

02.3

L'impact des transactions fiscales et pénales sur les procédures amiables



Polina KOURALEVA-CAZALS¹

Professeur à l'Université de Savoie Mont Blanc

Lorsqu'un contrôle fiscal porte sur des sociétés exerçant une activité à l'international, toute modification de la base imposable est susceptible d'entraîner une double imposition. Les conventions fiscales internationales et certaines normes de l'UE permettent alors au contribuable de demander le recours à une procédure amiable entre les États, destinée à régler le différend et éviter cette double imposition. Le développement de la pratique transactionnelle risque-t-il de mettre en danger les droits du contribuable ? En effet,

tant la transaction fiscale (V. § 7) que la convention judiciaire d'intérêt public (V. § 10) présentent certaines spécificités, susceptibles de poser des difficultés si le contribuable souhaite ultérieurement demander le recours à la procédure amiable. Cependant, ces difficultés semblent pouvoir être surmontées. En revanche, lorsqu'une transaction prévoit le paiement de sanctions (certaines majorations fiscales ou amendes pénales) par le contribuable, son droit à la procédure amiable risque d'être remis en cause (V. § 14).

Introduction

1. L'introduction des rapports contractuels dans les domaines qui relèvent traditionnellement de l'autorité publique n'est pas un phénomène nouveau. Son développement s'accroît cependant sous diverses influences². Si le nombre annuel de transactions fiscales était stable jusqu'en 2018³, la donne pourrait changer à la suite de recommandations du directeur général des finances publiques⁴. Par ailleurs, la loi du 23 octobre

2018 a permis la conclusion par le procureur de la République financier de conventions judiciaires d'intérêt public (CJIP) avec des entreprises soupçonnées de fraude fiscale⁵.

2. Ces différentes formes de transaction constituent des contrats synallagmatiques⁶. Lors de la transaction fiscale, le contribuable accepte le montant de rehaussement proposé par l'administration fiscale qui, en échange, accepte une réduction de pénalités. Dans une CJIP, le contribuable accepte le paiement d'une amende, alors que le procureur accepte l'extinction de l'action publique sans condamnation⁷.

1 L'auteur remercie le Professeur Ludovic Ayrault et Me Bruno Gibert de leurs remarques, dont a bénéficié cet article.

2 Dont l'une et non des moindres est le modèle de la justice américaine (V. sur ce point A. Garapon et P. Servan-Schreiber, *Deals de justice* : PUF, 2020).

3 Entre 2013 et 2018, 3 400 transactions ont été conclues en moyenne par an, selon le rapport enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 5 juin 2019 au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2018.

4 Mediapart fait état d'une note communiquée le 12 juillet 2019 par Jérôme Fournel à ses services et préconisant le recours aux modalités consensuelles de conclusion de contrôles fiscaux en présence d'entreprises jugées de bonne foi (Y. Philippin, *Bercy ordonne aux contrôleurs du fisc de chouchouter les entreprises*, 30 juill. 2019).

5 Introduites en droit français par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite Loi Sapin 2), les conventions judiciaires d'intérêt public ont été autorisées en matière fiscale par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude (pour un exemple, v. FI 4-2019, n° 9, § 25, comm. P. Kouraleva-Cazals).

6 En vertu de l'article 2044 du code civil : « La transaction est un contrat par lequel les parties, par des concessions réciproques, terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître ».

7 Pour plus de détails sur le régime juridique de chacune de ces transactions, v. dans le présent numéro N. Jacquot, *La transaction en matière de fiscalité internationale : un outil de régulation des contrôles et des contentieux fiscaux ?* : FI 1-2020, n° 02.1.

3. Les transactions sont souvent utilisées en cas de différends concernant les grands groupes multinationaux⁸. Ainsi, la société Apple a conclu une transaction fiscale en février 2019⁹. Les deux CJIP signées depuis leur introduction en matière fiscale ont été conclues avec des sociétés de groupes internationaux : l'une avec une société du groupe Carmignac¹⁰ et l'autre avec les filiales du groupe Google¹¹. Pour autant qu'il est possible d'en juger compte tenu de peu d'informations disponibles, toutes ces affaires portaient en tout ou en partie sur des questions de prix de transfert.

Or les prix de transfert constituent le sujet majeur des différends entre les États¹². L'obtention d'un *rescrit* (ou *ruling*) auprès d'un État ne protège pas une société du paiement des suppléments (parfois importants) d'impôts. Premièrement, l'accord obtenu d'un État peut être qualifié d'aide d'État, entraînant le remboursement de la réduction de la charge fiscale ainsi obtenue¹³. Deuxièmement, d'autres États dans lesquels sont établies les filiales du groupe peuvent, lors d'un contrôle fiscal ultérieur, procéder à des modifications de la base imposable y intégrant les bénéfices ayant déjà fait l'objet d'une imposition dans un autre État. La meilleure solution est dès lors une coopération entre les États impliqués en amont d'une proposition de rectification¹⁴.

4. Cependant, ces opportunités de coordination entre les États ne sont pas toujours utilisées. Dans ce cas, outre les rehaussements d'impositions, le contribuable peut se voir appliquer des sanctions tant fiscales que pénales. Face à ce

risque, le contribuable peut être enclin à accepter des transactions tant fiscale que pénale. Se pose alors la question de l'articulation des procédures nationales, et en particulier des transactions, avec les dispositifs d'élimination des doubles impositions. En effet, un des États peut considérer cette imposition comme n'étant pas conforme à une éventuelle convention fiscale. De même, le décalage dans le temps entre les impositions peut constituer un obstacle à l'obtention des mesures visant à éliminer les doubles impositions. Dans ce cas, **une procédure amiable entre les États peut se révéler nécessaire**. Pour la demander, le **contribuable a le choix entre plusieurs fondements**.

La plupart des **conventions fiscales** reprennent ainsi l'article 25 de la convention modèle OCDE, qui offre au contribuable la possibilité de demander à un État d'ouvrir une procédure amiable afin d'éviter toute imposition non conforme à la convention. Initialement une simple obligation de moyens pour les États, sa portée a été modifiée en 2008. Désormais, le modèle contient un cinquième paragraphe prévoyant la possibilité pour le contribuable de demander le recours à l'arbitrage lorsque les États ne parviennent pas à trouver une solution dans un délai de deux ans. Les États ne peuvent le lui refuser¹⁵.

L'Union européenne a également cherché à développer des garanties au profit des contribuables afin d'aboutir à l'élimination des doubles impositions. Les États membres ont ainsi conclu la Convention européenne relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (ci-après la Convention européenne d'arbitrage)¹⁶. Cette convention offre au contribuable la possibilité de demander une procédure amiable destinée à régler d'éventuels différends relatifs à l'application des prix de transfert. Lorsque le différend n'est pas réglé dans un délai de deux ans, l'affaire est soumise pour avis à une commission consultative. Cet avis est contraignant pour les États, à moins qu'ils ne parviennent à trouver une autre solution¹⁷. Un mécanisme similaire a été instauré par la directive du 10 octobre 2017 pour des différends susceptibles d'apparaître dans des domaines autres que les prix de transfert¹⁸. Ses dispositions sont désormais transposées dans les articles L 251 B et suivants du livre des procédures fiscales (LPF)¹⁹.

8 À noter que les groupes peuvent également avoir recours au règlement d'ensemble qui, sans être une transaction au sens juridique du terme, correspond à un accord entre l'administration fiscale et le contribuable qui permet de réduire tant le montant des droits que celui des pénalités. Ainsi, la société Amazon a conclu un règlement d'ensemble le 5 février 2018 (Reuters, 5 févr. 2018). De même, la société L'Oréal a annoncé un accord avec l'administration fiscale le 20 septembre 2019 (L'Oréal, communiqué 20 sept. 2019). V. égal. sur les règlements d'ensemble, N. Jacquot, préc.

9 L. Mediavilla, Apple règle une ardoise de 500 millions d'euros avec le fisc français : Les Echos, 5 févr. 2019.

10 Convention judiciaire d'intérêt public entre le procureur de la République financier près le tribunal de grande instance de Paris et Carmignac Gestion du 20 juin 2019.

11 Convention judiciaire d'intérêt public entre le procureur de la République financier près le tribunal de grande instance de Paris et SARL Google France et Google Ireland Limited du 3 septembre 2019 (v. notre commentaire précité de cette CJIP). À noter que Google a par ailleurs signé avec la DGFIP un « accord en matière fiscale », sans qu'il soit indiqué s'il s'agit d'une transaction ou d'une forme de règlement d'ensemble (Min. justice et MACP, communiqué n° 792, 12 sept. 2019).

12 C. Silberstein, Commentaire de l'article 9 in R. Danon, D. Gutmann, X. Oberon et P. Pistone (ss dir.), Commentaire du modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Éd. Helbing Lichtenhahn et Éd. Francis Lefebvre, 2014, p. 354.

13 Pour un exemple parmi d'autres, v. Trib. UE, 24 sept. 2019, T-755/15 et T-759/15, Fiat Chrysler Finance Europe/Commission : FI 4-2019, n° 2, § 17, comm. J. Monsenego.

14 De nombreux dispositifs le permettent, comme la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert prévue à l'article L. 80 B, 7° du LPF, la procédure de coordination entre les États prévue à l'article 5 de la Convention européenne d'arbitrage ou encore les procédures de contrôles simultanés et conjoints (V. sur ce dernier point B. Gibert, Les mécanismes de résolution des différends doivent s'accompagner d'instruments de coopération entre les administrations et les contribuables au stade du contrôle fiscal : FI 4-2019, n° 02.4).

15 Art. 25, § 5 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, tel qu'il se lisait le 21 novembre 2017. V. aussi sur l'historique de cette modification et sur sa portée B. Gibert, Commentaire de l'article 25 in Commentaire du modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, préc., p. 792.

16 Convention du 23 juillet 1990, 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, dite Convention européenne d'arbitrage. Initialement conclue pour une durée de 5 ans, le Conseil a mis en place l'extension automatique de la convention par périodes de cinq ans à moins qu'un État contractant ne s'y oppose (Protocole du 25 mai 1999).

17 Convention européenne d'arbitrage, art. 12.

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

19 Pour des comparaisons entre les deux mécanismes, v. not. C. Delsol, La directive UE sur le règlement des différends fiscaux, nouvel instrument d'un environnement fiscal attractif : FI 4-2019, n° 02.1. - H. M. Pit, Dispute resolution in the EU : the EU arbitration convention and the dispute resolution directive : IBFD Doctoral series, 2018.

5. L'administration fiscale française indique que de son point de vue une transaction ne fait pas obstacle à une procédure amiable destinée à éliminer l'éventuelle double imposition²⁰. Tout obstacle est-il levé pour autant ? Rien n'est moins sûr. Il convient en la matière de s'interroger d'abord sur les difficultés spécifiques à chaque transaction conclue (I), avant d'analyser l'obstacle commun des sanctions infligées (II).

I. Les difficultés spécifiques à chaque type de transaction

6. La doctrine administrative n'indique pas ses fondements. Il n'est dès lors pas certain qu'elle couvre l'ensemble des difficultés susceptibles d'être soulevées par une demande de procédure amiable déposée postérieurement à une transaction fiscale (A). Par ailleurs, si la CJIP est également une forme de transaction, elle suit un régime juridique particulier. Il n'est dès lors pas certain qu'elle soit couverte par la doctrine administrative (B).

A. La transaction fiscale

7. La transaction fiscale est susceptible d'affecter la possibilité offerte au contribuable de demander le recours à une procédure amiable pour deux raisons. La première tient à l'effet extinctif de la transaction. En vertu de l'article 2052 du code civil, « La transaction fait obstacle à l'introduction ou à la poursuite entre les parties d'une action en justice ayant le même objet ». Pratiquement dans tous les États, la transaction produit un effet similaire²¹. Se pose alors la question de l'articulation de cet effet extinctif avec les procédures amiables (1^{re}). Le choix de fondement de la transaction peut également se révéler important. En effet, les procédures amiables sont des procédures prévues par les conventions fiscales. Même les mécanismes de règlement des différends prévus en droit de l'UE ont pour vocation de renforcer la quête de solutions aux différends issus de l'application des conventions. Or même dans une situation qui relève du champ d'application

d'une convention, l'administration fiscale ne s'y réfère pas forcément²². Le choix d'un fondement exclusivement interne, prive-t-il alors le contribuable de la possibilité de demander une procédure amiable (2^e) ?

1^{re} L'impact du caractère définitif d'une transaction fiscale sur les procédures amiables

8. L'article L. 251 du LPF reprend et applique en matière fiscale la règle prévue par le code civil pour toutes les transactions. Il prévoit en effet que « Lorsqu'une transaction est devenue définitive après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes ».

Pour autant, la position de l'administration fiscale française, selon laquelle une transaction ne fait pas obstacle à une demande de procédure amiable, nous paraît fondée au regard tant de l'objet que de la portée du caractère définitif de la transaction.

En effet, le **caractère définitif de la transaction n'exclut que les recours contentieux**. Ce terme couvre les procédures qui se déroulent devant les juridictions et qui visent à faire exercer à celles-ci leur pouvoir juridictionnel²³. La procédure amiable n'est pas une « procédure contentieuse », dans la mesure où elle se déroule exclusivement entre les États concernés, sans intervention du juge. À noter toutefois que le recours à la procédure d'arbitrage prévu par certaines conventions fiscales et recommandé par la nouvelle version du modèle de convention fiscale de l'OCDE peut poser plus de difficultés. En effet, il s'agit d'un mode juridictionnel de règlement des litiges. De même, les procédures devant une « commission consultative »²⁴ ou une « commission de règlement alternatif de différends »²⁵ semblent être de nature juridictionnelle.

Mais en réalité, la portée du caractère définitif de la transaction doit être nuancée. En effet, en tant que contrat synallagmatique, la transaction peut à tout moment être modifiée par la volonté commune des parties²⁶. Ainsi, même le recours à des procédures d'arbitrage devrait être possible, tant que l'État ayant signé la transaction fiscale y consent. Les États doivent

20 BOI-INT-DG-20-30-10, 1^{er} févr. 2017, § 130 concernant les procédures amiables prévues par les conventions fiscales et BOI-INT-DG-20-30-20, 1^{er} févr. 2017, § 100 concernant la Convention européenne d'arbitrage. À noter que les commentaires administratifs des dispositifs de transposition en droit interne de la directive européenne n'ont pas encore été publiés. Nous ne savons donc pas si cette position sera étendue aux recours prévus par la directive, même si une solution différente semble peu probable.

21 OCDE, Version abrégée des commentaires du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, telle qu'elle se lisait le 21 novembre 2017 : Éd. OCDE, 2018, commentaire ss art. 25, § 45 et s., p. 482-483.

22 Il est bien sûr difficile de connaître les termes des transactions fiscales qui ne sont pas publiées. Nous n'avons pu nous fonder que sur les CJIP qui semblent reprendre les fondements retenus par l'administration fiscale. Or, dans la CJIP conclue avec les sociétés du groupe Google, par exemple, le procureur évoque uniquement l'article 57 du CGI, sans mentionner l'article 5 de la convention fiscale entre la France et l'Irlande qui reprend les règles relatives aux prix de transfert.

23 Il en va de même du terme « action en justice » utilisé à l'article 2052 du code civil.

24 Convention européenne d'arbitrage, art. 7. – Dir. préc., art. 6.

25 Dir. préc., art. 10.

26 Pour un arrêt où la Cour de cassation admet la possibilité de modifier la transaction d'un commun accord des parties en respectant les mêmes exigences formelles que la transaction initiale, même si en l'espèce ce n'était pas le cas, v. Cass. civ. 1^{re}, 10 oct. 1995, n° 93-15.626. De même, sur la possibilité de modifier une transaction fiscale en Australie, v. N. Jacquot, La transaction en matière de fiscalité internationale : un outil de régulation des contrôles et contentieux fiscal ? : FI 1-2020, n° 02.1, § 18).

être d'autant plus enclins à l'accepter que ces procédures sont souvent nécessaires pour garantir la bonne application des normes supra-législatives²⁷. Or une transaction, même devenue définitive, ne doit pas permettre leur violation²⁸.

Néanmoins, dans l'application des conventions fiscales, tous les États ne semblent pas partager cette approche. L'OCDE exprime ainsi une importante inquiétude quant aux conséquences des transactions sur les perspectives de recours aux procédures amiables. Dans certains États, la signature de la transaction peut s'accompagner d'une demande d'engagement de la part du contribuable de ne pas initier une procédure amiable²⁹. Des difficultés similaires ont été constatées lors de l'application de la Convention européenne d'arbitrage³⁰, et elles sont à craindre pour l'application de la directive.

2° L'impact du fondement légal retenu dans la transaction

9. Selon les termes de l'article 25 de la convention modèle OCDE, une personne a le droit de demander une procédure amiable dès lors qu'elle « *estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention* ». Peu importe donc le fondement légal retenu dans une transaction fiscale, dès lors que l'objet de la transaction relève du champ d'une convention fiscale.

De même, la Convention européenne d'arbitrage prévoit qu'un contribuable peut demander une procédure amiable dès lors qu'il estime que la répartition des bénéfices entre les entreprises associées ne se fait pas en fonction des prix de pleine concurrence³¹. Le fondement choisi par les administrations fiscales ne devrait pas dès lors avoir d'impact sur la possibilité d'invoquer la Convention, même si des positions différentes sont susceptibles d'être adoptées par les États sur ce point.

En revanche, les mécanismes prévus par la directive sur le règlement des différends fiscaux dans l'UE sont réservés aux différends qui « *découlent de l'interprétation et de l'application d'accords et de conventions qui prévoient l'élimination de la double imposition* »³². Ainsi, le choix de l'administration fiscale de se fonder uniquement sur le droit interne, même si ce dernier porte sur les prix de transfert, risque d'empêcher le contribuable de bénéficier des garanties prévues par la directive. Il appartient alors aux conseils, lors de la formulation

des observations, d'introduire les références aux conventions fiscales. De même, l'interprétation judiciaire peut se révéler cruciale. Juger que tout différend qui porte sur des sujets régis par une convention est un différend qui « *découle de l'interprétation* » de la convention, même si celle-ci n'est pas invoquée par les parties, pourrait limiter les possibilités de contournement de la directive par les États.

À noter également que lorsqu'en vertu d'une transaction fiscale, le contribuable accepte de payer certaines sanctions, telle que la majoration pour manœuvres frauduleuses, la France sera en droit de refuser sa demande de procédure amiable. Ce problème risque de se poser avec une acuité particulière en matière de CJIP.

B. La convention judiciaire d'intérêt public

10. La CJIP est une transaction. Les observations formulées à propos de l'effet extinctif des transactions fiscales lui sont donc applicables (V. § 7 et 8). Néanmoins, elle présente deux particularités. D'une part, elle fait l'objet d'une ordonnance de validation par le président du tribunal de grande instance (1°). D'autre part, son objet est différent. Elle ne porte en effet ni sur les impôts ni sur les pénalités fiscales, mais bien sur l'extinction de l'action publique en contrepartie du paiement d'une amende (2°). Ces caractéristiques n'ont pas le même impact sur la possibilité de former une demande de recours à la procédure amiable.

1° L'impact de l'ordonnance de validation d'une CJIP

11. La première question porte sur les effets de l'ordonnance de validation. En effet, la Convention européenne d'arbitrage et la directive admettent que les décisions judiciaires s'opposent à la possibilité d'arbitrage³³, du moins lorsque le droit interne de l'État concerné ne lui permet pas d'y déroger³⁴. C'est le cas en France, où les autorités administratives ne peuvent modifier une décision de justice³⁵, et où même le législateur ne peut déroger à des décisions de justice dotées de la force de chose jugée³⁶. Cependant, seules les décisions juridictionnelles sont susceptibles d'être dotées de la force de chose jugée. Il faut donc déterminer si une ordonnance de validation constitue ou non une décision juridictionnelle. La distinction entre les actes de nature juridictionnelle et d'autres types d'actes adoptés par les juridictions n'est pas toujours évidente. Il semble cependant que le critère déterminant soit celui de

27 L'OCDE voit ainsi le rejet des demandes de procédures amiables comme un obstacle à l'application correcte des conventions (OCDE, commentaire préc. ss art. 25, § 45.1, p. 482-483).

28 Sur l'impossibilité d'invoquer une transaction pour couvrir des clauses contraires au droit de l'UE, v. Cass. com., 26 mars 1979, n° 77-11.290.

29 OCDE, commentaire préc. p. 482

30 H. M. Pit, préc., p. 471.

31 En vertu de l'article 1^{er} de la Convention européenne d'arbitrage, un contribuable peut demander l'ouverture d'une procédure amiable dès lors qu'il estime que les principes de l'article 4 de la convention n'ont pas été respectés. Or en vertu de l'article 4, les États peuvent imposer les bénéfices des entreprises associées sans tenir compte des « *conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes* ».

32 Dir. (UE) 2017/1852, 10 oct. 2017, art. 1^{er}, repris à l'article L. 251 B du LPF.

33 Les décisions judiciaires ne semblent pas constituer un obstacle à la procédure amiable, même si elles en limitent nécessairement la portée.

34 Convention européenne d'arbitrage préc., art. 7, § 3. - Dir. préc., art. 16, § 1, repris à l'art. L. 251 ZH du LPF. En pratique, il s'agit de la grande majorité des États membres, à l'exclusion de l'Allemagne, de la Finlande, des Pays-Bas, de la Suède et du Royaume-Uni. La position du droit interne luxembourgeois sur ce point n'est pas connue (H. M. Pit, préc., p. 843).

35 CC, 22 juill. 1980, n° 80-119 DC, Loi portant validation d'actes administratifs, consid. 6.

36 CC, 29 déc. 1999, n° 99-425 DC, Loi de finances rectificative pour 1999, consid. 8.

l'étendue du contrôle judiciaire³⁷. Or le contrôle opéré par le président du TGI sur les CJIP est extrêmement restreint. D'une part, les juges ne mentionnent dans l'ordonnance que les conditions légales de la validité de la CJIP, ce qui exclut tout contrôle d'opportunité³⁸. D'autre part, même sur le respect des conditions légales, le juge se contente de mentionner les explications fournies par le procureur, sans porter d'appréciation personnelle sur ces questions³⁹. Il n'est dès lors pas certain qu'elle puisse être considérée comme un acte juridictionnel doté de la force de chose jugée. D'autres éléments semblent également indiquer le caractère non juridictionnel de l'ordonnance, telle l'impossibilité de former un recours contre cette décision⁴⁰ ou encore le fait qu'elle intervient alors que l'action publique n'a pas été mise en œuvre, donc lors d'une phase en principe non juridictionnelle.

2° L'impact de l'objet de la CJIP

12. Mais à supposer que l'ordonnance de validation soit dotée de la force de chose jugée, il resterait à **savoir quel en est précisément l'objet**. La CJIP porte sur l'extinction de l'action publique en contrepartie du paiement des amendes. Le montant de l'impôt n'est donc pas l'objet de la CJIP. Or la Convention européenne d'arbitrage prévoit expressément que l'intervention de décisions dans les instances judiciaires ne fait pas obstacle à la procédure d'arbitrage dès lors que ces décisions portent sur des éléments autres que ceux concernés par la procédure amiable⁴¹. Cela devrait être également le cas pour l'application des conventions fiscales ou de la directive, même si elles ne le précisent pas expressément. En revanche, l'éventuelle réduction d'impôt obtenue lors de la procédure amiable ne devrait pas conduire à la remise en cause de la CJIP et donc du montant de l'amende versée.

13. Bien que la CJIP ne constitue pas une reconnaissance de culpabilité du contribuable, celui-ci s'engage cependant à payer une amende. Traitée comme une sanction pénale, peut-elle permettre aux États de refuser une procédure amiable demandée par le contribuable ?

II. L'obstacle commun : les sanctions infligées au contribuable

14. L'article 41-1-2 du code de procédure pénale précise expressément que la CJIP « *n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation* »⁴². Elle comporte pourtant nécessairement une amende à la charge du contribuable⁴³, traitée comme une sanction pénale. De son côté, une transaction fiscale est également susceptible d'infliger des sanctions aux contribuables⁴⁴. Or tant les sanctions fiscales les plus graves⁴⁵ que les sanctions pénales peuvent constituer un obstacle à la demande de procédure amiable.

15. Le modèle de convention fiscale ne prévoit pas d'exclusion du droit à la procédure amiable⁴⁶. L'OCDE observe dans ses commentaires qu'« *aucune règle générale ne rend la procédure amiable non applicable à des situations perçues comme étant abusives* ». Elle reconnaît cependant que lorsque le contribuable risque de se voir infliger des peines lourdes pour des infractions graves, certains États refusent d'initier la procédure amiable⁴⁷. À noter cependant qu'il serait logique que seul l'État ayant infligé les sanctions puissent s'en prévaloir pour refuser la procédure amiable.

16. Les normes européennes, quant à elles, prévoient expressément une telle faculté pour les États. La Convention européenne d'arbitrage permet à un État de refuser la demande d'une procédure amiable lorsqu'il résulte d'une « *décision définitive* », issue d'une procédure judiciaire ou administrative, que le contribuable est passible d'une « *pénalité grave* »⁴⁸. La directive européenne contient quant à elle une disposition rédigée de façon différente. Elle permet aux États de refuser une procédure amiable lorsqu'« *il a été infligé, dans ledit État membre, des sanctions en rapport avec les revenus ou capitaux corrigés pour une fraude fiscale, faute intentionnelle ou*

37 Ainsi, pour les besoins de l'article 6 de la Convention, la fonction juridictionnelle correspond à l'activité de « *trancher, sur la base de normes de droit et à l'issue d'une procédure organisée, toute question relevant de sa compétence* ».

38 Contrairement, par exemple, au contrôle exercé par le juge au Royaume-Uni qui vérifie que la transaction correspond à « *l'intérêt de la justice* ». V. sur ce point N. Jacquot, préc., § 28. D'ailleurs, même si le juge français souhaitait effectuer un tel contrôle, la référence par rapport à laquelle un contrôle d'opportunité pourrait être effectué n'est pas claire. Sur la pluralité d'objectifs susceptibles d'être poursuivis par les transactions en France, v. N. Jacquot, préc. § 22.

39 V. l'ordonnance du 12 septembre 2019 de validation de la CJIP signée avec Google, publiée sur le site de l'agence française anticorruption.

40 Code de procédure pénale, art. 41-1-2, II, al. 2.

41 Convention préc., art. 16, § 3 *in fine*.

42 Code de procédure pénale, art. 41-1-2, II, al. 4.

43 *Ibidem*, art. 41-1-2, I, 1°.

44 Rappelons ainsi que la société Google a payé un montant de 56 858 528 € au titre de pénalités fiscales dans le cadre de son « accord » avec l'administration fiscale française.

45 La Convention européenne d'arbitrage comporte les déclarations d'États signataires avec la liste des sanctions permettant le rejet de demande de procédure amiable. Pour la France, il s'agit des majorations applicables pour mauvaise foi, manœuvre frauduleuses, opposition à contrôle fiscal, rémunérations ou distributions occultes, ainsi qu'en cas d'abus de droit. La directive ne prévoit pas de liste de sanctions et laisse aux États le soin de les préciser. Lors de la transposition de la directive en droit français, l'article L. 251 M du LPF a prévu qu'il s'agit de majorations « *prévues aux b et c du 1 de l'article 1728, à l'article 1729, au a de l'article 1732 et aux premiers et dernier alinéas de l'article 1758 du code général des impôts* ».

46 À noter cependant que la convention modèle de l'ONU invite les États à refuser le recours à une procédure amiable en matière de prix de transfert lorsqu'une décision finale, prise à la suite d'une procédure judiciaire, administrative ou encore légale « *a établi que l'une des entreprises en cause est passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance* » (art. 9, § 3 du modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2011).

47 OCDE, commentaire préc. ss art. 25, § 26, p. 474-475.

48 Convention européenne d'arbitrage, art. 8, § 1.

négligence grave »⁴⁹.

Ces exclusions appellent **deux observations**.

> La première concerne le **type d'acte** à l'origine de la sanction. La Convention européenne d'arbitrage se réfère ainsi à une « *décision définitive* ». Il n'est pas certain que ce terme puisse inclure la transaction fiscale, laquelle n'est pas une « *décision* » (unilatérale), mais un contrat (synallagmatique). En revanche, lors de la CJIP, c'est l'ordonnance du juge qui entraîne le paiement de l'amende, même si le montant de celle-ci est fixé par le procureur et est accepté par l'entreprise. La CJIP pourrait donc être visée par ces dispositions.

> La deuxième observation est une interrogation. On peut en effet se poser la **question de savoir si ces exclusions n'impliquent pas une condamnation**. Or la CJIP ne constitue pas une reconnaissance de culpabilité et ne devrait pas emporter les effets d'une condamnation, même si l'amende qu'elle prévoit est soumise au régime des sanctions pénales.

À noter enfin que selon les termes de la directive, il ne s'agit nullement d'une obligation, mais d'une simple faculté laissée aux États. La France a cependant retenu cette faculté, en prévoyant qu'une procédure de règlement des différends en commission consultative ne peut pas être engagée « *s'il a été fait application* » de certaines majorations fiscales⁵⁰. Compte tenu de cette formulation, une transaction fiscale infligeant ces pénalités ou une CJIP sont effectivement susceptibles de remettre en cause les droits du contribuable.

17. L'idée même, exprimée dans ces textes, qu'on puisse suspendre la procédure amiable lorsque des procédures administratives ou judiciaires tendent à infliger des sanctions au contribuable est regrettable⁵¹. C'est plutôt, à l'inverse, les procédures nationales qui devraient être suspendues en attendant la solution retenue dans une procédure amiable⁵². En effet, la procédure amiable et la coopération entre les États peuvent se révéler déterminantes pour distinguer une difficulté d'interprétation du contribuable de la volonté frauduleuse de sa part. Or cette distinction peut avoir un impact significatif sur les pénalités appliquées par l'administration fiscale et donc sur la transmission du dossier au procureur⁵³.

49 Dir. préc., art. 16, § 6.

50 LPE, art. L. 251 M, qui vise les majorations « *prévues aux b et c du 1 de l'article 1728, à l'article 1729, au a de l'article 1732 et aux premier et dernier alinéas de l'article 1758 du code général des impôts* », c'est-à-dire les majorations de :

- 40 % lorsqu'une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt n'a pas été déposé dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure ;
- 80 % en cas de découverte d'une activité occulte ;
- 40 % en cas de manquement délibéré ;
- 80 % ou 40 % en cas d'abus de droit ;
- 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ;
- 100 % en cas d'opposition à contrôle fiscal ;
- 40 % en cas d'infraction aux obligations de déclaration des comptes bancaires, des contrats de capitalisation (assurance vie) et des transferts de fonds à l'étranger ;
- 80 % dans le cadre des dispositifs spécifiques de présomption de revenu et de taxation forfaitaire en fonction des éléments de train de vie.

51 Convention européenne d'arbitrage, art. 8, § 2. – Dir. préc., art. 16, § 6.

52 Pour d'autres arguments en faveur d'une telle règle, v. H. M. Pit, préc., p. 1119 à 1123.

53 LPE, art. L. 228.

Conclusion

18. L'articulation entre les procédures nationales et internationales soulève de nombreuses questions qui sont susceptibles d'être résolues de façon différente par les États. Cette situation peut évidemment réduire l'efficacité des procédures amiables. Même le recours à l'arbitrage, souvent présenté comme une mesure contraignante pour les États, risque d'être affecté par le droit interne de chaque État. Par ailleurs, l'impact des procédures amiables sur les transactions est limité compte tenu de la différence de leur objet. Ainsi, une réduction d'imposition en France éventuellement obtenue lors de la procédure amiable n'entraînerait pas forcément la remise en cause de la transaction fiscale⁵⁴. En effet, les pénalités qui font l'objet de la transaction sont en dehors du champ d'application des conventions⁵⁵ et ne sont pas concernées par les procédures amiables⁵⁶. Pourtant, l'OCDE plaide pour la réduction des pénalités « *lorsque des pénalités administratives sont imposées en raison d'un ajustement au titre des prix de transfert et que cet ajustement est annulé parce qu'il est considéré comme non conforme au paragraphe 1 de l'article 9* »⁵⁷. La France ne semble pas admettre une remise en cause automatique des pénalités, mais Bruno Gouthière suggère qu'elles peuvent faire l'objet d'un recours gracieux⁵⁸. Le cas est encore plus délicat pour la CJIP. La réduction d'impositions ne devrait pas affecter sa validité, compte tenu de son objet spécifique d'extinction de l'action publique. Même l'éventuelle confirmation du caractère infondé de l'action publique ne devrait pas remettre en cause la CJIP, dans la mesure où l'incertitude quant au bien-fondé des accusations est un élément pris en compte dans cette forme de transaction. On remarquera toutefois que si l'ordonnance de validation n'était pas reconnue comme étant de nature juridictionnelle, il serait possible de modifier ou révoquer la CJIP initiale, quitte à soumettre cette modification aux mêmes exigences formelles, c'est-à-dire à une ordonnance de validation du président du TGI⁵⁹.

19. Toutes ces questions deviennent particulièrement importantes dans la perspective de l'adoption des mesures multilatérales actuellement élaborées par l'OCDE pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. De nombreux aspects complexes et d'application

54 Si on raisonne, par exemple, par analogie avec une vente dont l'annulation ne remettrait pas en cause la transaction dont elle faisait l'objet (Cass. civ. 1^{re}, 17 mars 2016, 14-27.168).

55 OCDE, commentaire préc. ss art. 2, § 4, p. 99-100.

56 OCDE, commentaire préc. ss art. 25, § 49, p. 486.

57 OCDE, commentaire préc. ss art. 2, § 4, p. 100.

58 B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales : Éd. Francis Lefebvre, 13^e éd., n° 85655.

59 L'auteur d'une thèse sur la transaction en matière pénale, publiée avant l'introduction de la CJIP en droit français, exprime des doutes quant à l'existence de *mutuus dissensus* en procédure pénale. Il reconnaît cependant qu'en principe, les limites à la possibilité de révoquer ou de modifier un contrat doivent être prévues par la loi (J.-B. Perrier, La transaction en matière pénale : LGDJ, 2014, § 255, p. 222-223).

incertaine de ces propositions ont vocation à être compensés par le recours à des procédures amiables et des garanties d'élimination des doubles impositions⁶⁰. Garantir leur efficacité, notamment dans leur articulation avec le droit interne, représente un enjeu crucial. Ces règles d'articulation devraient également tenir compte des transactions, dont le nombre au sein des groupes internationaux est susceptible d'augmenter.

60 Le premier pilier de ces solutions s'articule ainsi autour des différents « montants » obtenus par l'application de règles nouvelles de répartition des bénéfices. Ces montants comprennent un « montant C » correspondant au montant qui serait obtenu par les « procédures efficaces et juridiquement contraignantes de prévention et de règlement des différends liées à tous les éléments de la proposition » (Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1, 9 oct. 2019, p. 7 et 18 ; sur cette proposition, v. D. Gutmann, Comprendre le pilier I... : FI 4-2019, n° 01).

20. Pour conclure, on notera également que le rapport de l'Assemblée nationale sur le bilan de la lutte contre les montages transfrontaliers⁶¹ préconise d'inclure les infractions fiscales dans le champ d'application des conventions d'entraide pénale, voire de prévoir un instrument multilatéral de la pénalisation de la fraude fiscale. Si de tels instruments conventionnels distincts peuvent être justifiés en ce que, notamment, leur champ d'application peut porter sur des impôts autres que les impôts directs, leur fonctionnement doit comprendre des références aux conventions fiscales internationales et les règles de leur articulation doivent être précisées.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

61 AN, Comm. fin et aff. étrangères, Rapport d'information n° 2252 sur le bilan de la lutte contre les montages transfrontaliers, 25 sept. 2019 : FI 4-2019, n° 9, § 1.

