

02.2

L'OCDE et le règlement des différends fiscaux : renforcer la coopération entre les autorités pour éliminer les doubles impositions



Sandra KNAEPEN¹

OCDE, Co-chef de l'unité Sécurité juridique en matière fiscale



Félicie BONNET¹

OCDE, Conseillère, Division Coopération internationale et administration fiscale

PROPOS RECUEILLIS PAR :

Thomas JACQUEMONT

Rédacteur en chef

Matthieu SABONNADIÈRE

Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

1. TJ et MS - *Quelles leçons peut-on tirer des statistiques publiées sur les procédures amiables ?*

2. SK et FB - Nous publions chaque année des statistiques très complètes sur les procédures amiables². Les statistiques recensent notamment le nombre de cas ouverts, le nombre de cas clos, le stock, et le temps moyen pris par les autorités compétentes pour traiter des différents cas. Malheureusement, nous n'avons aucune information sur les montants en cause dans ces procédures, et il est fortement probable qu'aucun pays ne publie de statistiques à ce sujet.

¹ Les opinions exprimées dans le présent document n'engagent que les auteurs et ne représentent pas celles de l'OCDE ou de ses pays membres.

² Consultables aux adresses suivantes : statistiques (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/resolution/statistiques-sur-la-procedure-amiable.htm>), et fiches par pays (<https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>). **NDLR** : Ces statistiques sont commentées lors de leur publication dans la chronique d'actualité « Coopération administrative et règlement des différends » de la présente Revue (dans ce numéro, v. FI 4-2019, n° 10, § 33).

Nous affinons ensuite ces données en traitant séparément les cas relatifs aux prix de transfert (plus complexes, et dont la résolution prend en moyenne 33 mois) et les autres cas (dont la résolution est souvent beaucoup plus rapide avec une moyenne de 14 mois). En pratique, cela prend plus de temps pour les autorités compétentes de dégager une position commune sur des problématiques de prix de transfert, qui nécessitent de déterminer un prix de pleine concurrence ce qui n'est pas une science exacte.

En revanche, nous ne disposons d'aucune statistique sur les cas d'arbitrage et en général les États ne rendent pas ces informations publiques. On sait que l'IRS s'est engagée à produire une note au Sénat américain une fois que dix cas auront été traités, et comme cette note n'a pas encore été publiée nous ne pouvons que supposer que ce seuil n'a pas encore été atteint aux États-Unis.

Ce nombre peut paraître très faible, mais il faut avoir à l'esprit que la procédure d'arbitrage prévue dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE a vocation à être évitée. En effet,

si l'article 25 du modèle prévoit que les autorités compétentes « s'efforceront » de trouver un accord, sans aucune obligation de résultat, l'arbitrage vient garantir aux contribuables qu'une solution s'imposera dans un délai raisonnable (24 mois), en faisant peser sur les autorités compétentes la menace de perdre leur pouvoir décisionnaire dans le règlement du litige.

3. TJ et MS - *Quel regard peut-on porter sur l'état actuel des mécanismes (non-juridictionnels) de règlement des différends fiscaux ? La situation est-elle jugée satisfaisante ?*

4. SK et FB - On a constaté que les mécanismes en place pouvaient être améliorés. C'était d'ailleurs le but de l'action 14 du projet BEPS, qui a débouché sur la mise en place du standard minimum. Mais malgré ces efforts, tous les États ne sont pas encore au même niveau.

Une unité Procédure amiable (MAP) a été constituée au sein du Secrétariat de l'OCDE afin d'accompagner le processus de mise en conformité des États, notamment en organisant l'« examen par les pairs » (*peer review*). Le principe est de s'assurer que les États adoptent des législations et développent des pratiques qui garantissent le bon fonctionnement des procédures de règlement des différends, mais avec cette originalité que chaque État est contrôlé par les autres États.

Cet examen par les pairs se décompose en deux phases : la phase 1 (*stage 1*) qui vise à identifier les axes d'amélioration et à donner des recommandations, et la phase 2 (*stage 2*) qui vise à s'assurer que ces recommandations ont bien été mises en œuvre.

Actuellement, l'unité MAP collecte les contributions des États sous la forme de rapports, conduit des examens et des interviews, et émet des recommandations. En pratique, les recommandations sont très largement suivies, et les États s'organisent pour améliorer leur cadre juridique et les pratiques de leurs administrations. Cela a aussi conduit certains États à accélérer leurs procédures et à réduire leur stock de litiges.

On observe un vrai intérêt des États pour cet exercice, et qu'ils n'hésitent pas à commenter le comportement des autres États. Cette pression des pairs crée une émulation qui pousse chaque État à améliorer ses pratiques. Il faut réaliser que cet examen amène à interroger des méthodes de travail solidement ancrées et les moyens disponibles, et que chaque modification entraîne des conséquences humaines et financières pour les autorités compétentes concernées. Certains États se retrouvent ainsi confrontés à de vraies difficultés. Mais ils restent motivés par la volonté d'aller de l'avant et de mettre en place des mécanismes satisfaisants.

5. TJ et MS - *Quelle est l'implication des autorités compétentes ?*

6. SK et FB - Nous essayons d'entretenir une dynamique d'amélioration permanente d'un point de vue technique et humain.

Nous avons mis en place des formations à destination des autorités compétentes, ce qui permet de renforcer leurs compétences techniques et de se constituer un réseau international. Ces formations sont fondamentales car les autorités compétentes doivent apprendre à se détacher des conclusions

des services de contrôle et éventuellement revenir sur leurs positions.

Le Forum sur la procédure amiable permet de créer un espace d'échange entre les autorités compétentes. Enfin, la préparation des statistiques oblige les autorités compétentes à échanger entre elles pour s'accorder sur les informations qui vont être publiées.

Ces efforts peuvent paraître anodins, mais ils constituent en réalité une avancée majeure par rapport à ce qui existait auparavant, ce qui permet aux autorités compétentes de beaucoup mieux fonctionner ensemble. En particulier, l'adoption d'une définition commune pour la date d'ouverture/de clôture des cas soumis à la procédure amiable est un élément de mesure tangible qui a permis de matérialiser la responsabilité conjointe des autorités compétentes pour la résolution des cas soumis à la procédure amiable et la nécessité induite d'adopter une approche collaborative.

Nous observons également que la publication d'un classement des autorités compétentes selon le nombre de cas en attente, le nombre de cas traités dans l'année et la durée moyenne de traitement des cas, motive les autorités compétentes à s'améliorer. Il faut tout de même avoir une approche mesurée de ce classement, et comparer ce qui peut l'être. Certains États ne connaissent quasiment aucun cas de prix de transfert, or ces cas sont les plus longs à traiter. D'autres États reçoivent très peu de cas, et présentent donc des délais de traitement très satisfaisants et des stocks de différends très faibles.

7. TJ et MS - *Le projet BEPS a permis à un grand nombre d'États de considérablement renforcer leur arsenal anti-fraude et évasion fiscales, et l'on pourrait s'attendre à ce que le nombre de contentieux transfrontaliers augmente. Peut-on considérer que le renforcement des mécanismes de règlement des différends est un impératif pour ne pas gripper la fiscalité internationale ?*

8. SK et FB - À titre préliminaire, il convient de rappeler que l'action 14 a été créée en tant que partie intégrante du projet BEPS (et non en réponse au projet BEPS), reconnaissant la nécessité d'assurer davantage de sécurité juridique en matière fiscale. On ne sait pas s'il va y avoir une explosion des cas avec BEPS, et l'action 14 était de toute manière nécessaire. Les statistiques montrent une augmentation de 40% des ouvertures de cas soumis à la procédure amiable entre 2016 et 2017, et une augmentation de 15% entre 2017 et 2018, qui concernent des cas portant sur des années antérieures à la mise en place des actions BEPS.

Les autorités compétentes expliquent ce phénomène principalement par un regain d'attention pour la fiscalité internationale dans tous les pays, une meilleure formation des autorités compétentes, et une meilleure information des contribuables s'agissant des procédures amiables. Les contribuables trouvent un intérêt à ces procédures, qui sont bien plus efficaces que les procédures judiciaires qui ne permettent pas de résoudre les cas de double imposition de manière bilatérale.

9. TJ et MS - *Y a-t-il, sans les nommer, des États qui freinent la mise en place des procédures de règlement des différends ? En*

quoi les examens par les pairs menés dans le cadre de l'action 14 permettent-ils de faire évoluer les choses ?

10. SK et FB - La procédure amiable est présente dans toutes les conventions, et en garantir l'accès aux contribuables relève du principe d'application de bonne foi des traités internationaux.

On observe que certains États sont très actifs et cherchent spontanément à améliorer leurs performances et à promouvoir les procédures amiables. À l'inverse, d'autres États sont beaucoup plus réservés et attendent les recommandations pour commencer à introduire des améliorations.

Par ailleurs, la mise en place du standard minimum a permis d'imposer un accès plus large aux procédures amiables en matière de prix de transfert. Pour illustrer cette avancée, on peut rappeler qu'il y a encore quelques années, l'Inde et le Brésil refusaient de recourir aux procédures amiables pour ce type de cas, et sont revenus sur leurs positions à la suite de l'introduction du standard minimum.

11. TJ et MS - *Les praticiens (avocats, contribuables) sont-ils impliqués dans l'examen des juridictions ?*

12. SK et FB - Chaque lancement de nouveau projet donne lieu à l'ouverture de consultations, mais il faut bien constater que les praticiens ne se sont pas saisis de cet outil. La plupart des contribuables ont peut-être le sentiment que contribuer à l'examen d'une juridiction ne permettra pas d'améliorer leur propre situation, et pourrait même dégrader leurs relations avec les autorités fiscales. Nous en sommes tout à fait conscients, et c'est pourquoi il avait été permis aux contribuables de participer aux consultations au travers d'associations professionnelles plutôt qu'en leur propre nom. Mais cette possibilité reste encore largement sous-exploitée.

Nous regrettons ce phénomène, car les contribuables sont les premiers concernés, et ont accès à des expériences et informations dont les États ont besoin pour conduire l'examen par les pairs et améliorer leurs législations et pratiques. Aujourd'hui, ce sont des informations qui ne remontent pas jusqu'à nous, et donc une opportunité manquée de résoudre certains dysfonctionnements.

13. TJ et MS - *Comment envisagez-vous l'articulation entre la directive UE n° 2017/1852 et les mécanismes conventionnels de règlement des différends ?*

14. SK et FB - À l'heure actuelle ce sont bien deux outils différents qui sont offerts aux contribuables, chacun avec ses avantages et ses inconvénients.

Nous sommes curieux de voir quel outil sera utilisé par le contribuable, et pour répondre à quels cas de figure. De notre point de vue, les délais qui sont prévus dans la directive ne vont pas nécessairement permettre d'accélérer la procédure. De même, la possibilité pour le contribuable d'aller en justice en cours de procédure peut ralentir celle-ci.

Le Cadre Inclusif sur le BEPS a aussi reconnu que l'inclusion d'une clause d'arbitrage dans les conventions fiscales bilatérales incite les autorités compétentes à trouver une solution dans le délai imparti par une telle clause. L'Instrument multilatéral inclut la possibilité d'opter pour une clause d'arbitrage obligatoire et contraignant. À ce jour, quand bien même les juridictions n'y sont pas contraintes par le standard minimum de l'action 14, près de 30 d'entre elles – concentrant l'immense majorité des cas soumis à la procédure amiable – ont procédé à une telle option, et des centaines de conventions fiscales pourraient être modifiées par ce biais.

15. TJ et MS - *Quelles sont les prochaines étapes ?*

16. SK et FB - Les travaux vont continuer pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale. Dans ce cadre, l'unité MAP va fusionner avec l'unité responsable du CbCR et des *joint audits* pour former l'unité Sécurité juridique en matière fiscale (*Tax Certainty*). Cela permettra de combiner les moyens et compétences de ces deux équipes et de gagner en efficacité. Nous travaillons également sur la prévention des différends qui résulteraient de la mise en œuvre d'une solution pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie afin de nous assurer que les mesures de demain pourront être mises en place dans le meilleur environnement possible.

S. KNAEPEN et F. BONNET ■