

# 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

> **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. L'arrêt ayant été publié, nous revenons sur cette décision (V. § 1).

### Règlement des différends

> L'OCDE publie deux séries de rapports par les pairs d'examen de phase 1 relatifs à l'amélioration des mécanismes de règlement dans le cadre du projet BEPS. Les pays concernés étaient les suivants : Afrique du Sud, Argentine, Chili, Colombie, Croatie, Inde, Lettonie et Lituanie (série 6) et Arabie Saoudite, Brésil, Bulgarie, Chine, Hong Kong, Indonésie et Russie (série 7) (V. § 9).

## Coopération administrative

### Échange de renseignements

**1. Échange de renseignements sur demande - 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. L'arrêt ayant été publié, nous revenons sur cette décision.

#### Tribunal fédéral (Suisse), 26 juill. 2019, 2C\_653/2018 (V. annexe 1)

2. Nous avons commenté dans le dernier numéro<sup>1</sup> le communiqué de presse qui donnait le sens de cette décision très médiatique en attendant que le texte de l'arrêt ne soit publié. Il ne l'a été que début décembre, en langue allemande uniquement. **L'arrêt publié confirme tous les points évoqués dans le communiqué de presse et déjà commentés, tout en apportant quelques précisions intéressantes.**

3. Commençons par **rappeler les faits et le déroulement de la procédure**. La demande de la DGFIP, adressée à l'administration suisse (Administration fédérale des contributions, AFC) 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, 45 000 environ, de personnes présumées contribuables en France. L'une des listes, la liste A, concernait environ 1000 comptes des titulaires identifiés par leur nom. Les deux autres listes, les listes B et C, sur lesquelles portait la demande, étaient anonymes, mais les numéros de compte comportaient un code indiquant une domiciliation en France. Les avoirs figurant sur ces listes s'élevaient à plus de 11 milliards de francs suisses. Dans ces conditions, la DGFIP a demandé à l'AFC des renseignements sur les noms, date de naissance et adresse la plus actuelle connue des titulaires des comptes et autres ayants droit 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 (TAF), qui, par un arrêt du 30 juillet 2018<sup>2</sup>, les a annulées. L'AFC a formé un recours contre cet arrêt devant le Tribunal fédéral (dont le siège est à Lausanne) qui, par l'arrêt commenté du 26 juillet 2019, casse la décision du TAF et autorise l'assistance administrative.

4. Le raisonnement du Tribunal fédéral repose sur une classification ternaire par la Suisse des demandes de renseignements entrantes. Leur régime varie selon qu'il s'agit de demandes individuelles, de demandes collectives (de « liste ») ou de demandes de groupe. Les **demandes collectives** (« *Listenersuchen* ») sont celles où les contribuables visés sont identifiables autrement que par leur nom, par exemple par un numéro de carte ou de compte bancaires. Le nombre des contribuables concernés est donc déterminé, même s'il peut être (très) important<sup>3</sup>. Les **demandes de groupe** consistent, en revanche, en la description d'un modèle de comportement. Elles concernent donc un nombre potentiellement indéterminé de contribuables<sup>4</sup>. La demande faite par la France dans l'affaire commentée, qui tend à identifier des contribuables derrière des numéros de compte est donc qualifiée de demande collective.

Le Tribunal fédéral confirme sa jurisprudence, qui soumet au même régime les demandes collectives et de groupe pour apprécier si la demande caractérise une « *fishing expedition* » prohibée<sup>5</sup>. Pour écarter ce reproche les demandes doivent : (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 groupe.

Dans l'affaire commentée, c'est la seconde condition qui était litigieuse. Le Tribunal fédéral a pris ici le contrepied des premiers juges en estimant que l'administration française a suffisamment caractérisé un soupçon de comportement illicite de la part des contribuables du groupe visé par la demande. Rappelons, en effet, que parmi les listes communiquées par les autorités allemandes à la DGFIP, l'une d'entre elles, la liste A, comportait bien des noms de 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. Les listes B et C 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 » n° 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).

Ainsi, même portant sur 40 000 références de comptes bancaires, la demande française n'est pas une *fishing expedition* aux yeux des juges de Lausanne.

1 V. FI 4-2019, n° 10, § 9.

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

3 Tribunal fédéral, 29 oct. 2018, 2C\_695/2017. - Tribunal fédéral, 1<sup>er</sup> sept. 2017, 143 II 628, 2C\_643/2016.

4 Tribunal fédéral, 12 sept. 2016, 143 II 136, 2C\_276/2016.

5 V. not. Tribunal fédéral, 29 oct. 2018, 2C\_695/2017, préc.

5. Les diligences de la DGFIP ont permis du même coup de satisfaire à l'exigence de la **subsidiarité** de la demande de renseignements. L'administration française a bien épuisé tous les moyens à sa disposition avant de se tourner vers l'administration suisse.

6. Le Tribunal fédéral s'appuie en revanche sur la distinction entre demandes collectives et demande de groupe pour régler la question de **l'application dans le temps de la convention franco-suisse**, non évoquée par le communiqué de presse. En effet, il semblait ressortir d'une lecture littérale de la convention franco-suisse 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 et que, par dérogation, ce changement ne devait s'appliquer qu'aux demandes relatives aux faits survenus pour toute période commençant à compter du 1<sup>er</sup> février 2013 alors que l'avenant fixait, de manière générale, sa date d'application à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010. Or, les demandes de la DGFIP, visant des contribuables identifiés par un numéro et non par un nom, concernaient les périodes fiscales 2010-2015, ce qui soulevait manifestement une question de rétroactivité.

Le Tribunal fédéral se livre ici à une longue analyse où il procède à une interprétation de l'avenant au regard de son but et de son objet ainsi que des circonstances de sa conclusion, en mobilisant la Convention de Vienne sur le droit des traités et le commentaire du modèle de l'OCDE. Au terme d'une lecture assez tortueuse, il conclut que la date spéciale de l'entrée en application de certaines dispositions de l'avenant (1<sup>er</sup> février 2013) ne visait que les demandes de groupe alors que les demandes collectives, où le contribuable est identifiable (même si non directement par son nom), relèvent de la date de droit commun (2010). Ce résultat, pour le moins constructif, est une autre victoire pour Bercy qui pourra se voir transmettre des données concernant les périodes fiscales à partir de 2010.

7. L'arrêt écarte également l'argument de l'UBS, fondé sur le risque de violation du **principe de spécialité**, qui interdit, sauf autorisation de l'État requis, l'utilisation des informations à des fins autres que fiscales. On notera que le Tribunal fédéral considère comme étrangères à des fins fiscales non seulement les poursuites pénales pour démarchage bancaire ou financier illicite mais aussi les poursuites pour blanchiment aggravé de fraude fiscale, dont la banque suisse a fait l'objet en France. En invoquant le principe de bonne foi, le Tribunal fédéral se satisfait cependant des garanties obtenues par l'administration helvétique des autorités françaises que les informations transmises ne seraient pas utilisées dans le cadre de ces poursuites (notons au passage que l'arrêt reproduit, en français, le texte des courriers émanant de la DGFIP dont la formulation était pour le moins alambiquée...<sup>6</sup>). Pour conforter sa position, le Tribunal fédéral cite, entre autres, le jugement, certes non définitif, du Tribunal correctionnel de

Paris du 20 février 2019, qui a écarté, dans l'affaire UBS, des preuves obtenues en violation des textes régissant l'échange de renseignements<sup>7</sup>.

Même en l'absence de *fishing expedition*, une bonne pêche s'annonce pour Bercy !

L. STANKIEWICZ ■

## 8. À NOTER

> **Échange de renseignements sur demande - Rapports de revue par les pairs (2<sup>e</sup> cycle) – Andorre, Arabie Saoudite, Curaçao, Émirats Arabes Unis, République Dominicaine, Iles Marshall, Samoa, Panama** - 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. Cette livraison porte sur l'Andorre, l'Arabie Saoudite, Curaçao, les Émirats Arabes Unis, la République Dominicaine, les Iles Marshall, les Samoa et le Panama.

### OCDE, communiqué, 12 nov. 2019

Cette livraison s'inscrit dans le 2<sup>e</sup> 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<sup>e</sup> cycle est combiné, sans distinguer l'examen du cadre juridique, d'une part, et de la réalité de son application, d'autre part<sup>8</sup>.

À l'exception du Panama, traité plus loin, toutes les juridictions de cette livraison se sont vues délivrer la note globale « conforme pour l'essentiel », ce qui constitue un progrès puisque la plupart d'entre elles étaient classées « partiellement conforme » (Andorre, République Dominicaine, Samoa, Émirats Arabes Unis), voire « non conforme » (Iles Marshall) à la suite de leur examen de premier cycle. L'Arabie Saoudite a, pour sa part, conservé sa notation « conforme pour l'essentiel ». La présente livraison contient également un rapport supplémentaire d'examen de second cycle pour Curaçao qui a également amélioré sa notation de « partiellement conforme » à « conforme pour l'essentiel » par rapport à un premier rapport de second cycle. Les rapports relèvent notamment des progrès significatifs accomplis sur le terrain de la disponibilité des informations sur la propriété des entités et arrangements, en ce compris sur les bénéficiaires effectifs (terme A.1.), et ce même si certaines juridictions continuent à recevoir la note partielle « partiellement conforme » sur ce point précis (Samoa, Iles Marshall). Certaines juridictions doivent également accomplir des progrès supplémentaires quant à la qualité des informations et la promptitude de leur transfert (terme C.5.) (Arabie Saoudite, Samoa, Émirats Arabes Unis).

Il est à relever que six sur huit juridictions concernées par cette livraison ont pu bénéficier d'une notation provisoire en 2017 (Andorre,

7 V. FI 2-2019, n° 10, § 8.

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

6 Point B.c., en première partie de la décision commentée.

République Dominicaine, Iles Marshall, Panama, Samoa, Emirats Arabes Unis). 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 leurs 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 d'examens. Avec cette livraison, quatre juridictions concernées par l'examen de *fast track* ont ainsi confirmé leurs notes provisoires « conforme pour l'essentiel », reçues dans ce cadre, alors que les Iles Marshall ont pu améliorer leur note provisoire « partiellement conforme ». Le Panama, en revanche, n'a pas maintenu la note provisoire « conforme pour l'essentiel ».

En effet, à l'issue de cette livraison le **Panama** s'est vu décerner la **note globale « partiellement conforme »** au titre de l'examen de second cycle. Cette note globale résulte des insuffisances constatées dans la disponibilité des données comptables et des informations sur la propriété des entités et arrangements (termes A.1 et A.2) ainsi qu'en ce qui concerne la qualité des informations et la promptitude de leur transfert (terme C.5). Sur ces trois points précis le Panama a été noté « partiellement conforme ». Ce classement n'aidera sans doute pas cette juridiction à disparaître de la liste française des États et territoires non coopératifs.

On notera, au passage, que les Samoa, pourtant classées « conforme pour l'essentiel » par l'OCDE au titre du respect de la norme d'échange sur demande, viennent d'être ajoutées à la liste française et européenne des ETNC<sup>9</sup> alors que les Iles Marshall quittent la liste française. Chacun de ces classements obéit cependant à une logique propre.

L. STANKIEWICZ ■

**> Échange de renseignements sur demande - État des lieux** - Le 10<sup>e</sup> anniversaire de la création du Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales, célébré lors d'une réunion organisée les 26 et 27 novembre 2019 à Paris, a été l'occasion pour le Forum de dresser un état des lieux des succès obtenus au cours des dix dernières années, notamment en matière d'échange d'informations sur demande. Depuis 2009 et l'annonce du G20 de la fin du secret bancaire, le Forum a établi un ensemble de normes d'échange d'informations sur demande dont il assure aujourd'hui, au moyen de la revue par les pairs, le respect par ses 158 États et juridictions membres.

**OCDE, communiqué, 26 nov. 2019**

Le bilan présenté par le Forum dans son rapport publié pour l'occasion (qui traite également du développement de l'échange automatique d'informations) repose sur quatre composantes principales : développer la transparence en matière fiscale, favoriser l'échange d'informations, encourager les pays en développement et renforcer le recouvrement et la conformité en matière fiscale.

9 Cf. A. 6 janv. 2020 : JO 7 janv. 2020, texte n° 9.

Le développement de la transparence en matière fiscale a contribué à la **disparition du secret bancaire à l'égard des administrations fiscales**. Si, parmi les 125 juridictions ayant fait l'objet d'une revue par les pairs, près de 70 disposaient d'un secret bancaire en 2009, 98% d'entre elles l'avaient supprimé en 2019. Le Forum évalue à 7,5 milliards de dollars le montant de recettes fiscales additionnelles liées à la mise en œuvre de l'échange d'informations sur demande.

Un deuxième élément central dans le cadre de la revue par les pairs et participant de la transparence en matière fiscale concernait la **disponibilité de l'information relative à l'identité et la propriété**. Le Forum fait référence, dans son rapport, à l'abrogation d'un grand nombre de législations autorisant les titres au porteur ou la mise en place de régimes de contrats de dépôts permettant l'identification des propriétaires de parts. Ainsi, parmi les 125 juridictions précitées, près de 90% des juridictions membres du Forum permettent aujourd'hui l'identification effective des porteurs de titres de sociétés, soit en n'autorisant pas ou plus les titres au porteur, soit en prévoyant des contrats de dépôts adéquats.

Le Forum a également contribué à favoriser l'échange d'informations par **l'expansion du réseau d'accords liant ses États membres**. Alors que dans un premier temps ce réseau n'était constitué que de conventions fiscales pour l'élimination de la double imposition prévoyant éventuellement une clause d'échange d'informations sur demande, ce réseau s'est ensuite développé à partir de la parution, en 2002, du modèle d'accord sur l'échange d'information en matière fiscale (« *Treaty on Exchange of Information* » ou « TIEA » en anglais) qui a donné lieu à la conclusion de plus de 300 accords à l'issue du G20 de 2009, et par la signature à partir de 2010 de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de 1988 modifiée. Le 21 novembre 2019, cette convention comptait 130 participants, soit l'équivalent, selon le rapport, de 8 000 accords bilatéraux. En conséquence du développement de ce réseau, le rapport indique que le nombre de demandes d'informations formulées entre 2009 et 2018 s'est élevé à 250 000, dont près de 160 000 entre 2016 et 2018. La deuxième phase de revue par les pairs indique qu'il aurait été répondu à près de 92% de ces demandes.

En termes d'actions visant à encourager les **pays en voie de développement** (54% des juridictions membres du Forum) à introduire les standards en matière de transparence fiscale, le Forum a instauré une assistance technique à l'attention des juridictions intéressées. L'assistance apportée par le Forum aux 40 pays en développement ayant fait l'objet de la revue par les pairs a permis de mettre en place les dispositifs nécessaires, de sorte que ces juridictions ont obtenu une notation satisfaisante. Le rapport souligne également que le nombre de demandes d'informations envoyées et reçues par les pays en développement a augmenté de manière significative, ce qui a notamment permis d'attirer des recettes fiscales supplémentaires pour les pays en développement.

Le 26 novembre dernier en marge de la réunion du Forum, afin de poursuivre les efforts entrepris par les pays en développement, Pierre Moscovici a co-signé, au nom de l'Union européenne, avec ses partenaires de l'OCDE un accord d'assistance au profit des pays en développement par lequel l'Union européenne a accordé une aide d'un montant de deux millions d'euros au Forum. Cette assistance poursuivra l'assistance technique déjà apportée par le Forum tant en matière d'échange d'informations sur demande que d'échange automatique d'informations.

B. GIBERT et C. PASQUIER ■

## Règlement des différends

### Conventions internationales

**9. Règlement des différends - Amélioration des mécanismes de règlement des différends (BEPS, action 14) - Rapports d'examen par les pairs (phase 1, séries 6 et 7) – Focus sur les BRICS** - L'OCDE publie deux séries de rapports par les pairs d'examen de phase 1 relatifs à l'amélioration des mécanismes de règlement dans le cadre du projet BEPS. Les pays concernés étaient les suivants : Afrique du Sud, Argentine, Chili, Colombie, Croatie, Inde, Lettonie et Lituanie (série 6) et Arabie Saoudite, Brésil, Bulgarie, Chine, Hong Kong, Indonésie et Russie (série 7).

**OCDE, communiqué, 24 oct. 2019**

**OCDE, communiqué, 28 nov. 2019**

**10.** 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 sur le 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, déjà présentés dans un numéro précédent de la revue (FI 2-2019, n° 10, § 28) : (A) la prévention des différends, (B) la disponibilité et l'accès à la procédure amiable, (C) la résolution des cas soumis à la procédure amiable et (D) la mise en œuvre des accords amiables.

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

**11. Le présent commentaire analyse les dispositifs prévus au sein des BRICS (Brésil, Russie, Inde, Chine et Afrique du Sud)** en matière de procédures de règlement des différends et les recommandations formulées par l'OCDE en vue d'en améliorer l'efficacité dans le cadre de l'examen de phase 1. 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.

À l'exception du Brésil qui compte 35 conventions fiscales signées, les BRICS disposent de réseaux de conventions fiscales étendus d'un niveau équivalent comptant généralement plus de 80 pays (la Russie et l'Inde comptant près de 90 conventions fiscales tandis que la Chine en compte 100

et l'Afrique du Sud 80). Cependant, l'importance du réseau conventionnel de chaque pays ne reflète pas nécessairement le nombre de cas de procédure amiable en cours dans celui-ci. Seuls l'Inde et la Chine semblent avoir développé une expérience en la matière avec respectivement 750 cas en cours au 31 décembre 2017 et 110 cas en cours au 31 décembre 2018. Dans chacun des deux pays, les cas de prix de transfert représentent respectivement 85% et plus de la moitié des cas présentés. Le Brésil, la Russie et l'Afrique du Sud ont quant à eux une expérience plus limitée en la matière dans la mesure où ils disposaient d'un petit nombre de cas en cours de l'ordre d'une trentaine au 31 décembre 2018, dont près de 40% représentent des cas de prix de transfert.

Les présents pays qui ont fait l'objet de l'examen de phase 1 présentent des **niveaux de conformité aux Termes de Référence hétéroclites** : le Brésil et la Russie sont partiellement conformes, l'Inde et l'Afrique du Sud sont en grande partie conformes tandis que la Chine est en quasi-totalité conforme aux critères des Termes de Référence. Lorsqu'ils ne respectent pas les critères érigés, les pays s'efforcent de les résoudre. L'on peut notamment constater que l'ensemble des pays ont prévu de se conformer aux Termes de Référence et donc au standard minimum de l'action 14 de BEPS par la conclusion de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS (aussi appelée « Instrument multilatéral » ou « IM ») avec leurs partenaires conventionnels ou de renégociations bilatérales lorsque l'IM n'est pas applicable. Le Brésil n'a pas signé l'IM et devra donc engager des négociations bilatérales afin de modifier les conventions fiscales concernées.

Les principaux points saillants des examens de phase 1 sont présentés ci-après par catégories de Termes de Référence.

#### ♦ A. La prévention des différends

**12.** La prévention des différends est assurée par la mise en place d'un programme d'accord préalable en matière de prix de transfert (APP) bilatéral.

L'Inde et la Chine sont les seuls pays des BRICS qui remplissent le critère de la prévention des différends en accordant des APP rétroactifs (« *roll-back APAs* »).

Le Brésil, la Russie et l'Afrique du Sud ne remplissent pas les critères de prévention des différends. En effet, le Brésil et la Russie ne disposent d'aucun dispositif d'APP bilatéral, tandis que la Russie qui a un dispositif en place n'accorde pas d'APP bilatéraux rétroactifs. Les dispositifs prévus par ces pays devront donc être mis en conformité avec le Standard.

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

**13. 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** - Toutes les conventions fiscales conclues par les

pays examinés prévoient une disposition dédiée aux procédures amiables.

Pendant, certaines conventions fiscales conclues par les BRICS ne mentionnent pas le critère du délai de trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme. Dans certains cas, des délais plus brefs sont prévus pour l'ouverture des procédures amiables, comme dans les conventions fiscales conclues par le Brésil (moins de 20% des conventions conclues) ou la Russie (environ 10% des conventions conclues). Dans d'autres cas, comme pour l'Inde ou la Chine, lorsqu'aucun délai précis n'est prévu dans les conventions fiscales, aucune restriction n'est imposée par le droit interne des États, de sorte que l'absence de mention du délai de trois ans n'est pas défavorable aux contribuables. Enfin, dans le cas de l'Afrique du Sud, lorsqu'aucun délai n'est prévu dans la convention fiscale, c'est le droit interne qui s'applique. Dans la mesure où en Afrique du sud, le délai de droit interne est plus court que le délai de trois ans prévu par le modèle OCDE, le renvoi au délai de droit interne est défavorable aux contribuables.

La conclusion de l'IM ou des renégociations bilatérales par les BRICS permettront d'introduire un délai de trois ans conforme à la rédaction de l'article 25, § 2 du modèle OCDE de convention fiscale.

**14. 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** - Dans leur quasi-totalité, les conventions fiscales conclues par les BRICS ne permettent pas aux contribuables de soumettre une demande de procédure amiable devant l'une ou l'autre des autorités compétentes concernées.

La conclusion de l'IM ou des renégociations bilatérales par les BRICS permettront d'introduire un dispositif conforme à la rédaction de l'article 25, § 1 du modèle OCDE de convention fiscale.

**15. 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 ou toute autre procédure et le préciser dans leurs instructions sur la procédure amiable** - Le Brésil, la Russie, la Chine ne permettent pas la conclusion de transactions entre leurs administrations fiscales respectives et les contribuables, de sorte que le sujet du refus d'accès à la procédure amiable dans de tels cas ne se pose pas pour ces pays.

L'Inde et l'Afrique du Sud permettent quant à eux la conclusion d'une transaction à l'issue d'une procédure indépendante du contrôle fiscal. Mais ces pays n'ont pas publié d'instructions sur l'articulation avec les procédures amiables à cet égard. Il leur est donc recommandé de publier des instructions sur l'articulation entre procédure de transaction et procédure amiable afin de clarifier les conditions d'accès à la procédure amiable en cas de la conclusion d'une transaction.

**16. 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** - À l'exception de l'Inde, les BRICS 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.

L'Inde n'a pas publié de lignes directrices et procédures applicables en matière de procédure amiable. Il lui est donc recommandé de publier dans les meilleurs délais cette documentation et d'y inclure notamment les coordonnées de l'autorité compétente ou du département en charge des procédures amiables et des précisions sur la manière et la forme que doivent prendre les demandes de procédure amiable des contribuables. Par ailleurs, pour plus de clarté, il a été recommandé à la Russie de mettre à jour son profil APP et procédure amiable sur le site internet de l'OCDE.

**17. 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 moitié des conventions fiscales conclues par le Brésil, un tiers des conventions fiscales conclues par la Russie et quelques-unes des conventions fiscales conclues par l'Inde, la Chine et l'Afrique du Sud ne prévoient pas que les autorités compétentes doivent se concerter pour éliminer les doubles impositions. Dans la majorité des cas, les conventions fiscales concernées seront modifiées à la suite de la ratification de l'IM. Lorsque cela n'est pas possible, il est prévu que les pays modifient les conventions fiscales par la voie de la renégociation bilatérale. En tout état de cause, les BRICS se sont engagés à inclure les dispositions de l'article 25, § 3 du modèle OCDE dans les prochaines conventions fiscales qu'ils concluront.

#### ◇ C. La résolution des cas soumis à la procédure amiable

**18.** 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.

**19. 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** - Les cas de procédure amiable en cours dans chacun des BRICS ont augmenté significativement, ce qui semble révéler un manque de moyens appropriés afin de faire face aux demandes formulées. Il est recommandé à l'ensemble des pays d'allouer les ressources nécessaires afin de traiter les cas en cours dans les délais impartis.

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, tout en assurant un suivi des indicateurs de performance des procédures amiables satisfaisant. Elles ont été jugées indépendantes des autres services des administrations fiscales, et notamment des départements en charge du contrôle fiscal.

L'Afrique du Sud n'a pas documenté les mesures en application desquelles le pays assure l'indépendance de son autorité compétente vis-à-vis de l'administration fiscale en charge du contrôle fiscal et des redressements, ce qui lui est recommandé de faire dans les meilleurs délais.

#### ◇ D. La mise en œuvre des accords amiables

**20. D.1. Les pays devraient appliquer tout accord obtenu à l'issue d'une procédure amiable, y compris en procédant aux ajustements appropriés de l'impôt à recouvrer dans les cas portant sur les prix de transfert** - L'examen de ce terme, qui implique notamment que le délai de prescription/réclamation de droit interne ne puisse faire obstacle à l'application de l'accord amiable, a produit des résultats assez inégaux. En substance, aucun problème n'a été identifié s'agissant de la Chine et de l'Inde. Pour la Russie et l'Afrique du Sud, certaines de leurs conventions ne contiennent pas d'équivalent de seconde phrase de l'article 25(2) du modèle OCDE (ce qui fait également l'objet d'un examen au titre du terme D.3. ci-dessous). Ainsi, un risque existe que des délais de prescription de droit interne (de 3 ans dans les deux cas) puissent faire échec à la mise en œuvre de l'accord. La principale difficulté a été identifiée dans le cas du Brésil où, conformément à une jurisprudence de la Cour suprême, un accord amiable ne peut plus être mise en œuvre après l'expiration du délai de réclamation de droit interne (5 ans) même dans le cas où la convention contiendrait l'équivalent de seconde phrase de l'article 25(2) du modèle OCDE. Le rapport précise cependant que, pour prévenir le risque de forclusion, l'administration brésilienne invite le contribuable engagé dans une procédure amiable à présenter une réclamation avant l'expiration du délai. Il est recommandé que le Brésil modifie sa législation sur ce point.

Il ressort également des rapports une disparité en termes de nombre d'accords amiables conclus au cours de la période faisant l'objet de l'examen par les pairs : 48 pour la Chine, dont 20 concernant des cas post-2015 incluant 18 nécessitant

une mise en œuvre en Chine. Pour le Brésil, un seul accord amiable exigeait une application dans cette juridiction fiscale. Pour la Russie et l'Afrique du Sud, aucun accord amiable n'a été conclu au cours de la période, de sorte que l'examen a été purement abstrait.

**21. D.2. Les accords auxquels les autorités compétentes sont parvenues par voie amiable doivent être appliqués en temps voulu** - Les rapports n'identifient ici aucune difficulté (Brésil, Chine, Inde). L'examen a été sans objet en Russie et en Afrique du Sud, faute d'accord amiable devant faire l'objet d'une application dans ces deux juridictions.

**22. 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 en vertu de l'article 9(1) ou 7(2) afin d'éviter les ajustements tardifs qui ne pourront pas faire l'objet d'un allègement en vertu de la procédure amiable** - En grande majorité, les conventions fiscales conclues par la Chine, l'Inde, la Russie et l'Inde prévoient une clause conforme à la seconde phrase de l'article 25(2) du Modèle OCDE de convention fiscale (ou la formulation alternative visée par les termes de référence). Les conventions qui ne respectent pas le standard sont au nombre de 10 sur 107 pour la Chine, 10 sur 96 pour l'Inde, 19 sur 80 pour l'Afrique du Sud et 21 sur 89 pour la Russie. Une part importante de conventions fiscales non conformes de ces quatre pays examinés sera modifiée à la suite de l'entrée en vigueur de l'IM dans les relations bilatérales pertinentes. Pour les autres, les rapports invitent à de (re)-négociations bilatérales. Le Brésil présente une difficulté plus significative puisque 28 des 35 conventions brésiliennes s'avèrent non conformes. Or, le Brésil n'a pas signé l'IM de sorte que la négociation bilatérale, plus fastidieuse, demeure la seule possibilité de mise à niveau.

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

## Droit de l'Union européenne

### 23. À NOTER

**> Règlement des différends fiscaux – Directive n° 2017/1852 – Transposition** - Sept États membres sont destinataires d'avis motivés de la Commission européenne pour non-communication de leur mesure de transposition de la directive relative au règlement des différends fiscaux.

**Comm. UE, communiqué 27 nov. 2019**

Le 27 novembre 2019, la Commission européenne a adressé à l'Allemagne, Chypre, l'Espagne, la Grèce, l'Italie, le Luxembourg et la République Tchèque des avis motivés pour non-communication des mesures nationales de transposition de la directive 2017/1852 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux

dans l'Union européenne.

À titre de rappel, la date limite de transposition de la directive était le 30 juin 2019. En application de l'article 258 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), la Commission européenne a un rôle de gardienne des traités de l'Union européenne. Elle peut poursuivre en justice les États membres qui ne respectent pas leurs obligations prévues par le droit de l'Union. Il s'agit de la procédure d'infraction. Cette procédure peut notamment être initiée lorsqu'un État membre n'a pas informé la Commission européenne de la transposition d'une directive dans les délais lui incombant. La procédure d'infraction se déroule en trois étapes. Lors de la première étape de mise en demeure, la Commission adresse une demande d'information à l'État membre concerné. L'État membre dispose d'un délai déterminé pour y répondre. Si l'État membre n'y répond pas ou si la réponse fournie ne satisfait pas la Commission, la Commission lui adresse lors d'une deuxième étape un avis motivé afin qu'il se conforme dans un délai déterminé au droit de l'Union européenne. Lorsque l'État membre ne répond pas à cette injonction, lors d'une troisième étape, la Commission peut l'assigner devant la Cour de justice de l'Union européenne.

Dix-neuf États membres<sup>10</sup> avaient fait l'objet d'une mise en demeure le 23 juillet 2019 pour n'avoir pas communiqué de mesure de transposition à la Commission européenne.

La deuxième étape de la procédure d'infraction a été mise en œuvre le 27 novembre 2019 à l'égard des sept États membres précités qui n'avaient pas pris de mesures de transposition dans les temps.

À la suite de la réception des avis motivés, ces États disposaient d'un délai de deux mois pour se conformer à l'injonction de transposition formulée par la Commission. Le 21 janvier 2020, l'Allemagne, l'Espagne, Chypre et le Luxembourg ont communiqué à la Commission des mesures de transposition. À défaut de communication par Chypre, la Grèce, l'Italie et la République Tchèque d'ici à la fin du mois de janvier, la Commission pourra décider de mettre en œuvre la troisième étape de la procédure d'infraction et saisir la CJUE.

**B. GIBERT et C. PASQUIER ■**

10 Autriche, Bulgarie, Chypre, République Tchèque, Allemagne, Estonie, Grèce, Espagne, Croatie, Hongrie, Italie, Lituanie, Luxembourg, Lettonie, Pologne, Portugal, Roumanie, Suède, Royaume-Uni.

## Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

**Annexe 1 :** Tribunal fédéral (Suisse), 26 juill. 2019, 2C\_653/2018 (langue allemande)

**Annexe 2 :** 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