

# EXPERTISES

## ORGANISATION

PAR

**JÉROME BOGAERT**

ASSOCIÉ GÉRANT, HARMONY  
REPRÉSENTANT DE LA DFCG AU COMITÉ FISCAL  
DE L'IAFEI

## Coopération fiscale entre États Un renforcement initié par l'OCDE

Le renforcement de la coopération fiscale entre les États, orchestrée par l'OCDE, représente-t-il un risque ou une opportunité pour les entreprises ? Faut-il réellement craindre une meilleure communication entre administrations fiscales ou est-ce, au contraire, une source d'équité entre contribuables, voire de sécurité juridique croissante ?

**D**ans le cadre du plan d'actions BEPS (cf. *Finance&Gestion* n°323), mais aussi à l'occasion d'autres projets menés par l'OCDE, la coopération entre États, axe d'évolution prioritaire de la politique fiscale internationale, est appelée à se renforcer considérablement au cours des mois et quelques années à venir. Si elle vise avant tout à lutter contre l'érosion des bases fiscales et les transferts de bénéfices en ce qui concerne les sociétés, et doit donc être analysée d'abord avec ce prisme, elle peut éga-

lement déboucher sur des améliorations notables du comportement des administrations fiscales en cas de contrôle. Elle offre alors aux entreprises en cause de nouvelles pistes pour contester avec succès certains redressements, ou en tout cas en limiter les effets pécuniaires.

### LES OUTILS GLOBAUX DE COOPÉRATION ENTRE ÉTATS EN COURS D'ADOPTION

Jusqu'à présent, la coopération entre administrations fiscales est essentiellement fondée sur les dispositions des conventions fiscales bilatérales reprenant les articles 26 et 27 de la convention Modèle OCDE. Ces articles traitent respectivement de l'échange de renseignements, d'une part, et de l'assistance en matière de recouvrement, d'autre part. Le premier donne lieu à des demandes d'assistance administrative internationale lancées par les inspecteurs souhaitant obte-

nir des informations à caractère financier et/ou fiscal de leurs homologues étrangers, notamment lors de vérifications de comptabilité. Le second peut fonder des actions en saisie de biens appartenant à des sociétés incriminées, localisées en dehors du territoire national.

Ces dispositifs sont de plus en plus utilisés par l'administration française. Mais s'ils ont le mérite d'exister, ils ne permettent cependant pas d'atteindre une transparence et une fluidité des informations à caractère fiscal satisfaisantes, ni d'augmenter sensiblement le taux de recouvrement des rappels et pénalités y afférentes. Les raisons qui expliquent ce constat sont multiples : échanges d'informations uniquement sur demande, entraînant nécessairement une perte importante d'informations potentiellement utiles, réticence de certaines administrations sollicitées à accéder à de telles requêtes, délais de réponse trop longs rendant ces procédures inefficaces, différences d'interprétation entre États...

Face à ces insuffisances et en parallèle des dispositions spécifiques que va contenir le plan d'actions BEPS en la matière<sup>1</sup>, l'OCDE et le G20 ont décidé de se doter d'une instance et de deux instruments incitatifs forts pour parvenir à renforcer très sensiblement la coopération entre un maximum de pays. Il s'agit du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales qui compte 122 pays participants à ce jour, de la Convention multilatérale



*L'OCDE et le G20 ont décidé de se doter d'une instance et de deux instruments incitatifs forts*



## Le plan d'action BEPS peut conduire à ouvrir des fenêtres d'opportunités pour les entreprises

### DEUX EXEMPLES DE MÉCANISMES DE COOPÉRATION SPÉCIFIQUES

À un autre niveau, le plan d'actions BEPS prévoit également de renforcer la coopération entre États en matière fiscale.

Ainsi, le rapport intermédiaire sur la neutralisation des effets des montages hybrides (action 2), dans son chapitre 5 sur la mise en place coordonnée des recommandations qu'il contient<sup>2</sup>, rappelle que tant les pays que les contribuables concernés par l'application de ces règles doivent comprendre comment un instrument et/ou une entité hybride sont traités exactement dans le ou les pays contrepartie(s)<sup>3</sup>, et qu'ils doivent également savoir si les mesures anti-hybrides préconisées par l'OCDE sont d'application effective dans l'État en cause.

Par exemple, il s'agit de considérer comme non déductible un paiement qui serait exclu de la base imposable dans l'État de résidence de son bénéficiaire, ou encore de traiter comme du revenu imposable des versements normalement exonérés, dès lors qu'ils donnent lieu à déduction dans l'État source de ces paiements. Encore faut-il pour cela que les autorités fiscales du pays concerné aient connaissance du traitement appliqué par leurs homologues du pays contrepartie.

À ce stade, ce rapport ne précise pas les modalités concrètes que prendront ces obligations de communication entre administrations, mais pose quand même clairement le principe.

En outre, ce document va plus loin car il semble instaurer, même si cela doit encore être confirmé, une obligation d'information des sociétés concernées de même niveau que celle qui serait en vigueur entre administrations fiscales. Voilà qui va manifester dans le bon sens, dès lors que cette modalité d'application minimise l'insécurité juridique pouvant découler de l'adoption de ces règles et de leur mise en œuvre.

Des zones d'ombre demeurent et mériteront toutefois d'être clarifiées dans le rapport final sur cette action. On peut notamment se demander si les échanges seront automatiques ou seulement sur demande, ou encore quelles seront les éventuelles obligations déclaratives y afférentes à la charge des sociétés concernées, comme par exemple les mentions expresses que nous connaissons dans notre environnement français.

Dans le même esprit, le rapport intermédiaire sur la lutte contre les pratiques fiscales dommageables (action 5), dans son chapitre 4-B<sup>4</sup>, prévoit un échange d'informations spontané et obligatoire sur les rulings accordés qui octroient un régime de faveur aux sociétés qui l'ont sollicité. Cette obligation de communication de renseignements pèse naturellement sur l'administration ayant accordé le ruling en cause, au profit de ses homologues étrangères situées dans les pays où il peut avoir une influence sur les bases imposables

des sociétés contreparties qui y sont implantées.

Le mécanisme décrit dans ce rapport instaure un délai de trois mois pour la communication effective des informations pertinentes<sup>5</sup>, maintient une telle obligation même en l'absence de réciprocité<sup>6</sup>, offre un minimum de garanties en termes de confidentialité des renseignements transmis<sup>7</sup>, et recommande une mise en place d'ici début 2016. Concernant les garanties accordées aux contribuables, on peut regretter que ces échanges ne concernent que les administrations intéressées, sans qu'il soit prévu ne serait-ce que d'informer la société bénéficiaire du *ruling* de la communication des renseignements y afférents aux autres autorités fiscales. Ce serait une amélioration certaine à apporter à ce mécanisme.

### LES ÉCHANGES D'INFORMATIONS ENTRE ÉTATS, DES OUTILS DE BONNE GESTION DE LA FISCALITÉ

Même si les échanges d'informations entre États sont avant tout destinés à lutter contre l'érosion des bases fiscales et les transferts de bénéfices, voire contre la fraude et l'évasion fiscales, ces mécanismes peuvent néanmoins trouver aussi à s'appliquer au profit du contribuable, notamment en cas de redressements fiscaux à connotation internationale.

Par exemple, lorsqu'une société française, filiale d'une société mère résidente étrangère, ferme une unité de production pour cause de surcapacités au sein de l'ensemble du groupe, l'administration fiscale française considère souvent que cette filiale ne doit pas supporter les coûts de fermeture du site, mais a l'obligation de les répercuter à sa société mère, ou à toute autre société du groupe bénéficiant de cet événement.

concernant l'assistance mutuelle internationale dont 65 pays sont signataires à fin juin 2014 et de la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale.

L'objectif du Forum est d'assurer l'application effective des normes convenues au niveau international en matière de transparence et d'échange d'informations, notamment via un programme d'évaluation des membres mais aussi grâce à la signature de cette Convention par un nombre croissant d'États, qui se trouvent ainsi juridiquement tenus de respecter certains principes et bonnes pratiques dans ce domaine, et à la diffusion de cette Norme dans un maximum de pays.

Cette dernière a été approuvée par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014 et présentée aux ministres des Finances du G20 lors de leur réunion à Cairns, en Australie, les 20 et 21 septembre derniers. D'ores et déjà, une quarantaine d'États, dont les pays membres de l'Union Européenne ou encore l'Inde, se sont engagés à instaurer un mécanisme effectif d'échanges automatiques de telles informations entre eux d'ici fin septembre 2017.

La déclaration relative à l'échange automatique de renseignements en matière fiscale, adoptée les 6 et 7 mai 2014 lors de la réunion du Conseil de l'OCDE au niveau des ministres qui a eu lieu à Paris, traduit bien l'esprit dans lequel se déroulent tous ces travaux : « *L'échange effectif de renseignements de façon automatique, encadré par des garanties appropriées, est un aspect déterminant de la coopération entre les administrations fiscales, qui est elle-même essentielle pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales et promouvoir la discipline fiscale internationale* ». Tout un programme...

Dans un tel cas de figure, les inspecteurs interrogent désormais leurs homologues du ou des pays où sont situées ces sociétés apparentées qui profitent de cet arbitrage pour savoir à quel régime d'imposition elles sont soumises localement. Si elles y sont imposées à un taux considéré comme normal, non seulement l'administration française accepte de n'appliquer que les intérêts de retard sans pénalité, ce qui est la moindre des choses, mais en plus les possibilités de négociation pour limiter les conséquences des redressements en droits, voire en intérêts, dans le cadre d'un règlement global du dossier, sont beaucoup plus importantes.

Auparavant, c'était à la filiale française de collecter les documents et renseignements nécessaires pour démontrer que ses sociétés apparentées bénéficiaires n'étaient pas soumises à un régime fiscal privilégié, ce qui était parfois un véritable casse-tête, voire une quasi-impasse.

Cette évolution se traduit aussi par des améliorations sensibles du résultat des contrôles en matière de TVA. Il est ainsi pour une société française qui se voit notifier un rappel au titre de la règle dite du « filet de sécurité » pour avoir déclaré la TVA française selon le mécanisme de l'autoliquidation sur une opération triangulaire alors qu'elle devait s'abstenir de déclarer quoi que ce soit en l'occurrence<sup>8</sup>. Dans un tel cas, la doctrine administrative<sup>9</sup> permet de neutraliser l'impact d'un tel rappel en prévoyant que, si la TVA locale a bien été autoliquidée par l'acheteur final dans le pays de destination, la base ainsi déclarée peut venir en diminution de celle qui a servi à la taxation en France.

Mais en pratique, cette même doctrine stipule que la preuve est à apporter par la société

redressée, qui se heurte souvent à de grandes difficultés pour l'obtenir, que ce soit auprès des administrations locales ou de ses clients. Sans compter que ce type de démarches peut altérer le climat de confiance instauré avec un client et donc le volume d'affaires qui en découle, ou même le conduire à changer de fournisseur. Consciente de ces problèmes rencontrés par les contribuables dans des situations où le Trésor français n'a pas été lésé, l'administration fiscale accepte désormais d'introduire des demandes d'assistance administrative internationale auprès de ses homologues des pays où les clients sont situés pour obtenir une telle preuve directement par leur intermédiaire. Si tel est bien le cas, elle abandonne alors les rappels correspondants, allégeant ainsi d'autant la facture du contrôle et rétablissant l'équité.

## CONCLUSION

Si le renforcement de la coopération entre États est bien un axe majeur de lutte contre l'érosion des bases fiscales et les transferts de bénéfices, et est donc en particulier intégré à ce titre dans le plan d'actions BEPS développé en ce moment par l'OCDE, il peut aussi conduire à ouvrir des fenêtres d'opportunités pour les entreprises, notamment lorsqu'il s'agit de diminuer les conséquences financières de contrôles fiscaux.

Il n'en reste pas moins que l'objectif affiché du plan d'actions BEPS est bien d'imposer les bénéfices réalisés par les groupes de sociétés dans les pays où la valeur ajoutée qu'ils tirent de leurs activités est réellement dégagée. Pour y parvenir, le seul choix des États parties prenantes est naturellement d'accepter de coopérer bien plus qu'ils ne le font actuellement, non seulement en échangeant des renseignements à caractère

fiscal et financier de façon automatique, mais aussi en harmonisant la mise en œuvre et leur interprétation des règles de fiscalité internationale, et en communiquant de façon confidentielle et sécurisée sur la situation fiscale domestique des entités relevant de leur compétence géographique.

Il s'agit donc d'une véritable révolution des pratiques et de l'approche qui prévalent encore dans l'immense majorité des États, même les plus en pointe en la matière. La grande maison fiscale mondiale reste donc encore bien lointaine. On peut même penser qu'elle ne verra jamais le jour, dans sa forme la plus pure en tout cas, tant les enjeux sous-jacents en termes de renonciation à leur souveraineté par les États sont déterminants. La mécanique correspondante est néanmoins bien enclenchée désormais et cette tendance au renforcement de la coopération entre États est irréversible. Aux entreprises de s'y adapter de leur côté pour en tirer le meilleur quant à leur politique fiscale globale... ●

1. Voir paragraphe 2 ci-après pour quelques exemples.

2. Pages 63 à 65 du rapport intermédiaire du 16 septembre 2014.

3. Paragraphe 115 p. 63 du rapport.

4. Pages 35 à 49 du rapport intermédiaire du 16 septembre 2014.

5. Page 47 du rapport.

6. Page 48 du rapport.

7. Page 48 du rapport.

8. Selon cette règle édictée par l'article 258 C, II du Code général des Impôts, la TVA française devient alors non déductible tout en restant taxable en tant que TVA collectée.

9. BOI-TVA-CHAMP-20-30, n°30 et 40.