

COOPÉRATION ADMINISTRATIVE ET RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS

Chronique d'actualité



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 Tribunal fédéral suisse précise qu'une demande de renseignements émanant de l'administration française aux fins d'établir la résidence fiscale d'un contribuable et portant sur le mode d'imposition de celui-ci par la Suisse, respecte la condition posée par l'article 28 de la convention franco-suisse aux termes duquel les autorités compétentes échangent des renseignements « vraisemblablement pertinents » pour appliquer la convention ou les législations internes des États contractants (V. § 2).

Règlement des différends

- > **Conventions internationales** - Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'ONU publie une version préliminaire du Chapitre 3 du Manuel des Nations Unies sur la prévention et la résolution des différends fiscaux, consacré aux mécanismes de règlement des différends internes (V. § 6).
- > Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies a approuvé la version finale du chapitre 5 du Manuel relatif aux procédures amiables présentée par le sous-comité en charge de la prévention et du règlement des différends après quelques dernières modifications en cours de session (V. § 8).

...

> Plusieurs administrations fiscales ont publié récemment des lignes directrices ou manuels sur l'application des procédures amiables, contribuant ainsi à la mise en œuvre du standard minimum établi par l'action 14 du plan BEPS (« Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends »), qui engage les États à publier des « règles, lignes directrices ou procédures » relatives à l'application des procédures amiables (élément 2.1 de la norme a minima) (V. § 15).

> **Droit de l'Union européenne** - Deux textes d'application du nouveau mécanisme européen de règlement des différends, issu de la directive (UE) 2017/1852, ont été publiés dans les semaines précédant son entrée en application le 1er juillet 2019 (V. § 19).

Coopération administrative

Questions générales

1. À NOTER

> **Union européenne - Actualité et avenir du programme Fiscalis** - L'actualité du programme Fiscalis avait rarement été aussi riche sur une période de temps aussi restreinte. De février à juillet 2019, ce ne sont pas moins de trois rapports qui ont été publiés concernant le programme en cours Fiscalis 2020 et une nouvelle procédure législative lancée pour le programme Fiscalis de la période 2021-2027. Ceux-ci consacrent de toute évidence l'importance du programme Fiscalis pour les États membres de l'Union européenne.

Le programme Fiscalis est un programme d'action pluriannuel financé par l'Union européenne en vue d'améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans le marché intérieur. Fiscalis compte parmi ses priorités le **soutien des activités de coopération en matière fiscale**. Les actions éligibles au financement par Fiscalis incluent notamment les actions conjointes en matière de contrôles bilatéraux ou multilatéraux et autres activités prévus par le droit de l'Union en matière de coopération administrative, organisés par deux pays participants ou plus.

La **Commission européenne assure le suivi du programme Fiscalis** et des actions menées conformément à celui-ci. Les rapports que la Commission a publiés en février et mars 2019 incluent le **rapport d'évaluation à mi-parcours du programme Fiscalis, le rapport d'avancement pour 2017 et le programme de travail pour 2019**.

Le rapport d'évaluation à mi-parcours du programme Fiscalis et le rapport d'avancement pour 2017 rappellent que le budget du programme Fiscalis 2020 s'élève à 223 millions d'euros, parmi lesquels 124 millions ont été dédiés à la période 2014-2017. Les actions conjointes de coopération ont représenté 15,3% du budget alloué pour ces quatre années. Les États membres jugent le programme Fiscalis

utile et considèrent qu'aucun autre forum international n'est en mesure d'apporter des améliorations concrètes aussi abouties en matière de coopération entre États.

Durant la période 2014-2017, **un des outils les plus populaires en matière de coopération administrative a été le contrôle multilatéral**. 3 108 participations à ce type de contrôles pour un montant d'impôts examinés de 591 millions d'euros ont été rapportés. À cet égard, les États membres soulignent la nécessité du cadre pratique mis en place par Fiscalis au profit des administrations des États membres, les résultats quantifiables obtenus en matière d'impôts recouverts et l'intérêt présenté par l'outil pour le suivi des tendances en matière de fraude et le moyen de les combattre, tandis que le faible niveau d'anglais de certaines administrations fiscales semble freiner l'efficacité du programme.

Un autre outil a été développé pour la première fois dans le cadre de Fiscalis 2020 : la **participation aux enquêtes administratives**. Il représente 60 des 288 actions conjointes menées en 2017 (contre 161 contrôles multilatéraux). Les principales actions mises en œuvre ont été engagées par l'Allemagne, la Lettonie, la Finlande, et le Royaume-Uni. Cet outil encore peu utilisé est utile car il permet de recueillir rapidement des informations et de construire les relations entre administrations fiscales. Il mériterait d'être mieux connu selon la Commission.

Quant au programme de travail 2019, il poursuit les travaux engagés depuis 2014.

Le projet de règlement européen relatif au **programme Fiscalis de la période budgétaire 2021-2027** est quant à lui en cours d'adoption en procédure législative ordinaire. À l'issue d'un deuxième trilogue du 21 mars 2019, un accord provisoire a été obtenu quant au financement du programme Fiscalis pour la période 2021-2027. Le 17 avril 2019, le Parlement européen a adopté en première lecture une résolution législative. Cette résolution précise notamment la nécessité pour l'Union européenne de contribuer « à appuyer le renforcement des capacités administratives des autorités fiscales, y compris par la modernisation des techniques de *déclaration et d'audit* [...] ». Le 1^{er} juillet 2019, le texte adopté par le Parlement a été transmis au Conseil. Les suites de la procédure devraient permettre de poursuivre l'identification des points saillants du programme Fiscalis post-2020.

B. GIBERT ET C. PASQUIER ■

Échange de renseignements

2. Échange de renseignements - Condition de pertinence vraisemblable - Contribuables soumis en Suisse au régime du forfait - Le Tribunal fédéral, la plus haute juridiction suisse, a précisé qu'une demande de renseignements émanant de l'administration française aux fins d'établir la résidence fiscale d'un contribuable et portant sur le mode d'imposition de celui-ci par la Suisse, respecte la condition posée par l'article 28 de la convention franco-suisse aux termes duquel les autorités compétentes échangent des renseignements « *vraisemblablement pertinents* » pour appliquer la convention ou les législations internes des États contractants.

Tribunal fédéral (Suisse), 1^{er} févr. 2019, 2C_625/2018 (V. annexe 1)

3. Le Tribunal fédéral a déjà jugé, notamment dans un arrêt du 24 septembre 2015¹, qu'une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne, sans que la circonstance que la personne soit par ailleurs soumise à une imposition illimitée en Suisse n'y fasse obstacle. En effet, il a retenu qu'un éventuel conflit de double résidence ne peut être résolu au stade de la demande de renseignements, qui vise précisément à le mettre, le cas échéant, en évidence.

L'apport de l'arrêt du 1^{er} février 2019 consiste à **confirmer l'application de cette jurisprudence dans le cas des contribuables soumis en Suisse à une imposition forfaitaire assise d'après la dépense**. Le Tribunal fédéral relève que la convention franco-suisse (art. 4, 6, b) dénie expressément la qualité de résident d'un État contractant à « *une personne physique qui n'est imposable dans cet État que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet État* » et que, dès lors, « *une personne imposée d'après une dépense calculée sur la base de la valeur locative de la propriété n'est pas considérée comme résidente* ». À partir de là, l'information relative au mode d'imposition d'un tel contribuable constitue, selon le tribunal, un renseignement vraisemblablement pertinent.

On remarque aussi que dans l'arrêt annoté, comme dans l'arrêt du 24 septembre 2015, le Tribunal fédéral a reformé une décision du Tribunal administratif fédéral qui a procédé à une lecture plus exigeante, du point de vue de l'État requérant, de la condition de pertinence vraisemblable. La mise au point de la plus haute juridiction suisse suit en effet les préconisations du Modèle de l'OCDE. Dans l'arrêt annoté, le Tribunal fédéral rappelle que « *l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'État requérant et que le rôle de l'État requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité. L'État requis se borne ainsi à examiner si les documents demandés ont un rapport avec*

l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative ».

Au regard de l'orientation générale de la jurisprudence actuelle du Tribunal fédéral, on commence à entrevoir que la possibilité, offerte par la Suisse, d'un **recours contre une décision de transmettre les renseignements ne constitue pas un obstacle bloquant à la transmission des informations à l'État requérant** (rappelons, pour une parfaite compréhension, qu'un tel recours n'est pas connu en France, où le contribuable n'est pas informé de la demande émanant de l'administration étrangère et est différent de celui envisagé par la jurisprudence *Berlioz*² dont le titulaire est un tiers et non le contribuable). En revanche, **on constate que le recours suisse est susceptible de retarder considérablement la transmission d'informations, car il est, par principe, suspensif**³. En l'espèce, la demande de la DGFIP datait du 17 décembre 2015, la décision finale de l'administration helvétique d'accorder l'assistance - contestée par le contribuable - du 15 novembre 2016, la décision du Tribunal administratif fédéral du 20 juin 2018 et l'arrêt du Tribunal fédéral du 1^{er} février 2019, soit un délai d'un peu plus de trois ans entre les deux événements.

Lorsqu'elle demande des renseignements à son homologue suisse, l'administration française a donc tout intérêt à se placer dans le cadre de l'article L. 188 A du LPF, qui prévoit une prorogation du délai de reprise sous réserve d'en informer le contribuable. Cependant, malgré ces précautions, elle risque de se heurter contre le délai butoir, même si celui-ci a été rendu « mobile » par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. En effet, aux termes de l'article L. 188 A du LPF, si le délai de reprise est prorogé, en principe, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réception de la réponse, il expire, au plus tard, au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le délai initial de reprise est écoulé.

L. STANKIEWICZ ■

4. À NOTER

> Accords relatifs à l'échange de renseignements conclus par la France - Liste - Doctrine administrative - La liste des accords relatifs à l'échange de renseignements en matière fiscale conclus par la France est mise à jour et la doctrine administrative attenante est précisée.

BOI-INT-DG-20-60, 21 juin 2019. - BOI-ANX-000307, 21 juin 2019

La France a conclu avec plusieurs États et territoires des conventions bilatérales d'échange de renseignements inspirées du modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale élaboré

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

3 Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale, 28 sept. 2012, art. 19, al. 3 - Loi fédérale sur la procédure administrative, 20 déc. 1968, art. 55, al. 2 à 4. - Loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005, art. 103, al. 2, d.

1 2C_1174/2014 ; ATF 142 II 161 (V. annexe 2).

par l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en 2002. Elle est également partie à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988, amendée en 2010 par un protocole (D. n° 2012-930, 1^{er} août 2012 portant publication du protocole d'amendement à la convention du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, signé à Paris le 27 mai 2010).

La liste des accords est mise à jour et la doctrine attenante est précisée. On relèvera notamment :

- s'agissant du champ d'application de l'échange de renseignements, qu'une « *information est considérée comme étant vraisemblablement pertinente s'il existe, au moment où la demande est formulée, une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. Il est indifférent que les renseignements, une fois fournis, se révèlent pertinents ou non* » (§ 30) ;

- s'agissant des modalités d'utilisation des renseignements, que les « *informations reçues d'un autre État peuvent, avec l'accord écrit de cet État, être utilisées à des fins autres que fiscales si cela est autorisé par les dispositions d'échange de renseignements en vigueur entre la France et l'autre État* » (§ 40).

Règlement des différends

Conventions internationales

5. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'Organisation des Nations Unies (ONU), qui est - entre autres - en charge de la rédaction du Modèle onusien de convention fiscale, a entrepris de mettre au point un manuel sur la prévention et la résolution des différends fiscaux (*United Nations Handbook on Dispute Avoidance and Resolution*).

Ce manuel s'inscrit dans une série de publications de même type (notamment Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement, Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement, etc.), qui sont surtout destinées au renforcement des capacités des pays en développement. Outils pédagogiques plutôt qu'instruments de *soft law*, ces publications peuvent cependant influencer la pratique de certains États.

Lors de sa dix-huitième session (New York, 23-26 avril 2019), le Comité a approuvé le chapitre 5 du manuel, relatif à la procédure amiable (V. § 6) et a tenu un débat sur la version préliminaire du Chapitre 3, consacré aux mécanismes de règlement des différends internes (V. § 8).

6. Manuel des Nations Unies sur la prévention et la résolution des différends fiscaux - Travaux sur le chapitre 3 (mécanismes de règlement des différends internes) - Le Comité d'experts de la

coopération internationale en matière fiscale de l'ONU publie une version préliminaire du Chapitre 3 du Manuel des Nations Unies sur la prévention et la résolution des différends fiscaux, consacré aux mécanismes de règlement des différends internes.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 18th session, Preliminary Draft of the Chapter on Domestic Dispute Resolution Mechanisms (E/C.18/2019/CRP.2)

7. Le Comité d'experts se donne pour objectif de livrer des conseils pratiques aux États qui souhaitent améliorer certains aspects de leurs mécanismes internes de règlement des différends. Contrairement aux autres chapitres du manuel, le focus n'est donc pas sur les opérations transfrontalières.

Englobant potentiellement toutes les procédures fiscales, le domaine du chapitre a cependant été circonscrit au contentieux d'assiette des impositions sur le revenu des personnes physiques et morales. Passé les sections introductives, la structure du futur chapitre s'articulera autour de trois axes : (i) identification des questions structurelles pour la construction des mécanismes internes de règlement des différends (possibilité de transiger, prescription, secret professionnel, etc.) ; (ii) analyse des mécanismes de règlement internes à l'administration fiscale (recours internes, médiation administrative, etc.) ; (iii) analyse des mécanismes de règlement indépendantes de l'administration fiscale (recours juridictionnels, défenseur des droits des contribuables [« *tax ombudsman* »], médiateur indépendant, arbitrage, etc.).

S'il est trop tôt pour juger de l'apport et de l'utilité de ce chapitre dont on attendra la version définitive, on peut d'ores et déjà **formuler quelques remarques**.

Au regard de la diversité des solutions nationales, de la taille relativement modeste du chapitre et de la composition du Comité, qui ne reflète pas forcément toutes les traditions juridiques, le lecteur est marqué par l'**ambition, un peu folle, de l'exercice, même s'il se limite à identifier de « bonnes pratiques »**. Dans ces conditions, l'entreprise risque d'accoucher d'un inventaire assez aléatoire des mécanismes issus de quelques pays et présenté comme un « modèle ».

En l'état du document, on ne peut s'empêcher de ressentir un tropisme pour les solutions nord-américaines dont la pertinence pour les pays en développement peut être discutée. Notamment, la transaction fiscale est globalement présentée, avec peu de nuances, comme un mécanisme « effectif et efficient » pour résoudre les différends, en développant l'exemple états-unien, sans même mentionner le principe de légalité de l'impôt ou d'égalité devant les charges publiques. On remarquera cependant, trahissant sans doute un débat au sein du Comité, qu'il est ajouté un avertissement que le texte doit être encore enrichi de la présentation des avantages et inconvénients d'un recours à la transaction dans les pays en développement, incluant le risque de corruption (§ 25).

Le projet du chapitre paraît plutôt favorable au règlement interne à l'administration, en insistant longuement sur le recours devant un organe d'appel interne (*administrative*

appeals procedure). Le projet insiste sur la nécessité pour un tel organe d'être séparé des services en charge du contrôle fiscal ou du recouvrement. En l'état, il va même jusqu'à recommander que les membres d'un tel organe ne puissent pas communiquer préalablement avec d'autres services de l'administration (ce point n'est cependant pas consensuel) (§ 53). Sans être une critique en soi, cela correspond encore au modèle états-unien, plutôt qu'au recours hiérarchique à la française, qui n'est pas mentionné.

Le projet présente aussi, avec bienveillance, les figures du médiateur autant interne qu'externe à l'administration. Il consacre également d'amples développements à l'institution du défenseur des droits des contribuables (« *tax ombudsman* », en donnant au § 53 l'exemple intéressant du Mexique).

S'agissant du recours juridictionnel, le projet insiste beaucoup sur son coût - ce qui est certainement le cas aux États-Unis mais moins en France - et procède à un inventaire de différents exemples (États-Unis, Brésil, Luxembourg, Chine, Afrique du Sud, Inde, etc.), ventilés entre deux sections, consacrées respectivement aux contestations devant un tribunal « civil » et devant une « juridiction fiscale spécialisée » (une juridiction administrative semble être rattachée à la première catégorie...). À cet égard, tous les membres des Nations Unies n'étant pas nécessairement des démocraties libérales exemplaires, on peut regretter l'absence de définition de la notion d'indépendance, applicable à la justice. En effet, le même terme de « indépendance » est utilisé s'agissant d'un tribunal (recours externe à l'administration) et d'un comité d'appel au sein de l'administration (recours interne). Or, quelle que soit la qualité des recours internes, seule la possibilité d'un recours devant un tribunal impartial et indépendant du pouvoir politique est à même de garantir l'effectivité des droits des contribuables.

On notera enfin, qu'il est prévu une section sur l'arbitrage comme mode de règlement des différends internes, ce qui semble tout de même très controversé (mais, la technique paraît être en plein essor dans au moins un État : le Portugal).

En résumé, pour être véritablement utile en tant que recueil de « bonnes pratiques », le **projet du chapitre 3 nous semble devoir être encore considérablement enrichi et se fonder sur une étude approfondie de droit comparé à large spectre**⁴. À défaut, la question peut être posée de la pertinence d'une telle étude dans un manuel consacré surtout aux différends fiscaux transfrontaliers.

L. STANKIEWICZ ■

8. Manuel des Nations Unies sur la prévention et la résolution des différends fiscaux - Travaux sur le chapitre 5 (procédures amiables) - Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies a approuvé la version finale du chapitre 5 du Manuel relatif aux

procédures amiables présentée par le sous-comité en charge de la prévention et du règlement des différends après quelques dernières modifications en cours de session.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 18th session, Chapter on Mutual Agreement Procedure of the Handbook on Dispute Avoidance and Resolution (E/C.18/2019/CRP.3)

9. Le chapitre 5 du Manuel se décompose en **cinq parties principales** : la présentation des procédures amiables (rôle et fondement juridique), les sujets types des conventions fiscales réglés au moyen des procédures amiables (liste des sujets types et notamment présentation des cas en matière de prix de transfert et d'attribution des bénéfices aux établissements stables), le fonctionnement d'une procédure amiable (notamment vue d'ensemble, demande d'ouverture, phases unilatérales et bilatérales, conclusion, mise en œuvre), l'exercice des fonctions afférentes à la procédure amiable par les autorités compétentes et les possibles améliorations de la procédure amiable (accords-cadres, usage des technologies).

10. Le Manuel fournit par ailleurs les **premières statistiques de procédures amiables dans les pays non-membres de l'OCDE**, par renvoi aux statistiques réalisées par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) pour les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS (« Base Erosion and Profit Shifting » ou « érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » en français), qui incluent désormais des pays non-membres de l'OCDE. Ainsi que le relève le Manuel, **ce sont les économies émergentes que sont la Chine et l'Inde qui connaissent le plus grand nombre des cas de procédures amiables des pays en développement**. Les cas rencontrés par les autres pays en développement (parmi lesquels la Thaïlande ou la Tunisie par exemple) représentent 3% des cas de procédures amiables des pays non-membres de l'OCDE. Il est à noter qu'au 31 décembre 2017, la Chine disposait de 131 cas ouverts après en avoir résolu 21 et initié 41 dans le courant de l'année, tandis que l'Inde disposait de 763 cas ouverts après en avoir résolu 98 et initié 136 dans le courant de l'année. À titre de comparaison, en 2017, le nombre de cas de procédures amiables traités par l'Inde s'est établi à un niveau se rapprochant du nombre des cas traités par la France (882 cas ouverts au 31 décembre). Par ailleurs, le niveau des procédures amiables en cours au 31 décembre 2017 en Thaïlande ou en Tunisie s'établissait respectivement à 6 et 4 cas.

11. Le chapitre 5 du Manuel se présente comme un **complément à la source autorisée des commentaires relatifs à la procédure amiable prévue par le modèle de convention fiscale des Nations Unies** entre pays développés et pays en développement (le « modèle ONU »), qui renvoie lui-même au modèle de convention fiscale de l'OCDE (le « modèle OCDE »). Il vise à fournir des lignes directrices pratiques à l'attention des États disposant d'une faible expérience en matière de procédure amiable.

⁴ À cet égard, plusieurs des thèmes abordés dans le projet du chapitre ont été discutés lors du congrès annuel de *European Association of Tax Law Professors* (EATLP) qui s'est tenu du 6 au 8 juin 2019 à Madrid et consacré aux procédures fiscales.

◇ Vers un alignement du Manuel sur le modèle OCDE et ses commentaires à jour des travaux BEPS ?

12. Le Manuel rappelle au préalable qu'en matière de procédures amiables, les modèles de conventions OCDE et ONU sont similaires. Cette position est par ailleurs confirmée par le modèle de convention fiscale ONU de 2017, qui précise en son introduction que ses dispositions ont pour source principale le Modèle OCDE. En l'occurrence, le modèle ONU renvoie aux termes de la version 2014 du modèle OCDE.

Or, depuis lors, les rapports des travaux BEPS de l'OCDE ont été publiés, en ce inclus le rapport de l'Action 14 en vue d'« Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends » publié en 2015. Le rapport sur l'Action 14 et les standards minimums introduits en matière de procédure amiable ne sont cependant pas « évincés » de l'analyse ONU. En effet, dans l'analyse des différentes parties, le chapitre 5 prend le soin de préciser lorsque les commentaires ONU s'accordent ou s'éloignent des commentaires OCDE. Il renvoie par ailleurs tout au long de ses lignes directrices au standard minimum de l'Action 14 de BEPS afin de déterminer dans quelle mesure les commentaires prévus par le Manuel s'en rapprochent ou s'en éloignent.

Deux sujets tenant à l'ouverture d'une procédure amiable démontrent qu'il demeure des cas dans lesquels les modèles ONU et OCDE ne s'accordent pas encore totalement.

> Le premier sujet concerne l'**autorité compétente** auprès de laquelle la demande d'ouverture de la procédure amiable doit être adressée. Le Manuel maintient que le contribuable doit adresser une demande d'ouverture auprès de l'autorité compétente de l'État dont il est résident (ou à défaut celle dont il est un national), tandis qu'un des standards minimums de l'Action 14 de BEPS introduit dans l'article 25 révisé du nouveau modèle OCDE requiert que le contribuable puisse demander l'ouverture de la procédure amiable auprès de l'une ou l'autre des autorités compétentes concernées. Les commentaires sur l'article 25 du modèle OCDE précisent par ailleurs que « cela n'empêche pas cette personne de soumettre son cas aux autorités compétentes des deux États *simultanément* »⁵ et que dans cette hypothèse il revient au contribuable d'informer les deux autorités concernées. Le chapitre 5 du Manuel précise quant à lui que c'est en principe à l'autorité compétente saisie qu'il revient de transmettre la demande à l'autre autorité compétente concernée. Cependant, il admet qu'une copie de la demande réalisée soit adressée par le contribuable à l'autre autorité compétente. Les termes du standard minimum de l'Action 14 introduits dans le modèle OCDE sont donc plus protecteurs que le modèle ONU et devraient permettre d'éviter un plus grand nombre de cas de refus d'accès à la procédure amiable. En pratique, le fait que le Manuel reconnaisse au contribuable la possibilité d'informer l'autre autorité compétente concernées par le cas de la demande d'ouverture réalisée devrait néanmoins permettre de réduire de manière plus informelle et moins systématique les cas de déni d'accès.

5 Paragraphe 17 des commentaires sur l'article 25 du modèle OCDE de convention fiscale.

> Le second sujet concerne le **délaï de 3 ans prévu pour demander l'ouverture** d'une procédure amiable. Dans le cadre du standard minimum de BEPS, le délai de 3 ans a été établi comme un délai minimum d'action par les contribuables. Le Manuel ONU prévoit quant à lui qu'un délai plus court peut être prévu (notamment en application du droit interne de l'État concerné), voire qu'il est possible qu'aucun délai ne soit précisé. Or, il existe en pratique entre les États une différence d'appréciation du point de départ du délai de 3 ans. Prévoir un délai de 3 ans minimum apparaît en ce sens comme une garantie nécessaire du contribuable de manière à éviter les dénis d'accès, ce que n'offre pas encore le modèle ONU.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Si le chapitre 5 peut sembler lacunaire sur certains points d'amélioration apportés au modèle OCDE à l'issue des travaux BEPS, il convient de noter que de nombreux non-membres de l'OCDE participent néanmoins au Cadre inclusif sur le BEPS qui impose, entre autres, le respect des standards minimums de l'Action 14. On compte ainsi notamment les BRICS (Afrique du Sud, Brésil, Russie, Inde, Chine) et des pays non-OCDE de toutes zones géographiques (Afrique : Angola, Bénin, Kenya, Maroc, Tunisie notamment / Amérique du sud : Argentine, Paraguay, Uruguay / Asie : Indonésie, Pakistan, Thaïlande, Singapour, Viet Nam /), si bien que **les améliorations apportées par les travaux BEPS en matière de procédure amiable devraient finalement être relayées dans un grand nombre de pays en développement au travers du Cadre inclusif.**

◇ Les lignes directrices pratiques du chapitre 5

13. Le chapitre 5 se présente comme un **guide pratique et didactique à l'attention d'États ayant une très faible pratique en matière de procédures amiables**. Celle-ci s'accompagne également souvent d'une faible pratique des problématiques fiscales transfrontalières, en ce inclus les prix de transfert.

Afin d'accompagner au mieux et au plus près les États, le Guide est construit de telle manière qu'il présente les règles suggérées en matière de procédure amiable et explique les raisons pour lesquelles il est suggéré de les appliquer. Il fournit par ailleurs (i) un **récapitulatif des cinq étapes d'une procédure amiable type** accompagné d'un schéma récapitulatif de la procédure à chacune de ces étapes, (ii) des **modèles d'actes** servant d'exemples explicatifs qui pourraient être utilisés tels quels par les États dans leur pratique des procédures amiables et (iii) un **tableau résumant les différentes actions d'une procédure amiable et leur calendrier d'exécution**.

14. Les **modèles d'actes de procédure proposés par le Manuel sont suffisamment nombreux et détaillés pour s'y arrêter**. Ils recouvrent l'ensemble des documents donnant lieu à transmission dans le cadre de la procédure : la demande d'ouverture, la notification de réception de la demande d'ouverture, la notification d'admissibilité du cas, la notification à l'autre autorité compétente concernée de la demande d'ouverture, la demande d'informations complémentaires, la réponse à la

demande d'informations complémentaires, la demande de discussion bilatérale du cas, l'exposé de la position, la réponse à l'exposé de position, la notification au contribuable de la proposition d'accord obtenue, la lettre de clôture à l'attention de l'autre autorité compétente et la réponse de l'autre autorité compétente à cette lettre.

L'on peut constater que les modèles fournis sont **plus destinés aux administrations fiscales qu'aux contribuables** (à l'exception de la demande d'ouverture d'une procédure amiable et de la réponse à la demande d'informations complémentaires). Ils retranscrivent ce faisant les différentes étapes de la « marche à suivre » d'une procédure amiable.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Dans leur ensemble, les schémas, modèles et tableaux devraient à tout le moins **assurer un gain de temps dans le traitement des procédures amiables par les États peu rompus à la pratique**, dans l'intérêt de toutes les parties concernées. Ces précisions qui sont propres au Manuel (par comparaison avec le Modèle OCDE et ses commentaires) sont donc bienvenues et devraient contribuer à la plus grande efficacité des procédures amiables à l'avenir.

B. GIBERT ET C. PASQUIER ■

15. Procédures amiables - Publication de lignes directrices ou manuels par plusieurs États - Plusieurs administrations fiscales ont publié récemment des lignes directrices ou manuels sur l'application des procédures amiables, contribuant ainsi à la mise en œuvre du standard minimum établi par l'action 14 du plan BEPS (« *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends* »), qui engage les États à publier des « règles, lignes directrices ou procédures » relatives à l'application des procédures amiables (élément 2.1 de la norme a minima).

16. Des textes nationaux ont été publiés par le Nigéria (circulaire 2019/01 du 21 février 2019), la Russie (lignes directrices publiées 30 janvier 2019), la Corée du Sud (lignes directrices publiées le 21 février 2019) et l'Ile de Man (lignes directrices publiées le 28 février 2019). Ils font l'objet d'un bref commentaire d'ensemble, avant d'analyser plus en détail les commentaires publiés par l'administration brésilienne.

17. Corée du Sud, Ile de Man, Nigéria, Russie - Les instructions publiées par ces quatre juridictions fiscales traduisent un rapprochement avec les standards posés par le nouvel article 25 du Modèle OCDE de 2017 (à l'exclusion de l'arbitrage), sans pour autant atteindre le niveau de précision de la doctrine administrative française⁶. L'instruction russe reste, par exemple, assez laconique, comparée notamment aux *guidelines* coréennes.

À tout le moins, toutes les instructions identifient le service compétent pour recevoir la demande d'ouverture ainsi que le détail de son contenu et des pièces justificatives qui doivent l'accompagner. Certaines juridictions fiscales sont plus formalistes, la Corée, par exemple, ayant établi un formulaire de demande d'ouverture de la procédure amiable. Toutes les instructions précisent également que les différends relatifs aux prix de transfert peuvent faire l'objet d'une procédure amiable (indirectement, s'agissant du texte russe).

La convergence est cependant loin d'être parfaite et les instructions traduisent nécessairement des influences du cadre juridique national ainsi que des choix nationaux en matière de politique conventionnelle.

Ainsi, en termes d'accès à la procédure, en s'alignant sur l'article 25 du Modèle de l'OCDE de 2017, certaines instructions précisent d'emblée que toute personne affectée par une imposition non conforme à la convention fiscale peut saisir l'administration de l'un ou l'autre État contractant en vue d'ouvrir une procédure amiable, sous réserve d'une disposition contraire de la convention (Ile de Man, Corée, Nigéria). D'autres, reprennent plutôt le langage de la version précédente de l'article 25, qui, en substance, limite la saisine aux résidents et, dans certains cas, aux nationaux de cet État contractant (Russie, Brésil), mais réservent le cas des conventions fiscales ouvrant l'accès aux non-résidents.

Une particularité est à signaler au Nigéria ou avant de déposer la demande d'ouverture, le contribuable est tenu d'engager une consultation préalable (*pre-filing consultation with the service*). C'est seulement quand le service l'aura informé que son cas « mérite » l'ouverture de la procédure que le contribuable sera invité à présenter une demande formelle.

Marquant un alignement avec le standard de l'OCDE, **aucun des quatre États et territoires concernés ne ferme l'accès à la procédure amiable en cas d'engagement de recours parallèle de droit interne, notamment devant un tribunal.**

L'instruction russe ne donne d'ailleurs aucune précision sur l'articulation avec les recours internes, autre que l'affirmation qu'il n'existe aucune disposition de nature administrative ou législative qui limiterait l'accès aux procédures amiables. Elle ne donne notamment aucune précision quant aux suites de la procédure, et notamment à la question de l'acceptation de l'éventuel accord par le contribuable et son désistement de tout recours.

Au Nigéria et en Corée, il est, en revanche, expressément indiqué qu'une décision judiciaire s'impose, en substance, à l'administration fiscale empêchant l'engagement ou entraînant la clôture de la procédure amiable. Curieusement, l'instruction coréenne ne semble pas exiger de désistement du contribuable de tout recours avant la mise en œuvre d'un accord mais précise que l'accord sera présumé inexistant si la décision juridictionnelle postérieure est contraire à ses termes.

S'agissant de l'exigibilité de l'imposition, l'objet de la procédure amiable, les approches nationales sont disparates : l'instruction russe ignore le sujet, au Nigéria, la procédure amiable n'a pas d'effet suspensif, le texte mannois accorde un sursis au contribuable alors qu'en Corée l'administration peut accorder un sursis mais sous réserve de réciprocité.

6 BOI-INT-DG-20-30-10, 1^{er} févr. 2017.

Malgré un processus d'harmonisation volontaire résultant du projet BEPS, on s'aperçoit aisément que **d'importantes divergences subsistent entre les États**, les contribuables auront donc tout intérêt à analyser en détail les prises de position nationales.

18. Brésil - La *Receita federal* a publié, le 28 novembre 2018, une « instruction normative » (*Instrução Normativa*) 1.846/2018. Elle s'est substituée à l'instruction normative 1.669/2016 du 9 novembre 2016, qui fut le premier texte officiel à régir les procédures amiables conventionnelles au Brésil. La nouvelle instruction doit être lue ensemble avec un Manuel sur la procédure amiable (*Manual Procedimento Amigavel*), annexé à un arrêté publié le 24 décembre 2018 (*Portaria 12/2018*)⁷.

Ce nouveau cadre marque une nouvelle étape dans l'alignement du Brésil sur les standards de l'OCDE dans le domaine de règlement des différends. Ceci est particulièrement significatif au regard des différences que peuvent exister, en matière des prix de transfert, entre la l'interprétation brésilienne du principe de pleine concurrence et celle donnée par l'OCDE (en substance, le Brésil impose, par défaut, un système de marges prédéterminées).

Selon le Manuel, les personnes qui peuvent demander l'ouverture de la procédure amiable auprès de l'administration brésilienne s'entendent des personnes physiques ou morales résidentes du Brésil, ou des ressortissants brésiliens (mais seulement si une convention fiscale le prévoit expressément) ainsi que des non-résidents, à condition qu'ils résidaient au Brésil à la date des mesures alléguées contraires à la convention fiscale. Les autres non-résidents peuvent faire la demande seulement si une convention le prévoit expressément (le Manuel, p. 12, liste seulement un seul cas : celui de la convention avec l'Argentine).

S'agissant des impôts brésiliens, la demande ne peut porter que sur l'impôt sur le revenu (*Imposto sobre a Renda*) et la contribution sociale sur le bénéfice net (*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*). Elle doit concerner des impôts couverts par la convention, s'agissant des impôts de l'autre État contractant. D'autres impôts peuvent cependant être concernés en vertu des clauses de non-discrimination.

Dans le sens du standard minimum de l'action 14 du projet BEPS de l'OCDE, le Manuel donne désormais expressément des exemples de situations pouvant donner lieu à l'ouverture d'une procédure amiable, qui couvrent notamment les litiges relatifs aux prix de transfert et à l'application des clauses anti-abus.

La demande doit se faire, en portugais, sur un formulaire annexé à l'instruction normative. Les autres documents doivent être traduits par un traducteur assermenté, sauf ceux rédigés en anglais ou en espagnol. Elle doit être présentée dans un délai, qui en l'absence de stipulation conventionnelle contraire, est de 5 ans à partir de la première notification qui caractérise une mesure prise par l'un ou les deux États contractants, qui conduit ou peut conduire à une imposition

non conforme avec la convention. Ce délai quinquennal s'applique dans les relations franco-brésiliennes (il est plus long que le délai triennal prévu par le Modèle de l'OCDE).

L'un des principaux apports du Manuel est de préciser expressément (p. 39) que la **procédure amiable peut être ouverte même en cas de recours administratif ou juridictionnel parallèle**, dont le contribuable n'a pas besoin de se désister à ce stade. Cependant, l'administration brésilienne se déclare liée par des décisions administratives ou juridictionnelles rendues avant la conclusion de la procédure amiable à la suite de tels recours (p. 41). On comprend qu'il ne sera pas forcément mis fin à la procédure, mais que l'offre finale de l'administration brésilienne ne pourra aller à l'encontre de ces décisions. En revanche, l'acceptation expresse du contribuable et sa renonciation à tout recours sera nécessaire avant l'application d'un accord amiable négocié entre administrations fiscales (le délai est court : 30 jours). Par ailleurs, il est précisé que l'engagement d'une procédure amiable ne suspend pas l'exigibilité de la créance fiscale.

Contrairement aux objectifs de l'action 14 du projet BEPS, le Manuel ne comprend toujours pas d'engagement de clôturer la procédure dans un délai de 2 ans alors même que le Brésil n'envisage pas de se soumettre à une procédure d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable.

L. STANKIEWICZ ■

Droit de l'Union européenne

19. Règlement des différends fiscaux dans l'UE - Textes d'application de la directive - Deux textes d'application ont été publiés dans les semaines précédant l'entrée en application le 1er juillet 2019 du nouveau mécanisme européen de règlement des différends, issu de la directive (UE) 2017/1852.

Règlement d'exécution (UE) 2019/652 de la Commission du 24 avril 2019 établissant les règles de fonctionnement types de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends, ainsi qu'un formulaire type pour la communication des informations relatives à la publicité des décisions définitives conformément à la directive (UE) 2017/1852 du Conseil : JOUE 25 avr. 2019, L 110/26

D. n° 2019-616, 21 juin 2019 relatif au règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne : JO 22 juin 2019, texte n° 8 (V. annexe 3)

20. Le nouveau mécanisme européen de règlement des différends, issu de la directive (UE) 2017/1852, est officiellement entré en application le 1^{er} juillet 2019. Rappelons que les contribuables peuvent, à partir de cette date, présenter des demandes d'ouverture de la procédure prévue par cette directive (ci-après « la procédure »), sachant qu'elles peuvent rétroagir - dans un sens favorable au contribuable - et porter

⁷ V. aussi D. Canen, H. De Conti, Can the Brazilian Mutual Agreement Procedure Legislation be Effective Domestically? : Bulletin for International Taxation 2019, n° 2, p. 69-75.

sur des différends relatifs à des revenus ou capitaux perçus à compter du 1^{er} janvier 2018, pour les particuliers, et à des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018 pour les entreprises.

Deux textes d'application ont été publiés dans les semaines précédant l'entrée en application du nouveau mécanisme. Il s'agit, dans l'ordre chronologique, d'une part, d'un règlement européen d'exécution (ci-après « le règlement d'exécution »), et, d'autre part, d'un décret français (ci-après « le décret »).

Si la directive 2017/1852 a ainsi été transposée par la France, ce processus n'était pas achevé dans la majorité des États membres à la date butoir prévue, à savoir le 30 juin 2019⁸.

◆ LE DÉCRET DU 21 JUIN 2019

21. Le décret a introduit un nouveau chapitre à la partie réglementaire du livre des procédures fiscales (LPF, art. R. 251 D-1 à R. 251 ZF-1 nouveaux), qui reflète la structure de la partie législative, introduite par l'article 130 de la loi de finances pour 2019 (FI 1-2019, n° 10, § 14). Nous signalerons ses apports essentiels.

◇ Demande d'ouverture

22. La demande d'ouverture de la procédure est présentée **simultanément auprès de l'administration fiscale française et des administrations des États membres concernées** dans un délai de trois ans à compter de « *la première mesure administrative qui peut entraîner une imposition immédiate ou future déterminée dans son principe et dans son montant* » (LPF, art. L. 251 D). Le décret vient préciser que, s'agissant de la France, cette mesure s'entend (i) de la proposition de rectification, (ii) de la notification des bases ou éléments d'imposition d'office ou (iii) du prélèvement, en cas de retenue à la source (LPF, art. R. 251 D-1). Le décret reprend ainsi l'énumération prévue par la doctrine administrative relative à l'engagement des procédures amiables conventionnelles⁹. En revanche, seules les deux premières mesures sont visées par l'administration dans sa doctrine écrite relative à la convention européenne d'arbitrage¹⁰.

Le **contenu de la demande d'ouverture** est minutieusement détaillé :

« 1° Le nom, l'adresse, le numéro d'identification fiscale et toute autre information nécessaire à l'identification du contribuable ayant introduit la demande et de toute autre personne intéressée ;

2° L'identification des impôts et des années d'imposition ou des exercices concernés ;

3° L'exposé des faits et circonstances à l'origine du différend ;

4° Une copie des documents émis par l'administration fiscale française et par l'État membre concerné ainsi que tout autre justificatif relatif au différend ;

5° L'exposé des raisons pour lesquelles le contribuable estime qu'il y a matière à différend ainsi que les dispositions nationales applicables et les dispositions de l'accord ou de la convention qui font l'objet du différend ;

6° Les éléments relatifs aux recours administratifs et aux actions en justice engagés par le contribuable portant sur le différend et la copie de toute décision de justice relative au différend ;

7° Les indications relatives à toute réclamation introduite par le contribuable dans le cadre d'une autre procédure amiable ou procédure de règlement des différends au sens de l'article L. 251 ZG et une déclaration par laquelle il reconnaît que l'engagement de la présente procédure met fin à la procédure précédemment engagée. » (LPF, art. R. 251 D-2).

Le contribuable peut, en plus, joindre à sa demande tout autre document qu'il juge nécessaire. On notera que la demande doit être **rédigée en français** (LPF, art. R. 251 D-2), ce qui n'est pas expressément exigé par l'administration dans sa doctrine relative à la convention européenne d'arbitrage.

Le décret fixe également un délai de deux mois à compter de la réception de la demande, à l'intérieur duquel l'administration fiscale française est tenue d'adresser au contribuable un **accusé de réception** et d'informer les administrations étrangères (LPF, art. R. 251 D-3). Il ressort de la lecture croisée des textes de la directive et du droit interne que la **notification de l'accusé de réception ne devrait, en toute logique, avoir aucun impact sur le cours des délais structurant la procédure**, qui sont liés à d'autres événements. La délivrance de l'accusé de réception participerait donc seulement d'une exigence de bonne administration, alors que sur le terrain des procédures amiables conventionnelles et de la convention européenne d'arbitrage, la doctrine administrative précise que, lorsque la demande est présentée auprès de l'administration française, la date à laquelle celle-ci accuse réception au contribuable de sa demande détermine la date de l'ouverture de la procédure amiable¹¹.

Afin de garantir le respect du délai légal dont dispose l'administration pour statuer sur la demande d'ouverture de la procédure (délai de six mois prorogeable de six mois en cas de demande d'**informations complémentaires** nécessaires à l'examen de la demande du contribuable), le décret oblige l'administration à formuler de telles demandes dans un délai de trois mois à compter de la réception de la demande d'ouverture et enferme le délai de réponse du contribuable dans un autre délai de trois mois (LPF, art. R. 251 D-3).

Le décret arrête également les diligences de l'administration française lorsqu'elle endosse la qualité de guichet unique pour les **procédures initiées par les PME**. Ainsi, l'administration dispose de deux mois pour transmettre aux administrations concernées chacune des communications du contribuable, qui est réputé les avoir adressées aux administrations étrangères à la date de leur transmission par l'administration française (LPF, art. R. 251 D-4).

Enfin, le décret précise le **régime du retrait par le contribuable de sa demande d'ouverture** de la procédure (LPF, art. R. 251 D-5) ainsi que celui de la **clôture de la procédure**

8 Selon le site internet de la Commission (consulté le 2 août 2019), hormis la France, seuls l'Autriche, la Belgique, le Danemark, la Hongrie, l'Irlande, l'Espagne, Malte, les Pays-Bas, la Slovaquie, la Slovaquie et la Finlande ont pris des mesures de transposition.

9 BOI-INT-DG-20-30-10, 1^{er} févr. 2017, § 110.

10 BOI-INT-DG-20-30-20, 1^{er} févr. 2017, § 220.

11 BOI-INT-DG-20-30-10, 1^{er} févr. 2017, § 240. - BOI-INT-DG-20-30-20, 1^{er} févr. 2017, § 270.

lorsque le différend cesse d'exister. Dans ce dernier cas, l'administration est tenue d'informer le contribuable par une décision motivée (LPF, art. R. 251 D-6).

◇ Procédure amiable

23. Concernant la phase de la procédure amiable, le décret autorise expressément l'administration à demander au contribuable toute information complémentaire non fournie dans la demande d'ouverture et qu'elle estime utile à la résolution du différend (LPF, art. R. 251 G-1).

Lorsque la procédure amiable s'achève par un accord entre administrations, celui-ci devient contraignant sous réserve que le contribuable l'accepte et renonce à tout recours. Lorsque d'autres recours sont engagés, le contribuable doit transmettre aux administrations concernées les éléments attestant que des dispositions ont été prises pour mettre fin à ces recours (LPF, art. L. 251 H). Le décret exige que ces éléments soient transmis à l'administration fiscale française dans un délai de 60 jours à compter de la date de la notification de l'accord amiable au contribuable (LPF, art. R. 251 H-1).

◇ Commission consultative

24. Saisine - Les dispositions relatives à la saisine de la commission consultative ont été inscrites aux articles L. 251 K à L. 251 O du LPF. Le décret introduit trois articles au sein de la partie réglementaire du LPF précisant les modalités de saisine de la commission consultative (LPF, art. R. 251 K-1) et ses suites (LPF, art. R. 251 K-2 et R. 251 N-1).

À titre de rappel, la commission consultative peut être saisie à différents stades de cette nouvelle procédure de règlement des différends issue de la directive 2017/1852 : soit en amont de la procédure amiable, lorsque la demande d'ouverture de procédure amiable sollicitée par le contribuable a été rejetée par une ou plusieurs administrations fiscales concernées (LPF, art. L. 251 K-1¹²), soit en aval de la procédure amiable lorsque celle-ci n'a pas abouti en raison d'un désaccord entre les autorités compétentes (LPF, art. L. 251 K-2¹³).

Dans ces différentes hypothèses, le délai de saisine s'établit à cinquante jours, à compter respectivement, (i) en amont, de la date de réception de la notification de la décision de rejet de la demande d'ouverture par une administration fiscale, ou de la date du prononcé de la décision prise par le juge lorsque la contestation de la décision de rejet a été portée devant le juge à la suite de la décision de rejet d'ouverture par l'ensemble des administrations fiscales concernées, (ii) en aval, de la date de notification par l'administration fiscale de l'absence d'accord entre les autorités (LPF, art. R. 251 K-1).

Concernant les suites de la saisine, la commission consultative dispose désormais d'un délai de trente jours pour notifier à l'administration fiscale française sa décision d'accéder ou pas à la demande d'ouverture de procédure sollicitée par le contribuable (LPF, art. R. 251 K-2). Si la décision de la commission consultative est positive et que l'administration fiscale française demande l'ouverture d'une procédure amiable, elle devra en informer sans délai, la commission

consultative, les autres administrations des États membres concernés et le contribuable (LPF, art. R. 251 N-1).

Le **schéma page ci-contre présente l'intervention de la commission consultative et les nouveaux délais introduits par le décret.**

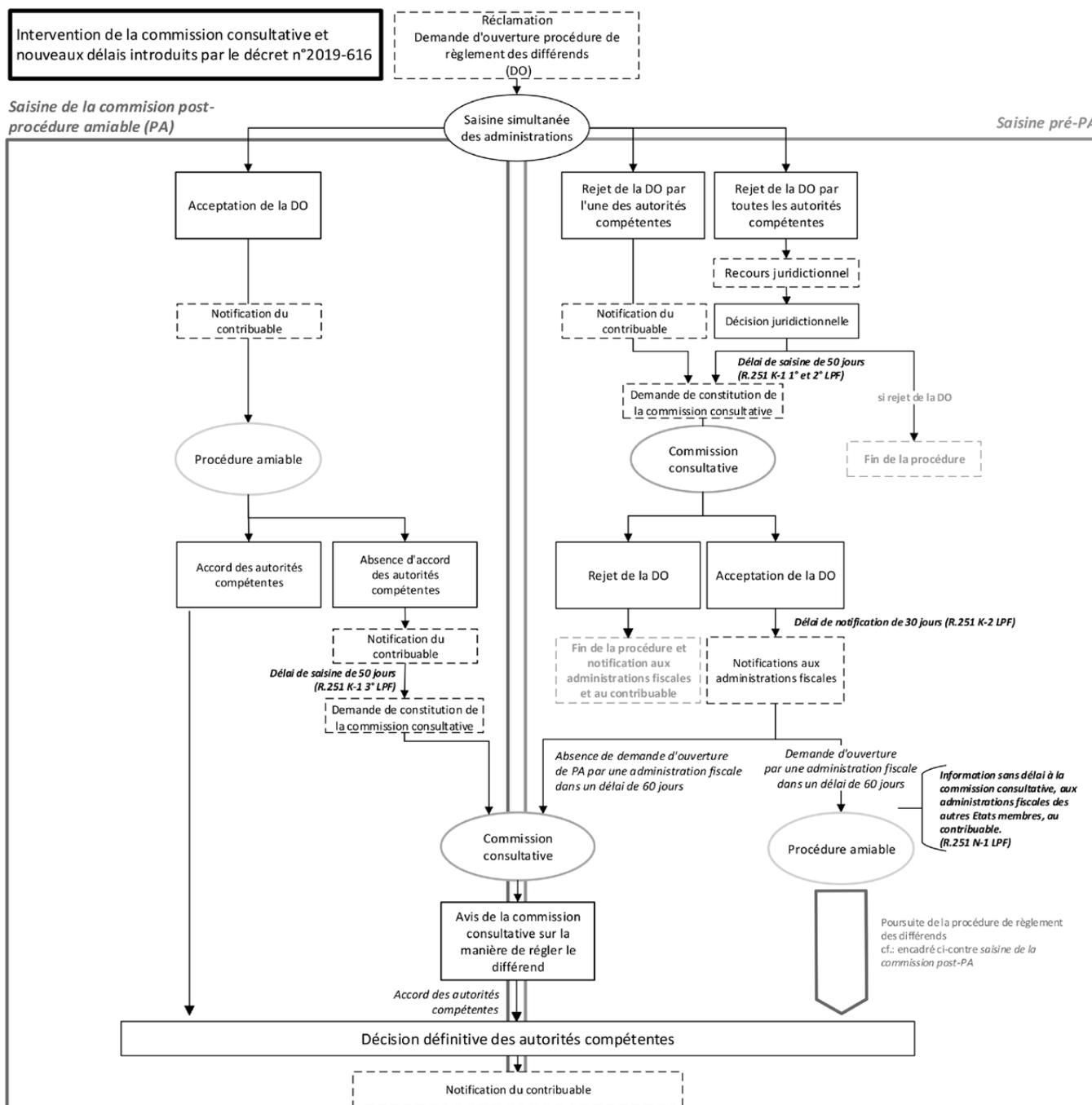
25. Composition - La loi prévoit que la commission consultative est constituée d'un président, de représentants des administrations fiscales et de personnalités indépendantes nommées par les administrations des États membres à partir d'une liste établie par la Commission européenne. Le décret apporte diverses précisions concernant la liste et les règles de désignation des personnalités indépendantes établie par l'administration fiscale française et transmise à la Commission européenne, ainsi que concernant les modalités de saisine du juge en cas de défaut de désignation d'une personnalité indépendante.

Trois personnalités indépendantes au minimum doivent être désignées par arrêté du ministre chargé du budget. Leur liste est notifiée par l'administration fiscale française à la Commission européenne avec les informations complètes et actualisées sur le parcours universitaire et professionnel des personnalités, leurs compétences, leurs expertises et leurs éventuels conflits d'intérêts. Cette liste précise aussi lesquelles de ces personnes peuvent être désignées comme président. L'on peut noter que la liste des personnalités indépendantes et sa conservation par l'Union européenne évolue dans le cadre de la loi de transposition de la directive puisque, dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage, la doctrine administrative prévoit que cinq personnalités indépendantes sont désignées, et que leur liste est transmise au secrétariat général du Conseil de l'Union européenne accompagnée d'un CV présentant leur niveau d'expérience dans le domaine juridique, fiscal et des prix de transfert¹².

Lorsqu'un État membre s'oppose au maintien d'une personnalité sur la liste, la Commission le notifie à l'administration fiscale et un délai de six mois est laissé à l'administration fiscale française pour décider de maintenir ou non la personne sur la liste. En cas de modification apportée à la liste française, l'administration fiscale en informe la Commission européenne (LPF, R. 251 P-1).

Lorsqu'une commission consultative est constituée, les règles de désignation des personnalités indépendantes doivent être déterminées conjointement par l'administration fiscale française et par les administrations fiscales des autres États membres concernés. En l'absence d'accord, cette désignation est réalisée par tirage au sort (LPF, art. R. 251 P-2). Cependant, lorsque la commission consultative n'a pas pu être constituée et lorsque l'administration fiscale n'a pas désigné de personnalité indépendante, le contribuable dispose d'un délai de 30 jours à compter de l'expiration du délai de constitution de la commission consultative pour saisir le président du tribunal de grande instance de Paris afin qu'il nomme la(les)dite(s) personnalité(s) indépendante(s). Les autres États membres doivent être informés de la saisine réalisée et de la procédure poursuivie (LPF, art. R. 251 R-1).

¹² BOI-INT-DG-20-30-30, 12 sept. 2012, § 110.



26. Règles de fonctionnement - Le décret prévoit deux articles précisant certaines modalités de fonctionnement de la commission consultative (LPF, art. R. 251 T-1 et R. 251 T-2). Le décret introduit tout d'abord des règles de fonctionnement pour la commission consultative selon que la commission intervient :

- > afin de **régler un différend non réglé en procédure amiable** (LPF, art. L. 251 K, 2°) ; la liste des éléments que doivent comporter les règles de fonctionnement est la suivante :
 - « 1° La date à laquelle l'avis sur le règlement du différend doit avoir été rendu ainsi que les modalités de remise de cet avis ;
 - 2° Les dispositions législatives ou réglementaires, accord ou convention applicables ;

- 3° La description et les caractéristiques du différend ;
- 4° Le mandat sur lequel les administrations des États membres concernés s'accordent en ce qui concerne les questions juridiques et factuelles à régler ;
- 5° La forme de l'organe de règlement des différends ;
- 6° Le calendrier de la procédure de règlement des différends ;
- 7° Le nombre de membres, leurs noms, les détails quant à leurs compétences et leurs qualifications ainsi qu'une communication relative aux conflits d'intérêts les concernant ;
- 8° Les règles régissant la participation du ou des contribuables et des tiers à la procédure, les échanges de notes, d'informations et d'éléments de preuve, les frais, la méthode utilisée pour régler le différend et toute autre question procédurale ou organisationnelle

que l'administration fiscale française estime nécessaire. » (LPF, art. R. 251 T-1).

Dans cette situation, les éléments 1° à 3° sont les éléments de présentation du cas concerné sur le fond et dans les faits, l'élément 4° vise le sujet qui soulève un désaccord entre administrations fiscales et qui conduit à la saisine de la commission afin de résoudre le cas, tandis que les éléments 5° à 8° sont afférents à la procédure à suivre devant la commission ;

> pour **donner son avis sur une demande d'ouverture** (LPF, art. L. 251 K, 1°) ; la liste des éléments que doivent comporter les règles de fonctionnement est la suivante :

« [...] 3° La description et les caractéristiques du différend ; [...]

6° Le calendrier de la procédure de règlement des différends ;

7° Le nombre de membres, leurs noms, les détails quant à leurs compétences et leurs qualifications ainsi qu'une communication relative aux conflits d'intérêts les concernant ;

8° Les règles régissant la participation du ou des contribuables et des tiers à la procédure, les échanges de notes, d'informations et d'éléments de preuve, les frais, la méthode utilisée pour régler le différend et toute autre question procédurale ou organisationnelle que l'administration fiscale française estime nécessaire. » (LPF, art. R. 251 T-1)

Dans cette situation, les éléments des règles de fonctionnement sont plus restreints et comptent uniquement la description du différend en question afin que la commission consultative puisse juger de l'opportunité d'ouvrir une procédure, et les règles de procédure devant la commission consultative.

27. Les règles de fonctionnement doivent en principe être notifiées par l'administration fiscale dans le délai de 120 jours prévu par l'article L. 251 L du LPF, soit celui prévu pour la constitution de la commission et débutant lors de la réception de la demande de constitution par l'administration fiscale (LPF, art. R. 251 T-1).

Par ailleurs, le décret précise les règles de répartition des frais entre les États en cas de désaccord entre ces derniers (LPF, art. R. 251 T-2). Le principe applicable est la répartition à parts égales des frais comme dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage¹³, alors même que dans le cadre de cette nouvelle procédure les conditions de remboursement des frais exposés par les personnalités indépendantes et leur rémunération sont précisées.

En effet, le décret prévoit que le montant de défraiement est déterminé par l'administration fiscale française conformément aux dispositions du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'État, tandis que la rémunération est, elle, fixée par arrêté des ministres chargés du budget et de la fonction publique et ne peut dépasser 1 000 € par personne et par jour de réunion. En outre, il est prévu que les frais et rémunérations des personnalités indépendantes soient mis à la charge du contribuable si ce dernier présente une notification de demande de retrait d'ouverture ou si la commission consultative juge que la demande d'ouverture du contribuable avait été rejetée à bon droit par les administrations fiscales compétentes.

¹³ BOI-INT-DG-20-30-30, 12 sept. 2012, § 180.

28. Avis - Le décret complète la loi en précisant que l'avis de la commission consultative est rendu par écrit (LPF, art. R. 251 Y-1). Aucune disposition particulière n'est prévue concernant la description du contenu de l'avis. Il conviendra d'attendre la publication de la doctrine administrative correspondante à cet égard¹⁴.

♦ Publicité

29. Alors que la directive 2017/1852 prévoit la publication des décisions de règlement des différends dans leur intégralité ou sous forme de résumé par la Commission européenne (article 18 de la directive), le droit français ne semble avoir retenu qu'une seule possibilité (LPF, art. L. 251 ZF) : la publication sous forme de résumé.

Le décret le confirme tout en **précisant les éléments que doit comporter le résumé** : la description des faits, la date de la décision définitive, les périodes imposables concernées, la base juridique, le secteur, une brève description de la décision définitive, une description de la méthode d'arbitrage utilisée (LPF, art. R. 251 ZF). Ces informations seront utiles pour de futures statistiques. Néanmoins, en l'absence d'éléments suffisamment détaillés (qui pourraient apparaître dans une décision publiée en intégralité), **la publication sous forme de résumé ne devrait pas permettre aux contribuables de se prévaloir de cas passés résolus pour la résolution de leur propre situation.**

Le décret accorde par ailleurs un « droit de revue » au contribuable qui peut, avant transmission du résumé par l'administration fiscale à la Commission européenne demander à l'administration « de ne pas publier une information relative à un secret commercial, industriel ou professionnel ou à un procédé commercial ou qui est contraire à l'ordre public. »

♦ LE RÈGLEMENT D'EXÉCUTION DU 24 AVRIL 2019

30. Le règlement d'exécution du 24 avril 2019 établit les règles de fonctionnement types de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends, et propose un formulaire type pour la communication des informations relatives à la publicité des décisions définitives, conformément à la directive 2017/1852.

♦ Règles de fonctionnement

31. Les règles de fonctionnement type adoptées dans le règlement d'exécution ont vocation à **s'appliquer lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur les règles de fonctionnement de la commission consultative** (ou commission de règlement alternatif des différends). Ceci peut se révéler soit par l'absence de notification de règles de fonctionnement, soit par la notification de règles de fonctionnement incomplètes. Dans ces deux cas, le règlement d'exécution prévoit que les personnalités indépendantes et leur président appliquent, ou complètent, les règles de

¹⁴ Cf. BOI-INT-DG-20-30-30, 12 sept. 2012, § 210 sur les éléments contenus dans l'avis de la commission consultative dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage.

fonctionnement sur la base du formulaire type annexé au règlement d'exécution.

Les dispositions du règlement d'exécution sont confortées par celles du LPF qui prévoient que « [si] l'administration fiscale française n'a pas notifié au contribuable les règles de fonctionnement de la commission consultative, les personnes indépendantes et le président communiquent au contribuable dans le délai de quinze jours à compter de la constitution de la commission consultative ces règles complétées conformément à un modèle établi selon des modalités précisées par la Commission européenne. » (LPF, art. L. 251 T).

Le modèle de formulaire annexé au règlement d'exécution comprend 9 parties, réparties entre :

- 1) les informations générales sur le contribuable ;
- 2) la composition de la commission (forme, type de procédure, nombre de membres), incluant les CV des personnes indépendantes, des informations détaillées sur leurs compétences et qualifications et une déclaration de conflit d'intérêt dûment signée par celles-ci ;
- 3) la description et les caractéristiques du différend (description, période, secteur, fondement juridique, montants en jeu par exercice) ;
- 4) le mandat approuvé par les autorités compétentes (questions juridiques et circonstances de fait) ;
- 5) le calendrier de la procédure, incluant la date limite pour la remise de l'avis et les délais de présentation des observations, dates et lieux des auditions (et notamment la comparution ou la représentation du contribuable concerné) ;
- 6) l'organisation et le fonctionnement (langue de travail, modalités de communication, conditions de recevabilité des documents) ;
- 7) l'avis (exigences éventuelles concernant la présentation ou la formulation de l'avis) ;
- 8) les coûts (et leur répartition par type de coûts) ;
- 9) autres.

Ces éléments se recoupent logiquement avec les éléments fournis pour l'établissement des règles de fonctionnement de la commission conformément au décret n° 2019-616 (V. § 26).

Le formulaire présenté en annexe du règlement d'exécution présente l'intérêt d'être prérempli et de n'avoir plus qu'à être complété pour les points restant en suspens. On pourrait d'ailleurs imaginer que ce formulaire-type serve également de base pour la présentation des règles de fonctionnement notifiées aux contribuables par les autorités compétentes des différents États membres.

♦ Publicité

32. Le formulaire type pour la communication d'informations relatives à la publicité des décisions définitives adopté dans le règlement d'exécution vise à s'appliquer à toute communication d'informations par les administrations fiscales des États membres en vue de leur publication par la Commission européenne.

Conformément à la loi de transposition de la directive en France, il est prévu que l'administration fiscale transmette des informations pour publicité à la Commission européenne (LPF, art. L. 251 ZF).

Le modèle de formulaire annexé au règlement d'exécution est construit en deux parties.

La première partie consiste en deux questions qui visent à connaître l'accord (ou non) des autorités compétentes et le consentement (ou non) des contribuables concernés pour publier la décision définitive rendue dans leur cas.

La seconde partie tire les conséquences des réponses aux deux questions de la première partie. Si les deux réponses sont positives, la décision rendue sera publiée en intégralité. Si l'une des réponses est négative, la décision rendue sera publiée sous forme de résumé incluant une description des faits, la date de la décision, les périodes imposables concernées, la base juridique, le secteur, une brève description de la décision définitive et une description de la méthode d'arbitrage utilisée. Le formulaire ajoute une case à cocher lorsque certains éléments de la décision ont été supprimés pour des motifs liés à un secret commercial, industriel ou professionnel, ou à un procédé commercial ou parce qu'ils sont contraires à l'ordre public.

Le LPF prévoit aujourd'hui uniquement une publicité sous forme de résumé à la Commission européenne (LPF, art. L. 251 ZF). Le formulaire proposé par le règlement devrait donc être systématiquement rempli par les autorités compétentes de façon à ce que seule soit complétée la partie relative à la publication d'un résumé de la décision définitive. L'on peut noter que les dispositions du décret qui ont complété la loi concernant la publication des décisions définitives prévoient de fournir à la Commission européenne les mêmes informations que celles visées par le règlement, sous la même réserve du respect du secret commercial, industriel ou professionnel ou d'un procédé commercial ou de la contrariété à l'ordre public.

L. STANKIEWICZ, B. GIBERT ET C. PASQUIER ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : Tribunal fédéral (Suisse), 1er févr. 2019, 2C_625/2018

Annexe 2 : Tribunal fédéral (Suisse), 24 sept. 2015, 2C_1174/2014

Annexe 3 : D. n° 2019-616, 21 juin 2019 relatif au règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne : JO 22 juin 2019, texte n° 8

Annexe 4 : 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