

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

Questions générales

> **Impact du Brexit** - La sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne, ou « Brexit », intervenue dans la nuit du 31 janvier au 1^{er} février 2020, est organisée par un Accord de sortie prévoyant une période transitoire. Les auteurs de ce commentaire entendent appréhender les principaux changements à anticiper en matière de coopération administrative, procédure amiable et d'arbitrage pour les administrations et les contribuables (V. § 1).

> **Impact de la crise sanitaire du Covid-19** - Les mesures de confinement liées à la crise sanitaire du Covid-19 désorganisent le fonctionnement des entreprises et des administrations, ce qui va entraîner des retards dans le déroulement des procédures d'assistance administrative et de règlement amiable. Au regard de la nature procédurale de la matière, il convient d'analyser cette situation au regard de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période (V. § 13).

Questions générales

1. Coopération administrative - Règlement des différends - Impact du Brexit - La sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne, ou « Brexit », intervenue dans la nuit du 31 janvier au 1^{er} février 2020, est organisée par un Accord de sortie prévoyant une période transitoire. Les auteurs de ce commentaire entendent appréhender les principaux changements à anticiper en matière de coopération administrative, procédure amiable et d'arbitrage pour les administrations et les contribuables.

2. La sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne, ou « Brexit », organisée par l'accord sur le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (le « Royaume-Uni ») de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique¹ (l'« Accord de sortie ») validé le 24 janvier 2020 par les présidents de la Commission européenne et du Conseil et approuvé par la décision 2020/135 du Conseil du 30 janvier 2020, est intervenue dans la nuit du 31 janvier au 1^{er} février 2020.

Les effets de l'Accord de sortie, conclu conformément à l'article 50 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ne seront mis en œuvre qu'à l'issue d'une **période de transition**. La période transitoire est définie par l'article 126 de l'Accord de sortie et expire, en principe, le 31 décembre 2020. Elle pourrait néanmoins être prolongée une fois d'un ou deux ans (art. 132 de l'Accord de sortie). Pendant la période de transition, le Royaume-Uni demeure traité comme un État membre de l'Union européenne (art. 7.1 et art. 127.6 de l'Accord de sortie) et l'ensemble du droit de l'Union s'applique au Royaume-Uni en matière fiscale comme dans les autres domaines (art. 126 et 127 de l'Accord de sortie).

3. La **coopération administrative** en matière de fiscalité directe entre autorités compétentes des États membres de l'Union européenne se fonde sur la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, telle que modifiée par les directives 2014/107/UE, 2015/2376/UE, 2016/881/UE, 2016/2258/UE, 2018/822/UE (dite « DAC »).

En matière de **règlement des différends**, plusieurs instruments internationaux s'appliquent de façon concurrente ou alternative à ce jour entre la France et le Royaume-Uni et continueront à s'appliquer jusqu'au terme de la période de transition :

- la Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (la « Convention européenne d'arbitrage » ou CEA),

- la convention en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur les gains en capital signée à Londres le

19 juin 2008 (la « convention franco-britannique »), telle que modifiée par la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices signée par la France et par le Royaume-Uni le 7 juin 2017 (l'Instrument multilatéral, ou « **IM** ») et entrée en vigueur entre les deux États le 1^{er} janvier 2019, et

- la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (la « directive »).

Le présent commentaire analyse les conséquences du retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne en matière de coopération administrative et de règlement des différends, à l'issue de la période de transition prévue par l'Accord de sortie. La première partie de cette étude sera consacrée à la coopération administrative, et en particulier sur les conséquences du Brexit sur DAC. La seconde partie de l'étude portera sur les mécanismes de règlement des différends et présentera les différents instruments qui seraient applicables à l'issue de la période de transition tout en analysant les conséquences à en tirer pour les administrations et contribuables.

♦ COOPÉRATION ADMINISTRATIVE

4. L'Accord de sortie prévoit que les procédures de coopération administrative entre les États membres et le Royaume-Uni continueront de s'appliquer à compter du 1^{er} jour suivant la fin de la période de transition pendant une période variant selon les domaines : en matière douanière jusqu'à l'achèvement d'une procédure engagée antérieurement (art. 98), en matière de TVA pendant quatre ans (art. 99) et en matière de recouvrement pour les créances fiscales nées avant la fin de la période de transition pendant 5 ans (art. 100). L'Accord de sortie organise également un accès aux systèmes d'information dans les domaines concernés du droit de l'Union européenne (art. 50) pour les besoins des opérations nées avant la fin de la période de transition.

5. De même que dans le cadre du règlement des différends (V. § 12), dans la mesure où le Royaume-Uni a transposé DAC en droit interne, **il pourrait être envisagé que le pays conserve les dispositions de DAC applicables pour les besoins de la coopération administrative et qu'il conclue un accord bilatéral avec l'Union européenne afin de poursuivre son application à l'identique.**

Si cette option n'était pas retenue par le Royaume-Uni, DAC et la directive sur l'assistance au recouvrement des créances fiscales cesseraient à terme de s'appliquer avec le Royaume-Uni, comme prévu à ce jour par l'Accord de sortie. Cependant, l'application des conventions fiscales telles que modifiées par l'IM et l'adhésion des États membres de l'Union européenne, dont la France et le Royaume-Uni, à la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale amendée par le protocole de 2010 et complétée par la signature de l'accord multilatéral entre autorités compétentes pour l'échange automatique de renseignements de juin 2015 devraient offrir un fondement remplaçant DAC pour l'échange de renseignements.

¹ 2019/C 384 I/01 et 2019/C 384 I/02, 12 nov. 2019 : JOUE C 284 I.

◆ RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS

◇ Si le Royaume-Uni ne devrait plus être couvert par la directive à l'issue de la période de transition, des doutes subsistent quant à l'applicabilité de la Convention européenne d'arbitrage ; la convention franco-britannique telle que modifiée par l'IM demeurera invocable

6. L'appréhension du *corpus* législatif et conventionnel post-Brexit requiert d'abord d'étudier la portée des stipulations de l'Accord de sortie dans le domaine du règlement des différends. **En matière fiscale, l'Accord de sortie ne fixe aucune règle pérenne pour la période postérieure à la période de transition.** Il fixe néanmoins quelques règles temporaires appréhendant certaines situations nées avant la fin de la période de transition, mais aucune disposition n'appréhende la fiscalité directe, tandis que le Titre III « Règlement des différends » de la sixième Partie (« Dispositions institutionnelles et finales ») ne vise que les différends qui pourraient naître de l'interprétation ou l'application de l'Accord de sortie.

7. **La directive demeure-t-elle applicable ? Quels seront les instruments applicables à l'issue de la période de transition ?** - Pour rappel, la directive adoptée le 10 octobre 2017 par le Conseil de l'Union européenne vise à éliminer de manière efficace et dans les meilleurs délais les doubles impositions auxquelles les contribuables sont confrontés dans leurs opérations transfrontalières. Les États membres avaient jusqu'au 30 juin 2019 pour la transposer en droit interne. La France et le Royaume-Uni l'ont transposée par leur loi de finances respectives pour 2019². Le champ d'application temporel de la directive est précisé par l'article 23 aux termes duquel : « Les dispositions de la Directive s'applique à toute réclamation introduite à compter du 1^{er} juillet 2019 qui porte sur des différends relatifs à des revenus ou à des capitaux perçus au cours d'un exercice fiscal commençant le 1^{er} janvier 2018 ou après cette date. » Le II de l'article 130 de la loi de finances pour 2019 transpose ces dispositions en droit français.

En l'absence de stipulations explicites contraires de l'Accord de sortie, **les dispositions de la directive ne devraient pas s'appliquer à l'issue de la période de transition.** En revanche, qu'en sera-t-il des **procédures en cours à l'expiration de la période de transition**, soit parce que la phase de procédure amiable est en encore en cours soit parce qu'aucun arbitrage n'est encore intervenu ?

À notre sens, l'Accord de sortie n'apporte pas de réponse tranchée mais certaines de ses stipulations apportent un éclairage.

L'article 86 de l'Accord de sortie prévoit, concernant les procédures judiciaires, que la Cour de justice de l'Union européenne demeure compétente pour connaître de toute procédure introduite (c'est-à-dire enregistrée par le greffe) par ou contre le Royaume-Uni avant la fin de la période de transition et pour statuer à titre préjudiciel sur les demandes

des juridictions du Royaume-Uni présentées (c'est-à-dire enregistrées par le greffe) avant la fin de la période de transition. Ces procédures sont, en outre, régies par le droit de l'Union (art. 88 de l'Accord de sortie) ; il devrait donc y avoir une permanence du droit de l'Union post-période de transition pour les affaires en instance judiciaire au dernier jour de la période de transition.

L'article 92 de l'Accord de sortie prévoit par ailleurs que les « institutions, organes ou organismes de l'Union demeurent compétents pour les procédures administratives qui ont été ouvertes avant la fin de la période de transition en ce qui concerne a) le respect du droit de l'Union par le Royaume-Uni, ou par des personnes physiques ou morales résidant ou établies au Royaume-Uni [...] ». Il n'est pas certain que ces dispositions soient applicables à la procédure de règlement des différends fiscaux qui n'est, d'une part, pas expressément visée, et qui, d'autre part, ne concerne pas directement « le respect du droit de l'Union », même si l'on pourrait considérer qu'elle implique des « institutions, organes ou organismes de l'Union » (les organes de la Commission européenne en l'occurrence).

Enfin, le Titre XI relatif aux procédures de coopération administrative entre les États membres et le Royaume-Uni soumet au droit de l'Union les procédures de coopération administrative lancées conformément au droit de l'Union avant la fin de la période de transition en matière douanière (art. 98 de l'Accord de sortie) ou portant sur des opérations qui ont eu lieu avant la fin de la période de transition en matière de TVA et de droits d'accise (art. 99 de l'Accord de sortie), tout en prévoyant une limitation temporelle de quatre ans après la fin de la période de transition, tandis qu'une limitation temporelle de cinq ans est prévue concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (art. 100 de l'Accord de sortie).

Il nous semble que le silence de l'Accord de sortie en matière de règlement des différends peut avoir deux sens. Le premier est que des précisions seront apportées dans le cadre des négociations ultérieures relatives aux relations futures entre le Royaume-Uni et l'Union européenne (art. 184 de l'Accord de sortie). Le second est que la directive propose des mécanismes de règlement des différends qui ne résultent pas directement de l'application du droit de l'Union et qu'il reviendra aux États membres de prendre des mesures relevant de leur droit national. On peut dès lors penser qu'un impératif de sécurité juridique requerrait que les réclamations introduites sur le fondement de la directive avant l'expiration de la période de transition bénéficient des dispositions de celle-ci telles que transposées en droit interne. Ceci serait d'ailleurs cohérent avec l'esprit des stipulations de l'Accord de sortie précisées ci-avant.

8. **Le bénéfice de la Convention européenne d'arbitrage post-Brexit suscite également des interrogations** - Trancher la question de son application nécessite d'abord de prendre une position sur sa nature : la CEA est-elle un instrument ordinaire de droit dérivé de l'Union européenne, qui ne serait donc plus applicable au Royaume-Uni à l'expiration de la période de transition, ou un instrument conventionnel autonome, qui demeurerait contraignant pour le Royaume-Uni ?

2 L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 pour la France, introduisant les articles L. 251 et suivants du LPF : FI 1-2019, n° 10, § 14.

Plusieurs arguments viennent soutenir la **thèse selon laquelle la CEA serait un instrument de droit autonome**³. D'une part, la CEA a été signée par les représentants de chaque État partie et ses stipulations se réfèrent aux États contractants uniquement. D'autre part, la CEA a été adoptée selon la procédure de l'article 220 du traité instituant la Communauté économique européenne (dans sa version en vigueur à l'époque) aux termes duquel « *les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants : [...] l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté* ». Enfin, la CEA ne prévoit pas qu'elle cesse de s'appliquer si un État contractant n'est plus État membre de l'Union européenne.

Si l'on devait conclure que la CEA est un instrument de droit conventionnel autonome dont les stipulations continueraient à s'appliquer post-Brexit, qu'en serait-il du code de conduite pour la mise en œuvre effective de la CEA rédigé par le Forum conjoint sur les prix de transfert de l'Union européenne (FCPT) et adopté par le Conseil le 7 décembre 2004, puis révisé en 2009⁴ et complété par un rapport sur l'amélioration du fonctionnement de la Convention d'arbitrage incluant un Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage en avril 2015 ? Le FCPT a été instauré par la Commission européenne⁵ en vue de l'assister et la conseiller sur les questions fiscales liées aux prix de transfert. Les travaux du FCPT s'inscrivent dans le cadre des principes de l'OCDE applicables aux prix de transfert et proposent des solutions non-législatives (dites de « *soft law* » ou « *droit mou* »), pragmatiques, afin de résoudre les problèmes pratiques soulevés par la matière des prix de transfert au sein de l'Union européenne. Les recommandations du FCPT sont publiées par la Commission. Dès lors que le « *droit de l'Union* » tel que défini par l'article 2 de l'Accord de sortie, qui comprend les « *actes adoptés par les institutions, organes ou organismes de l'Union* », cesse de s'appliquer à l'expiration de la période de transition, l'on pourrait en conclure que les recommandations du FCPT, en ce inclus le Code de conduite, ne devraient plus être applicables non plus à compter de cette date, à moins de considérer que dans la mesure où il s'agit de *soft law*, l'on peut s'attendre à ce que le Royaume-Uni continue à appliquer des textes complétant un instrument qui lui demeure applicable et qu'il a participé à rédiger.

La **thèse selon laquelle la CEA serait un instrument ordinaire de droit dérivé de l'Union** repose sur les arguments suivants. L'article 16 de la CEA stipule que « *[l]e champ*

d'application territoriale de la présente convention correspond à celui qui est défini à l'article 227 paragraphe 1 du traité instituant la Communauté économique européenne [...] ». Or l'article 227.1 du traité instituant la Communauté économique européenne se réfère à chacun des territoires des États membres de l'Union européenne. Pourrait-on alors considérer que le Royaume-Uni demeure partie à la CEA mais que cette convention ne peut pas s'appliquer au territoire du Royaume-Uni compte tenu du renvoi au Traité instituant la Communauté européenne ? En outre, dans sa décision du 23 juin 2008 intervenant dans le cadre de la procédure simplifiée pour l'adhésion de la Roumanie et de la Bulgarie à la CEA, le Conseil de l'Union européenne a modifié la CEA pour introduire les références nécessaires à la Roumanie et à la Bulgarie, alors même que la décision prévoit par ailleurs que la CEA « *est soumise à approbation des États signataires* ». Par ailleurs, dans ses commentaires au Bulletin officiel des finances publiques, l'administration française précise que « *[l]e champ d'application territorial de la convention européenne d'arbitrage n° 90/436/CEE du 23 juillet 1990 modifiée s'étend actuellement à l'ensemble des États membres de l'Union Européenne au 1^{er} janvier 2011.* »⁶. **Aussi la CEA apparaît-elle comme un instrument hybride, affecté par le droit de l'Union européenne tout en étant conclu entre États de l'Union européenne.**

Malgré les incertitudes sur le statut de la CEA, l'on ne peut exclure que le Royaume-Uni choisisse de maintenir l'application de la CEA post-Brexit, dans la mesure où ses stipulations sont favorables à ses contribuables en ce qu'il leur offre un mécanisme efficace pour résoudre des problèmes de double imposition internationale résultant d'ajustements de prix de transfert. En tout état de cause, on peut penser que pour des raisons de sécurité juridique tout différend entre la France et le Royaume-Uni faisant l'objet d'un règlement sur le fondement de la CEA introduit avant l'expiration de la période de transition devrait bénéficier de la CEA et du code de conduite révisé.

9. Le bénéfice de la convention franco-britannique telle que modifiée par l'IM - Enfin, et en toute hypothèse, le retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne ne devrait pas avoir d'effet sur le bénéfice de la convention franco-britannique telle que modifiée par l'IM. L'IM produit ses effets sur la convention franco-britannique pour les impositions à la source depuis le 1^{er} janvier 2019 et pour toutes les autres impositions pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2019. Les deux États ont notifié la couverture réciproque de la convention franco-britannique et ont opté pour l'application de la partie VI instituant un arbitrage obligatoire et contraignant. Toutefois, la convention ne sera pas modifiée par la partie VI de l'IM en raison de réserves formulées par le Royaume-Uni visant à exclure les conventions fiscales contenant déjà des stipulations relatives à l'arbitrage (réserve émise par le Royaume-Uni sur le fondement de l'article 26 de l'IM) - ce qui est le cas de la convention franco-britannique. À l'expiration de la période de transition, si la directive, voire la CEA, ne sont plus invocables par les contribuables concernés,

3 V. en ce sens G. Maisto et J. Malherbe, Les conséquences fiscales du « Brexit » : Dr. fisc. 2016, n° 29, comm. 458. – V. égal. J. F. Pinto Nogueira, Chapter 9: Direct Tax Consequences of a Member State Leaving the European Union: Brexit and European Integration, in *European Tax Integration: Law, Policy and Politics* (ss dit. P. Pistone) : IBFD, 2018.

4 Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (2009/C 322/01).

5 Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne : COM(2001) 582 final du 23.10.2001, p. 21.

6 BOI-INT-DG-20-30-20, 1^{er} févr. 2017, § 20.

ceux-ci pourront donc recourir à la procédure amiable et à l'arbitrage obligatoire et contraignant prévu par l'article 26 de la convention franco-britannique.

♦ Principales conséquences du Brexit pour les administrations et les contribuables

10. Sans revenir sur l'analyse comparative présentée dans le précédent numéro de cette revue⁷, les auteurs de ce commentaire entendent appréhender les principaux changements à anticiper en matière de procédure amiable et d'arbitrage pour les administrations et les contribuables.

11. La directive a renforcé la procédure de règlement des différends en rendant la procédure plus accessible, plus transparente et plus efficace, que celle prévue par la CEA. À l'expiration de la période de transition, les contribuables, qui entendent soumettre à l'autorité compétente un différend fiscal sur le fondement de la convention franco-britannique en lieu et place de la directive ou de la CEA pourraient voir leurs **droits restreints concernant le champ d'application matériel du dispositif de règlement des différends** car : la directive (i) dispose d'un champ d'application plus large que les conventions fiscales, (ii) prévoit des recours en cas de refus d'accès ou de délais durant la phase de procédure amiable ou d'arbitrage et (iii) présente plus de liberté dans la méthode d'arbitrage, tandis que l'arbitrage prévu par la CEA est un arbitrage obligatoire et contraignant qui présente la particularité d'être automatique.

De plus, compte tenu de la réserve du Royaume-Uni faisant échec à l'application de la partie VI de l'IM, les personnes concernées par le règlement d'un différend fiscal international ne devraient **pas pouvoir bénéficier des ajouts et précisions apportés par l'IM pour une meilleure efficacité des procédures amiables et de l'arbitrage**. Cependant, si, outre la directive, la CEA (dont le champ d'application est limité aux prix de transfert et à l'attribution des bénéfices aux établissements stables) ne devait plus être applicable entre la France et le Royaume-Uni, on pourrait espérer que le Royaume-Uni lève sa réserve concernant l'application de la Partie VI à la convention franco-britannique de façon à améliorer la procédure conventionnelle de règlement des différends et accorder plus de garanties aux contribuables au niveau conventionnel.

12. Par ailleurs, dans la mesure où le Royaume-Uni a transposé la directive, le pays pourrait également envisager de conserver le texte introduit en droit interne et de conclure un accord similaire aux accords bilatéraux conclus par la Suisse avec l'Union européenne (notamment en matière de coopération administrative) afin de permettre la poursuite de l'application de la directive entre le Royaume-Uni et les pays de l'Union européenne, de sorte que cela permettrait la poursuite de l'application de la directive entre le Royaume-Uni et la France.

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

⁷ Cf. Actes du colloque « *Le renouveau des modes de règlement des différends en droit fiscal international* » : FI 1-2020, n° 10.3.

13. Coopération administrative - Règlement des différends - Impact de la crise sanitaire du Covid-19

Les mesures de confinement liées à la crise sanitaire du Covid-19 désorganisent le fonctionnement des entreprises et des administrations, ce qui va entraîner des retards dans le déroulement des procédures d'assistance administrative et de règlement amiable. Au regard de la nature procédurale de la matière, il convient d'analyser cette situation au regard de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période.

Ord. n° 2020-306, 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période : JO 26 mars 2020, texte n° 9

14. Il est inévitable que la crise sanitaire impacte le domaine de la coopération administrative et du règlement des différends. Les mesures de confinement ont désorganisé le fonctionnement des entreprises et des administrations. Des retards dans le déroulement des procédures d'assistance administrative et de règlement amiable sont donc à prévoir. Outre cet aspect purement matériel, il faut également évaluer l'impact potentiel des mesures d'urgence prises par les pouvoirs publics. Au regard de la nature procédurale de la matière, ce commentaire est consacré aux incidences de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période⁸, prise sur le fondement de l'article 11 de la loi n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19. Cette ordonnance établit plusieurs principes d'application générale, complétés par quelques règles propres au droit fiscal, mais sans contenir de dispositions spécifiques au domaine couvert par la chronique. L'ordonnance a été commentée, sous la forme de consultation publique, par l'administration fiscale⁹.

15. En substance, tel qu'applicable à la matière fiscale, le dispositif issu de l'ordonnance suppose une articulation de plusieurs règles. Deux sont d'application générale :

- un **principe général de « prorogation » des délais** (art. 2), qui s'applique aux catégories, extensivement définies, d'actes, recours ou formalités, prescrits par la loi ou le règlement à peine de conséquences juridiques défavorables, tout aussi extensivement définies, dont le délai viendrait à expirer pendant la période comprise entre le 12 mars 2020 et l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de cessation de l'état d'urgence sanitaire. Cette période est couramment désignée par

⁸ La référence à l'« ordonnance » ou à un numéro d'article sans autre précision renvoie à l'ordonnance n° 2020-306 ou l'un de ses articles.

⁹ BOI-DJC-COVID19-10, BOI-DJC-COVID19-20, BOI-DJC-COVID19-30, 3 avr. 2020 (en consultation publique).

l'expression « **période juridiquement protégée** » ou « période de référence »¹⁰. L'état d'urgence sanitaire a été instauré pour deux mois à compter du 24 mars¹¹. Il devait donc prendre fin le 24 mai mais il vient d'être prolongé jusqu'au 10 juillet inclus par la loi du 11 mai 2020¹². En retenant l'interprétation, qui mériterait d'être confirmée¹³, selon laquelle la prorogation de l'état d'urgence sanitaire emporte automatiquement prorogation de la période juridiquement protégée, celle-ci expirerait le 10 août 2020 au lieu du 24 juin 2020. La « prorogation » des délais consiste, en substance, en une sorte d'interruption encadrée du délai expirant pendant la période juridiquement protégée : le délai initial, légalement imparti pour agir, recommence à courir à compter de la fin de cette période mais seulement dans la limite de deux mois. Il en résulte *a contrario* que les délais ayant expiré avant ou après la période juridiquement protégée se trouvent hors du champ d'application de la règle. À titre d'observation générale, on notera que de nombreux délais en matière fiscale expirent un 31 décembre (comme le délai de réclamation) et échappent donc, en l'état, par un hasard de calendrier, au principe général de « prorogation » ;

- la **règle de suspension de certains délais impartis aux administrations et organismes assimilés** (art. 7), qui vise les délais à l'issue desquels une décision, un accord ou un avis d'une administration ou d'un organisme peut ou doit intervenir ou est acquis implicitement. Si ces délais n'ont pas expiré avant le 12 mars, ils sont suspendus jusqu'à la fin de la période juridiquement protégée. Le texte prévoit expressément que ce principe de suspension s'exerce sous réserve « **des obligations qui découlent d'un engagement international ou du droit de l'Union européenne** ».

16. Quelques règles sont spécifiques au droit fiscal :

- une exclusion expresse des déclarations fiscales, définies comme « *déclarations servant à l'imposition et à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement des impôts, droits et taxes* » (art. 10, II). Certains délais de déclaration ont cependant été aménagés par des « mesures » prises directement par l'administration, notamment par voie de communiqué de presse¹⁴ ;

- la règle de suspension des délais de reprise, visés aux articles L. 168 à L. 189 du LPF (art. 10, I, 1^{er}). La suspension concerne les seuls délais en cours au 12 mars 2020, ou qui auraient dû commencer à courir pendant la période juridiquement protégée, et qui expirent au 31 décembre 2020 ;

- la règle de suspension des délais, autres que les délais de reprise, prévus par le Titre II du LPF (art. 10, I, 2^o), qui concerne donc, en substance, de nombreux délais prévus dans le cadre

des procédures de contrôle et de rectification. Contrairement à la règle générale de suspension de l'article 7 jouant au profit des seules autorités publiques, cette règle fiscale spécifique est « bilatérale » et bénéficie autant au contribuable qu'à l'administration ;

- la règle de suspension des délais de recouvrement (art. 11), visant les délais concernant les créances dont le recouvrement incombe aux comptables publics, prévus à peine de nullité, caducité, forclusion, prescription, inopposabilité ou déchéance d'un droit ou d'une action. Ces délais sont suspendus pour une durée plus étendue, à savoir la période juridiquement protégée augmentée de deux mois (autrement dit pendant la durée de l'état d'urgence sanitaire augmentée de trois mois). Selon l'exemple donné par l'administration, cette règle couvre notamment la prescription de l'action en recouvrement¹⁵.

♦ Impact sur les procédures d'assistance administrative

17. Il faut distinguer la dimension interétatique des procédures d'assistance administrative de leur dimension interne, qui met le contribuable en face de l'administration fiscale française.

18. Dans leur **dimension interétatique**, d'essence diplomatique, l'impact de la crise sanitaire sera surtout matériel : la réduction des capacités administratives du fait, par exemple, du télétravail des agents - avec, potentiellement, l'épineux problème d'accès distant à des bases de données particulièrement sensibles - fait craindre un allongement des délais de réponse. Au plan juridique, les mesures d'urgence nationales ne devraient pas d'avoir d'impact car quand bien même des délais seraient prévus par des textes existants¹⁶, ils le sont par des instruments de droit de l'Union européenne ou de droit international, auxquels un texte interne ne peut déroger, ou se résument à des engagements politiques en droit souple. En l'absence de modification de textes européens ou conventionnels, il faut considérer que pareils délais s'appliquent tels quels. Cependant, étant généralement dépourvus d'effet direct, leur violation ne saurait faire grief juridiquement au contribuable même si l'allongement de délais déjà assez longs en pratique peut être préjudiciable aux intérêts des contribuables.

19. S'agissant de la **dimension interne**, il faut remarquer à titre liminaire que l'ordonnance ne peut avoir d'incidences que dans des domaines où le contribuable dispose des droits opposables à l'administration. En creux, les mesures « COVID » n'auront donc pas d'impact sur le traitement par la France, par exemple, des demandes émanant des administrations étrangères dont le contribuable n'a même pas à être informé.

Cependant, il est des domaines où cet impact devrait être caractérisé.

> En premier lieu, **l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020, suspend le cours de délais de reprise en ce compris le délai spécial de l'article L. 188 A LPF (art. 10, I-1^{er})**. Sur le

10 L'administration fiscale utilise l'expression « période de référence » mais nous lui préférons celle, plus élégante et explicite, de « période juridiquement protégée », retenue par le ministère de la justice.

11 L. n° 2020-290, 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19, art. 4.

12 L. n° 2020-546, 11 mai 2020 prorogeant l'état d'urgence sanitaire et complétant ses dispositions, art. 1^{er}.

13 Un doute est permis dès lors que le I de l'article 1 de l'ordonnance renvoie à l'article 4 de la loi du 23 mars 2020 qui n'est pas directement modifié par l'article 1 de la loi du 11 mai 2020.

14 La discussion sur l'opposabilité de ces prises de position est hors du champ de cette chronique.

15 BOI-DJC-COVID19-10, 3 avr. 2020, § 140.

16 Par ex. Dir. 2011/16/UE du Conseil, 15 févr. 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, art. 7.

fondement de ce texte, l'administration fiscale bénéficie d'une prorogation de la prescription à condition d'adresser la demande de renseignements à l'administration étrangère dans le délai initial de reprise et d'en informer le contribuable sous 60 jours. Ce délai spécial de reprise expire :

- à la fin de l'année qui suit celle de la réception de la réponse de l'administration étrangère ;

- ou, au plus tard, le 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le délai initial de reprise est écoulé, quelle que soit sa durée (triennale, sexennale, décennale, etc.).

Si - et seulement si - le délai spécial expire le 31 décembre 2020, il est prolongé, par le jeu de la suspension, pour une durée égale à la période juridiquement protégée (art. 10, I-1°).

L'identification des délais entrant dans le champ de la suspension est complexe car dépend à la fois de la nature du délai initial et de la date d'intervention de la réponse de l'administration étrangère. Par exemple, en matière d'impôt sur les sociétés soumis en principe à la prescription triennale, la prolongation du délai de reprise s'appliquera à un exercice clos en 2015 dont le contrôle a donné lieu à une demande de renseignements envoyée avant fin 2018 et une réponse de l'administration étrangère courant 2019. Dans cet exemple, le délai de l'article L. 188 A du LPF expirant au 31 décembre 2020, l'administration pourra interrompre la prescription en envoyant la proposition de rectification jusqu'au 1^{er} juin 2021¹⁷ (calcul à confirmer, retenant l'hypothèse de l'expiration de la période juridiquement protégée le 10 août 2020 et extrapolant sur l'exemple donné par l'administration antérieurement à la prorogation de l'état d'urgence sanitaire¹⁸).

> En second lieu, des incidences sont également identifiables sur le terrain de **l'assistance au recouvrement**.

Le principe général de prorogation de l'article 2 devrait ainsi s'appliquer au contentieux du recouvrement des créances étrangères en France. Rappelons que, par principe, l'État requis procède au recouvrement des créances étrangères suivant sa propre législation, que ce soit sur le fondement des conventions internationales ou de la directive 2010/24/UE¹⁹. Par assimilation avec le recouvrement des créances fiscales nationales, pourrait donc être concerné le délai de réclamation égal à deux mois à compter de la notification de l'acte de poursuite²⁰ s'il vient à échéance pendant la période juridiquement protégée.

Une interrogation est possible quant à l'application de la règle de suspension des délais de recouvrement de l'article 11 de l'ordonnance à la prescription de l'action en recouvrement de la créance faisant l'objet de l'assistance au recouvrement. La réponse devrait être généralement négative. En effet, l'article 19 de la directive 2010/24/UE²¹ ainsi que les conventions fiscales modernes²² prévoient, par dérogation à la règle d'application de la législation de l'État requis évoquée plus haut, l'application de

la législation de l'État requérant à la prescription de l'action en recouvrement. Ainsi, sauf rédaction particulière d'une convention fiscale renvoyant à l'application de la législation de l'État requis, l'article 11 ne pourrait s'appliquer au recouvrement en France d'une créance fiscale étrangère. En revanche, il pourrait être, le cas échéant, tenu compte des législations « COVID » étrangères. Dans le cas inverse, il ressort, à notre avis, de la combinaison des articles 6 et 11 de l'ordonnance que l'article 11 ne s'applique *ratione personae* qu'aux personnes publiques et assimilées françaises au nombre desquelles les comptables publics français. Il ne devrait pas pouvoir être invoqué par la France, en tant qu'État requérant, pour proroger, le cas échéant, le délai de prescription de l'action en recouvrement d'une créance fiscale française à recouvrer par une administration étrangère.

♦ Impact sur les procédures de règlement des différends

20. Les procédures amiables et d'arbitrage connaissent de nombreux délais prévus à peine de forclusion (par exemple le délai qu'a le contribuable pour engager la procédure amiable²³) ou dont l'expiration fait naître une décision administrative implicite (par exemple la décision implicite d'acceptation en cas d'absence de réponse dans le délai de 6 mois à une demande d'ouverture de procédure amiable dans le cadre de la procédure européenne d'arbitrage²⁴).

21. Cependant, ces procédures étant régies par des règles issues des conventions internationales ou du droit dérivé de l'Union européenne, leur appliquer les dispositions dérogatoires de l'ordonnance n° 2020-306 se heurte à l'obstacle de la hiérarchie des normes.

Cet obstacle paraît insurmontable s'agissant des règles de suspension de certains délais qui encadrent l'action administrative au regard de la rédaction même de l'ordonnance. En effet, d'une part, l'article 7 de l'ordonnance réserve explicitement le cas des obligations qui découlent d'un engagement international, tel une convention fiscale bilatérale, l'Instrument multilatéral ou la Convention européenne d'arbitrage ou du droit de l'Union européenne, ce qui couvre, à notre avis, les dispositions du livre des procédures fiscales transposant la directive 2017/1852²⁵. D'autre part, les procédures de règlement des différends se trouvent également hors du champ de la règle spécifique de suspension des délais prévus par le Titre II du LPF (art., 10, I, 2°), dans la mesure où ces procédures soit ne sont pas régies par le LPF (procédures conventionnelles) soit le sont mais par le chapitre IV de son Titre III (transposition de la directive 2017/1852).

Ainsi, **à moins d'une initiative internationale ou européenne concertée, on doit considérer, en droit strict, que l'ensemble des délais prévus par les procédures de règlement des différends s'imposent à l'administration sans interruption ni suspension**. Cela présente un enjeu surtout lorsqu'une procédure d'arbitrage est mise en œuvre en cas d'échec de la procédure amiable.

17 Étant donné la durée de la période comprise entre le 12 mars 2020 et le 10 août 2020, égale à 152 jours.

18 BOI-DJC-COVID19-20, 3 avr. 2020, § 20.

19 Dir. 2010/24/UE, 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.

20 LPF, art. R. 281-3-1.

21 Transposée par LPF, art. L. 283 C, XII.

22 Modèle OCDE, art. 27, 5. - Convention multilatérale, art. 14.

23 Modèle OCDE, art. 25, 1. - LPF, art. L. 251 D.

24 LPF, art. L. 251 E, IV.

25 Dir. (UE) 2017/1852, 10 oct. 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne : JO L 265, p. 1.

22. Il paraît également **tout aussi délicat d'admettre que le contribuable puisse se prévaloir du principe général de prorogation** de l'article 2. En théorie, celui-ci pourrait s'appliquer notamment au délai triennal prévu tant par les conventions conformes au modèle OCDE que par la directive 2017/1852 pour demander l'ouverture d'une procédure amiable. En effet, le délai se calcule à partir de la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la convention, ce qui renvoie, en substance, en France, à la notification de la proposition de rectification. En fonction de la date de celle-ci, le délai triennal a donc pu, dans certains cas, expirer pendant la période juridiquement protégée.

Les arguments d'opportunité militeraient en faveur de la prorogation du délai ensemble avec une possible lecture téléologique des textes internationaux ou européens à la lumière des travaux de l'OCDE et l'UE qui encouragent, à n'en pas douter, l'accès aux procédures de règlement des différends. Cependant, s'agissant des procédures conventionnelles, cette lecture se heurte à l'argument de texte, l'article 2 de l'ordonnance ne visant que les actes ou recours prescrits par des « lois et règlements » et non des conventions internationales (cependant l'effort interprétatif n'est pas ici insurmontable). S'agissant de la procédure européenne d'arbitrage fondée sur la directive, l'acte ou recours est certes prescrit par la loi (livre des procédures fiscales) mais celle-ci est prise pour transposer une directive qui tend à établir un cadre uniforme de règlement des différends. Or, conformément à celui-ci le contribuable est tenu d'introduire la demande d'ouverture simultanément auprès de l'administration fiscale française et de celles des autres États membres concernés avant l'expiration d'un même délai triennal. Permettre aux États de déroger au délai uniforme peut dès lors être considéré comme contraire non seulement à la lettre mais aussi aux objectifs de la directive.

En tout état de cause, une prise de position de la part de l'administration fiscale serait bienvenue pour clarifier l'ensemble des points soulevés ci-dessus.

L. STANKIEWICZ ■

Coopération administrative

Échange de renseignements

23. À NOTER

> **Coopération administrative - Proposition de directive modifiant la directive n° 2011/16/UE (DAC) - Consultation publique - Rapport sur les politiques fiscales dans l'Union européenne, étude 2020** - L'Union européenne poursuit sa lutte contre la fraude et l'évasion fiscale en proposant une meilleure coopération entre États concernant les revenus générés par l'intermédiaire de plateformes numériques.

Comm. UE, Fraude et évasion fiscales - meilleure coopération entre les autorités fiscales nationales en matière d'échange d'informations, consultation publique, 10 févr. 2020-6 avr. 2020

Rapport sur les politiques fiscales dans l'Union européenne, étude 2020, 31 janv. 2020

Une consultation publique a été engagée par la Commission européenne du 10 février au 6 avril 2020 afin de recueillir des commentaires concernant l'amélioration de l'échange de renseignements entre États membres dans le secteur de l'économie numérique, et plus exactement concernant les revenus générés par l'intermédiaire de plateformes numériques en vue d'assurer une imposition adéquate de ces revenus.

La consultation publique organisée par la Commission européenne fait à cet égard écho à l'étude 2020 du Rapport sur les politiques fiscales dans l'Union européenne publiée le 31 janvier 2020. Le rapport mentionne que l'échange de renseignements est un des facteurs améliorant la sécurité juridique au niveau international et que le programme TADEUS (*Tax Administration EU Summit*) s'est concentré sur la conformité fiscale dans l'économie numérique en 2019. Il ajoute qu'une meilleure coopération entre États compte parmi les options de réformes visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Dans ce contexte, la Commission réalise une analyse d'impact initiale visant à déterminer l'opportunité d'engager une réforme de la directive n° 2011/16/UE (DAC) en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales. L'expression « plateforme numérique » s'entend de toutes « activités dans le cadre desquelles les plateformes numériques facilitent les transactions entre des particuliers et/ou des entités. » Sont notamment concernées les plateformes de services de location ou de transport.

Cette initiative devrait également permettre de réconcilier les initiatives unilatérales des États et les travaux en cours tant au niveau de l'Union européenne qu'au niveau international (OCDE notamment) sur l'imposition de l'économie numérique. En parallèle, la nouvelle directive devrait répondre aux lacunes identifiées lors de la dernière évaluation de DAC datant de septembre 2019 concernant la coopération entre États (notion d'« information vraisemblablement pertinente » et organisation de contrôles conjoints) et l'exploitation des données par les administrations fiscales²⁶.

Les consultations publiques ont été clôturées le 6 avril dernier. **Onze avis ont été reçus de la part essentiellement d'universitaires/instituts de recherche, d'associations ou d'organisation professionnelles, ou encore de syndicats.** Ceux-ci ont émis des avis positifs en faveur de la proposition de la Commission, en insistant d'un point de vue fiscal pour certains sur la nécessité de ne pas accroître les obligations de conformité fiscale pesant sur les entreprises recourant à des plateformes numériques, sur la nécessité de renforcer le cadre juridique des contrôles conjoints ou à tout le moins le préciser, ou encore sur les modalités d'amélioration dans la collecte et l'exploitation des données.

En complément de cette consultation publique, la Commission a débuté en février 2020 un **cycle de consultations des administrations fiscales** d'États membres identifiés. Le résultat de ces consultations devrait permettre à la Commission de déterminer si les objectifs poursuivis dans le cadre de cette analyse d'impact initiale pourront être atteints au travers de lignes directrices ou de *soft law*, ou s'il convient de préparer une nouvelle directive afin de modifier DAC.

Dans l'éventualité où la voie de la directive serait privilégiée, l'adoption du projet de directive par la Commission devrait intervenir au deuxième trimestre de l'année 2020 (information fournie avant la crise du coronavirus).

B. GIBERT et C. PASQUIER ■

26 Sur cette évaluation, v. FI 4-2019, n° 10, § 1.

> **Coopération administrative - Échange de renseignements - Échange spontané de renseignements sur les décisions fiscales - Examen des pairs (BEPS, action 5)** - L'OCDE a évalué les progrès de 112 juridictions dans l'échange spontané d'informations sur les décisions fiscales, conformément à l'action 5 du BEPS. 68 juridictions ont désormais mis en œuvre la norme avec succès et n'ont reçu aucune recommandation d'amélioration, tandis que d'autres juridictions doivent faire davantage. Le Cadre inclusif a formulé 52 recommandations spécifiques sur des questions telles que l'amélioration dans les délais de l'échange d'informations et la garantie que des échanges d'informations sont effectués en ce qui concerne les régimes fiscaux préférentiels qui s'appliquent aux revenus de la propriété intellectuelle. **OCDE, communiqué, 23 déc. 2019 (actualisé le 8 janv. 2020)**

Règlement des différends

Conventions internationales

24. À NOTER

> **Règlement des différends fiscaux - Amélioration des mécanismes de règlement des différends fiscaux (BEPS, action 14) - Nouveaux rapports d'examen par les pairs** - L'OCDE publie la série 8 de rapports d'examen par les pairs de phase 1 relatifs à l'amélioration des mécanismes de règlement des différends dans le cadre de l'action 14 du projet BEPS. Les juridictions fiscales concernées étaient les suivantes : Brunei Darussalam, Curaçao, Guernesey, Île de Man, Jersey, Monaco, Saint Marin et Serbie.

OCDE, communiqué, 24 févr. 2020

La tonalité des rapports est globalement positive tout en gardant à l'esprit qu'ils concernent des juridictions qui ont conclu peu de conventions fiscales (entre 10 et 25 sauf la Serbie qui en a plus de 60) et qui n'ont pas ou très peu d'expérience pratique dans la conduite de procédures amiables.

Pour l'essentiel, les recommandations invitent les juridictions concernées à renégocier les conventions qui ne correspondent pas au standard minimum, sachant que, dans chaque juridiction, au moins la moitié du réseau conventionnel est déjà conforme à celui-ci.

L. STANKIEWICZ ■

Droit de l'Union européenne

25. À NOTER

> **Règlement des différends fiscaux - Directive n° 2017/1852 - Transposition** - Les procédures engagées par la Commission européenne à l'égard de cinq États membres pour non-transposition de la directive relative au règlement des différends fiscaux sont classées, tandis qu'une nouvelle procédure est engagée à l'égard de la Belgique.

Le 23 juillet 2019, dix-neuf États membres²⁷ avaient fait l'objet d'une mise en demeure pour n'avoir pas communiqué de mesure de transposition à la Commission européenne. Le 27 novembre 2019, un avis motivé avait été adressé à sept de ces États membres - l'Allemagne, Chypre, l'Espagne, la Grèce, l'Italie, le Luxembourg et la République tchèque - qui n'avaient pas pris de mesures de transposition dans les temps²⁸.

Le 24 janvier 2020, la Belgique a reçu une lettre de mise en demeure de la Commission européenne dans le cadre d'une nouvelle procédure d'infraction relative à la transposition de la directive, alors pourtant que le pays n'était pas inclus dans la liste du 19 juillet 2019 et avait adopté une ordonnance de transposition en date du 27 novembre 2019. La Commission européenne n'a pas communiqué à ce stade sur les raisons de l'engagement de cette procédure.

Par ailleurs, le 4 avril dernier, les procédures concernant la Bulgarie, la Pologne, la Croatie et l'Estonie, destinataires d'une mise en demeure en juillet 2019, ont été clôturées. La Commission a également classé la procédure concernant le Luxembourg, qui avait fait l'objet d'un avis motivé.

Ainsi, au 2 avril 2020, sur les dix-neuf procédures débutées en juillet 2019 six ont été classées par la Commission (cinq en avril 2020 et une en novembre 2019, la Lituanie), tandis qu'une nouvelle procédure a été engagée à l'égard de la Belgique en janvier 2020. Les quatorze procédures d'infraction pendantes au 2 avril 2020 se répartissent entre huit mises en demeure et six avis motivés.

B. GIBERT et C. PASQUIER ■

²⁷ Autriche, Bulgarie, Chypre, République tchèque, Allemagne, Estonie, Grèce, Espagne, Croatie, Hongrie, Italie, Lituanie, Luxembourg, Lettonie, Pologne, Portugal, Roumanie, Suède, Royaume-Uni.

²⁸ V. FI 1-2020, n° 10, § 23.

Annexe (disponible sur le site internet de la Revue)

Tableau récapitulatif de la mise en œuvre de la clause d'arbitrage dans les conventions fiscales couvertes par la France dans le cadre de l'IML au 24 avr. 2020