

02.4

Les mécanismes de résolution des différends doivent s'accompagner d'instruments de coopération entre les administrations et les contribuables au stade du contrôle fiscal



Bruno GIBERT

Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats,
Président du Forum de l'Union européenne
en matière de prix de transfert

PROPOS RECUEILLIS PAR :

Matthieu SABONNADIÈRE

Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

1. MS - Nous avons pu observer une évolution sensible du droit en faveur de la coopération entre les autorités fiscales. On pense, par exemple, aux clauses d'arbitrage du MLI, à la directive européenne sur l'échange de renseignements, au développement des contrôles conjoints et des contrôles simultanés, ou encore à Icap. Quel regard portez-vous sur ces nouveaux mécanismes ?

2. BG - Nous sentons, depuis plusieurs années, que les États collaborent davantage en matière fiscale. Ce mouvement n'est pas achevé, mais il est déjà bien avancé. Des outils comme l'échange d'informations, et les contrôles simultanés prévus par la directive de 2011, participent directement à ce phénomène.

Une perspective que je trouve particulièrement intéressante est l'expérimentation des contrôles conjoints que certains pays mettent actuellement en œuvre (en particulier l'Allemagne, dans ses relations avec l'Italie et les Pays-Bas). C'est une initiative qui est soutenue par l'Union européenne, notamment à travers le Forum conjoint sur les prix de transfert qui a adopté en octobre 2018¹ un rapport promouvant cet instrument de coopération. Les travaux de ce Forum, auxquels

participent des représentants du secteur privé, ont permis de constater que les entreprises réservent un bon accueil à ce type de contrôle. Cela s'explique par le caractère novateur de ce dispositif, qui vise à réunir toutes les parties prenantes pour traiter à la fois les contrôles conduits dans les différents pays et l'élimination de la double imposition.

Parallèlement, nous voyons d'autres approches se développer, comme, par exemple, les coopérations renforcées qui sont déjà très utilisées par les Pays-Bas et le Royaume-Uni. Il faut d'ailleurs souligner l'initiative très intéressante de l'Italie, qui a mis en place un programme de relation de confiance en 2016 avec une dizaine de groupes qui, d'après mes interlocuteurs, en sont très satisfaits.

La France a lancé une initiative similaire de relation de confiance le 14 mars 2019, après une première expérimentation en 2013 qui n'avait pas eu le succès escompté. Ce nouvel instrument bénéficie d'un soutien politique appuyé, qui s'exprime notamment par la création d'une cellule *ad hoc* sous la direction de Marie-Christine Brun avec des équipes qui se sont étoffées. Nous observons que les entreprises sont demandeuses, et selon nos dernières informations elles seraient environ 26 à participer à ce dispositif.

Je pense, et j'espère, que nous allons nous diriger vers de véritables partenariats entre les entreprises et l'administration.

¹ FCPT, Rapport sur une approche coordonnée des contrôles des prix de transfert au sein de l'UE, 18 oct. 2018 : FI 1-2019, n° 10, § 1, comm. B. Gibert.

Elles y trouveraient chacune un intérêt, car ces mécanismes permettent des échanges plus efficaces et surtout d'apporter davantage de sécurité fiscale aux acteurs économiques. Cette évolution répondrait à une autre tendance lourde, qui est celle de l'augmentation assez inévitable des cas de double imposition, confirmée par les statistiques de l'OCDE et l'UE.

Cet accroissement peut s'expliquer par plusieurs facteurs. D'abord, la lutte contre l'évasion fiscale est clairement ciblée comme une politique prioritaire depuis le G20 de Londres en 2009, et cela se traduit par une plus grande sensibilité des administrations fiscales sur ce sujet. On assiste également à une complexification des règles et à un renforcement des dispositifs nationaux et internationaux sous l'impulsion de travaux comme BEPS. Cet état de fait est source d'insécurité pour les contribuables, et est à l'origine d'une multiplication et d'un alourdissement des contrôles fiscaux.

3. MS - *Quels sont les instruments qui pourraient permettre de parer à ce durcissement de la fiscalité internationale ?*

4. BG - L'arbitrage constitue la solution *ex post*, mais c'est une voie rendue délicate par les questions de souveraineté, et qui souffre de délais de traitement importants. Pour en résumer le séquençage, le contrôle fiscal prend entre 3 et 4 ans des premières investigations jusqu'à l'épuisement des différents niveaux de discussion. Si le rehaussement aboutit à une situation de double imposition, le contribuable peut amorcer la phase amiable qui peut durer de 2 à 3 ans. Ce n'est qu'à l'issue de cette phase que l'arbitrage peut intervenir, ce qui ajoute généralement une année supplémentaire de procédure.

Finalement, la décision permettant d'éliminer la double imposition ne sera souvent rendue qu'environ 10 ans après le déclenchement du contrôle. Et il ne faut pas oublier que le MLI n'oblige aucunement de recourir à l'arbitrage. Seule une trentaine d'États a retenu cette option, ce qui est très peu si l'on retranche les membres de l'UE.

C'est pour cela que je trouve les solutions d'amont intéressantes. Il y a d'une part les pratiques bien encadrées qui peuvent intervenir en dehors des contrôles fiscaux (par exemple, la relation de confiance ou les accords préalables). Mais il y a surtout les mesures de coopération dans le cadre d'opérations de contrôle, qui visent à intégrer les différentes administrations et, parfois, les contribuables, et qui me semblent particulièrement adaptées au contexte actuel. Il s'agit essentiellement du contrôle simultané (coopération entre plusieurs administrations), du contrôle conjoint (coopération entre plusieurs administrations et le contribuable contrôlé), et le contrôle Icap (sorte d'instrument hybride).

L'OCDE est en train d'élaborer de nouvelles solutions, et devrait assez rapidement émettre des propositions.

5. MS - *De votre point de vue de praticien, quelles sont les mesures de la directive sur le règlement des différends² que vous auriez aimé voir abordées d'une autre manière ?*

2 Dir. (UE) 2017/1852 du Conseil, 10 oct. 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

6. BG - Je reconnais volontiers que la directive est un outil remarquable, qui devrait permettre de résoudre un certain nombre de problèmes qui réduisaient l'efficacité de la Convention européenne d'arbitrage (CEA).

Un point important à souligner est que la directive procède du droit de l'Union européenne, et relève à ce titre du ressort de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). À l'inverse, la CEA n'était qu'une convention de droit international public et ne bénéficiait donc pas de cette supervision. Cette question est loin d'être théorique, car l'autorité de la CJUE garantit que les États mettront effectivement en œuvre la directive. C'est un très grand progrès par rapport à la CEA, qui souffrait de certains blocages, notamment sur son champ d'application.

Pour illustrer mon propos, je me souviens que nous avons eu des débats assez compliqués avec les autorités italiennes à propos de la refacturation des frais de siège. Elles considéraient qu'il s'agissait d'un sujet purement interne, hors du champ de la CEA, quand bien même cette position engendrait une double imposition assez évidente.

J'avais émis certaines inquiétudes concernant l'exclusion des conseils et avocats des personnalités compétentes qui peuvent siéger dans les commissions. Il semble qu'il faille modérer ces inquiétudes, car la directive prévoit simplement la possibilité pour un État de s'opposer à ce qu'une personnalité d'un autre État ayant cette qualité participe à la revue d'un cas particulier. J'espère que les États utiliseront cette faculté de révocation avec retenue et qu'elle ne jouera que pour écarter des risques avérés de conflit d'intérêt. D'après mes informations, l'administration fiscale française ne devrait pas avoir d'opposition de principe à la nomination de conseils ou d'avocats.

7. MS - *La directive a maintenu la possibilité de refuser l'ouverture de la procédure en présence de pénalités graves. Pensez-vous que ce point puisse se révéler problématique dans le contexte actuel de pénalisation du droit fiscal ?*

8. BG - Ce concept de pénalité grave subsiste, de manière assez inévitable, mais cette idée de pénalisation du droit fiscal doit être nuancée.

En France, la loi ESSOC³ a instauré un certain nombre de dispositifs favorables aux contribuables, mais, en même temps, nous assistons au durcissement des sanctions fiscales. En effet, la loi relative à la lutte contre la fraude⁴ a introduit un changement assez radical en la matière en prévoyant des cas de transfert automatique des dossiers fiscaux au Parquet. Même si celui-ci garde l'initiative des poursuites, on peut craindre une multiplication de celles-ci. Le ministre du Budget a confirmé ces inquiétudes dans un entretien aux Échos du 22 août 2019, en faisant état d'une augmentation de 85 % des cas transmis au Parquet entre le premier semestre 2018 et le premier semestre 2019.

D'autres pays ont connu une évolution inverse. Par exemple, l'Italie traînait depuis de nombreuses années une réputation

3 L. n° 2018-727, 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance.

4 L. n° 2018-898, 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude.

de sévérité en matière de fiscalité, notamment à cause d'une criminalisation assez rapide des infractions fiscales. Elle a cependant assoupli son approche, avec la mise en place d'une relation de confiance qui fonctionne assez bien, et, dans une certaine mesure, la décriminalisation des prix de transfert.

Cela étant, ce durcissement peut avoir un effet paradoxalement bénéfique.

La loi relative à la lutte contre la fraude a étendu le transfert automatique au Parquet aux contribuables qui se sont vus infliger deux fois la majoration pour manquement délibéré dans un délai de 6 ans. Cette mesure fait peser une très forte pression sur les contribuables, particulièrement si les services de contrôle font un usage libéral de ces majorations. On peut espérer que la perspective de priver les contribuables de ce recours va pousser l'administration à modérer l'application des pénalités pour manquement délibéré.

Les autorités compétentes ne sont cependant pas liées par l'existence de pénalités graves, la directive et la CEA ne prévoyant qu'une faculté de s'opposer à l'ouverture de la procédure. Les autorités compétentes conservent donc une marge d'appréciation, de sorte qu'elles demeurent indépendantes des pratiques des services de contrôle. On peut espérer qu'elles pourront ainsi pondérer équitablement le comportement du contribuable et la privation du recours à la directive. L'administration fiscale française a su faire preuve de retenue dans l'exercice de son pouvoir de refuser l'accès à la CEA. Cette approche nuancée est conforme aux travaux de l'UE, et notamment du Code de conduite⁵.

9. MS - *Pensez-vous que les praticiens vont se saisir de ces outils de règlement des différends ?*

10. BG - Il est vrai que les procédures amiables sont assez mal connues, ce qui s'explique surtout par le fait qu'elle se déroule essentiellement entre les administrations. Ce fonctionnement très particulier peut paraître opaque aux conseils qui ne sont pas familiers des rouages administratifs.

Le contribuable n'est cependant pas exclu de cette procédure, puisqu'il en est l'initiateur et qu'il peut fournir les éléments qu'il souhaite. La CEA permettait au contribuable

d'être entendu par la commission consultative à sa demande ou à l'initiative de la commission. Dans ma pratique, j'ai pu assister à de tels échanges, et constater les avantages que l'on peut tirer de la réunion des administrations, de la commission consultative et du contribuable autour de la même table.

À ce propos, la directive opère un curieux retour en arrière par rapport à la CEA, en subordonnant le droit du contribuable de solliciter son audition par la commission consultative à l'accord des autorités compétentes. Outre la curiosité de cette approbation, on ne peut que regretter tout frein à la participation du contribuable, car il est directement concerné par la procédure et, surtout, dispose des informations nécessaires à sa conduite. Les raisons de ce retrait ne sont pas claires, d'autant plus que les travaux de l'UE ont toujours encouragé la participation du contribuable à la procédure d'arbitrage. On peut espérer qu'en pratique, les autorités compétentes autoriseront toujours une demande d'audition. En tout cas, la commission peut toujours demander cette audition.

De manière générale, je trouve que les contrôles conjoints comme les procédures d'arbitrage doivent ménager des possibilités de réunir toutes les parties autour de la table pour se mettre d'accord au moins sur les faits. D'après mon expérience, ces échanges rendent les discussions beaucoup plus simples et constructives.

Comme c'est souvent le cas dans ce genre de procédure, le principal obstacle à l'organisation de ces rencontres est avant tout pratique. C'est déjà compliqué de réunir les autorités compétentes, mais cela devient un véritable défi quand il faut y adjoindre les contribuables. De manière générale, on constate que les autorités compétentes manquent de moyens financiers et humains. La Cour des comptes a souligné ce point à propos de la MEJEI dans un référé du 29 juillet 2019⁶, ce qui pour l'instant n'a abouti à la création que d'un poste supplémentaire.

B. GIBERT ■

⁵ Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

⁶ C. comptes, Les conventions fiscales internationales, référé n° S2019-1421, 31 mai 2019. - MINEFI et MACP, réponse 29 juill. 2019 : FI 4-2019, n° 2, § 16.

