen

de traitement de certains des cas de procédure amiable en Grèce, en République slovaque et en Slovénie, tout comme il l'a été recommandé pour la France en 2017.

Les autorités compétentes sont indépendantes dans le traitement et la résolution des cas de procédures amiables. Des échanges peuvent cependant avoir lieu entre les autorités de contrôle et les autorités compétentes (Estonie, Grèce). En France, par exemple, les autorités compétentes sollicitent un rapport des autorités de contrôle lorsque la procédure amiable est initiée à la suite d'un redressement fiscal français. En Roumanie, les autorités compétentes participent à la résolution de contrôles fiscaux en matière de prix de transfert complexes mais uniquement par la fourniture de précisions procédurales et méthodologiques d'après les informations fournies.

Les personnels en charge des procédures amiables ne sont pas évalués au vu du montant d'imposition maintenu. Lorsque ces personnels sont évalués, les éléments pris en compte tiennent principalement au nombre de cas résolus, à leur cohérence et au temps passé pour les résoudre.

42. C.6. Les pays devraient faire preuve de transparence sur leur position concernant le mécanisme d'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable - Les pays examinés ne restreignent pas l'accès à l'arbitrage et sont transparents à cet égard, sous réserve d'une transparence accrue à l'avenir de la Roumanie. Les pays examinés membres de l'Union européenne sont également parties à la CEA et ont en général conclu quelques conventions fiscales prévoyant une clause d'arbitrage. Par ailleurs, la Grèce et la Slovénie sont les seuls pays examinés à avoir opté pour l'introduction de l'arbitrage dans le cadre de la MLI, comme la France.

♦ D. La mise en œuvre des accords amiables

43. D.1. Les pays devraient appliquer tout accord obtenu à l'issue d'une procédure amiable, y compris en procédant aux ajustements appropriés de l'impôt à recouvrer dans les cas portant sur les prix de transfert - La Roumanie est le seul pays qui n'a pas encore conclu de procédure amiable. En tout état de cause, son droit interne ne s'oppose pas à l'exécution de l'accord obtenu à l'issue de la procédure amiable. Pour l'Estonie, la République slovaque, ou la Turquie, la conclusion de procédures amiables a été limitée à une mise en œuvre dans l'autre pays concerné, de sorte que le pays ne peut pas confirmer la mise en œuvre effective de l'accord obtenu à l'issue de la procédure amiable. En Grèce, en Hongrie, en Islande, comme en France, les accords obtenus sont mis en œuvre. En Slovénie, les accords obtenus nécessitant une mise en œuvre en Slovénie n'avaient pas encore été effectivement mis en œuvre à la date de réalisation de l'examen par les pairs.

44. D.2./D.3. Les pays devraient appliquer tout accord dans les délais opportuns, et prévoir dans leurs conventions fiscales des dispositions précisant que tout accord obtenu à l'issue de la procédure amiable doit être appliqué quels que soient les délais prévus par leur droit interne conformément à la seconde phrase de l'article 25(2) du Modèle OCDE de convention fiscale ou des dispositions

conventionnelles alternatives - En Grèce, Hongrie, Islande, Roumanie, République slovaque, Turquie, comme en France, aucun délai précis n'est prévu pour la mise en œuvre d'un accord issu d'une procédure amiable. En Estonie comme en Slovaquie, en revanche, des délais sont prévus pour informer le contribuable et lui demander de déposer des déclarations rectificatives. En Estonie, l'administration doit rembourser le contribuable dans un délai de 30 jours à compter de la date de dépôt des déclarations rectificatives lorsque l'accord obtenu conduit à un remboursement d'impôt estonien au profit du contribuable. En Slovaquie, les contribuables peuvent demander dans les 12 mois de l'accord obtenu qu'il soit mis en œuvre.

En grande majorité, les conventions fiscales conclues par l'Estonie, la Grèce, la Hongrie, l'Islande et la Slovaquie prévoient une clause conforme à la seconde phrase de l'article 25(2) du Modèle OCDE de convention fiscale. Près de la moitié des conventions fiscales conclues par la Roumanie et la République slovaque ne prévoient pas de clause conforme, tandis que pour la Turquie, c'est deux tiers des conventions qui ne prévoient pas de clause conforme à la seconde phrase de l'article 25(2) ou d'équivalent.

Les conventions fiscales non conformes des pays examinés, comme celles conclues par la France, seront modifiées à la suite de l'entrée en vigueur de la MLI ou de (re)-négociations bilatérales.

◇ Conclusion

45. Bien que les pays examinés n'aient pas introduit l'ensemble des règles prévues par les Termes de Référence, il semble qu'en pratique celles-ci sont respectées, à quelques exceptions près qui devraient être résolues principalement à la suite de l'entrée en vigueur de la MLI ou de négociations bilatérales.

Les cas de procédure amiable dans ces pays ne sont pas encore nombreux. À l'avenir, il conviendra de porter une attention particulière (i) aux conditions d'ouverture et à l'articulation entre voies de recours de droit interne et procédure amiable, (ii) aux délais de résolution des cas de procédure amiable ainsi qu'à (iii) leur mise en œuvre effective et dans les meilleurs délais.

En pratique, les pays membres de l'Union européenne auront accès à la procédure amiable en application des conventions fiscales, la CEA ou encore la directive, en fonction des sujets concernés. **L'accès à l'arbitrage selon les instruments employés pourrait être un élément décisif quant au choix de l'instrument à employer par les contribuables pour engager une procédure amiable.**

B. GIBERT ET C. PASQUIER ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : TGI Paris, 32^e ch. corr., 20 févr. 2019, n°11055092033 [Extraits, p. 65 à 68]

Annexe 2 : CJUE, 14 mars 2019, C-695/17, Metirato Oy, concl. M. Bobek

Annexe 3 : Tableau récapitulatif de la mise en œuvre de la clause d'arbitrage dans les conventions fiscales couvertes par la France dans le cadre de l'IML