

02.2

Transaction fiscale : actualité de l'adage « *un mauvais accord vaut mieux qu'un bon procès* »



Raphaël COIN¹

Ancien directeur fiscal de General Electric pour les activités exercées en France

Les adages juridiques sont souvent présentés aux étudiants comme le fondement de leur matière, tels des axiomes pour les mathématiciens. Cependant, chacun sait qu'à échéances régulières, des événements viennent nous rappeler que la connaissance progresse par la remise en cause des vérités établies. Le compromis en matière fiscale, question stratégique pour les groupes et

l'administration fiscale, n'échappe pas à ce mouvement, même si la culture fiscale française a de grandes difficultés à le promouvoir, car il est systématiquement présenté comme la défaite de l'une des parties. Mais les événements récents, en particulier l'affaire *Google*, sont là pour nous rappeler que cette question, à la fois essentielle et très actuelle, évolue.

1. L'affaire *Google*, déjà relatée dans ces colonnes², nous oblige à accepter que l'on puisse très bien gagner une partie de la bataille contentieuse et décider de trouver un compromis, et ceci pas seulement pour des raisons de réputation fiscale, notion dont les groupes ont probablement une idée relativement éloignée de celle des autorités fiscales. Cette affaire aura été aussi un révélateur de la complexité de la question, amenant les autorités à revenir à la table des négociations alors qu'elles avaient communiqué sur l'inacceptabilité sociale de la situation et disposaient peut-être encore de quelques arguments techniques en réserve. Le compromis naît toujours de l'idée que l'autre partie n'est pas désarmée.

Dans cette affaire, nous noterons, et il s'agit d'un élément conjoncturel politique important, que le Ministre avait déclaré qu'« avec *Google*, il vaut mieux un bon accord qu'un mauvais

procès »³, formule qui nous semble démontrer que le sujet a un avenir certain. Le marché est donc prêt à une évolution que les groupes ne peuvent ignorer.

N'oublions pas que ce même ministre a la charge de l'efficacité de l'administration fiscale et donc de trouver des compromis favorables en matière budgétaire, permettant de nouvelles allocations de ressources à d'autres tâches encore plus prioritaires.

Cette évolution inéluctable, déjà engagée à l'étranger, nous semble nécessiter de réévaluer les avantages et inconvénients à poursuivre une stratégie juridictionnelle systématique dans le cas de litiges complexes en matière fiscale. Il ne s'agit pas de répondre avec certitude à la question de savoir s'il faut transiger ou non, mais plutôt d'éveiller l'attention des acteurs au fait qu'il existe des moments plus propices que d'autres pour envisager une telle solution. À long terme, les groupes et l'administration n'ont pas vocation à porter des risques fiscaux systémiques.

1 Les commentaires de cet article ne sont pas publiés au nom d'une organisation et n'engagent que leur auteur.

2 V. FI 4-2019, n° 3, § 5, comm. B. Gouthière et FI 4-2019, n° 9, § 25, comm. P. Kouraleva-Cazals.

3 MACP, interview reprenant des éléments déjà communiqués dans le passé : Le Figaro, 12 sept. 2019.

Échapper à la publicité des litiges fiscaux devient illusoire : il est désormais essentiel d'analyser les conséquences d'un accord préalablement à cette publicité

2. Les événements récents démontrent qu'aucun groupe international ne peut être certain de conserver la confidentialité des litiges avec les autorités fiscales. Non pas que les observateurs externes analysent en détail la nature des risques fiscaux reportés dans les comptes (phénomène qui devrait se développer en raison de l'évolution des normes comptables IFRS), mais parce que la presse spécialisée ou non se fait l'écho de décisions rendues par les juridictions, ou est informée de redressements importants, soit par des réseaux externes ou même parfois par des réseaux internes. Relais de cette presse et effrayés d'apparaître comme complices implicites, les élus nationaux ou européens sont attentifs à ne pas être les derniers à se saisir de tels sujets, sans toujours pouvoir juger de la pertinence technique du débat. Il est en effet important de noter que cette pertinence n'est pas la justification de la publicité des sujets.

La publicité donnée à la fiscalité des activités numériques est un exemple symptomatique du phénomène, même si on pouvait craindre que cette publicité complique les compromis, ce qui ne semble pas avoir été le cas pour le moment. Dans ces affaires, c'est probablement l'émergence d'une volonté politique guidée aussi par des considérations budgétaires qui a amené à une évolution notoire et à la finalisation de compromis⁴.

L'objet de notre commentaire n'est pas de juger l'explication technique, souvent parcellaire, confondant parfois redressements et impôts redressés ou même ignorant si les montants sont définitifs, mais simplement de constater que les autorités laissant faire, envoient aussi le message que la publicité des litiges est une forme de « *naming and shaming* ». Elles prennent cependant le risque que le débat tourne en débat politique et se voient accusées d'une acceptation passive présumée de l'optimisation fiscale, ne laissant alors qu'une très faible marge de manœuvre pour un compromis. On notera aussi que le phénomène, qui a d'abord visé les groupes du digital anglo-saxons, concerne maintenant les groupes nationaux sur des sujets encore plus sensibles. Dans ces affaires françaises, l'inconfort des autorités est encore renforcé lorsque le dénouement juridictionnel leur est défavorable, démontrant ainsi que l'allocation de ressources à de tels litiges est probablement moins efficace que la recherche d'un compromis à l'origine⁵. Cette publicité nous semble donc plutôt un élément fertilisateur de compromis. Il conviendra de noter que cette évolution n'est pas française. Elle arrive dans notre pays mais

existe depuis longtemps dans les pays anglo-saxons⁶.

En conclusion, l'analyse factuelle de ces événements nous amène à penser qu'une fois que le sujet fiscal est sur la place publique, le règlement s'accélère, soit vers une évolution judiciaire, soit vers des compromis trouvés rapidement, alors même que les sujets étaient sur la table depuis un certain temps. Pour les entreprises et l'État, le caractère interminable des discussions n'est pas favorable du point de vue financier. Du côté des entreprises, il faut répondre à des questions des commissaires aux comptes et du management, et du côté de l'État, l'incertitude budgétaire atteint parfois des niveaux inédits. Enfin, estimer que le pourrissement et la publicité sont toujours favorables à l'une des parties, paraît pour le moins présomptueux.

Certains sujets se prêtent plus que d'autres à la recherche de compromis

3. Une analyse empirique permet de penser que certains sujets sont plus propices que d'autres à la recherche de compromis. Dans notre esprit, le caractère propice ne provient pas du fait que ces sujets sont plus simples à résoudre, mais plutôt qu'ils auraient, avec un niveau de certitude élevé, des conséquences négatives plus importantes pour les parties en cas de non-résolution favorable⁷.

L'expérience issue des cas rendus publics dans la période récente nous amène à penser que certains sujets doivent attirer l'attention. Le **premier critère évident est celui de la taille du différend**. Il faut conserver à l'esprit que la taille est un élément parfois incertain, la presse ayant tendance à inclure les intérêts de retard et pénalités même non confirmés et même parfois à confondre base fiscale et imposition effective. *A contrario*, la presse prend rarement en compte la possible élimination de la double imposition lorsque celle-ci est possible.

Le **second critère est la prédominance de sujets transfrontaliers**, que ce soit le digital dont les sujets sont multilatéraux ou même les sujets relatifs à des groupes plutôt hexagonaux en matière de prix de transfert. Les prix de transfert est le sujet le plus évident avec celui de l'établissement stable, alors même que ce dernier est extrêmement complexe et que l'évolution des règles OCDE devrait en diminuer la portée. En ce qui concerne les prix de transfert, on peut comprendre qu'il constitue un sujet propice à des compromis, car le juge est mal armé pour traiter cette question où la situation factuelle est primordiale. La fiscalité moderne attache une importance croissante à l'appréciation des motivations économiques non fiscales en comparaison avec les conséquences fiscales, alors que cette appréciation est principalement fondée sur des éléments factuels et que le contentieux juridictionnel se transforme parfois en une roulette russe pour un juge qui ne dispose pas des faits autres que ceux portés à son attention. On

4 Par ex. Redressement fiscal : Amazon a conclu un accord (secret) avec le fisc français : La Tribune.fr, 5 févr. 2018. - Fisc : Google sort près de 1 milliard d'euros pour solder un contentieux en France : Les Échos, 12 sept. 2019. - Microsoft : un redressement fiscal de 600 millions d'euros en France ? : La Tribune.fr, 31 août 2017.

5 Champagne pour Vincent Bolloré : Vivendi va récupérer plus de 200 millions d'euros du fisc : Capital, 7 janv. 2020.

6 Starbucks fut l'initiateur de ce phénomène au Royaume-Uni (Starbucks ready to agree tax settlement as sales slump : The Independent, 5 déc. 2012).

7 Pour qualifier ce risque de non-résolution favorable, on pourrait reprendre le vocabulaire utilisé dans le référentiel USGAAP : « *More likely than not* ».

notera que les questions de délocalisation et de modification de la *supply chain* sont aussi au centre des sujets favorisant un compromis recherché ou forcé, en partie en raison de l'imprécision de la norme et de l'enjeu opérationnel de telles réorganisations.

La justification d'une transaction, y compris en matière fiscale, réside dans la préservation des intérêts essentiels des parties

4. L'approche commune qui serait que la transaction est simplement la recherche d'un mode « gagnant-gagnant » ne couvre, selon nous, qu'une partie de la réalité. Il s'agit d'une vision assez simpliste qui voudrait que chaque partie puisse affirmer qu'elle a gagné en trouvant un accord. Dans le monde moderne, la justification d'une transaction, y compris en matière fiscale, réside plus dans la préservation des intérêts essentiels des parties que dans le fait qu'elles gagnent réellement. En effet, selon cette approche, chacun sait qu'un accord n'est possible que lorsque les parties ne remettent pas en cause leurs intérêts fondamentaux. Cela reste, selon nous, un élément essentiel qui nécessite de mobiliser des ressources et des forces de conviction pour atteindre l'objectif. Rappelons qu'en pratique, les éléments sujets à transaction ont souvent été validés par de nombreux contrôles internes voire externes (Parlement, commissaire aux comptes, conseils, responsables de l'organisation) et qu'il pourrait être tentant de demander un arbitrage au juge plutôt que de déjuger partiellement ses équipes pour avancer vers un compromis. Les qualités diplomatiques et de créativité, bien au-delà de celles de négociateur, sont et seront encore plus à l'avenir, primordiales. La capacité à mettre en évidence des modes de mesure du succès différenciés selon les parties est aussi une qualité importante dans ce domaine. Elle permet de favoriser des accords évalués de manière divergente par les parties. Dans le domaine technique, nous savons tous par exemple que concéder des pertes n'a pas la même conséquence financière selon qu'elles sont valorisées ou non dans les comptes. De même, accepter un compromis lorsque l'imposition supplémentaire va être éliminée pour être transférée dans un autre État au terme d'une procédure amiable⁸ n'a pas le même sens qu'accepter un redressement définitif...

5. Ne nous trompons pas, **cela ne veut pas dire que les sujets voués à contentieux ont disparu**. Ils subsistent mais ce serait une faute de classer dans cette catégorie des sujets qui pourraient donner lieu à accord acceptable. Notons par exemple que les arbitrages techniques de place sur des principes d'interprétation de la loi restent souvent du domaine du juge.

Notons enfin que la pénalisation de la fiscalité est, selon nous, un élément favorisant une évolution des pratiques. L'affaire Google est un exemple, mais le sujet n'est pas clos.

La transaction n'est plus le seul mode de règlement du conflit : il existe désormais des modes novateurs préalablement à la révélation du conflit

6. Les modes systémiques se développent de manière accélérée dans les États comparables à la France et doivent être considérés non pas seulement au moment de l'apparition du problème mais en amont. En échange d'une transparence renforcée, que, selon nous, l'évolution de la fiscalité et des règles comptables favorise, ils sont une forme d'assurance que les difficultés seront d'abord analysées dans un contexte plus objectif que lorsque les divergences apparaissent dans le cadre de contrôles ciblés. On pense bien entendu à toutes les initiatives en matière de « *enhanced relation* », en particulier celui de la **relation de confiance** en France. Ce système nous semble particulièrement adapté dans la mesure où il préserve les intérêts en présence, tout en conservant une efficacité et une prévisibilité budgétaires. Du point de vue de l'entreprise, il permet d'améliorer la minoration des risques fiscaux dans les comptes et de gagner du temps. Du côté de l'État, il permet de faire rentrer les fonds de manière plus certaine et rapide, tout en formant ses agents aux pratiques de marché.

7. À côté de ces systèmes formalisés, se développent désormais des propositions alternatives prometteuses, plus flexibles, telles que celles proposées par l'OCDE dans le cadre de son programme ICAP⁹, qui pose la première pierre d'une évolution multilatérale du règlement préalable des conflits dont les entreprises et l'administration françaises doivent se saisir.

Ces systèmes sont assortis de **systèmes de régularisation**, à l'instar de celui dont s'est doté la France récemment, qui sont le sas au travers duquel il est nécessaire de passer avant de participer à un programme régulier¹⁰. La régularisation offre potentiellement des solutions, même s'il va falloir faire évoluer l'outil en fonction de l'apprentissage des acteurs. Elle a le mérite de donner une information sur les sujets que les autorités considèrent comme propices à règlement et sécurisation¹¹. Elle pourrait prendre un sens particulier dans le cadre d'opérations d'acquisition, lorsque le risque identifié est susceptible de représenter un frein à des opérations engagées pour des motifs économiques.

N'oublions pas que des systèmes de règlement existent déjà

8. Des systèmes existent déjà pour aider à la résolution préalable de conflits potentiels. En effet, **les rescrits ou les positions formelles**, étendus dans le cadre de la loi ESSOC, ne doivent pas être ignorés. Ils peuvent encore être développés ; le calendrier est souvent présenté comme un frein, alors que les contentieux durent plus longtemps que les discussions pour

8 Sur cette question, v. dans le présent numéro l'article de Polina Kouraleva-Cazals : FI 1-2020, n° 02.3.

9 International Compliance Assurance Programme. Pour une présentation de ce programme par B. Gibert et C. Pasquier, v. FI 2-2019, n° 10, § 23.

10 Service de mise en conformité fiscale des entreprises (SMEC)

11 Intérêts déductibles, fiscalité des dirigeants, abus de droit.

un rescrit. Ils constituent pour l'État un moyen de fluidifier certains risques en communiquant avec le marché sur des positions retenues dans le cadre de ces rescrits lorsqu'ils sont publics. Les pays attractifs sont ceux qui font connaître les positions de leur administration fiscale en amont, direction dans laquelle l'administration fiscale française s'est aussi engagée, même si la multiplicité des services paraît limiter parfois la publication de normes générales sur des conflits de place.

Nous entendons parfois la critique selon laquelle communiquer avec un service de rescrit présente un risque fiscal, voire financier, augmenté en cas de réponse négative. Même si cet argument est valable, le rescrit n'est pas une création de norme dérogatoire, mais un moyen de compromis ou de sécurisation d'une incertitude. Le rescrit négatif n'est pas, à notre connaissance, une pratique généralisée, sauf lorsqu'il est le support à une écriture comptable et donc recherché. Un refus se traduit plutôt par une absence de réponse. Par ailleurs, cette absence de réponse n'affecte pas systématiquement les écritures comptables qui sont souvent fondées sur une analyse technique, sauf à ce que l'entreprise ne conditionne de manière unilatérale l'opération à l'obtention d'un rescrit positif.

Il subsiste des freins à la recherche de compromis

9. La responsabilité des organisations est un élément partagé essentiel à la recherche systématique du compromis. Cette responsabilité se développe.

10. Du point de vue des entreprises, le frein principal est de remettre en cause son propre jugement. En dehors de cas mis en évidence par les autorités et inconnus des équipes internes, la remise en cause d'une position fiscale est la remise en cause d'une décision interne justifiée et souvent déjà prise. La transaction est vue comme une remise en cause d'une certitude testée en interne pour un avantage hypothétique par rapport à un contentieux fondé sur une analyse technique *in abstracto*. On peut noter que les organisations anglo-saxonnes ont en pratique une approche parfois plus systématique, même si pour ces mêmes organisations les règles USGAAP de Fin 48 rendent le revirement encore plus complexe. Pour relativiser ces commentaires, il ne faut pas oublier que la volonté éventuelle de transiger peut être prise en compte lors de l'analyse du risque du point de vue des normes comptables. Les directions financières peuvent donc anticiper cette question.

Les organes de direction ont aussi une **responsabilité vis-à-vis des actionnaires**, et le conseil interne devra bien préparer son cas pour convaincre que trouver un compromis est une solution favorable sans remettre en cause les comptes passés signés par le management, ni apparaître comme trop conservateur vis-à-vis des actionnaires. Ce n'est pas impossible mais cela demande, ici encore, une habitude.

Enfin, n'oublions pas que la **responsabilité des conseils** est aussi un élément à prendre en compte. La réputation des conseils sur leur capacité à proposer des compromis adaptés, qu'ils soient conseils externes ou conseils internes, est un élément de savoir-faire qui va être de plus en plus recherché.

11. Du côté de l'administration, la responsabilité a aussi évolué pour rejoindre celle du secteur privé. Si l'administration a parfois permis de trouver des solutions pragmatiques là où les normes étaient inadaptées à la mondialisation ou même inexistantes, deux éléments essentiels viennent limiter sa liberté.

D'une part, **l'administration est contrôlée de manière de plus en plus stricte par le Parlement**. Ce contrôle, légitime, est exercé également dans d'autres pays, de manière souvent encore plus exigeante. Le seul risque est que le manque de ressources au niveau du Parlement français en matière fiscale ne transforme ce contrôle en une revue uniquement politicienne.

D'autre part, le **droit européen des aides d'État** constitue, selon nous, un élément du cadre qui doit être pris en compte par les entreprises lorsqu'elles prévoient un compromis.

On notera enfin que la **responsabilité réputationnelle** s'est abattue sur les autorités fiscales au même titre que sur les entreprises. La signature d'un accord sur un sujet compliqué nécessite une implication de signataires courageux qu'il faut identifier.

Les contraintes indirectes

12. La recherche d'un compromis peut être limitée indirectement.

Tout d'abord, même en matière fiscale, le **compromis doit prendre en compte le sujet dans sa globalité**. Il ne semblerait pas adapté, par exemple, de résoudre un litige en France, si la France est par exemple déficitaire et que cela ferme l'opportunité d'une procédure amiable transférant ce même profit d'un territoire étranger profitable vers la France en perte. Dans une telle discussion, les autorités fiscales françaises sont en réalité un allié du compromis recherché par l'entreprise. Bien entendu, l'application d'un accord dans le temps est aussi une question importante. Ainsi, reconnaître des profits sur une base récurrente pour une société en perte si ces pertes n'étaient pas valorisées (soit par l'absence de profit fiscal escompté soit par le provisionnement du risque) peut avoir des conséquences différentes pour l'entreprise et pour les autorités fiscales, et donc constituer un élément favorisant implicitement ou explicitement un accord.

Ensuite, le compromis peut avoir des **implications non fiscales**. On notera sur ce sujet l'effet en matière sociale, en particulier si le compromis modifie la participation et l'intéressement versés aux employés. Le sujet fiscal est désormais au centre des discussions avec les organismes de représentation des employés et leurs conseils.

À quel moment s'y intéresser ?

13. En conclusion, il nous semble que la question du *momentum* pour initier une discussion sur ce thème, que ce soit pour l'administration ou pour les entreprises, est centrale. Nous devons avouer notre humilité sur ce sujet, car même si notre expérience serait de considérer une telle opportunité dès que les éléments sont réunis, l'affaire *Google* a démontré que tant que les conditions politiques ne sont pas réunies,

le dénouement n'est pas nécessairement possible. Accélérer ce dénouement en atteignant les personnes décisionnaires dans l'entreprise ou au sein des autorités fiscales va peut-être parfois amener les groupes à renoncer à certaines garanties du contrôle fiscal. Nous n'avons toutefois pas encore observé de mouvement généralisé en ce sens.

Il faudra attendre que les autorités fiscales développent leur communication sur ce thème pour obtenir une vision objective, mais ces incertitudes démontrent aussi que le compromis est affaire d'alchimie.

R. COIN ■