

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)



Céline PASQUIER

Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

Coopération administrative

- > **Questions générales** - La Commission européenne publie un substantiel document de travail portant sur l'évaluation de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (V. § 1).
- > **Échange de renseignements** - Le Tribunal fédéral, la plus haute juridiction suisse, a autorisé l'administration fiscale helvétique à communiquer à la France les renseignements sur l'identité des clients d'UBS, détenteurs d'environ 40 000 comptes bancaires numérotés, présumés contribuables français (V. § 9).
- > Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE/G20 publie une nouvelle série de rapports d'examen par les pairs du respect de la norme internationale

d'échange de renseignements sur demande. Les juridictions examinées sont le Costa Rica, la Croatie, le Liban, la Malaisie, les États fédérés de Micronésie, Nauru (conformes pour l'essentiel) ; le Botswana, le Vanuatu (partiellement conformes) ; le Guatemala (non conforme) (V. § 14).

Règlement des différends

- > **Conventions internationales** - L'OCDE publie la première série (sur dix) de rapports de phase 2 d'examen par les pairs relatif à l'amélioration des mécanismes de règlement dans le cadre du projet BEPS. Les pays concernés étaient la Belgique, le Canada, les États-Unis, les Pays-Bas, la Suisse et le Royaume-Uni, soit des pays disposant d'une expérience certaine en matière de règlement des différends (V. § 19).

Coopération administrative

Questions générales

1. Coopération administrative au sein de l'UE - Évaluation par la Commission européenne - La Commission européenne publie un substantiel document de travail portant sur l'évaluation de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Commission Staff Working Document, Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, 12 sept. 2019, SWD(2019) 327 final

2. L'évaluation répond à une exigence posée par la directive 2011/16/UE¹ elle-même² et fait suite, tout en les dépassant par son ampleur, aux rapports déjà produits concernant, respectivement, l'application de la directive au terme des cinq années à partir de son entrée en vigueur³ et un premier retour d'expérience sur l'échange automatique⁴. S'appuyant sur une recherche conduite par des organismes extérieurs⁵, l'évaluation offre une perspective précieuse et largement inédite sur le fonctionnement pratique de l'assistance administrative entre les États membres. Ce commentaire vise à en donner un aperçu.

3. L'évaluation porte sur la directive 2011/16/UE telle que modifiée par des textes ultérieurs. Il est utile de rappeler brièvement la chronologie de ce texte, qui correspond à autant d'étapes dans le renforcement de la coopération administrative entre États membres.

Adoptée en remplacement de l'ancienne directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle, la directive 2011/16/UE a surtout permis de transposer, entre États membres, la norme internationale d'échange de renseignements vraisemblablement pertinents sur demande, sans égard pour le secret bancaire ou l'intérêt fiscal national, étendue à tous les impôts autres que la TVA et les droits d'accises où la coopération est régie par d'autres textes. Elle a également innové, en introduisant un échange automatique obligatoire, à partir du 1^{er} janvier 2015, pour les renseignements relatifs à cinq catégories de revenus et de capitaux, à savoir : les revenus d'emploi, les

tantièmes et jetons de présence, certains produits d'assurance sur la vie, les pensions et la propriété et les revenus de biens immobiliers. Elle a fixé un cadre à la présence des agents d'une administration fiscale sur le territoire d'un autre État membre et aux contrôles conjoints. Enfin, elle a également instauré des délais, de nouveaux formulaires types et un canal sécurisé pour l'échange d'informations (DAC 1⁶).

Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2013, la directive 2011/16/UE a déjà été modifiée à cinq reprises :

- la directive 2014/107/UE a introduit l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers (DAC 2)⁷ ;
- la directive (UE) 2015/2376 concerne l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales (rescrits) et les accords préalables en matière de prix de transfert (DAC 3)⁸ ;
- la directive (UE) 2016/881 porte sur l'échange automatique d'informations sur les déclarations pays par pays (DAC 4)⁹ ;
- la directive (UE) 2016/2258 garantit aux autorités fiscales un accès aux informations relatives aux bénéficiaires effectifs qui ont été recueillies conformément à la législation en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux (DAC 5)¹⁰ ;
- la directive (UE) 2018/822 oblige les États à recueillir auprès des contribuables ou des intermédiaires et à échanger les déclarations de dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif (DAC 6)¹¹.

4. L'évaluation a été réalisée, pour l'essentiel, sur la base des **informations fournies par les administrations fiscales des États membres concernant la période 2013-2017**. Les États membres sont, en effet, tenus de transmettre annuellement des informations statistiques portant sur l'application de la directive¹². Au regard de la chronologie des modifications de la directive, l'évaluation n'a donc pu porter que sur les mécanismes des DAC 1, 2 et 3 (encore que le retour sur les DAC 2 et 3 a été très limité).

5. Le rapport d'évaluation fait d'abord le point sur **la transposition de la directive par les États membres**, qui ne soulève pas de difficultés notables.

1 Dir. 2011/16/UE du Conseil, 15 févr. 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64, 11 mars 2011, p. 1-12).

2 Cons. 24 du préambule ; art. 27.

3 Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur l'application de la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité directe, 18 déc. 2017, SWD(2017) 462 final.

4 Rapport de la Commission au Parlement Européen et au Conseil, Aperçu et évaluation des statistiques et des informations relatives aux échanges automatiques dans le domaine de la fiscalité directe, 17 déc. 2018, COM(2018) 844 final.

5 Economisti Associati, ECOPA et Oxford Consulting, Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation, Final Report, 24 avr. 2019.

6 La version initiale de la directive ainsi que les textes modificateurs successifs sont couramment abrégés par leur acronyme anglais « DAC » (*Directive on administrative assistance*), avec un numéro d'ordre.

7 Dir. 2014/107/UE du Conseil, 9 déc. 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 359, 16 déc. 2014, p. 1-29).

8 Dir. (UE) 2015/2376 du Conseil, 8 déc. 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 332, 18 déc. 2015, p. 1-10).

9 Dir. (UE) 2016/881 du Conseil, 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 146, 3 juin 2016, p. 8-21).

10 Dir. (UE) 2016/2258 du Conseil, 6 déc. 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux (JO L 342, 16 déc. 2016, p. 1-3).

11 Dir. (UE) 2018/822 du Conseil, 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (JO L 139, 5 juin 2018, p. 1-13).

12 Règl. d'exécution (UE) 2018/99 de la Commission, 22 janv. 2018 (JO L 17, 31 janv. 2018, p. 29-33).

6. Il revient ensuite sur l'utilisation effective de ses mécanismes¹³ :

> S'agissant de l'échange sur demande (DAC 1), il est fait état de plus de 45 000 demandes, ce qui donne une moyenne comprise entre 8 200 et 9 400 par an. Cela représente une nette hausse par rapport à la période 2008-2012 où le nombre des demandes était compris entre 4 000 à 5 800 par an. La plupart des demandes sont envoyées par la Pologne, la France, l'Allemagne, les Pays-Bas et la Suède. Presque tous les flux bilatéraux importants ont lieu entre États limitrophes (le flux le plus important est constaté entre l'Allemagne et la Pologne). En 2017, dans 45% des cas les réponses étaient livrées au-delà du délai de 6 mois prévu par la directive. Les demandes portent surtout sur la résidence fiscale, les revenus d'emploi et les comptes bancaires (personnes physiques) ainsi que sur les données comptables, sur les associés et des questions fiscales « générales » (personnes morales).

> Les États membres ont envoyé spontanément 158 000 renseignements, soit une moyenne annuelle d'environ 31 000, portant pour l'essentiel sur les *rulings*, les revenus d'emploi et les opérations des entreprises. Cela ne représente pas d'augmentation moyenne significative par rapport à la période pré-DAC 1. Plus de la moitié des renseignements dans ce cadre ont été envoyés par les Pays-Bas.

> Dans le cadre de la DAC 1, les États membres échangent automatiquement, à partir de 2015, des informations disponibles sur 5 catégories de revenus et de patrimoine (V. § 3). Sur la période 2015-2017, ces échanges ont concerné 16 millions de contribuables et porté sur 120 milliards d'euros de revenus/capitaux. L'essentiel des informations échangées concerne les pensions de retraite et les revenus d'emploi (80% des contribuables et 97% en termes de valeur). Il faut noter que contrairement aux informations sur les comptes financiers (DAC 2), les États transfèrent ici les informations disponibles mais ne sont pas tenus de les obtenir des contribuables ou des tiers si des obligations déclaratives correspondantes n'existent pas dans leur législation. Or, tous les États membres ne disposent pas d'informations concernant la propriété immobilière (24 sur 28 en disposent), sur les tantièmes et jetons de présence (23) et surtout les produits de l'assurance vie (8 seulement). Le rapport relève une coïncidence entre les flux d'informations et les flux des mouvements de travailleurs/capitaux intra-UE, ce qui est un indicateur de pertinence du mécanisme. Ainsi, les États envoyeurs sont essentiellement la France, l'Allemagne, l'Italie, l'Espagne et le Royaume-Uni. Pour les revenus d'emploi, les principaux États receveurs de renseignements étaient la Pologne et la Roumanie alors que pour les pensions de retraite l'information bénéficie essentiellement à l'Italie, à l'Espagne et au Portugal. Pour les valeurs et les revenus de propriété immobilière, les données sont envoyées surtout par l'Italie, l'Espagne, l'Irlande et le Portugal alors que la Belgique et les Pays-Bas en sont les principaux receveurs. Au plan technique, l'échange prend la forme de 3 700 transmissions par an en moyenne, sachant qu'une transmission type comporte les données sur 1 500 contribuables pour une

valeur de 11 millions d'euros. **L'enjeu majeur pour les États est alors le rapprochement avec les dossiers fiscaux des contribuables.** Le taux de rapprochement moyen serait de 90% pour les revenus d'emploi (meilleur taux) mais seulement de 59% pour les produits de l'assurance vie.

> 229 fonctionnaires ont effectué des missions dans un autre État membre, les États les plus actifs ayant été le Pays-Bas et la Finlande; 202 contrôles simultanés ont été recensés, impliquant surtout l'Allemagne, la Suède et les Pays-Bas (DAC 1).

> S'agissant de la DAC 2 (comptes financiers), 4 000 blocs de données ont été envoyés portant sur 8 700 000 comptes dont les soldes de fin d'année s'élevaient à près de 3 mille milliards d'euros¹⁴. Le Luxembourg, l'Allemagne et l'Irlande ont été les plus gros pourvoyeurs d'information, le taux moyen d'identification du contribuable étant de 81%¹⁵.

> Pour la DAC 3 (*rulings*)¹⁶, il est fait état de 17 652 rescrits échangés, avec les Pays-Bas, le Luxembourg et le Royaume-Uni comme les plus importants contributeurs. Il est à préciser que, plutôt que d'envoyer les renseignements à tous les États susceptibles d'être intéressés, l'État membre dépose un résumé du *ruling* dans une base centrale administrée par la Commission, accessible à tous les États membres, ce qui constitue une simplification. Ces derniers se plaignent cependant que l'information déposée est souvent trop lapidaire pour être utile, ne serait-ce que pour formuler une demande de renseignements plus poussée.

7. Non sans rappeler une logique « lolfienne », le rapport procède ensuite à une évaluation à proprement parler, articulée autour des critères d'efficacité, d'efficience, de pertinence, de cohérence et de valeur ajoutée de l'intervention de l'Union européenne.

L'efficacité est comprise comme l'atteinte des objectifs de la directive que sont : (i) le bon fonctionnement du Marché unique ; (ii) la préservation des intérêts financiers des États membres ; (iii) la perception de l'équité du système fiscal. L'évaluation relève que les États membres, interrogés par questionnaire, sont globalement très satisfaits du fonctionnement de la directive. Un lien direct entre la directive et des recettes supplémentaires pour les États membres n'a pu cependant être démontré. Le rapport insiste sur les insuffisances du cadre statistique ne permettant pas d'associer, dans la plupart des États, des recettes issues de redressements aux renseignements obtenus sur le fondement de la directive. Seuls quelques États ont déclaré des recettes supplémentaires à ce titre, sachant que 80% de l'ensemble l'a été par la Suède, ce qui paraît peu crédible. L'exercice est d'autant plus difficile pour l'échange automatique dont la vertu cardinale consiste en la dissuasion, impossible à chiffrer de manière certaine.

L'efficience repose sur une analyse coûts-avantages. Le rapport se fonde, avec des pincettes, sur des gains budgétaires, très imparfaitement déclarés, comme il vient d'être dit, par

13 Sauf mention contraire, les observations concernent la période 2013-2017.

14 Ces deux derniers chiffres proviennent du rapport COM(2018) 844 final, cité en note n° 4.

15 L'évaluation n'a pu porter que sur l'année 2017.

16 *Idem*.

quelques États seulement. Leur montant total serait de 624 millions d'euros, dont 92 millions déclarés par 5 États au titre de l'échange automatique (DAC 1¹⁷) et 532 millions déclarés par 6 États au titre de l'échange sur demande, spontané et d'autres formes de coopération (DAC 1¹⁸). En face, les coûts s'élèveraient à 231 millions d'euros¹⁹ correspondant aux charges liées à la mise en place des mécanismes d'échange automatique, dont 90 millions supportés par les États (pour les DAC 1, 2 et 3) et 141 millions par les institutions financières (DAC 2). Puisque les nouveaux instruments d'échange automatique ont nécessité de dépenses initiales importantes en termes d'équipement informatique et de développement des logiciels, les coûts devraient logiquement décroître dans le futur. Ceci étant dit, **vu l'imperfection des outils d'analyse, l'évaluation conclut prudemment que le bénéfice chiffré n'est pas clairement démontré.**

L'analyse de la pertinence ressemble au contrôle de l'adéquation entre les moyens et les fins du triple test de proportionnalité. L'évaluation conclut à la pertinence du dispositif, en relevant qu'il se donne pour objectif de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales au moyen des outils appropriés. Les retours positifs des États ainsi que la correspondance entre les flux d'information au titre de la DAC 1 et 2 et les données disponibles sur la mobilité intra-européenne et la localisation des centres financiers au sein de l'UE sont notamment mobilisés pour assoir la conclusion.

L'examen de cohérence vérifie que les dispositions de la directive ne se contredisent pas mutuellement et qu'elles n'empêchent pas les États membres de faire application des outils à leur disposition (cohérence interne). L'analyse se focalise sur quelques points, considérés possiblement problématiques par certains États, pour conclure qu'aucune des dispositions de la directive ne constitue un obstacle à l'échange de renseignements. Ainsi, entre autres, les cas où une demande serait refusée pour défaut de pertinence vraisemblable sont négligeables. Par exemple, en 2017, seul un État a déclaré avoir rejeté une demande pour ce motif. La directive a été également confrontée aux autres textes (cohérence externe) : règlement sur la coopération administrative en matière de TVA ; la directive sur l'assistance au recouvrement ; directives anti-blanchiment ; Règlement général sur la protection des données personnelles ; standards de l'OCDE. Aucune incohérence significative n'a été constatée mais il a été proposé, à court terme, d'aligner les délais de réponse européens (6 mois à partir de la demande ou 2 mois au cas où l'information est disponible) sur le standard de 90 jours préconisé par le Forum mondial de l'OCDE.

Le rapport souligne enfin, dans une logique de subsidiarité, la **valeur ajoutée de l'intervention de l'Union européenne qui, à travers la directive, a créé un cadre de coopération administrative nettement plus efficace comparé aux autres instruments internationaux.** Le rapport identifie

plusieurs apports de l'intervention de l'Union : les standards internationaux élaborés par l'OCDE ont été rendus immédiatement et uniformément obligatoires pour les États membres (échange sur demande de la DAC 1 et DAC 2, 3 et 4) ; le dépassement du cadre minimum de l'OCDE en ce qui concerne l'échange automatique de la DAC 1 ; la création d'un réseau commun de communication (CCN) et des formulaires standards informatisés (*e-Forms Central Application*), permettant des économies d'échelle ; un soutien budgétaire à travers le programme Fiscalis, notamment en ce qui concerne la mobilité des agents des administrations fiscales.

8. En conclusion, l'évaluation décerne un satisfecit au cadre mis en place par la directive pour la coopération administrative. Elle souligne cependant que tous les États membres n'exploitent pas les outils à leur disposition de la même manière et qu'il est nécessaire d'en comprendre les raisons. Ainsi, en vue de la prochaine évaluation, avant 2023, le processus de suivi à des fins d'évaluation devrait être repensé.

L. STANKIEWICZ ■

Échange de renseignements

9. Échange de renseignements - Renseignements « vraisemblablement pertinents » - Pêche aux renseignements - Le Tribunal fédéral, la plus haute juridiction suisse, a autorisé l'administration fiscale helvétique à communiquer à la France les renseignements sur l'identité des clients d'UBS, détenteurs d'environ 40 000 comptes bancaires numérotés, présumés contribuables français.

Tribunal fédéral (Suisse), 26 juill. 2019, 2C_653/2018 (communiqué de presse)

10. La demande de la DGFIP, adressée en mai 2016, s'appuyait sur des listes saisies auprès de succursales UBS en Allemagne en 2012 et 2013 et transmises ultérieurement à la France par l'administration allemande. En substance, ces listes contenaient des numéros de comptes et d'autres numéros bancaires, 40 000 environ, de personnes présumées contribuables en France. Si ces références étaient, en très grande partie, anonymes, les numéros comportaient un code indiquant une domiciliation en France. Dans ces conditions, la DGFIP a demandé à l'Administration fédérale des contributions (AFC) des renseignements sur les noms, date de naissance, adresse la plus actuelle connue des titulaires des comptes, des ayants droit économiques et de toute personne ayant d'une autre manière des droits sur ces comptes ainsi que sur les soldes des comptes. La demande portait sur les années fiscales allant de 2010 à 2015. En 2018, l'AFC a rendu des décisions accordant l'assistance. Celles-ci ont été attaquées par l'UBS devant le Tribunal administratif fédéral

17 Période 2015-2017.

18 Période 2013-2017. Les données pour les DAC 2 et 3 n'étaient pas disponibles.

19 Période 2015-2017. S'agissant des équipements informatiques, le rapport rattache une fraction d'amortissement à la période considérée.

(TAF)²⁰, qui, par un arrêt du 30 juillet 2018, les a annulées²¹. L'AFC a formé un recours contre cet arrêt devant le Tribunal fédéral, qui casse la décision du TAF et autorise l'assistance administrative.

11. Tel que résumé par le communiqué de presse du 26 juillet 2019²², l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral de Lausanne retient que **la demande française ne constitue pas une « fishing expedition », pas plus qu'elle ne viole le principe de spécialité, qui régit l'utilisation des renseignements par l'État requérant.**

Rappelons que selon l'article 28 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, dans sa rédaction issue de l'avenant du 27 août 2009 conforme au standard international posé à l'article 26 de la convention modèle de l'OCDE, les États contractants échangent des renseignements « *vraisemblablement pertinents* » pour appliquer la convention bilatérale ou leurs législations fiscales internes. Cela interdit notamment d'« aller à la pêche aux renseignements » (*fishing expeditions*), sans pour autant exclure des demandes de groupe. En effet, selon le commentaire de l'OCDE, la demande peut porter sur des cas concernant plusieurs contribuables (demande de groupe), qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen²³.

Le problème n'était pas inédit en jurisprudence suisse, puisque le Tribunal fédéral a déjà autorisé des demandes de groupe ou collectives, en écartant le reproche de *fishing expedition*. Ainsi, il a admis une demande norvégienne visant à identifier les contribuables à partir des numéros des cartes de crédit²⁴ ainsi qu'une requête néerlandaise qui est allée jusqu'à demander l'identification des contribuables domiciliés aux Pays-Bas, ayant ouvert un compte dans une banque suisse, et ayant reçu de cette banque une mise en demeure, restée sans suite, de produire une preuve de conformité fiscale. Dans cette dernière affaire, le Tribunal a posé trois conditions qu'une demande de groupe doit satisfaire. Une telle demande doit : (i) fournir une description détaillée du groupe, décrivant les faits et circonstances spécifiques qui motivent la demande ; (ii) exposer le droit (fiscal) applicable et les raisons qui laissent penser que les contribuables du groupe ont manqué à leurs obligations ; (iii) démontrer que les renseignements demandés peuvent contribuer au respect de leurs obligations par les contribuables du groupe²⁵.

Dans l'affaire commentée, le TAF avait bien appliqué cette grille mais pour juger que la seconde condition n'était pas

remplie. Les premiers juges ont estimé que la demande française ne précisait pas les raisons qui permettraient de penser que les contribuables visés n'ont pas respecté leurs obligations fiscales, le simple fait de détenir un compte bancaire en Suisse ne pouvant suffire à étayer une telle supposition²⁶. **Le Tribunal fédéral rejette cette lecture, en estimant que les éléments indiqués par la France permettent de conclure à un soupçon de comportement illicite.** On comprend que le TAF aurait erré alors qu'il avait pourtant lui-même relevé des diligences de la part de l'administration française. En effet, parmi les listes communiquées par les autorités allemandes à la DGFIP, l'une comportait bien des noms des contribuables, qui étaient en grande majorité - 97% - fiscalement domiciliés en France et qui pour la moitié d'un échantillon contrôlé d'un tiers de l'ensemble, n'ont pas accompli leurs obligations déclaratives ou ont eu recours à la cellule de régularisation. D'autres listes ne comportaient que des références anonymes de comptes bancaires, avec cependant l'indice du code de domiciliation en France. L'administration française avait rapproché ces références anonymes des données déjà à sa disposition, obtenues dans le cadre de l'accord entre la Suisse et l'UE du 26 octobre 2004 (mesures équivalentes à l'ancienne directive « épargne » [2003/48/CE]), de l'assistance bilatérale ainsi que de la cellule de régularisation des avoirs non déclarés. Ces rapprochements ont permis d'identifier les titulaires de 10% des comptes anonymes (au demeurant, tous les comptes identifiés concernaient des personnes fiscalement domiciliées en France)²⁷.

La solution retenue par le Tribunal fédéral confirmerait ainsi celle acquise dans son arrêt du 29 octobre 2018²⁸ dans un contexte factuel très proche (le nom de la banque concerné a été anonymisé) où l'administration allemande avait requis des données personnelles d'un contribuable à partir du seul numéro de compte, faisant partie d'une liste saisie en Allemagne. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a autorisé l'échange de renseignements tout en distinguant les demandes collectives (de liste), où le contribuable est individualisé non par son nom mais par le numéro de compte, des demandes de groupe, qui portent sur un nombre de contribuables potentiellement indéterminé²⁹. Il a cependant aligné, en substance, le régime de demandes de liste, en ce compris celui de demandes individuelles s'inscrivant dans le cadre d'une demande de liste, sur celui des demandes de groupe évoqué plus haut. En appliquant les critères de demandes de groupe aux faits de l'espèce, le Tribunal a estimé que le soupçon de comportement illicite était matérialisé, notamment au regard des circonstances dans lesquelles l'administration requérante a eu connaissance des listes (saisies dans des fichiers cachés sur un ordinateur d'une employée et non régulièrement disponibles dans le système de sauvegarde de la banque), associées aux autres indices (procédure d'enquête à la banque, montant important déposé sur le compte, ce dernier indice étant par lui-même insuffisant).

20 Sur cette procédure, v. notre note dans le numéro précédent (FI 3-2019, n° 10, § 2).

21 TAF, 30 juill. 2018, A-1488/2018.

22 La présente note se base sur le communiqué de presse du Tribunal fédéral du 26 juillet 2019. En Suisse, le sens d'une décision juridictionnelle peut être rendu public avant que celle-ci ne soit rédigée, ce qui est le cas en l'espèce. Au moment de la rédaction de cette note, le texte de l'arrêt n'a pas encore été rendu accessible.

23 Commentaire OCDE, art. 26, § 5.2. Ce paragraphe est issu de la mise à jour du 17 juillet 2012. Cependant, selon l'OCDE, il ne pose pas de règle nouvelle mais ne fait que préciser que les demandes de groupe n'ont jamais été exclues.

24 ATF, 1^{er} sept. 2017, 143 II 628, 2C_643/2016.

25 ATF, 12 sept. 2016, 143 II 136, 2C_276/2016, cons. 6.1.2.

26 V. aussi RM Taillé-Polian, n° 7035 : JO Sénat, 31 janv. 2019, p. 553.

27 TAF, 30 juill. 2018, A-1488/2018, préc.

28 ATF, 29 oct. 2018, 2C_695/2017

29 ATF, 1^{er} sept. 2017, préc., cons. 5.1.

12. S'agissant du risque de violation du **principe de spécialité**, qui interdit, sauf l'autorisation de l'État requis, l'utilisation des informations à des fins autres que fiscales, le **Tribunal fédéral prend note des garanties obtenues par l'administration helvétique des autorités françaises**. Il estime que celles-ci excluent toute utilisation des informations dans le cadre de la procédure pénale menée contre UBS en France³⁰.

13. Il convient évidemment d'**attendre la publication du texte officiel de l'arrêt avant tout commentaire définitif. Plusieurs points de détail restent en effet en suspens**. Par exemple, le communiqué de presse vise, au titre du principe de spécialité, la non-utilisation des informations dans la procédure pénale contre UBS, sans mentionner le sujet d'éventuelles poursuites pénales contre des contribuables français indélégats. Sur un autre point, une lecture légitime de la convention franco-suisse pourrait conduire à estimer que les demandes dans lesquelles le contribuable n'est pas identifié par son nom, n'ont été autorisées que par l'avenant du 25 juin 2014 ayant modifié le point XI du protocole additionnel à la convention. Or, sur ce point précis, l'avenant est applicable aux demandes relatives aux faits survenus pour toute période commençant à compter du 1^{er} février 2013 alors que les demandes de la DGFIP visaient les périodes fiscales 2010-2015, ce qui soulève potentiellement un problème de rétroactivité.

En tout cas, il ne fait aucun doute que cette affaire *UBS* fera et date et jurisprudence, vu son ampleur : une recherche sur 40 000 références de comptes bancaires à comparer avec la demande norvégienne précitée, qui portait sur... 9 références de cartes de crédit. Face au fisc, il ne reste assurément plus grande chose du secret bancaire suisse.

L. STANKIEWICZ ■

14. Échange de renseignements - Échange sur demande - Rapports de revue par les pairs - Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE/G20 publie une nouvelle série de rapports d'examen par les pairs du respect de la norme internationale d'échange de renseignements sur demande. Les juridictions examinées sont le Costa Rica, la Croatie, le Liban, la Malaisie, les États fédérés de Micronésie, Nauru (conformes pour l'essentiel) ; le Botswana, le Vanuatu (partiellement conformes) ; le Guatemala (non conforme).

OCDE, Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, communiqué 30 juill. 2019

15. Cette livraison s'inscrit dans le 2^e cycle d'examen par les pairs (le premier s'étant achevé en 2016). Il est conduit

selon des termes de référence renforcés, enrichis notamment par l'obligation pour les juridictions fiscales de disposer des renseignements relatifs à la propriété effective, en intégrant la définition que donne de cette notion le Groupe d'action financière (GAFI) dans le domaine du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (LCB/FT). Contrairement au premier, l'examen de 2^e cycle est combiné, sans distinguer l'examen du cadre juridique, d'une part, et la réalité de son application, d'autre part³¹.

Il est à relever que six sur neuf juridictions concernées par cette livraison ont pu bénéficier d'une notation provisoire en 2017 (le Costa Rica, le Guatemala, le Liban, la Micronésie, le Nauru et Vanuatu). En effet, dans le sillage du scandale des *Panama Papers*, les Ministres des finances du G20 ont, à cette époque, accentué la pression sur les juridictions récalcitrantes en appelant, lors de la réunion de juillet 2016, l'ensemble des membres du Forum mondial à amener leur notation à un niveau satisfaisant avant le sommet du G20 de juillet 2017. Comme le premier cycle d'examen devait s'achever, il a été décidé d'ouvrir une procédure accélérée d'examen (*fast track*) pour permettre à certaines juridictions « repenties » ou simplement retardataires de démontrer leur progrès avant cette date. Cette procédure a donc permis de délivrer une note provisoire à plusieurs juridictions moyennant leur inscription le plus tôt possible dans le calendrier du second cycle des examens.

L'examen du second cycle a permis de confirmer la note « conforme pour l'essentiel » s'agissant du Costa Rica, du Liban, de la Micronésie et du Nauru. En revanche, le **Guatemala est noté « non conforme »** au regard des défaillances constatées dans la disponibilité des informations sur les propriétaires légaux et effectifs des entités et arrangements et dans les mécanismes d'échange de renseignements, susceptibles d'être paralysés par les normes internes de confidentialité. **Le Guatemala devient donc la deuxième juridiction notée « non conforme », aux côtés de Trinité et Tobago**. Pour sa part, le **Vanuatu** écope d'une note « partiellement conforme » motivée par un degré insuffisant de la mise en pratique de la législation introduite en 2017 visant à assurer la disponibilité des informations comptables sur les sociétés *off-shore*.

S'agissant d'autres juridictions dans cette livraison, la Croatie et la Malaisie reçoivent la note « conforme pour l'essentiel » alors que le **Botswana** est classé seulement « partiellement conforme », au regard des imperfections constatées dans la disponibilité des informations dans ses trois dimensions (sur la propriété, informations comptables, données bancaires).

L. STANKIEWICZ ■

16. À NOTER

> Échange de renseignements - Échange sur demande - Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales - Adhésions - La Guinée, la Namibie et le Honduras ont rejoint le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins

³⁰ V. aussi FI 2-2019, n° 10, § 8.

³¹ Sur la méthodologie du contrôle par les pairs en matière d'échange de renseignements sur demande, voir notre commentaire *in* FI 2-2019, n° 10, § 1.

fiscales en tant que 155^e, 156^e et 157^e membres. En adhérant au Forum mondial, ils annoncent leur engagement à mettre en œuvre à la fois la norme internationale d'échange de renseignements sur demande et la norme sur l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers.

OCDE, communiqué, 26 août 2019

Contrôle fiscal

17. À NOTER

> Contrôle fiscal - Initiative inspecteurs des Impôts Sans Frontières (IISF) - Rapport d'activité - L'Initiative Inspecteurs des Impôts Sans Frontières (IISF), l'OCDE et le Programme des Nations Unies pour le développement ont publié leur rapport annuel rendant compte des activités menées dans le cadre de leur programme conjoint entre mai 2018 et avril 2019.

OCDE, communiqué, 25 sept. 2019

Ce rapport met notamment en avant les avancées accomplies sur la voie de l'amélioration de la capacité des pays en développement d'imposer les entreprises multinationales. L'initiative aurait rapporté, pour la période allant jusqu'en avril 2019, près de 500 millions USD de recettes supplémentaires aux pays en développement. Elle pourrait être élargie à d'autres champs tels que les enquêtes en matière de délinquance fiscale, les vérifications conjointes, l'échange automatique de renseignements, la négociation de conventions fiscales et le règlement des différends. Des programmes pilotes sont déjà en cours dans certains de ces domaines.

Règlement des différends

Questions générales

18. À NOTER

> Sécurité juridique en matière fiscale - Première journée dédiée à ce thème à l'OCDE - Participation de la France à ICAP 2.0 - Le 16 septembre 2019 s'est tenue la première journée consacrée à la sécurité juridique en matière fiscale organisée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) à Paris. Cet événement a réuni les membres des administrations fiscales de 53 États, des représentants d'entreprises et des personnalités politiques, parmi lesquelles le ministre de l'Action et des Comptes publics français, Gérard Darmanin.

Sous la supervision du Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE, cette journée a été construite autour de sept panels dédiés

respectivement à la définition et l'importance de la sécurité juridique en matière fiscale ainsi qu'aux récentes évolutions en matière de prévention, sécurisation et résolution des différends fiscaux au travers des accords préalables en matière de prix de transfert, des procédures amiables et arbitrage ainsi que des programmes de coopération volontaire tel ICAP (*International Compliance Assurance Programme*), et des contrôles conjoints. Parmi les éléments marquants de cet événement, l'on pourra retenir l'intervention du ministre français sur les récentes évolutions en matière de sécurité juridique en France, ou encore les « trophées des procédures amiables » (« MAP awards » en anglais) décernés par l'OCDE aux administrations fiscales jugées les plus efficaces.

Un premier élément à retenir est l'annonce faite par le ministre Gérard Darmanin de la **participation de la France au deuxième projet pilote du programme ICAP (ICAP 2.0)**. La France est ainsi le 18^e État à rejoindre cette deuxième version du programme de coopération volontaire lancée en mars 2019³². Au cours de son intervention, le ministre a précisé que trois personnes du ministère travaillaient sur cette question et qu'il visait à développer l'équipe pour qu'elle atteigne 15 personnes. Le ministre a par ailleurs fait état des récents dispositifs mis en œuvre en France et favorisant la confiance entre l'administration fiscale française et les contribuables de façon à accroître la sécurité juridique en matière fiscale. À ce titre, il a présenté la nouvelle relation de confiance française, en ce inclus le partenariat fiscal, le service de mise en conformité des entreprises, l'ouverture du guichet international, la mobilisation pour les rescrits, l'examen de conformité fiscale et l'amélioration du dialogue et des recours en cours de contrôle. Il a également évoqué une expérimentation, dans certains départements, visant à limiter la durée du contrôle. Ainsi une entreprise ne pourrait faire l'objet de plus de neuf mois de contrôle sur trois années, et ce, toutes administrations confondues.

Les **trophées des procédures amiables** sont le second élément à retenir. Ils ont été décernés à partir des dernières statistiques publiées par l'OCDE le jour-même de cet événement concernant l'année 2018 (V. § 33). Les États ont été distingués pour chacune des quatre catégories suivantes : (i) la célérité dans la clôture d'un dossier de procédure amiable, (ii) la réduction du stock des dossiers en cours (comparaison entre le stock d'ouverture et le stock de clôture), (iii) la gestion du volume des dossiers (comparaison entre le nombre de dossiers clôturés en 2018 et le nombre de dossiers traités (inventaire d'ouverture + nouveaux dossiers)) et (iv) les relations d'étroite coopération entre États. Dans les trois premières catégories, le Canada, le Royaume-Uni, la Belgique et les Pays-Bas se sont particulièrement distingués. La France s'est quant à elle placée au 9^e rang des États clôturant les procédures amiables avec le plus de célérité et des États traitant le mieux leur volume de dossiers. Enfin, parmi les trois coopérations étroites distinguées dans la quatrième catégorie, la France a été distinguée à deux reprises en matière de prix de transfert, soit en deuxième place, pour la coopération avec les États-Unis, et en troisième place pour la coopération avec le Royaume-Uni. À cet égard, il convient de rappeler qu'un référé de la Cour des comptes sur les conventions fiscales du 31 mai 2019 a constaté que « [le] dimensionnement actuel des équipes ne permet[tait]

32 Pour une présentation de ce programme, v. FI 2-2019, n° 10, § 23.

pas d'épuiser le stock d'affaires en cours » et recommandé « compte tenu du stock de dossiers en cours, de l'augmentation prévisible du nombre de litiges et des montants en jeu, [...] d'accroître, par redéploiement interne à la DGFIP, les effectifs de la MEJEI [Mission d'expertise juridique et économique internationale] afin de continuer à garantir un suivi de qualité aux contribuables. »³³. Depuis cette date, les effectifs de la MEJEI se sont accrus d'une personne supplémentaire, tandis qu'une augmentation plus importante est en cours d'examen par les ministres de l'Economie et des Finances et de l'Action et des Comptes publics³⁴.

Les nombreux échanges intervenus au cours de cette journée et qui font suite aux rapports du Forum sur l'administration fiscale récemment publiés sur ICAP 2.0 ou encore les contrôles conjoints démontrent le rôle croissant alloué à la sécurité juridique en matière fiscale par les administrations fiscales de l'OCDE, ce dont on peut attendre qu'il contribue à l'avenir à nouer des relations meilleures et plus stables entre contribuables et administrations fiscales.

B. GIBERT et C. PASQUIER ■

Conventions internationales

19. Règlement des différends fiscaux - Examen des pairs (BEPS, action 14) - Rapports de suivi - L'OCDE publie la première série (sur dix) de rapports de phase 2 d'examen par les pairs relatif à l'amélioration des mécanismes de règlement dans le cadre du projet BEPS. Les pays concernés étaient la Belgique, le Canada, les États-Unis, les Pays-Bas, la Suisse et le Royaume-Uni, soit des pays disposant d'une expérience certaine en matière de règlement des différends.

OCDE, communiqué, 13 août 2019

20. Pour rappel, ce processus d'examen s'inscrit dans le cadre des travaux BEPS, et plus exactement de l'action 14 visant à « *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends* ». Il est réalisé par les pays membres du cadre inclusif de BEPS. Il s'agit d'un examen par les pairs des règles et pratiques prévues dans chacun des pays membres du cadre inclusif. Chacun des pays est évalué en deux phases à partir des termes de référence qui ont été établis par l'OCDE et reflètent le standard minimum imposé par l'action 14. Les termes de référence comprennent 21 éléments (et 12 bonnes pratiques) qui couvrent les quatre thèmes suivants : (A) la prévention des différends, (B) la disponibilité et l'accès à la procédure amiable, (C) la résolution des cas soumis à la procédure amiable et (D) la mise en œuvre des accords amiables. Ces termes de référence ont été présentés lors d'un précédent commentaire (FI 2-2019, n° 10, § 28).

L'évaluation en deux phases s'établit comme suit : la phase 1

de l'examen par les pairs consiste à examiner le cadre juridique et administratif applicable aux mécanismes de règlement des différends et leur mise en œuvre pratique³⁵ ; elle est suivie d'une phase 2 visant à examiner les mesures prises par le pays pour remédier aux éventuelles lacunes identifiées lors de la phase 1.

21. Le présent commentaire analyse les mesures pratiques prises par la Belgique, le Canada, les États-Unis, les Pays-Bas, la Suisse et le Royaume-Uni afin d'améliorer leurs procédures de règlement des différends et se conformer le cas échéant aux règles au titre desquelles des lacunes avaient été identifiées en phase 1 d'examen. Cette étude vise à faire ressortir les points saillants des rapports pour chacun des pays concernés ainsi que les similarités et différences entre les résultats des examens réalisés.

D'une manière générale, les pays examinés disposent de réseaux de conventions fiscales équivalents avec plus de 90 pays, à l'exception des États-Unis dont le réseau conventionnel compte plus de 50 pays et du Royaume-Uni qui dispose d'un réseau conventionnel plus important de l'ordre de 125 pays. Cependant, l'importance du réseau conventionnel de chaque pays ne présume pas du nombre de cas de procédure amiable en cours dans celui-ci. En effet, ce sont les États-Unis qui ont le réseau conventionnel le plus réduit des pays examinés mais qui disposaient du nombre de cas de procédure amiable en cours le plus élevé, soit 1 000 cas en cours au 31 décembre 2017, dont 70% sont des cas de prix de transfert. À titre de comparaison, les Pays-Bas et la Suisse présentaient un nombre de cas en cours similaire de l'ordre de 350 au 31 décembre 2017, dont environ 35% de cas de prix de transfert, tandis que le Royaume-Uni présentait un nombre de cas en cours d'environ 450 (dont 65% sont des cas de prix de transfert) et le Canada 180 cas (dont 80% de cas de prix de transfert) au 31 décembre 2017. La Belgique occupe quant à elle une position singulière dans la mesure où le pays présentait 700 cas en cours au 31 décembre 2017, dont 90% sont des cas qui sont autres que des cas de prix de transfert.

22. Les pays qui ont fait l'objet de l'examen de phase 2 peuvent être classés en deux catégories, ceux dont les conventions fiscales sont partiellement conformes aux termes de référence (Belgique, Canada et Royaume-Uni) et ceux dont les conventions fiscales sont en conformes pour l'essentiel (États-Unis, Pays-Bas et Suisse). En pratique, **les pays examinés respectent en quasi-totalité les catégories de critères imposés par les termes de référence et s'efforcent lorsque ce n'est pas le cas de les résoudre**. L'on peut notamment constater qu'à l'exception des États-Unis, l'ensemble des pays ont prévu de se conformer aux termes de référence et donc au standard minimum de l'action 14 de BEPS au terme de la conclusion de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS (auss appelé « Instrument multilatéral » ou « IM ») avec leurs partenaires conventionnels ou de renégociations bilatérales lorsque l'IM n'est pas applicable. De même,

33 C. comptes, Les conventions fiscales internationales, référé n° S2019-1421, 31 mai 2019.

34 MINEFI et MACP, réponse 29 juill. 2019.

35 V. par ex. la 5^e série de rapports de phase 1 (FI 2-2019, n° 10, § 28).

tous les pays sauf les États-Unis (qui ne sont pas parties à l'IM) ont opté pour la mise en place d'une phase d'arbitrage conformément à la partie VI de l'IM.

Les principaux points saillants des examens de phase 2 sont présentés ci-après par catégories de termes de référence.

♦ A. La prévention des différends

23. L'ensemble des rapports de phase 2 confirme que les pays disposent d'un programme d'accord préalable en matière de prix de transfert (APP). Il est par ailleurs précisé que les États-Unis, les Pays-Bas et la Suisse accordent des APP rétroactifs (« *roll-back APAs* »).

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

24. B.1. Les pays devraient s'assurer que leurs conventions fiscales contiennent une disposition relative à la procédure amiable qui permet au contribuable de demander l'ouverture d'une procédure amiable. La demande d'ouverture doit être soumise dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention fiscale - À l'exception du Royaume-Uni qui disposait encore en août 2019 de 15 conventions fiscales ne prévoyant pas de disposition dédiée aux procédures amiables, toutes les conventions fiscales conclues par les pays examinés prévoient une disposition dédiée aux procédures amiables.

Par ailleurs, la Belgique, le Canada, la Suisse et le Royaume-Uni ont été identifiés comme disposant de conventions fiscales qui ne mentionnent pas toutes le critère du délai de trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme et qui prévoient essentiellement des délais plus brefs pour ouvrir une procédure amiable, ce qui est restrictif pour les contribuables.

Les conventions fiscales dans lesquelles les termes requis sont manquants représentent respectivement 10% et 20% dans les cas de la Suisse et de la Belgique. C'est le Canada dont les conventions fiscales prévoient le plus grand nombre de dispositions conventionnelles non conformes, à hauteur de 70% des conventions signées par le pays. Enfin, pour le Royaume-Uni, il a été conclu que l'accès à la procédure amiable est en principe assuré aux contribuables mais qu'il subsiste un risque d'application des délais de prescription de droit interne qui viendraient limiter le délai de trois ans que devrait en principe prévoir toutes les conventions fiscales signées par le Royaume-Uni.

Il s'agit donc d'une disposition qui devra être modifiée par les pays à l'issue de négociations.

25. B.2. Les pays devraient s'assurer qu'une demande d'ouverture de procédure amiable peut être présentée auprès de l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États contractants ou à tout le moins que soit mis en place un processus de notification ou de consultation bilatérale lorsqu'une autorité compétente considère la réclamation du contribuable non fondée - Les Pays-Bas ont signé des conventions fiscales dont les dispositions de l'article 25(1) ne

sont pas conformes au modèle OCDE de convention fiscale relatif à la non-discrimination pour les ressortissants nationaux. 10% des conventions fiscales conclues par le pays ne prévoient pas la possibilité pour les contribuables d'introduire un cas de procédure amiable dans un pays dont ils sont nationaux. Il s'agit donc d'une disposition qui devra être modifiée par les Pays-Bas à l'issue de négociations.

26. B.5/B.10. Les pays devraient donner accès à la procédure amiable en cas de transaction conclue à l'issue d'un contrôle fiscal et le préciser dans leurs instructions sur la procédure amiable - Les pays donnent accès à la procédure amiable en cas de transaction conclue à l'issue d'un contrôle fiscal et le précisent dans leurs instructions. Seule une incertitude demeure à l'issue de la revue de phase 2 des Pays-Bas car le pays n'a pas précisé sa position dans ses instructions à l'attention des contribuables.

27. B.6/B.8/B.9. Les pays ne devraient pas restreindre l'accès à la procédure amiable au motif que les informations communiquées sont insuffisantes si le contribuable a fourni les informations demandées en suivant les règles, lignes directrices et procédures établies pour le recours à la procédure amiable et son utilisation. C'est pourquoi, les pays doivent publier des règles, lignes directrices et procédures claires, disponibles et facilement accessibles au public sur l'accès à la procédure amiable et son utilisation, précisant les informations et documents spécifiques qui doivent accompagner une demande d'assistance amiable adressée par un contribuable - L'ensemble des pays ont été considérés comme disposant de règles suffisantes en matière de notification et de procédures/instructions claires à l'attention des contribuables précisant le contenu des informations à fournir dans le cadre d'une ouverture de procédure amiable. En particulier, la Suisse et le Royaume-Uni ont mis à jour leurs instructions et le cas échéant leur procédure interne afin de se conformer à ce critère depuis l'examen de phase 1. Aux Pays-Bas et au Canada, la révision de ces instructions est en cours. La Belgique a quant à elle établi des instructions satisfaisantes à la suite de son examen de phase 1 (à l'époque elle n'en disposait pas) ; cependant il a été jugé que celles-ci sont difficilement accessibles au public.

Les Pays-Bas présentent par ailleurs la particularité d'avoir également mis en place une procédure d'appel devant les tribunaux internes à la disposition des contribuables lorsqu'ils considèrent que les réserves formulées par les autorités compétentes à leur encontre pour l'ouverture d'une procédure amiable ne sont pas justifiées. Cette procédure apparaît novatrice et se rapproche de la procédure récemment mise en place dans le cadre de la directive 2017/1852 du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'UE.

28. B.7. Les pays devraient s'assurer que leurs conventions fiscales contiennent une disposition qui permet aux autorités compétentes de se concerter pour éliminer la double imposition dans les cas non prévus dans leurs conventions fiscales, conformément à l'article 25(3)

du Modèle OCDE de convention fiscale - La Belgique et le Royaume-Uni sont deux pays dont les conventions fiscales ne prévoient pas toutes que les autorités compétentes doivent se concerter pour éliminer les doubles impositions. Les conventions non conformes à cet égard conclues par les deux pays représentent respectivement 20% et 60% de l'ensemble de leurs conventions fiscales.

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

29. D'une manière générale, les pays sont considérés comme remplissant les critères nécessaires pour être jugés conformes à la catégorie des Termes de Référence relative à la résolution des cas soumis à la procédure amiable.

30. C.3./C.4. Les pays devraient s'assurer que des moyens appropriés sont fournis à la fonction en charge de la procédure amiable, et que les personnels en charge des procédures amiables disposent du pouvoir de régler les différends soumis à la procédure amiable, en particulier sans avoir besoin de l'accord ou des instructions du personnel de l'administration fiscale qui a effectué les ajustements fiscaux concernés ou sans être influencés par des considérations liées à la politique fiscale que le pays concerné souhaiterait mettre en œuvre dans les futurs amendements à la convention - Si certains pays comme le Canada sont jugés disposer de ressources suffisantes pour traiter les cas de procédure amiable, les examens de phase 2 reflètent plus fréquemment un manque de ressources, comme pour le cas de la Belgique, des États-Unis, des Pays-Bas, du Royaume-Uni et de la Suisse, notamment au vu du nombre de cas de procédure amiable grandissant auquel doivent faire face les pays. Ces pays devront donc accroître leurs ressources en vue d'assurer un règlement efficace des procédures amiables.

Par ailleurs, les autorités compétentes de chacun des pays ont été considérées comme traitant les cas présentés en procédure amiable de manière pragmatique et efficace.

Enfin, les autorités compétentes en charge des procédures amiables au sein des différentes administrations fiscales ont toutes été jugées indépendantes des autres services des administrations fiscales, et notamment des autorités de contrôle. Les Pays-Bas notamment ont éliminé le risque qui avait été identifié à l'issue de la phase 1 d'examen.

♦ D. La mise en œuvre des accords amiables

31. Les pays examinés mettent en œuvre les accords amiables de manière conforme aux termes de référence.

32. D.3. Les pays devraient (i) indiquer dans leurs conventions fiscales que tout accord obtenu à l'issue de la procédure amiable doit être appliqué quels que soient les délais prévus par leur droit interne, ou (ii) être prêts à accepter des dispositions conventionnelles alternatives qui limitent la période durant laquelle une Partie contractante peut procéder à un ajustement afin d'éviter les ajustements tardifs qui ne pourront pas faire l'objet

d'un allègement en vertu de la procédure amiable - Les examens de phase 2 précisent que certaines conventions fiscales conclues par la Belgique, le Canada, les États-Unis, les Pays-Bas, la Suisse et le Royaume-Uni ne prévoient pas que tout accord obtenu à l'issue de la procédure amiable doit être appliqué quels que soient les délais prévus par leur droit interne. Il s'agit donc d'une disposition qui devra être modifiée par les pays à l'issue de renégociations. En pratique, en Suisse où il existe un risque que la prescription de droit interne interagisse avec l'obtention d'un accord en procédure amiable, le rapport conclut qu'aucun problème de mise en œuvre pratique n'a émergé.

B. GIBERT et C. PASQUIER ■

33. À NOTER

> Règlement des différends fiscaux - Procédure amiable - Statistiques OCDE - L'OCDE publie ses statistiques annuelles 2018 sur les procédures amiables.

OCDE, communiqué, 16 sept. 2019

Cette livraison est la seconde, après celle de 2017, élaborée dans le cadre d'une nouvelle méthodologie commune de déclaration par les juridictions, arrêtée dans le cadre du standard minimum de l'action 14 du projet BEPS. Désormais, tous les membres du Cadre inclusif sur le BEPS sont invités à fournir leurs statistiques. S'agissant des procédures initiées après le 1^{er} janvier 2016 ou après le 1^{er} janvier de l'année d'adhésion au Cadre inclusif, les données sont, dans chaque juridiction, affinées partenaire par partenaire, ce qui permet notamment d'éviter un double comptage de la même procédure au niveau des résultats consolidés. Les statistiques séparent les cas relatifs aux prix de transfert (incluant l'attribution des bénéfices aux établissements stables) des « autres cas ». Il est à noter que, pour les cas initiés avant ces dates, chaque juridiction utilisait sa propre méthodologie.

Le stock mondial des procédures ouvertes à fin 2018 est de 6 605 (contre 6 831 fin 2017). Le stock des cas post-1^{er} janvier 2016 (cas « nouveaux ») est de 3 250 (contre 2 282 fin 2017). Les proportions se sont désormais, logiquement, équilibrées. Les cas initiés avant le 1^{er} janvier 2016 (cas « anciens ») concernent en majorité les prix de transfert (1 845). Il en va de même pour les cas « nouveaux » (1 668 pour les prix de transfert contre 1 582 pour les autres cas). Sur les 2 385 procédures ouvertes en 2018 (2 076 en 2017), 930 concernent les prix de transfert (779 en 2017) et 1 455 les autres cas (1 297 en 2017). La durée moyenne de procédures est de 33 mois pour les procédures « prix de transfert » (30 mois en 2017) et de 14 mois pour les autres (17 mois en 2017). Cela illustre la plus grande complexité des différends relatifs aux prix de transfert et la difficulté de parvenir à une solution dans le délai de 24 mois.

Avec 972 cas en stock à la fin 2018 (contre 882 fin 2017), la France est la 3^e juridiction en termes de nombre de procédures amiables ouvertes derrière l'Allemagne (1 198) et les États-Unis (1 007), devançant l'Inde (841) et l'Italie (742). En 2018, le stock de procédures amiables a nettement augmenté en Italie (de 587 fin 2017 à 742) et en Espagne (de 279 à 408).

En France, le stock des cas post-1^{er} janvier 2016 (cas « nouveaux ») représente 65% du total (contre 48% fin 2017). Les cas initiés avant le 1^{er} janvier 2016 (cas « anciens ») concernent en majorité les prix de transfert (221 contre 297 à fin 2017), comparé aux 115 pour les

autres cas (161 à fin 2017). Il en va désormais de même pour les cas « nouveaux » avec 339 cas prix de transfert en stock (177 fin 2017) et 297 pour les autres cas (247 fin 2017). Sur les 449 procédures initiées en 2018, 222 concernent les prix de transfert.

Ainsi, s'agissant des cas « anciens » relatifs aux prix de transfert, la durée moyenne de procédure est de 51,5 mois (50 mois fin 2017), contre 45,5 pour d'autres cas (38 à fin 2017). En revanche, la durée moyenne des procédures « nouvelles » est respectivement de 15 mois (prix de transfert) et 10 mois (autres procédures), contre 11 et 5 à fin 2017 (cet allongement apparent est logique vu la montée en puissance du stock de procédures nouvelles). S'agissant des procédures « nouvelles » en matière de prix de transfert, les juridictions partenaires les mieux représentées sont l'Italie (70 en stock à la fin 2018, contre 46 fin 2017), l'Espagne (54 contre 14 début 2018), l'Allemagne (28 et 25 fin 2017), le Canada (17 ; 5 début 2018) et les États-Unis (15 contre 20 fin 2017). Pour les autres cas, on trouve essentiellement la Belgique (151 ; 208 fin 2017), puis l'Allemagne (30 ; 32 fin 2017), le Luxembourg (16 contre 8 début 2018) et la Suisse (15 contre 22 fin 2017).

Les statistiques portant sur les résultats des procédures amiables confirment leur intérêt pour les contribuables, surtout en ce concerne les **prix de transfert**. Dans le cas de la France, sur les 136 procédures de ce type clôturées en 2018 (nouvelles et anciennes), un accord éliminant la double imposition a été trouvé dans 81 cas contre 6 cas où les administrations ne sont pas parvenues à un accord. Les contribuables ont retiré leur demande dans 28 cas. L'accès à la procédure n'a été refusé que dans 3 cas. De même, dans 3 cas seulement, l'administration a refusé l'ouverture au motif que la position du contribuable n'était pas justifiée.

Du point de vue des contribuables, le bilan (pour la France) des procédures concernant **d'autres cas que les prix de transfert** est plus mitigé. Sur 226 procédures de ce type clôturées en 2018 (nouvelles et anciennes), un accord éliminant la double imposition a été trouvé dans 93 cas contre 2 cas où les administrations ne sont pas parvenues à un accord. Les contribuables ont retiré leur demande dans 11 cas. Cependant, l'accès à la procédure a été refusé dans 49 cas (pour un motif de procédure) alors que dans 32 affaires le contribuable s'est vu opposer un refus motivé par le caractère infondé de sa demande.

L. STANKIEWICZ ■

Droit de l'Union européenne

34. À NOTER

> **Règlement de différends fiscaux - Procédure amiable - Arbitrage - Statistiques UE** - La Commission européenne publie les statistiques élaborées par le Forum conjoint sur les prix de transfert de l'Union européenne portant sur l'état de l'application de la Convention européenne d'arbitrage au 31 décembre 2018.

Comm. UE, communiqué 22 juill. 2019

Au plan européen, le stock des procédures à la fin 2018 reste stable tout en enregistrant une légère tendance haussière (1 988 contre 1 907 fin 2017 et 1 889 fin 2016), avec 674 cas clos au cours de l'année 2018 (contre 534 en 2017). Les États avec le stock de clôture le plus important sont l'Italie (487 contre 468 fin 2017), l'Allemagne (346 contre 389 fin 2017) et la France (266 contre 239 fin 2017), désormais talonnée par l'Espagne (217). Le stock français a augmenté avec 91 procédures initiées pendant 2018 et 68 cas clos.

Le tableau des procédures non clôturées dans le délai de 2 ans (932 contre 996 à fin 2017), montre que ces cas prennent majoritairement leur origine dans trois États : Italie (273 ; 286 fin 2017), la France (136 ; 162 fin 2017) et l'Allemagne (166 ; 183 fin 2017). Cela confirme l'observation faite par l'OCDE de la difficulté, notamment de la France, de clore les procédures amiables relatives aux prix de transfert dans un délai de 24 mois. Comme l'année dernière, sur ces 932 cas, seulement deux feraient l'objet d'un arbitrage (un déclaré par la France, l'autre par l'Allemagne). En revanche, 45 cas ont été déclarés comme devant être envoyés à l'arbitrage (cependant ce chiffre a déjà été de 80 en 2017 sans se traduire par une augmentation du nombre d'arbitrages), dont 36 par l'Italie (73 en 2017). On constate également que très peu de demandes d'ouverture ont fait l'objet d'un rejet (6 dont 1 en France), confirmant les chiffres de 2017 (à peine 8 au plan européen dont 1 en France). En particulier, il n'a été enregistré aucun refus motivé par l'application d'une pénalité grave.

L. STANKIEWICZ ■

Annexe (disponible sur le site internet de la Revue)

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'IM

