C/M/S/ Francis Lefebvre
Avocats

CMS Francis Lefebvre Avocats

2 rue Ancelle
92522 Neuilly-sur-Seine Cedex
France

T +33 1 47 38 55 00
cms.law/fl

Organisation de coopération et de développement économiques
Division de la coopération internationale et de l'administration fiscale
Centre de politique et d'administration fiscales

Neuilly-sur-Seine, le 11 janvier 2021

Objet : Réponse à la consultation publique sur le réexamen 2020 de l'Action 14 du Projet BEPS (Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends)

Chère Madame, Cher Monsieur,

L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques a sollicité l'avis des parties prenantes sur différentes propositions formulées au titre de l'examen de 2020 du standard minimum de l'Action 14.

Nous vous prions de bien vouloir trouver ci-après nos commentaires sur le document de consultation publique.

Nous vous prions de bien vouloir croire, Madame, Monsieur, en l'expression de nos salutations distinguées.

Bruno Gibert
Avocat Associé
T + 33 1 47 38 42 19
E bruno.gibert@cms-fl.com

Céline Pasquier
Avocat
T + 33 1 47 38 56 91
E celine.pasquier@cms-fl.com

CMS Francis Lefebvre Avocats est membre du groupement européen d'intérêt économique CMS Legal Services EEIG qui coordonne un ensemble de cabinets d'avocats indépendants / **CMS Francis Lefebvre Avocats** is a member of CMS Legal Services EEIG, a European Economic Interest Grouping that coordinates an organisation of independent law firms.

Implantations CMS / CMS locations : Aberdeen, Abu Dhabi, Algiers, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Berlin, Bogotá, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubai, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Funchal, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Johannesburg, Kyiv, Leipzig, Lima, Lisbon, Ljubljana, London, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Mexico City, Milan, Monaco, Mombasa, Moscow, Munich, Muscat, Nairobi, Paris, Podgorica, Poznań, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyadh, Rome, Santiago de Chile, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sheffield, Singapore, Skopje, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich. cms.law/fl

Siège social / Head Office : CMS Francis Lefebvre Avocats – Avocats au Barreau des Hauts-de-Seine – 2 rue Ancelle, 92522 Neuilly-sur-Seine Cedex. S.E.L.A.F.A. à Directoire et Conseil de Surveillance au capital de 39 180 € – 722 047 164 R.C.S. Nanterre – Ident. TVA FR 69 722 047 164

1. Introduction

1) Merci de nous faire part de toute observation d'ordre général sur votre expérience et option de la procédure de règlement des différends, notamment en ce qui concerne les juridictions ayant obtenu un report de leur examen par les pairs, ainsi que de vos suggestions d'amélioration

Il résulte de notre expérience que la procédure de règlement des différends fonctionne globalement de façon satisfaisante, avec une tendance à l'amélioration. Au sein de l'OCDE et de l'UE, la procédure amiable est généralement bien mise en œuvre, même si cette dernière s'avère parfois délicate avec certains Etats.

En parallèle, nous constatons toujours des problèmes de durée de procédures et un manque de ressources dédiées par l'administration fiscale, qui se règle néanmoins en partie grâce à une bonne sélection des dossiers.

Il nous semble que les aspects suivants de la procédure pourraient être améliorés :

- la durée de la procédure amiable ;
- l'organisation de la procédure lorsque plusieurs années sont concernées ;
- la possibilité de conclure un accord préalable en matière de prix de transfert (« **APP** ») à l'issue d'une procédure amiable.

Nous n'avons pas eu de cas avec les juridictions ayant obtenu un report.

2. Propositions d'amélioration du standard minimum

Proposition 1 : étendre l'utilisation des APP bilatéraux

2) Merci de nous faire part de votre avis sur cette question

Nous sommes favorables à cette proposition. Les APP bilatéraux, en ce qu'ils anticipent les différends, permettent de régler d'éventuelles difficultés en matière de prix de transfert au moment-même de la mise en œuvre d'une politique de prix de transfert, ce qui peut être très sécurisant tant pour les contribuables que pour les juridictions concernées.

Notre expérience nous montre que la conclusion d'APP est un processus long, et que dans certaines circonstances la conclusion d'APP unilatéraux peut être préférable, notamment parce que généralement la durée d'une procédure d'APP unilatéral est nettement inférieure à celle d'un APP bilatéral/multilatéral. De plus, l'éventuel sujet du caractère dommageable d'APP unilatéraux nous semble couvert par la lutte contres les pratiques dommageables dans le cadre de l'OCDE et de l'UE, de sorte que l'utilisation de ce dispositif devrait également pouvoir être encouragée selon les circonstances en question, dans l'intérêt des administrations fiscales et des contribuables.

Dans le cadre d'un APP unilatéral, l'enjeu fiscal se noue alors autour des éventuelles conséquences de cet APP dans l'autre juridiction concernée par la mise en œuvre de l'APP et qui, par essence, n'est pas couverte par l'APP. Notre expérience ne nous permet pas d'étayer ces éventuelles conséquences.

Proposition 2 : Développer l'accès à la formation sur les questions de fiscalité internationale pour les contrôleurs et les vérificateurs

3) Avez-vous déjà été confronté à des ajustements inadéquats reflétant un manque d'expérience en matière de questions fiscales internationales et ayant dû être ultérieurement abandonnés dans le

cadre d'une procédure amiable ? Dans l'affirmative, quel serait, à votre avis, la meilleure solution face à cette situation ? Seriez-vous par exemple favorable à l'idée d'élever la Bonne pratique au rang d'élément du Standard minimum ?

Nous avons déjà été confrontés à une telle situation. Elever la Bonne pratique au rang d'élément du Standard minimum nous semblerait utile.

4) *Avez-vous des suggestions sur la manière dont les administrations fiscales pourraient sensibiliser davantage les contrôleurs et les vérificateurs concernés aux questions de fiscalité internationale ?*

La formation nous semble effectivement une solution à privilégier. Une meilleure association des vérificateurs aux procédures amiables pourrait également être envisagée, sous réserve toutefois que l'autorité compétente demeure indépendante des services de contrôle afin d'en garantir la liberté d'action. En France, cette association pourrait se matérialiser par une présence de l'inspecteur ayant procédé au contrôle et à la notification du redressement d'un contribuable aux réunions de l'autorité compétente avec les administrations étrangères concernées afin de mieux cerner les enjeux ultérieurs et les anticiper, le cas échéant, en phase de contrôle du contribuable. Ceci pourrait assurer une plus grande efficacité des contrôles fiscaux réalisés par les administrations.

La dimension internationale des contrôles fiscaux a pris une importance considérable ces dernières années. Certains de ces contrôles sont indéniablement fondés, notamment ceux tendant à sanctionner l'évasion fiscale. Par ailleurs, les prix de transfert ne sont pas une science exacte et peuvent conduire à des discussions justifiées. En France par exemple, au-delà de la formation, il nous semble qu'un biais est créé par la structure du contrôle fiscal, du fait des objectifs fixés aux inspecteurs qui reposent uniquement sur les montants notifiés (peu important le montant effectivement mis en recouvrement à l'issue de la procédure) et par les modalités de suivi statistique du contrôle fiscal (le rapport d'activité de la Direction générale des finances publiques et son cahier statistique ne permettent pas de lier les sommes notifiées aux sommes recouvrées par l'Etat).

Un meilleur contrôle hiérarchique, accompagné d'une formation adaptée des inspecteurs en matière de fiscalité internationale, pourraient également permettre de garantir des redressements plus adaptés et des procédures plus efficaces. Enfin, un outil statistique permettant de déterminer le pourcentage de procédures amiables ayant conduit (i) à l'abandon du redressement, (ii) à son maintien total ou (iii) à une solution intermédiaire permettrait de mieux appréhender l'efficacité du contrôle fiscal. Un outil statistique plus efficace pourrait aussi servir les intérêts de l'Etat afin d'affiner les prévisions budgétaires associées aux contentieux fiscaux[1].

Proposition 3 : Définir des critères permettant de garantir l'accès à la procédure amiable dans les cas où les contribuables peuvent y prétendre et soumettre les demandes de procédure amiable à des obligations normalisées en matière de documentation

[1] Cf. page 101 du Rapport d'information n° 1310 enregistré le 17 octobre 2018 par la Commission des Finances, de l'Economie Générale et du Contrôle Budgétaire en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à la gestion du risque budgétaire associé aux contentieux fiscaux et non fiscaux de l'État (https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/l15b1310_rapport-information.pdf) :
« ***En matière fiscale notamment, les dépenses relatives aux contentieux sont retracées dans la mission 'Remboursements et dégrèvements', mais la présentation retenue offre une vision partielle des dépenses contentieuses***.
Celles-ci sont retracées dans l'action n° 13 du programme 200 'Remboursements et dégrèvements' liés à la gestion des produits de l'État, qui comporte huit sous-actions, chacune relative à un ou plusieurs impôts ou taxes. Au sein de chaque sous-action sont rassemblées des dépenses de nature différentes, et notamment les restitutions opérées dans le cadre de contentieux fiscaux, les remises gracieuses, les rectifications d'erreurs commises par l'administration fiscale, ou les versements effectués au titre de conventions fiscales bilatérales, si bien qu'il n'est pas possible d'avoir une vision claire du coût budgétaire associé aux contentieux fiscaux. »

5) *En vous fondant sur votre expérience, existe-t-il des situations ou des circonstances particulières, actuellement non couvertes par le standard minimum de l'Action 14, dans lesquelles l'accès à la procédure amiable aurait été indûment refusé ? En outre, vous est-il arrivé, dans certaines circonstances, de ne pas soumettre de demande de procédure amiable parce que l'accès à cette procédure aurait été refusé sur la base des informations disponibles ? Dans l'affirmative, merci de préciser ces situations ou circonstances.*

Nous recensons peu de cas pour lesquels l'accès à la procédure amiable aurait été indûment refusé.

Nous n'avons pas connaissance de situations dans lesquelles une demande de procédure amiable n'aurait pu être soumise au motif que l'accès à la procédure aurait été refusé sur la base des informations disponibles.

6) *Merci de nous indiquer si vous estimez qu'il faudrait compléter la liste des situations/circonstances dans lesquelles l'accès à la procédure amiable devrait être accordé.*

Il serait opportun de mieux définir les « *infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines* » (cf. § 26 des commentaires sous l'article 25 du modèle de Convention OCDE) qui peuvent justifier un refus de la part des administrations fiscales de donner suite aux demandes d'ouverture de procédure amiable.

Les travaux du Forum Conjoint de l'Union Européenne sur les prix de transfert (« **FCPT** ») se sont intéressés au sujet des pénalités graves dans le cadre du Code de Conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention européenne d'Arbitrage[2]. Le dernier 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 de mars 2015[3] a notamment précisé ce qui suit :

"2.15. Serious penalties

31. Dispute resolution under the AC [Arbitration Convention] does not need to be initiated and may be suspended if one of the enterprises involved is subject to a "serious penalty" for the transactions giving rise to the profit adjustment (Article 8). MS [Member States] have made unilateral declarations to the AC on what they consider a serious penalty in the meaning of Article 8 (1) AC.

32. The CoC [Code of Conduct] makes it clear that the application of the AC is not automatically excluded in case of a serious penalty. Access to the AC should only be denied when a serious penalty is imposed in exceptional cases like fraud and similar situations. It is, therefore, not the penalty imposed as such which bars access to the AC, but the actual type of underlying behavior of the taxpayer which led to the penalty.

JTPF recommendation (amended point 8 in CoC)

"As Article 8(1) provides for flexibility in refusing to give access to the Arbitration Convention due to the imposition of a serious penalty, and considering the practical experience acquired since 1995, Member States should deny access to the Arbitration Convention when serious penalties are applied only in exceptional cases. Exceptional cases include tax fraud, willful default and gross negligence.[3]"

[3] Reservations: France will apply the recommendation provided in point 8 considering that it includes in particular the penalties mentioned in the declaration made when signing the Arbitration Convention. Referring to its individual declaration on Article 8 on "serious penalty", Hungary would like to reserve its right to refuse access to the Arbitration Convention not only in case of criminal penalties established in relation to criminal tax offenses but also in case of imposing tax penalties in the lack of establishing criminal liability."

[2] Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

[3] JTPF/002/2015/EN relatif à la réunion du 12 mars 2015, page 14 (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_ac_jtpf_002_2015_en_final_clean.pdf)

Il est compréhensible qu'une administration ne souhaite pas utiliser ses ressources limitées en matière de procédure amiable en cas de comportement de fraude fiscale caractérisée donnant lieu à l'application de pénalités. Toutefois, une définition stricte de ces pénalités serait gage d'une meilleure sécurité juridique au niveau international, car l'élimination de la double imposition doit demeurer une priorité.

7) *Nous constatons des différences entre les juridictions dans la documentation à fournir lors du dépôt d'une demande de procédure amiable. Ces différences ont-elles occasionné des problèmes dans la pratique ? Dans l'affirmative, la définition d'une liste commune des informations a minima qui doivent être fournies permettrait-elle de résoudre ces problèmes ? Si oui, merci de préciser :*

   a. *Si certains éléments en particulier devraient ou ne devraient pas figurer dans une telle liste ; et*

   b. *S'il est nécessaire d'aligner le contenu d'une telle liste (qui reste à développer) avec toute autre règle fiscale internationale concernant les procédures de règlement des différends fiscaux. Dans l'affirmative, merci de préciser à quels éléments et à quelles règles en particulier vous faites référence.*

Une liste commune des informations à fournir semble nécessaire. L'Annexe A du document de consultation publique nous semble répondre à cette nécessité.

Dans le passé, nous avons pu constater des différences d'appréciation dans la documentation à fournir en fonction des juridictions, pouvant engendrer des difficultés et des retards de traitement des procédures amiables.

Ce sujet a été résolu dans le cadre de l'Union européenne au travers des recommandations du Code de conduite du FCPT sur la Convention européenne d'arbitrage adopté par le Conseil de l'Union européenne le 28 juillet 2006, récemment poursuivis par la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 requièrent ou la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017.

La liste des informations de l'Annexe A est conforme à la liste des informations à fournir dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage ou la directive du 10 octobre 2017. Nous saluons ce choix.

8) *Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?*

N/A

Proposition 4 : Suspendre le prélèvement de l'impôt pendant toute la durée de la procédure amiable dans les mêmes conditions que celles prévues en droit interne

9) *L'absence de suspension de la perception de l'impôt pendant les procédures amiables a-t-elle occasionné des problèmes dans certains cas spécifiques ? La Bonne pratique devrait-elle être élevée au rang d'élément du standard minimum ?*

L'absence de suspension de la perception de l'impôt pendant les procédures amiables, comme c'est désormais le cas en France depuis l'abrogation de l'article L. 189 A du livre des procédures fiscales pour les procédures amiables ouvertes à compter du 1er janvier 2014[4], occasionne des problèmes.

En effet, si l'on prend l'exemple français, aujourd'hui lorsqu'un contribuable se voit notifier un redressement par l'administration fiscale et que des impositions supplémentaires sont mises en recouvrement, le contribuable ne dispose de la faculté de bénéficier d'un sursis de paiement de la fraction d'impôt litigieuse (droits et pénalités y afférentes) que s'il en formule expressément la demande dans une réclamation contentieuse (article L. 277 du Livre des procédures fiscales) et fournit des garanties à cette hauteur. La demande de sursis de paiement suspend l'exigibilité de l'impôt ainsi que la prescription

[4] L'article L. 189 A du LPF a été abrogé par l'article 101 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2014 de finances pour 2014.

de l'action en recouvrement jusqu'à la décision définitive sur la réclamation, soit par l'administration fiscale, soit par le tribunal compétent lorsque le contribuable engage un contentieux.

L'obligation dans laquelle se trouve désormais le contribuable d'engager un contentieux nous semble injustifiée, et source d'un surcoût significatif et d'insécurité pour le contribuable. En effet, l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit qu'une procédure amiable peut être demandée *« indépendamment des recours prévus par le droit interne »* des États, de sorte que les contribuables devraient avoir la liberté de choisir s'ils souhaitent introduire en même temps un recours contentieux et une procédure amiable. De plus, l'engagement d'un contentieux est source d'un surcoût pour le contribuable dans la mesure où il doit fournir des garanties à l'Etat français (à moins de décider d'acquitter les sommes redressées immédiatement, mais cela peut alors engendrer des problèmes de trésorerie) et engager des frais d'avocat pour le suivi du contentieux en marge de la procédure amiable ouverte. Enfin, si le contribuable souhaite ouvrir une phase d'arbitrage à l'issue de la procédure amiable, il sera requis qu'il se désiste de tout recours contentieux, si bien que le contribuable sera tenu d'acquitter les sommes redressées avant l'engagement de la phase d'arbitrage en raison de la déchéance de son recours contentieux, ce qui fait perdre un grand intérêt de la procédure contentieuse pour le contribuable.

La suspension de la perception de l'impôt est donc indispensable, comme recommandé par le FCPT dans son Code de conduite pour la mise en œuvre de la Convention européenne d'arbitrage[5], et l'OCDE dans son rapport final 2015 sur l'Action 14 « *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlements des différends* »[6]. La Bonne pratique devrait être élevée au rang d'élément du Standard minimum.

10) Si vous être favorable à cette idée, que peut-on raisonnablement attendre des contribuables pour garantir que les impôts dus peuvent bien être recouvrés s'il est confirmé, à l'issue de la procédure amiable, qu'ils doivent être appliqués ?

La procédure amiable vise à éliminer les doubles impositions. Aussi, en principe, la garantie de recouvrement que le contribuable devrait accorder au titre des impôts redressés par un Etat devrait être l'impôt acquitté à l'Etat étranger (sous réserve d'un niveau d'imposition équivalent à l'étranger).

Néanmoins, il pourrait être envisagé que le contribuable fournisse le même type de garanties pour la procédure amiable que pour un recours contentieux de droit interne, c'est-à-dire toute garantie permettant par sa nature et son montant d'assurer le recouvrement de la créance du Trésor. La doctrine de l'administration fiscale française précise par exemple que les garanties « *peuvent, notamment, être constituées par un versement en espèces effectué à un compte d'attente au Trésor, par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution, par des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'État et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce.* »[7]

11) Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?

A l'issue de la procédure amiable, lorsque des sommes sont remboursées par un Etat au contribuable, il serait utile d'assortir leur reversement d'intérêts moratoires, qui compensent le préjudice financier subi par le contribuable en raison du reversement tardif de l'impôt indûment perçu par le Trésor.

En France, lorsqu'un contribuable engage un contentieux et paie à l'Etat français les sommes redressées à la suite du rejet de sa réclamation, ou procède à une consignation (versement en espèces effectué à un compte d'attente au Trésor), il est en droit de percevoir des intérêts moratoires sur le remboursement de ces sommes lorsque le contentieux lui donne raison.

---

[5] 2006/C 176/02, page 12, point 5 (Suspension du recouvrement des dettes fiscales durant les procédures de règlement de différends transfrontaliers).
[6] Rapport final 2015 sur l'Action 14 « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlements des différends », bonne pratique n° 6 (pp. 31-32).
[7] BOI-REC-PREA-20-20-20-20120912 n° 40.

En procédure amiable en France, comme il l'a été indiqué ci-dessus, le contribuable ne bénéficie pas d'une suspension de la mise en recouvrement. De plus, en cas de décharge des impositions dans le cadre de la procédure amiable bilatérale ou de la convention européenne d'arbitrage, les sommes remboursées par l'Etat français ne sont pas assorties d'intérêts moratoires.

Nous suggérons au contraire, si la procédure amiable conduit au remboursement de ces sommes au contribuable, que des intérêts moratoires puissent être versés aux contribuables qui procèdent au paiement ou à la consignation des sommes litigieuses en amont de l'ouverture d'une procédure amiable.

Le versement d'intérêts moratoires placerait alors le contribuable et l'administration fiscale sur un pied d'égalité. En effet, si, à l'issue de la procédure amiable, il est confirmé que les sommes notifiées par un Etat au contribuable sont justifiées, le contribuable est tenu au paiement d'intérêts de retard. Par souci d'égalité, dans la situation contraire, des intérêts de retard devraient être appliqués aux sommes à rembourser par l'Etat au profit du contribuable.

De plus, le versement d'intérêts moratoires présenterait l'intérêt d'inciter l'Etat qui procède au redressement à accorder au contribuable la possibilité de constituer des garanties (hors consignation), puisqu'alors les intérêts moratoires ne pourraient pas s'appliquer sur les éventuelles sommes remboursées au contribuable à l'issue de la procédure amiable. Ainsi, si la procédure amiable fait droit à la position du contribuable, l'Etat ne devrait pas supporter de coût supplémentaire au titre des intérêts moratoires grâce à la constitution de garanties.

Comme en témoigne l'annexe n° 37 « *remboursements et dégrèvements* » présentée par Christine Pirès Beaune au rapport n° 3399 enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 8 octobre 2020[8], le coût des contentieux fiscaux en France s'est aggravé et le coût des intérêts moratoires devrait atteindre 1,3 milliard d'euros en 2021. Le rapport souligne le coût substantiel des intérêts moratoires et recommande d'« *améliorer les outils de contrôle interne afin de pouvoir mieux évaluer les enjeux budgétaires associés aux intérêts de retard et aux intérêts moratoires.* » [9]

Nos propositions ci-dessus devraient donc contribuer à prévenir l'accroissement du coût des intérêts moratoires pour l'Etat dans le cadre des procédures amiables.

Proposition 5 : Fixer des intérêts/pénalités qui soient proportionnels au résultat de la procédure amiable

12) *Avez-vous été confronté à des cas où le montant des intérêts ou des pénalités n'était pas aligné sur le résultat de la procédure amiable ? Dans cette hypothèse, s'agit-il à votre avis d'un problème important et le fait de fixer le montant des intérêts et des pénalités en fonction du résultat de la procédure amiable devrait-il faire partie du standard minimum ?*

Du point de vue français, nous ne rencontrons en général pas de difficulté de ce type car les intérêts de retard représentent un pourcentage des sommes redressées. Ainsi, en cas de dégrèvement, les intérêts de retard sont abandonnés.

13) *Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?*

N/A

[8] Rapport sur le projet de loi de finances pour 2021 / Annexe 37 Remboursements et dégrèvements (http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/l15b3399-tiii-a37_rapport-fond.pdf)

[9] Cf. page 8 et pages 35 et suivantes « *5. Les dépenses associées aux intérêts moratoires présentent un coût très élevé* » (dont la recommandation n° 6 p. 38).

Proposition 6 : Mettre en place un cadre juridique en bonne et due forme garantissant la mise en œuvre de tous les accords amiables

14) D'après votre expérience, l'expiration des délais prévus en droit interne dans l'une des juridictions concernées par la procédure amiable a-t-elle empêché la mise en œuvre des accords amiables ? Avez-vous également été confronté à des cas où des autorités compétentes n'ont pu parvenir à un accord parce qu'il n'était plus possible de le mettre en œuvre du fait des délais prévus dans le droit interne ?

D'après notre expérience, la mise en œuvre d'une procédure amiable n'a pas été empêchée par l'expiration de délais de droit interne dans l'une des juridictions concernées.

En revanche, il peut arriver que des délais particuliers prévus par le droit interne de l'une des juridictions concernées par la procédure amiable empêche l'ouverture d'une procédure amiable.

Dans le cas de la France par exemple, si les conventions fiscales signées prévoient en général que le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention, la doctrine de l'administration fiscale précise qu'« *en règle générale, une demande concernant une imposition relative à une année antérieure de plus de six ans à la date de la saisine ne sera pas prise en considération* » [10]. C'est notamment la position retenue par la Convention fiscale conclue entre la France et le Royaume-Uni (cf. article 26§1 de la convention : « *Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention ou dans les six ans qui suivent la fin de l'année fiscale ou de la période d'imposition au titre desquels cette imposition est établie ou proposée.* »)

Compte-tenu de cette double limite temporelle, l'accès à la procédure amiable pourrait s'en trouver refusé dans certaines hypothèses. La seule limitation liée à la date de la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention nous semble devoir être la seule limite maintenue.

15) En vous fondant sur votre expérience, avez-vous été confronté à des cas où des solutions ont été trouvées afin de mettre en œuvre les accords malgré l'expiration des délais prévus par le droit interne ? Si oui, veuillez décrire ces solutions.

Nous n'avons pas été confrontés à une telle situation en pratique.

16) Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?

N/A

Proposition 7 : Autoriser le règlement par la procédure amiable de questions relatives à différents exercices pour lesquels des déclarations ont été produites

17) Merci de partager votre expérience en matière de règlement par la procédure amiable de questions relatives à plusieurs exercices, en précisant notamment si la procédure a pu être mise en œuvre, et si oui dans quelles circonstances.

Lorsque plusieurs exercices (ou périodes d'exercices) sont concernés, le contribuable sollicite l'ouverture de plusieurs procédures amiables successives au titre des exercices (ou périodes d'exercices) respectivement concernés.

En pratique, lorsqu'une procédure amiable est sollicitée avec les mêmes autorités fiscales au titre de plusieurs exercices (ou périodes d'exercices) pour des faits et circonstances similaires, nous n'avons pas

[10] BOI-INT-DG-20-30-10-20140218 n° 220.

constaté de difficultés pour obtenir l'application d'une solution uniforme au titre de tous les exercices (ou périodes d'exercices) concernés.

Cette pratique est confortée par les recommandations du FCPT, et notamment le 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[11], qui a formulé la recommandation suivante :

2.10. Implications of MAP results for other years

23. The procedure for MAP requests which are linked to a former MAP can usefully be streamlined to the benefit of both taxpayers and tax administrations.

JTPF recommendation (new point 7.3 i) in CoC)

"Where a new request by an enterprise for a mutual agreement procedure is linked to issues which are already covered by an ongoing mutual agreement procedure with the same enterprise, competent authorities should, where appropriate, consider treating the new request together with the ongoing mutual agreement procedure. Where a request for a mutual agreement procedure is linked to issues which have already been covered in another mutual agreement procedure regarding the same enterprise, competent authorities should typically consider applying the outcome in the earlier mutual agreement procedure to the new request and where appropriate, to apply that outcome."

Il serait ainsi opportun qu'une procédure simplifiée soit mise en œuvre pour les exercices postérieurs dès lors qu'une procédure amiable aurait déjà abouti au titre d'un exercice (ou d'une période d'exercices), ou à tout le moins qu'il soit traité de concert avec le premier exercice (ou la première période d'exercices) concerné(e) lorsque le cas n'a pas encore conduit à l'adoption d'une solution au moment de l'introduction d'une nouvelle demande concernant le second exercice (ou la seconde période d'exercices).

18) En vous fondant sur votre expérience, existe-t-il d'autres moyens qui permettraient le règlement de questions relatives à différents exercices par l'intermédiaire de la procédure amiable ou d'autres procédures de prévention/règlement des différends (par exemple, étendre l'accord amiable à des exercices futurs par le biais d'APP bilatéraux) ?

Dans plusieurs dossiers, nous avons pu conclure un APP à la suite d'une (de) procédure(s) amiable(s). Dans la mesure où les faits et circonstances étaient demeurés similaires au titre des exercices couverts par la(les) procédure(s) amiable(s) et l'APP, la procédure d'APP s'en est trouvée simplifiée.

A cet égard, il pourrait être particulièrement utile et porteur de sécurité juridique pour les administrations fiscales et les contribuables que les APP soit rétroactifs. Certaines juridictions ont reconnu cette possibilité ; il serait utile de l'étendre aux autres.

19) Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?

N/A

Proposition 8 : Mettre en œuvre dans le cadre de la procédure amiable un arbitrage ou d'autres mécanismes de règlement des différends en vue de garantir le règlement efficace et en temps opportun des cas soumis à la procédure amiable.

[11] JTPF/002/2015/EN relatif à la réunion du 12 mars 2015, page 9 (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_ac_jtpf_002_2015_en_final_clean.pdf)

20) *En vous fondant sur votre expérience, quelles sont les différences en termes de délai de traitement, d'efficacité de la solution et de coûts de la procédure entre les différends fiscaux relevant de conventions fiscales prévoyant une clause d'arbitrage par accord amiable et de conventions ne prévoyant pas un tel mécanisme ?*

L'existence d'une clause d'arbitrage dans une convention fiscale est de nature à inciter les autorités compétentes concernées par un cas de procédure amiable à résoudre le cas (même si elles sont en principe tenues d'une obligation de moyen), dès lors que, si elles ne résolvent pas le cas, celui-ci devra être traité en arbitrage et que cela signifiera pour les autorités compétentes que la procédure se poursuivra (même si leur rôle en arbitrage est plus limité).

En pratique, notre expérience nous permet de conclure que l'existence d'une phase d'arbitrage est particulièrement utile lorsque les administrations fiscales ne parviennent en aucun cas à trouver une solution commune. En revanche, cette hypothèse nous semble se présenter assez peu fréquemment. Le plus souvent, les autorités compétentes ont besoin de temps pour parvenir à un accord (plus de deux ans) mais cela ne suppose pas nécessairement de recourir à l'arbitrage. Dans une telle hypothèse, le recours à l'arbitrage pourrait être précoce et contre-productif. Aussi, l'augmentation possible du délai de la procédure amiable de deux à trois ans nous a paru être une solution adaptée.

21) *Par ailleurs, quelle est votre position ou avez-vous des suggestions à formuler concernant d'autres méthodes de règlement des différends qui pourraient garantir aux contribuables un règlement rapide et complet des cas en instance ?*

En phase de procédure amiable, le règlement des différends est confié aux autorités compétentes des Etats, tandis qu'en arbitrage ce sont des personnes indépendantes nommées par les Etats qui se voient confiées le règlement des différends.

Pour garantir aux contribuables un règlement rapide et complet des cas en instance, une première option pourrait être d'accorder une liberté de choix de la méthode d'arbitrage à appliquer par la commission consultative entre la méthode de l'opinion indépendante et la méthode de la dernière meilleure offre, selon les circonstances de l'espèce et les positions adoptées par les autorités compétentes.

Une seconde option pourrait être de permettre de remplacer l'arbitrage par une méthode alternative, soit la médiation ou la conciliation. A ce titre, les conclusions du FCPT adoptées par la Communication de la Commission au Conseil concernant les activités du FCPT dans le domaine de la prévention et du règlement des différends[12] au titre de la période 2005-2007 semblaient mitigées concernant l'intervention d'un expert pour réduire la charge administrative liée au prix de transfert :

> ***« 2.2. Avis ou médiation d'un expert***
>
> *9. Le FCPT a réfléchi à la déclaration qui figure dans le Commentaire relatif à l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE selon laquelle les pays pourraient essayer d'obtenir l'avis consultatif d'un expert pour tenter de régler les cas de double imposition. Les experts des administrations fiscales ont estimé que l'idée d'une intervention d'une tierce partie agissant en tant qu'expert n'était pas un instrument utile pour éviter la double imposition étant donné que la convention d'arbitrage contraint déjà à régler les différends par le recours à un groupe d'arbitrage indépendant. »*

Plus récemment, la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 a rouvert la possibilité de recourir à une méthode alternative de règlement des différends. L'article 10 de la directive prévoit que :

> *« 1. Les autorités compétentes des États membres concernés peuvent convenir de constituer une commission de règlement alternatif des différends (ci-après dénommé « commission de*

[12] COM(2007) 71 final du 26 février 2007, point 2.2 page 5 (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0071&from=FR)

règlement alternatif des différends ») en lieu et place d'une commission consultative pour rendre un avis sur la manière de régler le différend, conformément à l'article 14. Les autorités compétentes des États membres peuvent également convenir de constituer une commission de règlement alternatif des différends sous la forme d'un comité ayant un caractère permanent (ci-après dénommé « comité permanent »).

2. […] Une commission de règlement alternatif des différends peut appliquer, le cas échéant, toute autre procédure ou technique de règlement des différends pour trancher le différend d'une manière contraignante. À titre d'alternative à la procédure de règlement des différends utilisée par la commission consultative conformément à l'article 8, c'est-à-dire la procédure d'avis indépendant, tout autre type de procédure de règlement des différends, y compris la procédure d'arbitrage de la « dernière offre » (également connue sous le nom d'« arbitrage de la "dernière meilleure offre"»), peut être convenu par les autorités compétentes des États membres concernés en vertu du présent article et appliqué par la commission de règlement alternatif des différends. »

Dans la mesure où la directive s'applique aux réclamations introduites à compter du 1er juillet 2019 qui portent sur des différends relatifs à des revenus ou à des capitaux perçus au cours d'un exercice fiscal commençant le 1er janvier 2018 ou après cette date, la directive n'a à notre connaissance pas encore conduit à la résolution de cas de règlement des différends.

En tout état de cause, il pourrait être utile de réfléchir à d'autres mécanismes de règlement des différends en vue de garantir aux contribuables un règlement plus rapide et complet des cas en instance.

22) *Avez-vous d'autres suggestions à faire pour renforcer le standard minimum de l'Action 14 ? Dans votre réponse, veuillez également indiquer s'il existe d'autres pratiques exemplaires qui, selon vous, devraient être élevées au rang d'éléments du standard minimum.*

A notre sens, le rôle de la phase unilatérale de la procédure amiable devrait être renforcé. Si le règlement des différends était favorisé en phase unilatérale de la procédure amiable, il nous semble que c'est toute la procédure amiable qui gagnerait en efficacité, de façon à consacrer les ressources nécessaires au règlement des cas les plus complexes en phases bilatérale et/ou d'arbitrage.

3. Propositions visant à améliorer le Cadre de suivi statistique

Proposition 1 : Communication de données supplémentaires relatives aux cas soumis à la procédure amiable clôturés ou en instance

23) *Merci de nous faire part de votre avis au sujet des trois propositions relatives à la communication de données supplémentaires en vertu du cadre de suivi statistiques sur la procédure amiable, en particulier sur la question de savoir si elles apporteront plus de transparence et de clarté quant à l'inventaire des cas soumis à la procédure amiable de telle ou telle juridiction.*

Ces trois propositions apporteraient plus de transparence et de clarté quant à l'inventaire des cas soumis. Ceci serait utile.

24) *D'autres éléments pourraient-ils être communiqués conformément au cadre de suivi statistiques sur la procédure amiable afin d'assurer une plus grande transparence et de réaliser une évaluation plus pertinente des progrès accomplis par les juridictions en vue de se conformer au délai de 24 mois préconisé pour le règlement des cas soumis à la procédure amiable ?*

Il serait intéressant de connaître plus finement le résultat des procédures amiables. Un suivi statistique intégrant également le pourcentage de procédures amiables ayant conduit à un dégrèvement, à une confirmation de l'imposition ou à une solution intermédiaire pourrait conduire à une amélioration des

contrôles fiscaux, et ce faisant des procédures amiables (voir ce sens notre réponse à la question 4)). De même, une meilleure connaissance des cas d'arbitrage et de leur résultat par rapport au redressement initial serait utile.

Proposition 2 : Fournir des informations pertinentes sur d'autres pratiques ayant une incidence sur les statistiques relatives à la procédure amiable et aux accords préalables en matière de prix de transfert

25) Merci de nous faire part de votre avis au sujet de la proposition de publier également des statistiques sur les APP, y compris sur les catégories de données ci-dessus.

Publier également des statistiques présentant les éléments mentionnés dans le document de consultation publique sur les APP serait utile.

26) Quels autres éléments devraient être ajoutés, le cas échéant, aux catégories de données aux fins de la communication de statistiques sur les APP afin d'accroître la transparence ?

Un tel outil statistique pourrait s'inspirer des travaux du FCPT, et plus précisément des statistiques publiées annuellement par le FCPT en matière d'APP. L'inventaire des cas recenserait alors aussi au titre de chaque année :

- les types d'APP existants dans chaque juridiction ;
- la perception (ou pas) d'un droit en cas de dépôt d'une demande ;
- l'inventaire des cas en vigueur à la fin de l'exercice distinguant entre APP bilatéraux / multilatéraux et unilatéraux ; et
- le nombre de demandes d'APP rejetées au cours de l'exercice.

27) Avez-vous d'autres suggestions à faire sur la manière dont le cadre de suivi statistiques sur la procédure amiable pourrait être complété ou modifié pour accroître la transparence ?

N/A