



# **RAPPORT au MINISTRE d'ETAT, MINISTRE de l'ECONOMIE, des FINANCES et de l'INDUSTRIE**

## **AMELIORER LA SECURITE DU DROIT FISCAL POUR RENFORCER L'ATTRACTIVITE DU TERRITOIRE**

Etabli par

Bruno GIBERT

Avocat associé

Avec le concours de

Corso BAVAGNOLI

Inspecteur des Finances

Jean-Baptiste NICOLAS

Inspecteur des Finances

- SEPTEMBRE 2004 -



MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE  
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

## **SOMMAIRE**

\* \*

INTRODUCTION Page 3

PRESENTATION SYNTHETIQUE DES PROPOSITIONS Page 6

\*

FICHE I : DEVELOPPER LES RESCRITS FISCAUX Page 14

FICHE II : CONSOLIDER LES ACCORDS PREALABLES EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT (APP) Page 29

FICHE III : ASSURER LA SUSPENSION DU RECOUVREMENT DES REDRESSEMENTS EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT Page 45

FICHE IV : REDUIRE LE TAUX DES INTERETS DE RETARD Page 54

FICHE V : RESTREINDRE LA RETROACTIVITE FISCALE Page 64

\*

ANNEXE I : LETTRE DE MISSION Page 83

ANNEXE II : LISTE DES PERSONNES RENCONTREES Page 85

## INTRODUCTION

Améliorer la sécurité du droit fiscal français et sa réputation afin de renforcer l'attractivité de la France pour les entreprises étrangères : c'est la mission confiée par le Ministre d'Etat, Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie dans sa lettre du 2 juillet 2004.

Le présent rapport répond à cette demande et formule cinq propositions. Avant de les exposer, il paraît utile de retracer brièvement le cadre des travaux qui en sont à l'origine et les constats d'ordre général qu'ils ont permis de dresser.

- Les travaux de la mission se sont appuyés sur trois éléments :

- . des auditions aussi larges que possible des organisations représentatives des entreprises mais aussi de personnalités qualifiées.

- . des études réalisées par la Direction Générale des Impôts, existantes ou faites pour les besoins de la mission, notamment des comparaisons internationales, ainsi que des réunions de travail avec de nombreux responsables de cette Direction Générale.

- . deux déplacements aux Etats-Unis et au Royaume-Uni, qui ont permis de rencontrer les administrations fiscales de ces pays ainsi que des représentants des entreprises américaines et britanniques.

La liste des personnes rencontrées figure en annexe à ce rapport.

Nous souhaitons à cette occasion remercier l'ensemble des personnes que nous avons ainsi sollicitées, et souvent beaucoup, pour leur réelle disponibilité et leur réactivité, tout particulièrement pendant cette période d'été au cours de laquelle les travaux ont été menés.

- Plusieurs constats ont pu être dressés lors de ces travaux et ont alimenté les propositions formulées.

- Tout d'abord, le besoin d'améliorer notre réputation en terme de sécurité juridique a été confirmé : la quasi-totalité des interlocuteurs représentant les entreprises nous ont renvoyé une mauvaise image de la France sur ce point. Certes, ce type d'exercice, dans lequel on demande à ses interlocuteurs leur appréciation d'un système et leurs idées pour l'améliorer, est de nature à accentuer le caractère critique des réponses recueillies. Mais, même en tenant compte de cet effet déformant, le message qui a été passé reste très fort.

- L'analyse de nos systèmes juridiques comparativement à ceux de nos principaux partenaires ne montre cependant pas de handicap pour la France, au contraire. Ainsi, en ce qui concerne les possibilités de protection en amont des contribuables (ce que l'on appelle volontiers des *rulings*, même si en France ce mot est parfois connoté, ou, pour prendre une terminologie

plus française, des rescrits ou des prises de position formelles), le dispositif législatif français des articles L 80 A et L 80 B, offre, malgré certaines imperfections, un niveau de protection très élevé. Il se compare notamment favorablement au système américain, qui jouit pourtant d'une bien meilleure réputation que la nôtre. Ce constat n'est d'ailleurs pas nouveau : il figure dans plusieurs rapports récents comme le rapport Charzat<sup>1</sup>, le rapport Austry<sup>2</sup> et le 20<sup>ème</sup> rapport du Conseil des Impôts<sup>3</sup>.

- Comme ces rapports nous avons constaté que notre problème de réputation résultait essentiellement d'un problème de relation entre les entreprises et l'administration. Le rapport Charzat sollicite d'ailleurs de « rétablir la confiance des contribuables dans leur administration ». Problème de culture mais aussi de communication. Il est ainsi frappant de constater qu'alors que notre dispositif de rescrits individuels (L 80 B) est juridiquement plus protecteur que celui des *private rulings* des Etats-Unis, ceux-ci « vendent » mieux leur régime.

A cette fin, ils ont mis en place une organisation spécifique destinée à traiter les demandes de *private rulings* et ils publient annuellement une instruction expliquant leur politique en la matière ainsi que les *rulings* délivrés. En fait, dans ce domaine comme dans d'autres, il ne suffit pas d'avoir un bon système, il faut aussi que cela se sache, que ce soit perçu comme tel. De même, dans le domaine de la rétroactivité (au sens large) de la loi fiscale, les dispositions des différents Etats ne sont pas si différentes qu'on l'imagine souvent, mais l'usage qui en est fait l'est. En outre, si la construction de la confiance est une œuvre de longue haleine, elle peut en revanche être facilement, et durablement, affaiblie : ainsi une mesure comme celle sur le régime d'imposition des plus-values à long terme en 1997 a eu des effets qui sont toujours présents dans la réputation du système fiscal français : il n'est pas sûr que l'avantage budgétaire que l'on cherchait alors ait été supérieur à cet inconvénient.

- Constat positif à relever : plusieurs de nos interlocuteurs ont tenu à souligner qu'ils « sentaient que les choses commençaient à évoluer », que les relations avec l'administration fiscale française s'amélioreraient. Le rôle de la Direction des grandes entreprises (DGE), qui est bien sûr l'innovation la plus récente et la plus visible, a notamment été cité, mais aussi la relation avec la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) et l'administration centrale. S'agissant de cette dernière, la gestion des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) a été particulièrement relevée. Ceux qui nous ont fait part de ces évolutions ont également manifesté leur inquiétude tant pour la DGE que pour la cellule APP, que les moyens ne suivent pas. Un interlocuteur a relevé non sans humour que les entreprises souhaitent à la fois la baisse des impôts et plus de moyens pour certaines administrations ! Mais ce n'est pas forcément incompatible, la question étant le choix de l'affectation des moyens.

- Enfin, les travaux menés ont mis en exergue la forte demande, en France comme à l'étranger, de développement du règlement en amont des questions fiscales. C'est très clair dans les deux pays visités par la mission qui ont tous deux engagé une importante réflexion sur les relations de leur administration fiscale avec les entreprises au début des années 2000. Ainsi, les Etats-Unis, outre leur régime de *rulings* évoqué plus haut, ont introduit en 2001 un système de *pre-filing* permettant aux entreprises de faire valider leur application de la loi fiscale dans certain cas avant de déposer leurs déclarations. S'agissant de la France, la plupart des interlocuteurs de la mission représentant les entreprises ont également mis ce sujet en avant. Le constat précédent est d'ailleurs parfaitement en phase avec cette préoccupation : les deux principales évolutions positives mentionnées concernent en effet, soit dans le cadre de la relation quotidienne, pour la DGE, soit dans le cadre d'événements exceptionnels, en ce qui

---

<sup>1</sup> Rapport au Premier Ministre sur l'attractivité du territoire français, Michel CHARZAT, Pierre HANOTAUX, Claude WENDLING, la documentation française, 2001.

<sup>2</sup> Rapport au Directeur général des impôts sur la sécurité juridique en matière fiscale, Stéphane AUSTRY, décembre 2002.

<sup>3</sup> « Les relations entre les contribuables et l'administration », 20<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, 2002.

concerne les APP, des améliorations qui tendent à prévenir les difficultés plutôt que les régler dans le cadre d'un contrôle a posteriori.

- Les propositions ont été délibérément restreintes à un nombre limité de mesures. Compte-tenu du constat dressé, ce qui paraît essentiel, c'est de créer un état d'esprit et d'adresser un signal clair aux entreprises étrangères. A cette fin, les mesures proposées sont destinées, outre leurs effets propres, à marquer fortement cette volonté des pouvoirs publics français de renforcer la sécurité juridique des entreprises, d'en faire une priorité durable. D'autres mesures sont bien sûr envisageables, et pourront éventuellement venir compléter les dispositions proposées dans ce rapport. Mais il est apparu que proposer un grand nombre de mesures, parfois de détail ou tout au moins d'intérêt inégal, était plus de nature à brouiller ce message essentiel qu'à le renforcer.

Ces propositions sont présentées de façon synthétique ci-après. Elles font par ailleurs chacune l'objet d'une fiche d'analyse et de présentation détaillée. Elles sont au nombre de cinq ou, plus précisément, elles comprennent cinq ensembles, car, pour plusieurs d'entre elles, il s'agit d'un thème dont l'amélioration proposée comporte plusieurs mesures complémentaires.

## PRESENTATION SYNTHETIQUE DES PROPOSITIONS

Cinq propositions, ou ensembles de propositions, sont exposés dans les fiches jointes.

### **I. DEVELOPPER LES RESCRITS FISCAUX**

#### **A. Problématique**

La sécurité juridique réside notamment dans la possibilité de connaître de façon certaine le régime fiscal applicable à une opération avant de la réaliser.

La complexité des opérations rend ce besoin plus aigu pour les entreprises et notamment les entreprises étrangères qui viennent exercer leur activité dans un environnement juridique qui n'est pas le leur.

Les administrations fiscales, en France et à l'étranger, cherchent de plus en plus à régler en amont les difficultés des contribuables. D'une organisation administrative figée, tournée vers la « culture du non » et donc répressive, les administrations fiscales mettent progressivement en place une structure ouverte sur l'extérieur et donc orientée pour aider les acteurs économiques de bonne foi à bien appréhender les enjeux fiscaux.

Le dispositif français est certes protecteur mais mérite d'être mieux connu des entreprises pour qu'elles puissent en bénéficier.

#### **B. Propositions**

Différentes propositions permettraient de développer les rescrits fiscaux.

##### ***1. Créer un régime de rescrit spécifique sur l'existence d'un établissement stable***

La question de savoir si une entreprise dispose ou non d'un établissement stable en France est souvent complexe et peut être source de graves conflits.

En effet, la réponse positive à cette question entraîne l'imposition en France de tous les bénéfices rattachables à l'implantation française alors qu'une réponse négative se traduit par une franchise. Le sens de la réponse repose trop souvent sur une appréciation

subjective des éléments de fait, laquelle n'est pas nécessairement le meilleur gage de la sécurité juridique lorsque la réponse est formulée en aval des opérations économiques.

Les entreprises pourraient soumettre leur situation à l'administration. Celle-ci aurait un délai maximum qui pourrait être de trois mois pour se prononcer.

## ***2. Instaurer un « rescrit contrôle »***

Actuellement, un point qui a été examiné lors d'un contrôle et qui a été considéré comme n'appelant pas de rectification par le vérificateur peut être remis en cause, y compris pour le passé, lors d'un contrôle ultérieur. L'entreprise, qui a appliqué la règle acceptée lors du premier contrôle, ne comprend pas qu'une telle remise en cause soit possible.

Le « rescrit contrôle » prévoirait que les points effectivement examinés par un vérificateur et n'ayant pas fait l'objet de rectification ne pourraient être remis en cause, pour le passé, lors d'un contrôle ultérieur. La garantie serait matérialisée par une liste des points concernés dressée, à la demande de l'entreprise vérifiée, par le vérificateur et annexée à la proposition de rectification ou à l'avis d'absence de rectification.

## ***3. Publication des décisions de rescrit***

Les rescrits ne sont pas publiés. Ils doivent bien sûr respecter le secret fiscal et leur portée est limitée à la question posée par leur auteur.

Leur publication présenterait deux avantages : faire connaître de façon transparente la doctrine de l'administration qui s'y exprime et montrer à l'ensemble des opérateurs (entreprises et agents de l'administration) que les rescrits sont un moyen reconnu de la politique fiscale en France.

Les décisions qui clarifient un point de droit ou donnent un éclairage nouveau seraient publiées, bien entendu sous une forme rendue anonyme. Les décisions seraient regroupées et classées par procédure de rescrit et par thème.

Le recueil de ces décisions ferait l'objet d'un rapport d'information au Ministre transmis au Parlement pour l'informer sur la politique de rescrit. Cette information viendrait compléter le rapport de la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale sur l'application des lois de finances.

## ***4. Faciliter l'accès aux procédures de rescrit***

Les rescrits ne font pas l'objet d'un bilan exhaustif ni, dans tous les cas, de procédure précise. Certains sont délivrés par les services territorialement compétents et d'autres par l'administration centrale où les interlocuteurs peuvent d'ailleurs être multiples (Direction de la Législation Fiscale, Service Juridique, Sous-Direction du Contrôle Fiscal).

Une cellule de pilotage et d'animation de la politique de rescrits serait instituée, au sein d'une structure centrale, qui pourrait être le Service Juridique. Elle faciliterait la visibilité de la politique de rescrit et son accès, notamment pour les entreprises étrangères.

Sans aller jusqu'à la centralisation de l'organisation américaine des *private rulings*, cette cellule pourrait, au-delà de son rôle de coordination, contrôle et accueil, avoir un pouvoir de décision à sa propre initiative sur les dossiers dont elle serait saisie (par un contribuable ou un service) quand elle estime que l'enjeu fiscal ou l'existence d'une question de portée générale justifie une prise de position de sa part.

## **II. CONSOLIDER ET DEVELOPPER LES ACCORDS PREALABLES EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT**

### **A. Problématique**

Depuis la fin des années 1990, les prix de transfert, c'est-à-dire les prix des transactions à l'intérieur des groupes multinationaux, sont devenus un enjeu majeur pour les entreprises comme pour les administrations.

La France comme la plupart de ses partenaires a renforcé sa législation et ses moyens de contrôle, avec comme conséquence une forte augmentation des rectifications de bénéfices qui se sont élevées à 730 M€ en 2003.

Ces rectifications entraînent de surcroît une double imposition, car les bénéfices en cause ont été imposés au nom de l'entité du groupe partie à la transaction située dans l'autre pays.

Comme ses principaux partenaires, la France a mis en place en 1999 une procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert (APP) : c'est, sur le point précis et essentiel des prix de transfert, une nouvelle déclinaison de la politique de règlement des problèmes fiscaux en amont.

Après 5 ans d'expérimentation, cette procédure est un succès et mérite d'être développée afin que la France conforte sa bonne position sur ce sujet essentiel pour l'installation en France d'entreprises étrangères comme pour l'internationalisation des entreprises françaises.

### **B. Propositions**

#### ***1. Prévoir la possibilité d'accords unilatéraux***

Les APP sont actuellement uniquement bilatéraux, c'est-à-dire conclus entre l'administration française et l'administration de l'autre pays concerné.

A l'instar de la plupart des autres pays qui ont une procédure d'APP, dans certains cas, des APP unilatéraux pourraient être conclus entre l'administration française et l'entreprise demanderesse. Ces cas seraient :

- . l'absence de procédure d'APP dans l'autre pays concerné ;
- . une demande émanant d'une PME pour laquelle la charge d'une procédure bilatérale est trop lourde ;
- . certains sujets spécifiques, sources de conflit et dont l'enjeu ne justifie pas la lourdeur d'une procédure bilatérale : cela pourrait être le cas du sujet des *management fees* qui a été particulièrement cité par les interlocuteurs de la mission.

## ***2. Faciliter l'accès des PME aux APP***

Même si le recul est encore faible, les données montrent que les PME sont peu présentes dans les APP alors même que leur internationalisation les expose également aux problèmes des prix de transfert.

L'accès à l'information, la complexité du sujet et le coût d'une telle procédure sont des facteurs explicatifs de cette situation.

L'accès des PME pourrait être facilité par :

- . la création proposée d'APP unilatéraux ;
- . un effort d'information de la part de la DGI sur la question des prix de transfert et l'existence de cette procédure ;

## ***3. Renforcer le fondement et la notoriété de la procédure***

La procédure est actuellement fondée sur les dispositions des conventions fiscales bilatérales et a été développée par une instruction administrative.

Après la phase d'expérimentation, et compte-tenu de son succès, il paraît souhaitable, comme dans la plupart des pays comparables, de lui donner une base législative. L'importance que prend désormais cette procédure dans la détermination des bénéfices imposables des grands groupes multinationaux justifie que le Parlement ait à en connaître. Ce support législatif serait d'autant plus opportun que des APP unilatéraux seraient délivrés.

Il conviendrait cependant que la souplesse du dispositif demeure, laissant à l'administration la décision de conclure ou non un APP et ne l'enfermant pas dans un délai inapproprié à ce sujet.

Corrélativement, une plus grande information sur la mise en œuvre des APP serait organisée, pour les mêmes motifs que ceux évoqués pour les rescrits : transparence et signal clair de la politique suivie pour les opérateurs. A cette fin, comme pour les rescrits, un rapport au Ministre communiqué au Parlement pourrait être publié chaque année.

#### **4. Renforcer les moyens de la cellule APP**

La cellule APP dispose d'ores et déjà d'effectifs rapportés au nombre de dossiers inférieurs à ceux des administrations comparables.

Le délai de traitement moyen des dossiers, de l'ordre de 18 mois, reste satisfaisant par rapport à la matière ainsi qu'aux délais des autres pays.

Compte-tenu de son succès et de l'augmentation du nombre des dossiers gérés, faute d'ajustement des moyens, le délai de traitement va nécessairement se dégrader. Or ce délai est essentiel.

Si par ailleurs, comme il est proposé, le champ d'action des APP était élargi aux accords unilatéraux, cette question serait encore plus aiguë.

Il convient donc de mieux ajuster les moyens de la cellule APP à l'enjeu que représente sa mission.

Il faut enfin souligner qu'il est essentiel que la cellule reste logée au sein de l'administration centrale. Cela constitue un élément-clé de son succès.

### **III. METTRE EN ŒUVRE LE CODE DE CONDUITE PROPOSE PAR LE FORUM CONJOINT DE L'UNION EUROPEENNE SUR LES PRIX DE TRANSFERT**

#### **A. Problématique**

L'importance des prix de transfert a déjà été soulignée pour la mesure précédente.

Cette importance ressort également du fait que, dans son programme d'harmonisation de la fiscalité des entreprises, la Commission européenne a, en 2001 pour la première fois, fait figurer ce sujet. A cette fin, un groupe de travail, qui présente l'originalité de rassembler à la fois les représentants des Etats Membres, mais aussi des entreprises privées, a été créé : le Forum Conjoint de l'Union Européenne sur les Prix de Transfert (FCPT).

Le FCPT a adopté son premier rapport fin 2003 et y a proposé un code de conduite pour améliorer le règlement des doubles impositions résultant de la rectification des prix de transfert. Ce code a été entériné par une Communication de la Commission d'avril 2004 et doit être soumis au Conseil ECOFIN de novembre 2004.

Il prévoit notamment la mise en place d'une suspension du recouvrement des rectifications des bénéfices résultant d'un contrôle des prix de transfert pendant que la procédure européenne d'arbitrage destinée à trouver une solution éliminant la double imposition est en cours entre les deux administrations concernées. Il s'agit d'éviter que l'entreprise redressée ne supporte la double charge d'impôt pendant cette période de règlement du dossier.

## **B. Propositions**

Il est proposé de mettre en œuvre la recommandation du code de conduite et de prévoir la suspension de la mise en recouvrement en cas de rectification des bénéficiaires résultant d'un contrôle des prix de transfert. Cette suspension s'appliquerait non seulement dans le cadre de l'élimination des doubles impositions résultant de la convention européenne d'arbitrage, mais aussi, afin de tenir compte de la situation identique qui résulte du contrôle d'entreprises implantées dans des Etats autres que ceux de l'Union Européenne, notamment les entreprises américaines, dans le cadre d'une procédure amiable ouverte en application d'une convention fiscale bilatérale.

## **IV. REDUIRE LE NIVEAU DE L'INTERET DE RETARD ET L'ASYMETRIE AVEC CELUI DE L'INTERET MORATOIRE**

### **A. Problématique**

La France présente deux handicaps par rapport à ses principaux partenaires :

- . le niveau le plus élevé de l'intérêt de retard à 9 % par an ;
- . le différentiel le plus important avec le taux de l'intérêt moratoire, fixé à 2,27 % en 2004.

Le montant élevé de ce qui est censé être le prix du temps en cas de paiement en retard de ses impôts ainsi que le montant beaucoup plus faible payé par l'Etat lorsque c'est lui qui rembourse un trop perçu contribuent de façon non négligeable à cette « mauvaise réputation » qu'a la France auprès des entreprises étrangères (cette mesure, et pour les mêmes raisons, est également très critiquée par les entreprises françaises).

### **B. Propositions**

Le différentiel serait supprimé entre les deux taux ou très fortement réduit, en fonction des marges budgétaires.

Les deux taux seraient variables en fonction de l'intérêt légal afin de ne pas avoir la rigidité que l'on connaît pour le taux de l'intérêt de retard qui est fixe quelle que soit l'évolution du marché (ce qui peut le mettre, comme c'est le cas actuellement, très au-dessus du marché ou, comme ça a été le cas dans le passé, sensiblement au-dessous).

Ce taux unique serait le taux de l'intérêt légal majoré de 300 points de base afin d'éviter que le non-paiement de l'impôt puisse devenir un arbitrage financier.

## **V. ENCADRER LA RETROACTIVITE DE LA LOI FISCALE**

### **A. Problématique**

La possibilité d'adopter des mesures fiscales rétroactives est un des éléments qui est le plus souvent mis en avant comme un facteur d'insécurité fiscale en France.

Plusieurs exemples de mesures rétroactives sont très présentes dans les esprits : ainsi de la modification des règles d'imposition des plus-values à long terme en 1997 ou de l'abaissement de 90 000 F à 45 000 F, la même année, du montant des salaires versés à un employé à domicile pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt.

Ce sujet fait l'objet d'un vif débat depuis une dizaine d'années, sans qu'il en soit encore résulté de mesure concrète.

Il recouvre en réalité plusieurs aspects : les textes qui sont juridiquement rétroactifs en ce qu'ils vont s'appliquer à des faits générateurs qui sont déjà intervenus, c'est essentiellement, mais pas seulement, les lois de validation ; ce que l'on appelle la petite rétroactivité, c'est-à-dire la fixation des règles applicables aux revenus et aux bénéficiaires d'une année à la fin de cette même année; enfin, la rétroactivité « économique » qui est l'atteinte portée à un régime qui avait été expressément prévu pour régir certaines opérations pendant une durée donnée.

Contrairement à ce que l'on pense souvent, sur le plan juridique, la plupart de nos partenaires sont dans une situation similaire. Mais beaucoup d'entre eux n'adoptent en pratique jamais ou seulement à titre très exceptionnel de mesure rétroactive, alors que la France y a recours assez librement même si la jurisprudence du Conseil Constitutionnel s'est faite un peu plus restrictive depuis quelques années et a ainsi exercé une pression pour que les droits du contribuable soient mieux respectés.

### **B. Propositions**

Compte-tenu de la sensibilité de ce sujet et de l'image très négative qu'a la France sur ce plan, il est certain qu'une mesure, à condition qu'elle soit crédible, aurait un très fort impact.

Sur le fond, il n'apparaît pas possible de supprimer purement et simplement la possibilité de rétroactivité de la loi : des enjeux d'intérêt général majeurs peuvent en effet la rendre nécessaire (par exemple, validation d'un impôt qui serait annulé pour une simple délégation de signature irrégulière en la forme alors même que les droits de la défense n'auraient pas été affectés par ce vice de forme).

Supprimer la petite rétroactivité n'apparaît pas non plus possible compte-tenu de la structure de notre système fiscal pour qu'une régulation économique et budgétaire demeure possible.

En revanche, il serait souhaitable de prévoir :

- que la grande rétroactivité, c'est-à-dire essentiellement les mesures de validation, ne soit possible qu'en cas d'intérêt général suffisant et avec une proportionnalité de la mesure à cet intérêt ;

- que les mesures incitatives limitées dans le temps ne puissent être remises en cause pour les actions concernées qui ont été déjà réalisées.

Sur la forme, deux options sont possibles :

- une contrainte juridique : l'avantage résiderait dans la force de l'affichage qui en résulterait, de nature à restaurer la confiance des opérateurs dans la sécurité juridique en France. La mesure sur la grande rétroactivité ne serait certes que la reprise de la jurisprudence du Conseil Constitutionnel, mais le fait même qu'il y ait désormais un texte serait de nature à ce que le Conseil exerce son contrôle avec plus de rigueur. L'inconvénient est dans la lourdeur de la procédure nécessaire, loi constitutionnelle et/ou loi organique.

- un engagement politique solennel, à l'instar de celui intervenu aux Pays-Bas : plus facile à réaliser, il est évidemment moins crédible alors même que le sujet est justement de restaurer la crédibilité de la France à cet égard. Toutefois, on peut rappeler que la crédibilité de la France en matière de politique monétaire était également faible naguère mais que la volonté politique constante des différents gouvernements sur ce sujet a conduit à inverser complètement cette image. On pourrait imaginer un processus similaire en matière fiscale, mais il n'est pas acquis que le consensus nécessaire pour y parvenir soit là.

**FICHE I : DEVELOPPER LES RESCRITS FISCAUX**

FICHE I

DEVELOPPER LES RESCRITS FISCAUX

**I. UNE DEMANDE CROISSANTE DE REGLEMENT EN AMONT DES CONFLITS FISCAUX**

- Les entreprises demandent plus de stabilité fiscale. Cette revendication est légitime : leur développement ne peut s'envisager sans un minimum de visibilité à moyen terme. Elle l'est davantage encore dans un environnement où, d'une part, la norme fiscale est complexe et évolutive, et, d'autre part, les conséquences financières d'une erreur d'appréciation de la loi peuvent être lourdes.

La stabilité fiscale dépend notamment du degré d'opposabilité à l'administration de ses propres prises de position sur des questions de droit ou de fait. Dans cette dernière dimension, elle renvoie aux régimes de consultation préalable de l'administration (rescrit<sup>4</sup>), dont le développement a pu être observé dans les législations fiscales au cours des dernières années, en France et dans les principaux pays de l'OCDE.

- Le développement des rescrits atteste la volonté des administrations fiscales de promouvoir une résolution en amont des difficultés avec les contribuables.

Cette logique de prévention est mise en œuvre par le biais des politiques de promotion du « respect volontaire de la loi fiscale<sup>5</sup> », dont les procédures de rescrit constituent, s'agissant des entreprises, l'un des leviers privilégiés.

En France, le développement des rescrits s'inscrit dans le cadre des initiatives conduites par la DGI pour promouvoir le civisme fiscal et des réformes de structures destinées à améliorer les liens entre les services fiscaux et les entreprises. Au Royaume-Uni, il résulte de l'accent mis sur l'instauration d'un dialogue direct avec les entreprises et sur la volonté d'apporter en temps réel les réponses aux questions relatives au régime fiscal de leurs activités<sup>6</sup>. Aux Etats-Unis, la prévention des conflits avec les contribuables est l'un des axes principaux retenus dans l'effort de modernisation de l'*Internal Revenue Service (IRS)* depuis 2000.

---

<sup>4</sup> Le mot rescrit a été utilisé pour la première fois en droit fiscal avec l'introduction de l'article L 64 B du LPF par la loi du 8 juillet 1987. Par extension, dans le présent rapport, nous utiliserons ce terme pour désigner l'ensemble des provisions par lesquelles l'administration prend position sur une situation fiscale en amont. Ce concept, ainsi entendu, est proche du *ruling* anglo-saxon.

<sup>5</sup> La très grande majorité des pays de l'OCDE affichent le respect volontaire de la loi fiscale comme objectif stratégique dans leurs documents de référence (présentation des administrations, plans stratégiques, contrats d'objectifs...), cf. « analyse comparative du contrôle fiscal dans 10 pays », Gérard Strainchamps et Franck Duval, Direction générale des Impôts, novembre 2001.

<sup>6</sup> Réformes engagées à partir de 2001 : « Review of links with business » document de référence de l'*Inland Revenue* sur les relations entre l'administration fiscale et les entreprises, issu d'une consultation avec les milieux économiques (2001).

- Le développement des procédures de consultation préalable peut également résulter de politiques de renforcement de l'attractivité du territoire. La demande de stabilité fiscale est particulièrement forte pour les entreprises étrangères, puisque le cadre réglementaire leur est, par définition, moins familier. Dans ce contexte, les procédures de rescrit constituent un élément de la compétitivité du système fiscal susceptible d'influencer la décision d'implantation.

Telle est, par exemple, l'optique retenue de manière prioritaire aux Pays-Bas où des régimes de rescrits ciblent spécifiquement les investisseurs étrangers.

En France, l'agence française des investissements internationaux (AFII) sensibilise les entreprises étrangères sur les possibilités de rescrit ouvertes par le droit fiscal français et les conseille sur celles susceptibles de leur convenir.

Le rapport Charzat<sup>7</sup> sur le renforcement de l'attractivité du territoire invitait à faciliter la pratique des rescrits, afin notamment d'accroître le recours à cette procédure par les investisseurs étrangers.

- Les demandes des entreprises, la volonté des administrations fiscales de rénover leurs relations avec les contribuables et le souci de disposer d'un système fiscal qui favorise l'implantation des entreprises étrangères concourent au développement des régimes de rescrit. Ce développement emprunte la voie d'une réorganisation du fonctionnement des procédures actuelles afin d'en faciliter l'accès et d'une extension du champ de ces régimes.

## **II. UN IMPORTANT DISPOSITIF LEGISLATIF DONT L'USAGE EST MAL CONNU**

### **A. Les textes assurent une protection comparable voire supérieure à celle de nos partenaires**

#### ***1. Les régimes existants***

- L'article L 80 A du livre des procédures fiscales (LPF) consacre le principe de l'opposabilité de sa doctrine à l'administration<sup>8</sup>. Cet article dispose que l'administration ne peut procéder à des rehaussements d'impositions lorsqu'il est établi que le contribuable s'est fondé sur une interprétation du texte légal formellement admise par l'administration.

La loi n°87-502 du 8 juillet 1987 a étendu l'application de l'opposabilité de la doctrine administrative aux prises de position de l'administration sur une situation de fait (et non plus sur les seules interprétations du droit). Cette disposition, codifiée à l'article L 80 B 1<sup>er</sup> du LPF, constitue le support juridique des procédures de consultation préalable de l'administration.

---

<sup>7</sup> Rapport au Premier Ministre sur l'attractivité du territoire français, Michel Charzat, Pierre Hanotiaux, Claude Wendling, la documentation française, 2001.

<sup>8</sup> Lois n°59-1472 du 29 décembre 1959 et n°70-601 du 9 juillet 1970.

• Depuis 1987<sup>9</sup>, des régimes particuliers ont complété ces dispositions soit par la voie législative soit par le biais d'instructions administratives.

Les régimes instaurés par voie législative ont pour caractéristique commune<sup>10</sup> d'instaurer un délai obligatoire de réponse pour l'administration : à l'expiration de celui-ci<sup>11</sup>, les services fiscaux sont réputés avoir accepté la demande de rescrit.

La loi n°96-314 du 12 avril 1996 a instauré un rescrit (codifié à l'article L 80 B 2<sup>ème</sup>) pour l'application de régimes dérogatoires d'amortissement des investissements et d'allègement d'impôts en faveur des entreprises nouvelles.

La loi de finances pour 1997<sup>12</sup>, un rescrit pour la détermination des dépenses éligibles au crédit impôt recherche (codifié à l'article L 80 B 3<sup>ème</sup>).

La loi n°2003-709 du 1<sup>er</sup> août 2003, un rescrit relatif à la reconnaissance du statut d'organisme d'intérêt général ou d'utilité publique ouvrant le droit à une réduction d'impôt aux personnes qui leur octroient des dons (codifié à l'article L 80 C).

La loi de finances pour 2004<sup>13</sup>, un rescrit pour la catégorie des jeunes entreprises innovantes destiné à établir si une entreprise nouvelle peut bénéficier des dispositions fiscales dérogatoires qui bénéficient à ladite catégorie (codifié à l'article L 80 B 4<sup>ème</sup>).

Un texte législatif prévoyant un nouveau dispositif de rescrit en faveur des entreprises implantées dans les pôles de compétitivité est en cours d'examen et sera codifié au 5° de l'article L 80 B

S'agissant des deux procédures<sup>14</sup> qui ont été instaurées par voie d'instruction, l'une, qui concerne les accords préalables en matière de prix de transfert (APP), n'est enserrée dans aucun délai comme pour les avis accordés sous l'empire du L 80 B 1<sup>er</sup>, l'autre, qui concerne les rescrits valeur, comporte un délai de réponse de neuf mois pour l'administration.

L'instruction 4 A-8-99 du 7 septembre 1999 a mis en place une procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, qui permet à une entreprise de recueillir l'accord de l'administration sur la politique de prix de transfert qu'elle pratique avec ses filiales situées à l'étranger. Le mode de calcul des prix de transfert agréé par l'administration à l'issue de cette procédure ne peut faire l'objet d'une remise en cause lors d'un contrôle fiscal ultérieur<sup>15</sup>.

L'instruction 13 L-2-98 du 8 janvier 1998 a instauré une procédure dite de « rescrit valeur » aux termes de laquelle un donateur peut obtenir l'accord exprès de l'administration sur la valeur proposée d'une entreprise préalablement à la donation soumise aux droits d'enregistrement.

<sup>9</sup> La loi du 8 juillet 1987 a également instauré un rescrit codifié à l'article L 64 B du LPF, relatif aux abus de droit. Cette procédure est très peu utilisée.

<sup>10</sup> A la différence du L 80 B 1<sup>er</sup>

<sup>11</sup> de trois à six mois.

<sup>12</sup> Loi n°96-1181 du 30 décembre 1996.

<sup>13</sup> Loi n°2003-1311 du 30 décembre 2003.

<sup>14</sup> Le régime instauré en 1997 relatif aux taux de marge pour quartiers généraux n'est pas évoqué ici.

<sup>15</sup> Cette procédure fait l'objet d'une fiche spécifique (cf. fiche II).

## *2. La portée de ces régimes*

- Les régimes de rescrit confèrent une double protection au contribuable, celle qui résulte de l'obtention d'une prise de position de l'administration sur une question de fait qui lui est adressée et celle qui résulte, sauf pour le L 80 B 1<sup>er</sup> et pour les APP, de l'obligation de l'administration de répondre dans un délai déterminé.

Le système français est plus ouvert que celui appliqué par les principaux partenaires de la France.

En premier lieu, sa portée est large. Le rescrit protège le contribuable de tout rehaussement des impositions antérieures qui s'appuierait sur une remise en cause de la position prise par l'administration tant que celle-ci ne l'a pas rapportée. Dans d'autres pays, la réponse de l'administration peut n'être qu'indicative et la protection ne concerner que les aspects procédurax (absence de pénalités en Espagne ou renversement de la charge de la preuve en Italie jusqu'en 2003).

En second lieu, le champ de la procédure est plus étendu que celui de la plupart des pays comparables. L'article L 80 B 1<sup>er</sup> permet aux contribuables d'obtenir une prise de position formelle de l'administration sans restreindre cette possibilité à des domaines particuliers<sup>16</sup>. A l'inverse, aux Pays-Bas ou en Espagne, la loi énumère limitativement les domaines qui peuvent l'objet d'un rescrit. Seuls les Etats-Unis connaissent un régime comparable à celui de la France. Le champ est restreint par la négative : les questions qui ne peuvent pas faire l'objet d'un rescrit sont énumérées. Mais le dispositif est souple puisque cette liste est révisée annuellement par voie de simple instruction administrative.

- Les régimes comportent toutefois plusieurs limites qui cependant ne singularisent pas la France par rapport à ses principaux partenaires.

D'une part, les avis préalables donnés par l'administration fiscale ne peuvent porter que sur des points relatifs à l'assiette, au taux et à la liquidation de l'impôt, à l'exclusion de questions relatives à la procédure.

D'autre part, l'article L 80 B 1<sup>er</sup> ne couvre pas les prises de positions implicites de l'administration. Par exemple, en matière de contrôle fiscal, la seule circonstance que l'administration n'ait pas remis en cause au cours de précédents contrôles la pratique d'un contribuable ne constitue pas une prise de position au sens du L 80 B 1<sup>er</sup>.

Enfin, s'agissant de la procédure de consultation de droit commun instituée par l'article L 80 B 1<sup>er</sup>, le contribuable ne peut exciper d'un droit au rescrit<sup>17</sup>. Il en résulte que l'absence de réponse de l'administration n'est pas susceptible de recours. L'administration qui n'a pas à justifier des raisons pour lesquelles elle ne souhaite pas instruire une demande de rescrit, dispose donc dans ce domaine d'un pouvoir entièrement discrétionnaire.

- Enfin, le pouvoir de décision en matière de demande d'avis préalable de l'administration est largement déconcentré. A l'exception du L 64 B visant les actes susceptibles d'être critiqués sur le terrain de l'abus de droit, mais qui ne concerne qu'un très

---

<sup>16</sup> L'instruction 13 L-1-89 du 16 décembre 1988 prise en application de la loi du 8 juillet 1987 précise que le rescrit du L 80 B 1<sup>er</sup> s'applique à « tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu des dispositions du code général des impôts » ; en revanche les taxes parafiscales sont exclues (points 28 et 29 de l'instruction).

<sup>17</sup> L'absence d'un tel droit résulte du fait que la décision d'octroyer un rescrit n'est pas considérée comme créatrice de droit.

faible nombre de cas, l'ensemble des procédures sont déconcentrées<sup>18</sup> à l'échelon des directeurs des services fiscaux. Ceux-ci peuvent, au demeurant, déléguer la décision aux services gestionnaires<sup>19</sup> (l'ensemble des agents à compter de la catégorie B ont compétence pour répondre aux contribuables). Dans les faits, s'agissant des demandes présentées au titre du L 80 B 1<sup>er</sup>, seuls les dossiers à fort enjeu, sensibles ou présentant une difficulté technique, sont soumis au directeur des services fiscaux ou à l'administration centrale. Cette situation ne concerne qu'une proportion très faible des demandes reçues. Mais les critères qui emportent transmission au directeur ou à l'administration centrale ne sont en général pas formalisés.

Cette situation se démarque de celle adoptée par d'autres pays, où le pouvoir de décision est davantage concentré. Ainsi, aux Etats-Unis, l'ensemble des rescrits portant sur la qualification juridique d'une situation de fait (*private letter rulings*<sup>20</sup>) sont traités par un service à compétence nationale placé sous l'autorité du *Chief counsel*. En outre, le pouvoir de décision appartient à des agents dont la qualification s'apparente davantage à la catégorie A de la fonction publique française.

## **B. Le recours aux procédures de rescrit est mal connu**

### ***1. bilan quantitatif***

- L'hétérogénéité du suivi par la DGI des procédures de rescrit n'autorise pas à mener un bilan exhaustif de leur utilisation par les contribuables.

Les avis accordés en vertu de l'article L 80 B 1<sup>er</sup> ne font l'objet d'aucun recensement centralisé, même pour ceux qui sont accordés directement par l'administration centrale ou par les services déconcentrés après saisine de la centrale.

Les rescrits relevant de l'article L 80 B 2<sup>ème</sup>, 3<sup>ème</sup> et 4<sup>ème</sup> sont suivis à l'échelon déconcentré. La mise en place de procédures de suivi a été suscitée par les contraintes de délai de réponse pesant sur l'administration. Les demandes, les dates d'arrivée et les délais de traitement sont retracés dans une application informatique qui permet un suivi statistique de l'activité. Toutefois, cette application ne permet pas de distinguer par catégorie de rescrit de sorte que seule une statistique globale est disponible : en 2003, 3 300 rescrits au titre de l'article L 80 B 2<sup>o</sup> et suivants ont été accordés.

A ce jour, les rescrits de l'article L 80 C ne font pas encore l'objet de suivi à l'échelon déconcentré (une instruction est en cours de publication sur ce rescrit) tandis que ceux de l'article L 64 B, recensés en administration centrale, représentent moins de 50 dossiers par an.

- Les possibilités de confrontation de la situation française avec celle des autres pays sont fortement contraintes par la maigreur du bilan statistique, étant entendu que c'est surtout la comparaison de l'importance du nombre des demandes faites en vertu du L 80 B 1<sup>er</sup> avec les procédures de droit commun étrangère qui aurait pu être porteuse d'enseignements (les autres rescrits correspondant à des régimes fiscaux spécifiques qui n'ont pas nécessairement leur pendant à l'étranger).

---

<sup>18</sup> L'instruction 13 L-1-89 du 16 décembre 1988 indique en réalité, dans son point 45, que la prise de position peut émaner du service déconcentré comme de l'administration centrale, sans préciser davantage. Dans la pratique toutefois, cette disposition a été interprétée comme conférant une compétence de droit commun aux services déconcentrés.

<sup>19</sup> En général, chaque direction a désigné un correspondant départemental qui assure un appui technique pour le traitement des demandes relevant du L 80 B 2<sup>ème</sup> et suivants.

<sup>20</sup> Le *private letter ruling* est défini dans la *Treasury regulation* §601.201 comme étant « l'expression écrite à un contribuable ou son représentant par l'administration centrale qui interprète et applique la loi fiscale à un ensemble de faits spécifiques et précis ».

A cet égard, le chiffre de 100 *private letter rulings* sur les questions relatives à l'imposition des bénéficiaires des sociétés pour l'année 2003, tendrait, une fois pris en compte les différences dans la population des entreprises<sup>21</sup>, à ne pas mettre en lumière de décalage manifeste dans l'intensité du recours à la procédure entre la France et les Etats-Unis.

Sur un plan plus qualitatif, la très grande majorité des interlocuteurs de la mission ont indiqué que la pratique des rescrits était nettement plus limitée en France que dans d'autres pays de l'OCDE, notamment les Etats-Unis et les Pays-Bas. C'est également le constat dressé par le rapport Charzat<sup>22</sup>.

La question de savoir s'il agit d'un écart réel ou d'un décalage dans les perceptions demeure ouverte, mais est au fond secondaire : le meilleur des systèmes, sur le plan technique, s'il n'est pas perçu comme tel, ne remplit pas en définitive son objectif.

Parmi les raisons avancées pour expliquer le moindre recours aux procédures de rescrits en France figurent :

- La méfiance vis-à-vis de l'administration notamment si la demande de rescrit suscite une réponse négative ce qui expose le contribuable à des pénalités de mauvaise foi en cas de contrôle dans l'éventualité où il ne tiendrait pas compte du point de vue de l'administration.

- La réticence de l'administration à prendre position sur les questions qui lui sont adressées. Une étude du cabinet Andersen de 2000 indique qu'à cette époque 80% d'un échantillon de grandes entreprises interrogées jugent difficile ou impossible d'obtenir une prise de position de l'administration. Cette réticence est susceptible d'avoir plusieurs explications : la complexité technique des questions, un manque de moyens au sein de l'administration ou une réticence de nature « culturelle » des agents à exercer un rôle qu'ils peuvent assimiler à celui de conseil fiscal de l'entreprise.

Les standards de qualité actuels de la DGI ont conduit à faire évoluer cette situation, les services s'attachant à ne laisser aucune demande sans réponse. De plus, la création au 1<sup>er</sup> janvier 2002 de la direction des grandes entreprises<sup>23</sup> contribue à améliorer la qualité des échanges.

## **2. bilan qualitatif**

Il n'existe pas de bilan qualitatif des rescrits que ce soit selon les catégories de contribuables concernés, les enjeux fiscaux sous-jacents ou les thèmes des questions posées s'agissant des procédures engagées sous l'empire du L 80 B 1<sup>er</sup>.

L'absence de bilan qualitatif place la DGI en retrait par rapport aux administrations étrangères qui disposent du système le plus structuré en matière de rescrit comme l'IRS. Cette administration s'appuie sur la publication qu'elle réalise des *private letter rulings* pour classer les décisions par thème et par nature de la question posée. Ces informations sont exploitées pour améliorer la cohérence des décisions prises, faire évoluer les prises de position de l'IRS sur des

---

<sup>21</sup> Rapport de 1 à 12 dans le nombre d'entreprises assujetties à l'IS, selon les chiffres du rapport sur « l'analyse comparative du contrôle fiscal dans 10 pays » établi par Gérard Strainchamps et Franck Duval, DGI, novembre 2001.

<sup>22</sup> Rapport au Premier Ministre sur l'attractivité du territoire français, Michel Charzat, Pierre Hanotaux, Claude Wendling, la documentation française, 2001. Le rapport ne fournit toutefois aucune évaluation chiffrée du décalage allégué entre le nombre de rescrits accordés en France, d'une part, et aux Etats-Unis et aux Pays-Bas, d'autre part.

<sup>23</sup> Cette direction permet actuellement à 27 000 entreprises appartenant à de grands groupes français de disposer d'un interlocuteur fiscal unique.

questions récurrentes qui lui sont adressées au titre du *ruling* et mieux identifier les domaines dans lesquels des clarifications ou des évolutions de la réglementation apparaissent nécessaires.

### **III. LES PROPOSITIONS DE LA MISSION : AMELIORER LE FONCTIONNEMENT DU DISPOSITIF ET LE COMPLETER**

La portée des procédures de rescrit, notamment celle, à vocation générale, ouverte par l'article L 80 B 1<sup>er</sup> conduit spontanément à répondre à la demande de développement de ces régimes davantage en facilitant leur accès et en améliorant leur notoriété qu'en instituant des procédures nouvelles.

Toutefois, si les questions d'organisation de l'octroi des rescrits au sein de l'administration, des moyens dédiés à cette tâche et de son pilotage, ainsi que de la publicité des décisions méritent effectivement d'être examinées attentivement, les questions de création de procédures nouvelles ou d'amendement des procédures existantes ne doivent pas être occultées pour deux raisons :

- D'une part, le caractère discrétionnaire de la procédure de droit commun (L 80 B 1<sup>er</sup>), dans laquelle la bonne connaissance de l'organisation interne de l'administration peut ne pas être dépourvue d'influence sur le délai de traitement des demandes, est susceptible de détourner une partie des entreprises d'une procédure perçue comme complexe et aléatoire.

Dès lors, des contribuables peuvent être dissuadés de demander une solution administrative sur un sujet qui constitue pour eux une source potentielle d'instabilité fiscale. Dans cette optique, les sujets ainsi identifiés feraient l'objet d'un régime spécifique plus simple pour l'utilisateur, comparable à celui mis en place pour les entreprises nouvelles, le crédit impôt recherche ou les jeunes entreprises innovantes.

- D'autre part, la création de régimes nouveaux sur des questions fiscales particulières vivement ressenties par les entreprises (notamment étrangères) et qui, à ce titre, influencent, de manière peut-être disproportionnée, leur perception du système des rescrits, peut donner de la visibilité à la procédure et mieux convaincre de son adéquation aux demandes des entreprises.

## **A. Faciliter l'accès aux procédures de rescrit**

### ***1. Confier à une cellule ad hoc en administration centrale le pilotage de la politique de rescrit***

- Le pilotage de la politique de rescrit en France présente des carences, surtout pour ce qui concerne les procédures relevant du L 80 B 1<sup>er</sup>.

- Les bilans quantitatifs et qualitatifs disponibles apparaissent, en premier lieu, sommaires. Un recensement des rescrits accordés sous l'empire du L 80 B 2<sup>ème</sup> et suivants est certes effectué, mais tel n'est pas le cas pour ceux, plus nombreux, du L 80 B 1<sup>er</sup>. Il n'existe, pour aucune procédure, d'analyse des rescrits accordés par imposition, sujet fiscal ou catégorie d'entreprises concernées. La faiblesse de ces bilans contraint la capacité de l'administration centrale à évaluer le fonctionnement des procédures, à en tirer des enseignements sur les domaines de la législation qui suscitent la plus forte demande de sécurité juridique et, partant, à adapter le cadre réglementaire à cette demande.

- En deuxième lieu, l'organisation administrative des procédures est précisée de manière inégale.

Pour les rescrits du L 80 B 1<sup>er</sup>, l'instruction précisant les modalités de mise en œuvre du régime<sup>24</sup> ne comporte aucune précision sur l'organisation de l'instruction et de la décision (désignation du service compétent pour recevoir les demandes, forme de la demande du contribuable et documents à produire à l'appui des demandes, délais indicatifs de traitement, modalités d'organisation du dialogue contradictoire avec le contribuable, autorité de décision selon l'objet et l'enjeu fiscal de la demande). Certes, il n'apparaît pas envisageable, compte tenu de la variété des demandes adressées à l'administration, de définir une procédure unique pour l'ensemble des rescrits du L 80 B 1<sup>er</sup> mais aucune précision n'est donnée même pour les demandes les plus récurrentes ou celles qui concentrent les plus forts enjeux.

L'organisation des procédures pour les rescrits de l'article L 80 B 2<sup>ème</sup> et suivants est davantage précisée par les instructions administratives<sup>25</sup>. Les services compétents sont désignés, le cahier des charges que doit respecter la demande du contribuable est, pour certains régimes, annexés à l'instruction, tandis que les délais et les modalités du dialogue entre l'administration et le contribuable sont encadrés. Tel est également le cas pour l'instruction relative au rescrit valeur<sup>26</sup> dont la singularité, en terme de procédure, est de mettre l'accent sur la désignation d'un interlocuteur unique pour le contribuable et d'une autorité administrative compétente pour chaque demande.

- En troisième lieu, le contrôle interne de la qualité, de l'homogénéité et de la célérité des décisions prises apparaît embryonnaire. La possibilité de saisine de l'administration centrale dès que la complexité d'un dossier le justifie offre certes des garanties, mais elle est laissée à la libre appréciation des services locaux. Les études ponctuelles sur le fonctionnement des régimes diligentées par l'administration centrale, sont à la fois peu nombreuses et restreintes dans leur champ<sup>27</sup>. Enfin, il n'existe pas de suivi des délais à l'échelon central même pour des catégories particulières de dossiers qui le justifieraient plus particulièrement. La pratique

---

<sup>24</sup> Instruction 13 L-1-89 du 16 décembre 1988 précitée.

<sup>25</sup> Instructions 13 L-1-96 et 13 L-5-96 du 12 août 1996 pour les rescrits de l'article L 80 B 2<sup>ème</sup> b, instruction \*\*13 L-1-97 du 27 juin 1997 pour les rescrits du L 80 B 3<sup>ème</sup>.

<sup>26</sup> Instruction 13 L-2-98 du 22 janvier 1998.

<sup>27</sup> Une seule étude depuis 1999 conduite par le SESDO (service d'enquête et de documentation) sur le rescrit entreprises nouvelles qui ne portait que sur les aspects quantitatifs : nombre de demandes, taux d'acceptation, délais de réponse. Aucune étude de la MEL n'a été réalisée. Aucune étude sur la procédure L 80 B 1<sup>er</sup> n'a été effectuée.

française se situe, de ce point de vue, en retrait par rapport aux pays examinés par la mission, où un suivi des délais de traitement est effectué, assorti de délais cibles à respecter<sup>28</sup>.

- En dernier lieu, la dimension du pilotage, qui consiste à se donner une politique en matière de rescrit avec de champs prioritaires, des domaines, au contraire, où la pratique serait défavorisée, et une procédure, en aval, d'adaptation de la réglementation sur les points pour lesquels la demande de rescrit suggère un manque de clarté de la norme, mériterait d'être développée. Une telle politique pourrait constituer le support d'une communication de l'administration fiscale en direction des entreprises, susceptible d'accroître la notoriété des dispositifs existants.

L'institution de régimes de rescrits spécifiques, engagées depuis 1996 s'inscrit dans la ligne de ces préoccupations. Cette approche mérite d'être développée sur des points particuliers (cf. *infra*, B). Mais, au-delà des amendements législatifs, il est souhaitable que l'administration remplisse un rôle d'animation de la politique en matière de rescrit, qui pourrait s'inspirer de celle pratiquée par le *Chief counsel* de l'IRS : définition, sur une base annuelle ou pluriannuelle, d'axes prioritaires, esquisse de solutions indicatives susceptibles d'avoir une portée générale<sup>29</sup>, diffusion de bonnes pratiques.

- La mission préconise que les fonctions de pilotage et d'animation de la politique de rescrit soient confiées à une cellule *ad hoc* qui pourrait être rattachée au service juridique de la DGI.

L'existence de cette cellule améliorerait la visibilité de la politique de rescrit, facilitant ainsi l'accès aux dispositifs par les entreprises.

Deux niveaux de compétences supplémentaires peuvent être envisagés pour cette cellule :

- Dans une première option, la structure aurait, en plus de son rôle de pilotage et d'animation, une fonction de point d'entrée pour les entreprises. Les demandes de rescrit pourraient lui être adressées directement, en plus des voies d'accès traditionnelles des services locaux et des sous-directions de la DLF. La cellule se chargerait alors de faire parvenir la demande au service compétent pour instruction et décision, mais pourrait demeurer l'interlocuteur privilégié de l'entreprise pour la durée de l'instruction et assurer un suivi des délais.

Cette formule présenterait plusieurs avantages. Elle renforcerait la notoriété de la procédure de rescrit, notamment dans l'éventualité où la structure assurerait un rôle d'information des contribuables sur les procédures existantes et leur fonctionnement. Elle témoignerait de l'accent mis par l'administration fiscale sur la facilitation de l'accès aux procédures de rescrit (notamment pour les entreprises étrangères). Enfin, la mise en place d'un guichet distinct peut contribuer à dissiper les craintes de certaines entreprises qui souhaitent une distinction plus marquée entre les rescrits et les opérations de contrôle.

- Une seconde option consiste à conférer à la cellule, en plus de sa fonction de point d'entrée, un pouvoir d'instruction ou de décision sur les rescrits demandés. Le modèle adopté convergerait alors vers celui des pays comme les Etats-Unis, qui disposent de services spécifiques, en général à compétence nationale, pour instruire et accorder les rescrits.

---

<sup>28</sup> L'objectif est formulé de la façon suivante : X% des dossiers à traiter dans un délai inférieur à Y mois. Il relève d'une mesure d'organisation interne des services et n'a pas de valeur réglementaire. Ces choix se justifient par la volonté de laisser aux services une souplesse suffisante (cas des dossiers complexes et qui nécessitent des itérations nombreuses entre le contribuable et le service déconcentré, d'une part, et le service et la centrale, d'autre part, pour lesquels la définition d'un délai cible est inappropriée surtout si l'expiration de ce délai était créateur de droits pour le contribuable).

<sup>29</sup> Cette initiative s'articulerait avec le développement de la publication des rescrits envisagée *infra*.

L'avantage de cette formule est triple : marquer la différence avec les opérations de gestion et de contrôle, donner une plus forte visibilité à la politique de l'administration fiscale dans ce domaine et assurer une meilleure homogénéité des décisions. En outre, l'adoption d'une telle organisation administrative conduit en général à un meilleur pilotage et une meilleure dotation en moyens des services chargés du rescrit.

En France, le basculement vers la mise en place d'un système unique exigerait une refonte importante de l'organisation, nécessairement difficile à opérer. En outre, le traitement centralisé de l'ensemble des rescrits, y compris les plus simples et ceux qui portent sur des questions purement factuelles<sup>30</sup>, n'apparaît pas opportun.

- Une solution intermédiaire pourrait dès lors consister à conférer à la cellule envisagée un pouvoir de décision à sa propre initiative, sur les dossiers dont elle aurait été saisie (soit par les contribuables, soit par les services), quand elle estime que l'enjeu fiscal ou l'existence d'une question à portée générale justifie une prise de position de sa part. A l'inverse, les rescrits les plus simples ou à faible contenu juridique ne seraient pas tranchés par la cellule.

L'existence de cette structure ne manquerait pas de susciter des demandes d'avis de la part des services saisis des rescrits. Ces transmissions pourraient être organisées par le biais d'une esquisse de formalisation des critères de compétence de la cellule et des autres services.

### ***3. Assurer une meilleure publicité aux décisions de rescrit***

• Les rescrits accordés à des contribuables ne font pas l'objet, en France, d'une publication par l'administration. Aucun droit d'accès<sup>31</sup> ne peut non plus s'exercer à leur endroit. Cette absence de publicité, qui concerne l'ensemble des procédures de rescrit, résulte des exigences légales de respect du secret fiscal. En outre, elle est justifiée par le caractère individuel des décisions de rescrits qui ne peuvent créer de droits pour des tiers<sup>32</sup>.

La pratique française apparaît conforme à celle des autres pays examinés par la mission<sup>33</sup> à l'exception des Etats-Unis où l'IRS dispose de la possibilité de publier les rescrits individuels (*Private letter rulings*). Cette possibilité est exercée quand le cas soulevé est d'application générale ou présente une importance particulière. La publication protège la confidentialité des informations fiscales individuelles<sup>34</sup> et ne concerne en général qu'un extrait de la lettre adressée au contribuable. L'IRS est seul compétent pour décider de la publication, sans avoir à en informer le contribuable concerné.

• Le développement ciblé de la publication des rescrits en France présenterait plusieurs avantages.

- Il garantirait une plus grande transparence à cette procédure et permettrait en conséquence, à l'ensemble des contribuables de mieux comprendre les positions adoptées par l'administration fiscale pour des cas de figures susceptibles de s'apparenter à celui auquel ils sont confrontés. Même en tenant compte de la règle de non-opposabilité aux tiers, une telle faculté présente un intérêt certain pour les opérateurs.

---

<sup>30</sup> Ces rescrits constituent un volet important des procédures engagées sous l'empire du L 80 B.

<sup>31</sup> Fondé sur les lois du 17 juillet 1978 et du 12 avril 2000.

<sup>32</sup> Dans le cas du rescrit de droit commun de l'article L 80 B 1<sup>er</sup>, l'instruction 13 L-1-89 précitée précise en son point 44 qu'un contribuable « ne peut se prévaloir, pour son cas personnel, de l'appréciation d'une situation de fait concernant d'autres contribuables ».

<sup>33</sup> Etude comparative menée par la DLF pour le compte de la mission : Allemagne, Grande-Bretagne, Italie, Belgique, Espagne et Etats-Unis.

<sup>34</sup> Anonymisation et banalisation (si, tout en étant anonyme, les informations contenues dans la lettre permettent d'identifier avec une faible marge d'erreur, contribuable) du contenu.

- En outre, la publication concourrait à l'objectif de renforcement de la visibilité de la politique de rescrit. Elle ne manquerait pas, à cet égard, de susciter des demandes nouvelles de la part des entreprises informées des possibilités de solutions administratives offertes.

- Enfin, la meilleure diffusion des décisions peut être un levier de contrôle et de mobilisation de l'administration fiscale. La plus forte transparence soumettra les décisions à un examen plus large, ce qui constitue une incitation au renforcement de leur qualité et de leur homogénéité. La publication est également de nature à lever certaines réticences « culturelles » vis-à-vis des rescrits en soulignant que cette procédure fait partie intégrante de la démarche de service engagée par la DGI.

- Une plus large diffusion publique des décisions de rescrits n'est bien sûr envisageable que si elle s'accompagne de garanties adéquates en terme de préservation du secret fiscal<sup>35</sup>. Elle ne doit pas non plus conduire à fragiliser le principe de la non-opposabilité des décisions aux tiers.

Le périmètre de cette publication mérite d'être limité, sous peine d'aboutir à la diffusion d'un nombre trop large de solutions administratives qui alimenterait la confusion des opérateurs davantage qu'il ne leur offrirait des références utiles. Seules pourraient être concernées les décisions à portée générale, susceptibles de clarifier un point de droit ou d'apporter un éclairage nouveau<sup>36</sup>.

L'organisation de cette publication incomberait à la cellule chargée de la politique de rescrit envisagée précédemment. Il lui reviendrait, après avoir consulté les services instructeurs de sélectionner les décisions publiées, d'en assurer l'anonymisation et d'opérer un classement par procédure de rescrit et par thème traité.

- Le recueil de ces publications alimenterait le rapport d'information adressé au Ministre et transmis au Parlement sur la politique en matière de rescrit : les décisions en cause viendraient en effet utilement compléter le rapport annuel de la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale sur l'application des lois de finances.

## **B. Deux nouvelles procédures pourraient être introduites**

### ***1. Un rescrit « établissement stable »***

- La question de l'existence en France d'un établissement stable est importante et source de contentieux pour les entreprises étrangères opérant sur notre territoire.

Son importance réside dans le fait que cette qualification entraîne l'assujettissement de l'entreprise à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices dégagés en France ce qui peut conduire, si un autre Etat, ne partage pas cette appréciation, à un problème de double imposition.

Les entretiens conduits par la mission, notamment avec l'AFII, montrent que la question se pose fréquemment pour les entreprises étrangères dans la mesure où la plupart du temps leur démarche d'implantation en France est progressive.

---

<sup>35</sup> Cf. *supra*, sur la pratique américaine.

<sup>36</sup> Les actions à entreprendre dans ce domaine sont facilitées par le fait que le service juridique de la DGI diffuse déjà en interne, par le biais de l'Intranet Eole, une sélection de lettres à des usagers ou à des organisations professionnelles prises sous l'empire du L 80 A, qui apportent des précisions doctrinales. Destinées à l'usage exclusif des services, ces lettres ne sont pas anonymisées.

Enfin, compte tenu de leur mode de fonctionnement particulier, certaines activités sont particulièrement concernées (et ce, quel que soit le stade de développement de leur activité en France), comme celles, au sein du secteur financier, qui peuvent facilement s'exercer à distance ou ne nécessitent qu'une infrastructure très légère dans un pays donné pour pouvoir opérer<sup>37</sup>.

Les critères qui emportent la caractérisation d'un établissement stable sont en général définis dans les conventions fiscales bilatérales<sup>38</sup>. Toutefois ces critères laissent une marge d'appréciation, qui alimente l'incertitude des opérateurs voire suscite des comportements fiscaux à risque de la part des entreprises.

De fait, l'établissement stable est un thème de contrôle important des services fiscaux. Une première enquête réalisée dans le cadre de cette mission dans l'ensemble des DIRCOFI<sup>39</sup>, à la DVNI<sup>40</sup> et à la DRESG<sup>41</sup> sur les redressements en cours portant sur des qualifications d'établissement stable des sociétés étrangères permet d'étayer ce constat<sup>42</sup>.

Au 1<sup>er</sup> septembre 2004, 90 affaires de ce type étaient en cours pour un enjeu total en bases égal à 641 M€

Les DIRCOFI apparaissent davantage concernées que la DVNI puisque 82 de ces 90 affaires les concernaient<sup>43</sup> même si les montants les plus importants sont concentrés à la DVNI (520 M€ sur 641 M€). Pour la DVNI, toutefois les contrôles sur la base de la qualification en établissement stable représentent une masse peu significative dans l'ensemble des affaires traitées.

Dans les DIRCOFI, le flux d'affaires est réparti de manière relativement homogène sur le territoire. L'enjeu unitaire des dossiers en DIRCOFI, qui peut être estimé à 0,86 M€<sup>44</sup> de redressement en droits par dossier, est élevé compte tenu des caractéristiques du tissu d'entreprises. Ce montant moyen est assez comparable dans l'ensemble des directions.

Au total, les contrôles portant sur la qualification en établissement stable constituent un flux important, aussi bien en nombre de dossiers qu'en enjeu fiscal individuel de chacun des dossiers, et régulier dans le réseau des DIRCOFI.

- L'instauration d'une procédure de rescrit établissement stable apparaît susceptible d'améliorer la sécurité fiscale des entreprises étrangères s'implantant en France.

La rédaction de l'article L 80 B 1<sup>er</sup> permet certes, dès à présent, d'octroyer de tels rescrits. Mais, pour les raisons de publicité donnée au régime et d'amélioration de l'accès à la procédure des contribuables évoquées précédemment, la mise en place d'un régime spécifique est préférable.

Ce régime pourrait être fondé sur celui des L 80 B 2<sup>ème</sup> et suivants introduits depuis 1996 : le contribuable saisirait l'administration d'une demande de rescrit et celle-ci disposerait d'un délai déterminé (qui pourrait être de trois mois) pour répondre : à défaut l'activité ne pourrait être qualifiée d'établissement stable.

<sup>37</sup> par exemple activités de *trading* sur les actifs financiers exercées par les banques d'investissement.

<sup>38</sup> L'article 5 du modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE définit la notion.

<sup>39</sup> Direction interrégionale du contrôle fiscal (10 directions au total).

<sup>40</sup> Direction des vérifications nationales et internationales.

<sup>41</sup> Direction des résidents à l'étranger et des services généraux.

<sup>42</sup> Les contrôles éventuels menés par les directions territoriales (directions des services fiscaux) ne sont pas recensés dans cette enquête.

<sup>43</sup> Une affaire à la DRESG.

<sup>44</sup> Ce montant est calculé pour 70% des contrôles en DIRCOFI de l'échantillon, pour lesquels les chiffres ont pu être obtenus.

- L'organisation administrative de cette procédure peut s'envisager soit en concentrant la décision au sein d'une structure à compétence nationale ou à l'administration centrale, soit, à l'instar des procédures des L 80 B 2<sup>ème</sup> et suivants, en la déconcentrant à l'échelon des directions territoriales.

La deuxième option présente l'avantage de ne pas singulariser la nouvelle procédure de rescrit par rapport à celles existantes. En outre, compte-tenu des statistiques relatives aux contrôles opérés dans ce domaine, cette option permettrait de mieux ajuster l'organisation administrative aux demandes des contribuables avec les avantages traditionnels d'accessibilité des interlocuteurs et de meilleure information de la prise de décision.

Toutefois, plusieurs considérations conduisent à privilégier une organisation centralisée. S'agissant d'un domaine où les marges d'interprétation de l'administration sont réelles, la question de l'homogénéité des décisions mérite une attention particulière. Elle est d'autant plus importante si l'on prend en considération l'enjeu réputationnel sur le système fiscal français à l'étranger qui serait mal servi par la création d'une nouvelle procédure destinée à l'amélioration de la stabilité juridique mais dont les conditions de mise en œuvre conduiraient à des divergences sensibles.

En outre, l'enquête réalisée sur les contrôles en matière d'établissement stable indique que les enjeux fiscaux sous-jacents sont importants, ce qui justifie un contrôle centralisé plus étroit.

Enfin, sur le plan opérationnel de la démarche d'attrait des entreprises étrangères en France, il existe des adhérences fortes entre la mission des organismes nationaux comme l'AFII qui sont chargés de susciter et d'accompagner les projets et les prestations d'amélioration de l'environnement fiscal que peuvent offrir les services fiscaux. Une logique de réduction du nombre de guichets invite donc à mettre en place un traitement centralisé de la nouvelle procédure de rescrit envisagée, au moins au stade de l'enregistrement de la demande.

### **3. Un « rescrit contrôle »**

Une demande forte des entreprises est que les points qui n'ont pas fait l'objet d'observations de la part d'un vérificateur lors d'un contrôle fiscal ne puissent être remis en cause lors d'un contrôle ultérieur.

En effet, lorsqu'un point a été reconnu par un vérificateur comme valide, l'entreprise estime légitime de continuer à appliquer la règle fiscale de la même façon et son incompréhension est totale face au redressement opéré à l'occasion d'un contrôle ultérieur. Cette incompréhension est en outre alimentée par le parallèle avec la procédure de contrôle par l'URSSAF, qui prévoit expressément que « le redressement ne peut porter sur des éléments qui, ayant fait l'objet d'un précédent contrôle dans la même entreprise ou le même établissement, n'ont pas donné lieu à observations de la part de cet organisme<sup>45</sup> ».

Même si cette comparaison doit être faite avec prudence (car les deux types de contrôle ont d'importantes différences<sup>46</sup> et il ne faut pas surestimer la portée de la garantie offerte par le code de la sécurité sociale<sup>47</sup>), la critique demeure.

---

<sup>45</sup> Article R 243-59 du code de la sécurité sociale. Cet article dispose également que l'absence d'observations au cours d'un contrôle « vaut accord tacite concernant les pratiques ayant donné lieu à vérification, dès lors que l'organisme de recouvrement a eu les moyens de se prononcer en toute connaissance de cause ».

<sup>46</sup> En matière sociale, les vérificateurs n'examinent en général que certains postes du compte de résultat, tandis que dans un contrôle fiscal, le vérificateur opère une vérification complète de la comptabilité de l'entreprise.

Ce sujet a été souligné par la plupart des interlocuteurs de la mission.

- La mission propose que l'article L 80 B soit complété afin d'apporter aux entreprises ayant fait l'objet d'une vérification une garantie contre une remise en cause de points examinés de manière suffisamment détaillée pendant la première vérification et n'ayant pas fait l'objet en définitive de rectification.

Afin de ne pas nuire à l'efficacité du contrôle fiscal, cette garantie devrait être entourée des limites et des conditions suivantes :

- la garantie ne pourrait porter que sur des points effectivement examinés par le vérificateur. Une telle condition exclut bien évidemment que le champ de la garantie s'étende à tout ce qui n'a pas été notifié lors de la vérification. Elle suppose que l'administration fiscale dispose, en dernière instance, du pouvoir de décider le périmètre de la garantie.

- celle-ci ne prémunirait que pour le passé et non pour l'avenir. Une pratique validée lors d'un contrôle ne pourrait faire l'objet d'une rectification au cours d'un contrôle ultérieur, mais n'empêcherait pas le vérificateur de rapporter la garantie de l'administration à l'issue du second contrôle, pour l'avenir.

- la garantie devrait résulter d'une véritable appréciation de la légalité du point en cause et ne pas empêcher la nécessaire souplesse des discussions qui interviennent au cours d'un contrôle : elle ne devrait donc pas permettre au contribuable de se prévaloir d'une tolérance qui aurait été accordée dans le cadre de l'ensemble du contrôle.

- La garantie prendrait la forme d'une liste de points examinés, annexée à la proposition de rectification.

L'organisation de la procédure, sur un plan administratif, doit veiller à se prémunir de trois risques :

- . celui d'une rigueur insuffisante des investigations préalables à l'inscription d'un point sur la liste ;

- . celui, en sens inverse, que l'entreprise ne puisse faire suffisamment valoir ses vues sur les points dont elle estime qu'ils peuvent être couverts par le rescrit ;

- . celui, enfin, que la protection conférée par le rescrit ne conduise le vérificateur à rigidifier excessivement sa position et n'aboutisse à un prolongement des opérations de vérification.

Le premier risque pourrait être évité en instaurant un visa du supérieur hiérarchique de la liste établie par le vérificateur et l'entreprise. Ce visa aurait pour objectif de s'assurer de la cohérence entre les points inscrits et l'étendue des investigations

Le second risque suppose de mettre en place une procédure administrative de recours du contribuable pour non-inscription d'un point sur la liste. Cette procédure devrait être celle qui s'applique en ce qui concerne les rectifications (recours hiérarchique et interlocution départementale). Le recours contentieux paraît en revanche inadapté dans ce cas.

Le troisième risque ne peut trouver sa résolution que dans le dialogue entre l'entreprise et le vérificateur, sous le contrôle hiérarchique.

---

<sup>47</sup> La garantie posée par l'article R 243-59 (cf. note n°42, *supra*) ne joue que si le contribuable apporte la preuve que le vérificateur a identifié la pratique litigieuse lors du précédent contrôle et n'a pas formulé d'observations parce qu'il l'a estimée légale.

**FICHE II : CONSOLIDER ET DEVELOPPER LES ACCORDS  
PREALABLES EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT  
(APP)**

**FICHE II**

**CONSOLIDER ET DEVELOPPER LES ACCORDS PREALABLES EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT (APP)**

**I. L'AMPLEUR DES ENJEUX DES PRIX DE TRANSFERT A SUSCITE UNE FORTE DEMANDE D'ACCORDS PREALABLES**

- Les règles applicables aux prix de transfert déterminent la localisation géographique des bénéfices réalisés par les entreprises opérant dans plusieurs pays. Leurs enjeux sont importants : plus de 60% du commerce international en valeur résulte de transactions effectuées au sein de groupes multinationaux susceptibles d'entrer dans le champ de ces législations tandis que les impositions prélevées sur les bénéfices de ces groupes représentent une part significative des recettes fiscales des Etats.

Prenant conscience de ces enjeux, les Etats ont, dans les années 1990, revu les règles internationales applicables dans ce domaine, renforcé leurs législations et développé leurs moyens de contrôle. C'est ainsi que l'OCDE a élaboré en 1995 de nouveaux principes directeurs<sup>48</sup>. En ce qui concerne la France, la législation applicable aux prix de transfert a été renforcée en 1996<sup>49</sup> et, en 1997, une brigade de consultants internationaux a été créée à la DVNI. La plupart des pays comparables ont engagé des mesures similaires.

Les règles en matière de prix de transfert peuvent être d'application difficile du fait de la complexité de l'organisation des flux dans certaines entreprises à dimension internationale et des exigences d'objectivation des prix de transferts qu'elles font peser sur les opérateurs.

Ces difficultés peuvent être à l'origine d'erreurs d'appréciation, voire de comportements à risques de la part des entreprises et l'attention des administrations sur ce sujet est désormais forte.

L'ensemble de ces éléments a conduit à une forte augmentation des rectifications de bénéfices fondés sur l'article 57 du CGI qui sont passées de 200 M€ en 1995 à 730 M€ en 2003<sup>50</sup>. A cela s'ajoute évidemment l'effet des redressements en matière de prix de transfert opérés par d'autres Etats sur les transactions d'entreprises implantées en France.

Ces montants sont d'autant plus significatifs que les redressements en question provoquent des situations de double imposition qui ne se résolvent qu'aux prix de procédures amiables dont la longueur entraîne des coûts<sup>51</sup> pour le contribuable et entretient l'insécurité juridique dans laquelle il se trouve placé. Ils peuvent également influencer sur les analyses financières de ces entreprises en raison du provisionnement comptable des propositions de

---

<sup>48</sup> Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, approuvés par le Conseil de l'OCDE le 13 juillet 1995.

<sup>49</sup> Modification de l'article 57 du CGI et création des articles L 13 B et L 188 A du LPF, loi n° 96-314 du 12 avril 1996.

<sup>50</sup> Ces redressements sont concentrés avec 562 M€ pour la DVNI.

<sup>51</sup> Constitution éventuelle de garanties, paiement éventuel d'intérêts de retard.

rectification et du montant souvent considérable de ces propositions. D'autant qu'il s'agit le plus souvent de sociétés cotées.

- Les accords préalables en matière de prix de transfert (APP) ont précisément pour objet de résoudre préventivement les difficultés rencontrées par les entreprises dans l'application des normes juridiques sur les prix de transfert. En convenant d'une méthode de calcul de ces prix avec l'entreprise, l'administration fiscale lui octroie un rescrit qui la protège lors de contrôles fiscaux ultérieurs.

L'intérêt de cette procédure a rapidement suscité une demande de la part des entreprises<sup>52</sup>. En France, cette demande provient pour une part importante des entreprises étrangères implantées sur le territoire surtout si elles sont originaires de pays comme les États-Unis, le Japon, la Grande-Bretagne ou les Pays-Bas<sup>53</sup> qui disposent d'une pratique assez ancienne des APP. Ainsi, sur les 10 APP conclu à fin juillet 2004, le tiers correspond à des entreprises dont le siège est situé à l'étranger.

- La plupart des pays de l'OCDE (Japon, premier pays à mettre en place un dispositif en 1987, États-Unis second pays en 1991, Royaume-Uni, France, Allemagne, Espagne, Pays-Bas, Italie, Canada, Danemark...) se sont dotés de procédures d'accord préalable en prix de transfert<sup>54</sup>, avec des différences toutefois dans le régime juridique et la portée de la protection conférée. Le dispositif français date de 1999.

Le nombre d'APP conclus connaît une vive croissance dans les pays qui ont mis en place le plus récemment un tel instrument, tandis qu'un flux régulier d'affaires est traité dans les pays où la procédure est plus mûre (cf. II. B., *infra*).

Par ailleurs, plusieurs administrations fiscales se sont engagées dans une politique de diversification des APP pour adapter la procédure aux exigences particulières de certaines catégories d'opérateurs qui pouvaient jusqu'à présent être dissuadées d'y recourir.

---

<sup>52</sup> Une enquête de fin 1999 du cabinet Ernst & Young (publiée dans « Tax notes international » du 15/11/99) indique que 45% d'un échantillon d'entreprises de taille internationale originaires des États-Unis, de l'Union européenne et du Canada manifestent leur intérêt pour la procédure, tandis que 11% seulement y ont déjà eu recours.

<sup>53</sup> Ces quatre pays représentent sur la période 1999-2002, 52% des investissements directs étrangers en France.

<sup>54</sup> Certains pays non-membres de l'OCDE ont également mis en place une procédure APP : la Russie depuis 1999, le Brésil et l'Argentine depuis 2000.

## II. LA PROCEDURE D'APP EN FRANCE CONNAIT UN SUCCES CROISSANT

### A. Les textes et leur portée

#### 1. La procédure APP en France

- La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert a été mise en place en 1999<sup>55</sup> par voie d'instruction administrative (instruction 4 A-8-99 du 7 septembre 1999). Ce texte définit les caractéristiques et la portée de ces accords ainsi que la procédure, notamment les obligations documentaires à la charge de l'entreprise, qui conduit à leur conclusion.

- Plusieurs caractéristiques du régime instauré méritent d'être soulignées :

- Contrairement à plusieurs autres pays de l'OCDE<sup>56</sup>, la France n'a opté que pour un régime d'accords bilatéraux. La méthode de fixation des prix de transfert déterminée par l'APP doit être agréée par les deux Etats (et parfois plus) où sont localisées les transactions concernées. A ce titre, les entreprises requérantes sont tenues, aux termes de l'instruction, de déposer simultanément une demande dans l'autre pays concerné au moment où elles saisissent l'administration fiscale française. La procédure conduit donc à discuter avec l'entreprise et, en parallèle, avec l'autre administration.

Formellement, l'APP est un accord entre les deux administrations qui est accepté par l'entreprise.

- L'accord porte sur la méthode de détermination des prix de transfert et le taux de rémunération des prestations.

Il garantit sa conformité aux législations nationales et aux principes directeurs de l'OCDE. A ce titre, il protège l'entreprise contre toute remise en cause par l'administration de la méthode de fixation des prix pour les exercices concernés, sous réserve du respect des conditions et des hypothèses qui le fondent.

- Les accords conclus ne peuvent, en principe, avoir de portée rétroactive, ils ne visent donc que les exercices postérieurs à la demande<sup>57</sup>. Toutefois, contrairement à d'autres pays comme l'Espagne qui appliquent une telle règle de manière absolue, l'administration fiscale l'interprète avec souplesse. Celle-ci peut convenir avec l'entreprise (sous réserve de l'accord de l'administration étrangère) d'appliquer les solutions retenues par l'accord à des exercices antérieurs, voire pour régler un contrôle fiscal en cours.

- La durée des accords est comprise entre 3 et 5 ans. Cette durée est comparable à celle retenue par les autres Etats qui disposent de procédures analogues<sup>58</sup>. L'accord peut être révisé en cours d'exécution en cas de changement de circonstances d'exploitation de nature à remettre en cause la politique de prix de transfert établie. A son expiration, il est renouvelable à la demande de l'entreprise, au terme d'une procédure allégée.

---

<sup>55</sup> Une expérimentation avait été lancée dès 1997 tandis que la procédure mise en place la même année sur le régime des quartiers généraux (instruction 13 G-1-97 du 21 janvier 1997) constituait un précédent sur la question des facturations intra-groupe dans lequel l'entreprise pouvait rechercher un accord préalable avec l'administration fiscale française (sur une base unilatérale).

<sup>56</sup> Cf. *infra*, III.

<sup>57</sup> Ce principe n'est pas partagé par plusieurs partenaires importants de la France : Etats-Unis, Royaume-Uni et Japon.

<sup>58</sup> Seuls l'Espagne et les Etats-Unis se démarquent, le premier avec une durée maximale de trois exercices et le second avec des accords qui peuvent durer jusqu'à 8-10 ans.

- L'APP résulte d'une démarche volontaire de l'entreprise qui définit librement les transactions et les Etats concernés par sa demande. L'accord n'a pas à concerner l'ensemble de l'activité de l'entreprise et peut se limiter à un segment de celle-ci, à une fonction voire à un seul produit ou une seule transaction (l'administration se réserve cependant la possibilité de ne pas accepter une demande qui ne serait pas cohérente).

- L'administration fiscale ne prélève pas de « droit d'entrée » à l'ouverture d'une demande d'APP. La procédure est gratuite, contrairement à ce que la mission a pu observer aux Etats-Unis : l'*Internal revenue service* (IRS) exige un paiement de 5 000 à 50 000 USD.

Ce cas est néanmoins isolé. L'instauration d'un tel droit d'entrée en France avait été envisagée lors de la mise en place de la procédure. Outre des considérations de principe et d'acceptabilité de la part des entreprises, il avait été écarté au motif que l'APP n'a pas pour objet de conférer un avantage et donc s'assimiler à un service rendu pouvant justifier d'une rémunération : quand elle conclut un APP, l'administration se situe dans le cadre normal de sa mission de service public d'assiette des impôts<sup>59</sup>.

• Sur le plan de l'organisation administrative, le dispositif déployé en France est également proche de celui de nos principaux partenaires :

- En premier lieu, l'examen des demandes APP est confié, dans son intégralité, à une équipe spécifique de l'administration centrale<sup>60</sup>. Les services gestionnaires et ceux chargés du contrôle<sup>61</sup> sont informés du déclenchement de la procédure et peuvent être consultés sur des points spécifiques, mais la demande demeure intégralement instruite par l'équipe dédiée qui a notamment compétence exclusive en matière de négociation avec l'entreprise et les administrations étrangères.

La plupart des pays comparables ont également retenu une organisation centralisée. C'est le cas de l'Espagne et des Pays-Bas. C'est également le cas des Etats-Unis et du Royaume-Uni, même si dans ces deux pays la structure centrale s'appuie davantage sur les services territoriaux pour préparer les dossiers. L'Italie qui vient de mettre en place une procédure de « *ruling international* » permettant des APP unilatéraux a également opté pour une structure centrale qui a son siège à Rome et un bureau à Milan, les entreprises se répartissant géographiquement entre ces deux guichets. Seule l'Allemagne renvoie en totalité aux services territoriaux des Lander, mais uniquement pour les APP unilatéraux.

Le choix qui a prévalu en France s'explique principalement par la volonté de bien distinguer la procédure APP des opérations de contrôle, afin de contenir les craintes exprimées par les entreprises d'une transformation de la procédure en opération de vérification et de marquer la volonté d'y faire prévaloir un « climat » différent. Il s'explique aussi par la nécessaire concentration de la ressource rare que constituent les agents maîtrisant la complexité des règles applicables dans cette matière.

- En second lieu, le service chargé de la discussion avec l'entreprise est également autorité compétente au sens des clauses sur les procédures amiables des conventions fiscales et est, à ce titre, chargé de négocier les APP avec les administrations étrangères.

L'organisation adoptée en France sur ce point rejoint celle qui prévaut au Royaume-Uni. Les autres Etats, par exemple les Etats-Unis ou l'Espagne, dissocient la

---

<sup>59</sup> La comparaison avec l'octroi des agréments et les procédures de surveillance des centres et associations de gestion agréées, qui tous s'effectuent gratuitement, avait également été avancée.

<sup>60</sup> Equipe appartenant au bureau CF3 de la sous-direction du contrôle fiscal de la DGI.

<sup>61</sup> Pour l'essentiel, la direction des grandes entreprises (DGE) et la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) compte tenu de la taille des entreprises qui postulent à des APP.

discussion avec l'entreprise, qui incombe à la structure en charge des APP, et la négociation avec l'administration étrangère en cas d'APP bilatéral, qui incombe à l'autorité compétente de droit commun désignée par la convention fiscale.

Le système adopté en France peut certes susciter des difficultés quand un APP est engagé en même temps qu'une procédure amiable. Mais la dissociation de l'équipe instruisant la demande d'APP et de celle menant la négociation avec le partenaire étranger conduit à un moindre degré de connaissance du dossier chez les négociateurs et entraîne un risque de divergences entre les positions issues de la discussion avec l'entreprise et celles prises lors de la négociation internationale.

- En troisième lieu, les moyens humains consacrés à la politique d'APP apparaissent désormais sous-dimensionnés au regard de la charge de travail et de l'importance accordée par la DGI au développement de cette procédure.

La structure du bureau CF3 qui traite les demandes dispose d'un effectif de 2,5 agents équivalents temps plein (ETP) pour traiter un flux annuel de demandes qui s'est élevé à une dizaine de dossiers en 2003 (chiffre qui connaît une vive augmentation : +14% par rapport à 2002) et qui devrait avoisiner les vingt dossiers en 2004.

La comparaison avec d'autres administrations est difficile compte tenu des différences d'organisation.

A titre d'indication, l'IRS dispose d'une équipe de 30 *lawyers* et *economists* pour assurer la maîtrise d'œuvre de l'instruction (c'est à dire des tâches plus restreintes que l'équipe de CF3) des 80 demandes reçues par an en moyenne<sup>62</sup> (cf. B., *infra*). Les effectifs consacrés en Allemagne au traitement des APP bilatéraux sont de 2 ETP pour un périmètre de tâches comparable à leurs homologues français, mais seuls 5 accords ont été conclus depuis la mise en place de la procédure en 1997 et le nombre de demandes ne connaît pas d'augmentation notable. En Espagne, où l'organisation administrative est voisine de la France, les APP bilatéraux mobilisent une équipe de 3 personnes pour 4 APP conclus entre 2000 et 2004<sup>63</sup>. Aux Pays-Bas, le service central<sup>64</sup> qui instruit les demandes comporte 50 agents (intégralité de l'instruction comme en France à l'exception de la négociation avec les autorités étrangères et de la résolution des questions de principe<sup>65</sup>). Ce service est également compétent pour la délivrance de rescrits dans des domaines autres que les prix de transfert, mais les APP représentent près de 60% de l'activité. L'effectif théorique de 30 est à rapporter à un flux de demandes annuel de 30 dossiers<sup>66</sup>.

Les exemples des Pays-Bas et, dans une moindre mesure, de l'Espagne, tendent à accréditer l'idée d'une dotation insuffisante en ressource de la cellule APP française.

En outre, l'effectif de l'équipe spécialisée est affecté par un taux de rotation qui n'est certes pas inhabituel désormais pour un service d'administration centrale du ministère des finances, mais qui peut s'avérer pénalisant compte-tenu de la complexité de la procédure et des délais de traitement des dossiers. On retrouve ici le sujet des profils d'experts dont l'administration fiscale a besoin dans certains secteurs, comme celui-ci ou celui de la législation, et qui s'accommode mal d'un *turn-over* trop rapide conçu pour des tâches de gestion.

---

<sup>62</sup> 81 demandes enregistrées en moyenne annuellement à l'IRS entre 1998 et 2003.

<sup>63</sup> Au 31 mars.

<sup>64</sup> *advance pricing agreements* et *advance tax rulings Team*.

<sup>65</sup> Ces questions sont soumises à un service spécialisé : le *Coördinatiegroep Verrekenprijzen / CGVP*.

<sup>66</sup> Les dossiers retirés (i.e. demande retirée spontanément par l'entreprise) n'ont pas été comptabilisés : en moyenne 20 dossiers par an.

## ***2. Les fondements juridiques de la procédure APP***

- L'instruction de 1999 qui institue le régime des APP se fonde sur les clauses de procédure amiable des conventions fiscales bilatérales qui prévoient la possibilité pour les autorités compétentes des deux Etats de se mettre d'accord sur la répartition des bénéfices imposables pour éviter la double imposition<sup>67</sup>.

Ce n'est donc ni un texte législatif, ni la disposition à caractère général sur les prises de position de l'administration de l'article L 80 B 1<sup>er</sup> du LPF, qui confère à l'administration l'autorisation de conclure des APP.

Cette situation singularise la France par rapport à la plupart des autres pays de l'OCDE. Les Etats-Unis, le Royaume-Uni, l'Espagne et l'Allemagne ont un régime législatif (même s'il convient de tenir compte des différences entre les systèmes juridiques en ce qui concerne la place respective du domaine de la loi et de celle du règlement). On peut noter que le vote d'une loi a pu être postérieur à l'introduction de la procédure APP, comme c'est le cas par exemple du Royaume-Uni<sup>68</sup>. Seule la Belgique a adopté une approche analogue à celle de la France en fondant ses APP sur les conventions fiscales.

- Cette situation a plusieurs conséquences.

D'une part, une entreprise ne pourra demander un APP auprès de l'administration française que si l'autre pays concerné dispose d'une convention fiscale bilatérale avec la France et si cette convention contient une clause sur les procédures amiables (ce qui est le plus souvent le cas).

D'autre part, il n'existe pas de droit à l'APP dont un opérateur puisse se prévaloir<sup>69</sup> :

- L'administration est libre de choisir parmi les demandes qui lui sont présentées, celle qu'elle souhaite instruire. Ce choix s'opère en général à l'issue des discussions préalables avec les représentants de l'entreprise, en fonction de la complexité de la question fiscale posée (dont l'ampleur doit être de nature à justifier la lourdeur de la procédure) et de l'absence de réticence de l'entreprise à coopérer avec l'administration<sup>70</sup>.

- Les services instructeurs ne sont enserrés dans aucun délai pour donner suite à une demande d'APP qui leur a été présentée et ne sont pas tenus de justifier une décision éventuelle de mettre un terme à la procédure.

- Enfin, l'entreprise dont la demande n'est pas jugée recevable ou est abandonnée à l'initiative de l'administration fiscale en cours d'instruction, n'est pas en mesure de contester cette décision.

Cette situation s'apparente à celle des autres pays comparables.

Les deux pays dans lesquels s'est rendue la mission (Royaume-Uni et Etats-Unis) connaissent des procédures de recevabilité dont les critères sont voisins de ceux utilisés par la France. Les décisions d'abandonner une procédure ou de la déclarer irrecevable sont

---

<sup>67</sup> Article 25-3 dans le modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE.

<sup>68</sup> La procédure APP a été introduite au début des années 1990 tandis que le vote d'une loi n'est intervenu qu'en 1999 (sections 85-87 de l'*income and corporation taxes act* de 1998 repris dans le *finance bill* pour 1999).

<sup>69</sup> De ce point de vue, le régime des APP est semblable à celui des demandes d'avis déposés au titre de l'article L 80 B 1<sup>er</sup> (cf. fiche I).

<sup>70</sup> Ce cas de figure est, à titre d'indication, rare : 2 dossiers ont été écartés sur les trente enregistrés.

insusceptibles de recours juridictionnel. Les articles de loi qui instituent les procédures n'énumèrent pas les critères de recevabilité ou les conditions dans lesquelles l'administration peut mettre un terme à une procédure engagée. Ceux-ci figurent dans des instructions administratives, non opposables à l'administration.

Ces instructions encadrent également strictement les droits des opérateurs qui auraient vu leur demande jugée irrecevable ou frappée d'une décision d'abandon. Au Royaume-Uni, en cas d'irrecevabilité, l'entreprise peut simplement demander un rendez-vous au directeur du programme APP. Aux Etats-Unis, en cas de clôture d'une négociation, l'administration n'est même pas tenue de restituer le droit d'entrée versé par l'entreprise<sup>71, 72</sup>.

## **B. Le bilan de la procédure APP**

### ***1. bilan quantitatif***

- La procédure d'APP a connu une montée en charge progressive depuis son introduction en 1999, du fait notamment des réticences manifestées initialement par les opérateurs (cf. *infra*). Cette montée en charge s'est singulièrement accélérée à partir de la fin de l'année 2001.

Au total, 30 demandes avaient été déposées à la fin du mois de juillet 2004 depuis la mise en place de la procédure en septembre 1999. Mais seules 5 d'entre elles étaient antérieures à l'année 2002. Le bureau CF3 estime le flux annuel de demandes à une vingtaine de dossiers pour l'année 2004 et les années à venir.

A la fin du mois de juillet 2004, 10 APP avaient été conclus depuis l'origine, dont cinq depuis le début de l'année. Plusieurs conclusions sont attendues pour le mois de septembre.

Une comparaison sommaire des entrées et des sorties de dossiers laisse entrevoir, à moyens constants ainsi qu'à complexité des dossiers inchangée, un accroissement significatif du stock de demandes en instance et donc du délai de traitement des dossiers.

- La comparaison des flux observés en France avec ceux des autres pays n'est pas toujours possible. Certains pays comme le Royaume-Uni ne publient aucun chiffre sur le nombre de demandes déposées, instruites ou sur lesquelles il a été statué.

Quand des statistiques sont disponibles, les comparaisons doivent tenir compte :

- . du type de procédure, bilatérale ou unilatérale, puisque la complexité et les délais de négociation des deux catégories d'accord diffèrent sensiblement,
- . des effectifs d'entreprises, de leur taille moyenne et de leur degré d'internationalisation,
- . de l'ancienneté et de l'organisation administrative de la procédure,
- . enfin, des risques encourus en cas de contrôle des prix de transfert dans le pays concerné (intensité des contrôles, montant des pénalités).

Les Etats-Unis ont enregistré 90 demandes en 2003 et 81 par an en moyenne entre 1998 et 2003, tandis que le nombre d'accords s'est élevé à 62 à la fois en 2003 et, en moyenne, entre 1998 et 2003.

---

<sup>71</sup> "If the APA program declines to execute an APA after the due diligence process has been initiated, the service will normally retain the user fee, although the fee may be returned if the APA program determines such action would be appropriate", section 5, IRS revised procedures for APAs, Rev. Proc. 2004-40.

<sup>72</sup> Une procédure a cependant été engagée devant les tribunaux fédéraux par le groupe pharmaceutique Glaxo Smithkline Beecham pour contester un refus d'accorder un APP alors qu'un concurrent en avait bénéficié.

Les Pays-Bas ont conclu 31 accords entre 2001 et 2003 (bilatéraux et unilatéraux), pour plus de 160 demandes déposées<sup>73</sup>. La différence avec la France est importante si l'on tient compte de la taille respective du tissu d'entreprises. Elle peut s'expliquer par une plus grande ancienneté de la procédure et surtout par une pratique du *ruling*, en général, et de l'APP unilatéral, en particulier, très développée dans ce pays.

Les chiffres sont beaucoup plus faibles dans les autres pays : deux en Belgique depuis 2000, quatre en Espagne depuis le lancement de la procédure à la fin des années 1990<sup>74</sup>.

## **2. bilan qualitatif**

- Un premier bilan qualitatif de la procédure peut être dressé en prenant en considération trois volets : la diversité des accords, leurs délais de conclusion et leur renouvellement à échéance.

- Les secteurs<sup>75</sup>, les thèmes<sup>76</sup> et les pays<sup>77</sup> concernés par les APP en France sont assez diversifiés. L'examen des catégories d'entreprises concernées indique une faible représentation des PME dans la procédure APP<sup>78</sup>.

- Le délai entre le début des discussions et la conclusion d'un APP est d'environ 18 mois. Ce chiffre ne se compare pas défavorablement, pour l'heure, avec celui des autres pays examinés. L'administration fiscale britannique se donne un objectif de 18/21 mois pour les APP bilatéraux. Aux Etats-Unis, le délai moyen est de 12 à 15 mois pour conclure un accord unilatéral ou définir une position de négociation dans un accord bilatéral. La durée des négociations avec l'autorité compétente étrangère dans le cas d'un accord bilatéral est très variable et a été placée dans une fourchette de 4 mois à 4 ans par les interlocuteurs de la mission. En Italie, la nouvelle procédure d'APP unilatéral doit être close 180 jours après le dépôt de la demande.

- Le taux de renouvellement des APP conclus en France est pour l'heure de 100%. Ce chiffre favorable n'est toutefois pas très significatif compte tenu de l'étroitesse de la base (5 dossiers).

- Les entretiens conduits par la mission avec les représentants des entreprises ont confirmé la tonalité plutôt positive de ce bilan. La très grande majorité des interlocuteurs ont salué la gestion de la procédure dans un esprit d'ouverture par l'administration et le professionnalisme des équipes qui en ont la charge.

Toutefois, plusieurs réserves ont été exprimées dont certaines rejoignent celles qui avaient été formulées lors du lancement de la procédure en 1999. Ces réserves, à l'exception de la première, sont plus marquées chez les représentants d'entreprises françaises que chez ceux des entreprises étrangères :

- . le caractère insuffisant des moyens déployés par la DGI pour traiter les demandes ;

---

<sup>73</sup> Le taux de rejet est élevé (entre 2001 et 2003, 38%) ainsi que le taux de retraits spontanés (entre 2001 et 2003, 43%).

<sup>74</sup> Pour les accords bilatéraux.

<sup>75</sup> finance, aéronautique, pharmacie, automobile, énergie, papeterie, pneumatique...

<sup>76</sup> production et distribution de biens, prestations de service, refacturation de frais généraux, activités bancaires, rémunération de biens incorporels.

<sup>77</sup> Etats-Unis, Japon, Belgique, Royaume-Uni, Pays-Bas, Allemagne, Espagne, Suisse.

<sup>78</sup> 2 demandes dans les 30 présentées à la cellule du bureau de CF3, dont l'une est en cours d'instruction et l'autre a été écartée.

. la longueur de la procédure et la lourdeur des exigences documentaires auxquelles les entreprises associent son coût ; toutefois, sur ces points, la pratique française n'a pas été singularisée par rapport à celle d'autres pays ;

. la crainte d'une porosité entre la procédure APP et le contrôle fiscal, renforcée par le fait qu'aucune garantie n'est offerte sur la non-utilisation des informations transmises en cas de contrôle<sup>79</sup> ; à cet égard, la dissociation organique et fonctionnelle entre la cellule APP et les services chargés du contrôle constitue clairement un élément d'attractivité de la procédure française.

. l'absence de procédures allégées pour des catégories particulières d'entreprise ou pour certains sujets.

### **III. LES PROPOSITIONS DE LA MISSION : DEVELOPPER LE CHAMP D'ACTION ET LES MOYENS CONSACRES AUX APP**

La France est certes moins bien placée que certains pays, notamment les Etats-Unis et le Royaume-Uni, mais elle figure cependant dans le peloton de tête pour la mise en place d'une procédure d'APP et a bien su gérer son démarrage, malgré certains handicaps, notamment de culture et de réputation.

Face à la demande de sécurité et à l'enjeu que représentent les prix de transfert, il paraît essentiel que l'administration fiscale soit à même de « transformer cet essai », c'est-à-dire d'accompagner et de développer son succès initial. Cela passe par des extensions à apporter au dispositif ainsi que par un renforcement de son fondement et de sa notoriété. Mais la clé du succès réside dans une affectation des moyens qui suive de très près celui des demandes afin que le délai de traitement ne s'éloigne pas de ce qu'il est aujourd'hui. Enfin, il paraît essentiel que le climat de confiance qui a été créé soit préservé et donc que l'organisation centrale soit maintenue.

#### **A. Etendre la portée du dispositif**

##### ***1. Prévoir la possibilité d'accords préalables en matière de prix de transferts unilatéraux***

- La France écarte, depuis la mise en place de la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, la conclusion d'APP unilatéraux. Cette position est conforme aux recommandations de l'OCDE<sup>80</sup>. Pour autant plusieurs partenaires importants de la France ont soit introduit d'emblée une procédure unilatérale au moment où ils instituaient les APP bilatéraux (cas des Etats-Unis, de l'Espagne et des Pays-Bas), soit, après avoir initialement exclu les accords unilatéraux ont décidé d'en ouvrir la possibilité à la lumière d'un bilan du fonctionnement de la procédure d'APP bilatéraux (cas du Royaume-Uni).

---

<sup>79</sup> Il convient de relever qu'aucun pays dans l'échantillon examiné (France, Etats-Unis, Royaume-Uni, Japon, Espagne), en dehors de l'Espagne, n'offre une telle garantie.

<sup>80</sup> Rapport de l'OCDE du 13 juillet 1995 (n°4.130 et 4.163), rapport du 7 décembre 1998 (point n°13).

De fait, les accords unilatéraux représentent une proportion importante des APP conclus dans certains Etats. En volume, les flux les plus importants se concentrent aux Etats-Unis puisqu'en moyenne 45% des accords conclus sont de nature unilatérale (soit un rythme moyen de 30 accords par depuis 1998). En proportion du total, c'est en Espagne que la pratique est la plus favorable aux APP unilatéraux puisque sur la cinquantaine de demandes traitées depuis la mise en place de la procédure, seules 4 avaient un caractère bilatéral.

Aucun chiffre n'est disponible pour le Royaume-Uni mais les entretiens conduits par la mission avec les représentants de l'*Inland revenue* indiquent que cette pratique n'est pas anecdotique.

- L'importance de ces chiffres, y compris dans un pays comme l'Espagne qui ne peut s'appuyer sur le même effet de taille que les Etats-Unis<sup>81</sup>, conduit à s'interroger sur l'opportunité de cette formule.

D'un côté :

- Un accord sur des prix de transferts est par nature une question bilatérale ; une méthode de calcul de prix de transfert agréée par un seul Etat n'offre aucune garantie dans le second.

- En cas de redressement des prix de transfert dans le second Etat, l'entreprise ayant conclu un accord unilatéral se trouvera dans une situation de double imposition qui ne pourra être éventuellement résolue qu'au terme d'une procédure amiable.

- L'instruction des demandes d'APP unilatérales peut s'avérer plus difficile que celle des accords bilatéraux. La participation de deux administrations, saisies en général simultanément de la demande par l'entreprise, facilite l'accès aux informations nécessaires à l'examen de la politique de prix de transfert. Dans les cas les plus difficiles, il est loisible à l'une des administrations de demander à sa contrepartie, en se plaçant dans le cadre des dispositions sur les échanges d'information des conventions fiscales, d'effectuer un droit de communication ou d'effectuer une visite sur place. En outre, la participation des deux Etats, qui ont objectivement des intérêts opposés même s'ils cherchent tous deux à appliquer correctement le principe de pleine concurrence, est un gage d'équilibre de la solution trouvée en définitive.

- En terme de gestion administrative, enfin, il n'est pas certain qu'un APP unilatéral constitue toujours un emploi pleinement efficient des ressources par rapport à une procédure bilatérale : en cas de contestation de l'accord, au travail développé pour mettre en place l'APP s'ajoutera celui résultant de la procédure amiable liée au redressement opéré.

Un accord bilatéral comporte certes toujours une phase de discussion entre autorités compétentes. Mais celle-ci s'exerce au terme d'une instruction pendant lesquelles les deux administrations ont déjà échangé des informations et des analyses ; elle s'opère dans un climat sans doute différent d'une procédure amiable consécutive à un redressement. Le délai pour parvenir à un accord est donc susceptible d'être moindre.

De l'autre :

- La pratique exclusive d'APP bilatéraux empêche de traiter en amont (même partiellement, dans le cadre d'un accord unilatéral) les questions de prix de transfert avec les pays dans lesquels n'existe pas de procédure APP.

---

<sup>81</sup> Sur un plan général, dans leur capacité à diffuser des méthodes d'évaluation nationales dans d'autres Etats voire, sur des dossiers précis, dans leur faculté à mettre en avant leurs propres solutions lors des procédures amiables.

- Les APP bilatéraux exigent des délais de conclusion qui sont bien supérieurs à ceux des APP unilatéraux. Ces délais suscitent des coûts pour les entreprises demanderesse. Ils peuvent conduire certaines d'entre elles à ne pas s'engager dans la procédure soit qu'elles ne disposent pas du budget correspondant, soit que l'incertitude sur la durée de la phase de concertation soit peu compatible avec leurs besoins opérationnels.

Le coût de la procédure bilatérale est à rapporter aux gains que procure la sécurité juridique supplémentaire qu'elle octroie par rapport à une procédure unilatérale.

Trois considérations principales sont susceptibles d'intervenir : l'enjeu fiscal des transactions couvertes par l'accord peut être faible<sup>82</sup>, l'incertitude sur le bien fondé des règles de détermination des prix de transfert retenue peut être limitée<sup>83</sup>, la probabilité d'un contrôle faible et ses conséquences maîtrisées<sup>84</sup>.

- Les analyses précédentes guident les critères mis en place pour l'accès aux APP unilatéraux dans les différents pays qui ont institué un tel régime. Aux Etats-Unis, ces accords sont réservés (i) aux PME, (ii) aux cas de transactions faisant intervenir un grand nombre de pays, (iii) aux cas où n'existe pas de procédure APP dans le pays concerné ou de convention fiscale. Aux Pays-Bas, ils sont pratiqués quand (i) il n'existe pas de procédure APP dans l'autre pays, (ii) l'enjeu fiscal est faible ou (iii) quand il existe des données comparables pertinentes et fiables sur les prix de transfert considérés.

Elles plaident pour que la faculté de conclure un APP unilatéral soit ouverte en France aux entreprises qui le demandent, une fois établies les conditions suivantes :

- En premier lieu, la politique de l'administration fiscale vis-à-vis des entreprises doit continuer à promouvoir la conclusion d'accords bilatéraux ; les accords unilatéraux doivent demeurer l'exception<sup>85</sup>.

- En second lieu, les cas de figure dans lesquels un APP unilatéral est possible doivent être limitativement énumérés. Les hypothèses envisagées par l'IRS et les Pays-Bas peuvent constituer, à cet égard, une référence adaptée (cf. *supra*).

Cette procédure pourrait être également être envisagée pour des sujets fiscaux particuliers comme les *management fees*, qui soulèvent des questions de prix de transfert d'une complexité limitée mais qui sont une source récurrente de conflit entre les services et les entreprises. Une possibilité de règlement rapide en amont de ces sujets a été demandée avec une insistance particulière au cours des auditions menées par la mission.

- Enfin, la possibilité pour les entreprises, qui verraient la solution établie dans un APP unilatéral français contestée utilement par une autre administration, d'exercer une action récursoire contre l'administration française doit être écartée.

La délivrance d'APP unilatéraux n'oblige pas à l'adoption d'un texte supplémentaire dès lors que ceux-ci pourraient être conclus sous l'empire de l'article L 80 B 1<sup>er</sup>

---

<sup>82</sup> Cas par exemple d'une entreprise de petite taille ou d'un accord ne concernant qu'un segment spécifique de l'activité.

<sup>83</sup> Cas des domaines où existent des consensus étendus sur les méthodes. Cas où l'administration avec laquelle est conclu l'APP unilatéral dispose d'une capacité à influencer le sens de la procédure amiable. Il convient à cet égard, de souligner que les interlocuteurs de la mission ayant pratiqué des négociations en procédures amiables dans un contexte de contestation d'un APP unilatéral pris par un autre pays, ont indiqué qu'il était en pratique difficile de remettre en cause de manière significative la solution adoptée dans le cadre de l'accord au cours de la négociation.

<sup>84</sup> Cas, à l'inverse des situations envisagées jusqu'à présent (cf. notes de bas de page précédentes), où le pays qui n'aurait pas participé à l'APP appliquerait des pénalités fortes en matière de redressement de prix de transferts (cf. *supra*, exemple des Etats-Unis).

<sup>85</sup> Les entreprises pourraient avoir à justifier d'une demande d'APP unilatéral, en fonction des critères d'accès à la procédure établis par l'administration, cf. point suivant, comme cela se pratique aux Etats-Unis.

du LPF<sup>86</sup> (cf. D, *infra*, pour la discussion plus générale de l'opportunité de légaliser le régime d'APP).

## **2. Faciliter l'accès aux accords préalables en matière de prix de transfert pour les PME**

- Le constat du faible accès des PME aux APP en France est établi<sup>87</sup>. Cette situation peut certes s'expliquer par la nouveauté de la procédure, la plus faible internationalisation de cette catégorie d'entreprises et une moindre prise de conscience de l'importance de la question des prix de transfert<sup>88</sup> ou simplement, par une connaissance plus limitée de la procédure.

Toutefois, on ne peut écarter que la complexité et le coût de la procédure rapportés à leurs enjeux fiscaux en terme de prix de transfert ne dissuade une partie d'entre elles d'y avoir recours. Ce constat formulé dans d'autres pays examinés par la mission, a conduit certains d'entre eux à aménager une procédure spécifique pour les PME<sup>89</sup>, avec pour effet un accroissement sensible des demandes de la part de cette catégorie d'entreprises<sup>90</sup>.

Ces aménagements prennent trois formes principales :

- Soit la mise place d'une procédure d'APP unilatérale, vers laquelle les PME peuvent être aiguillées.

- Soit un allègement sur le fond des demandes de l'administration pour valider la politique de prix de transfert dans le cadre de l'APP (allègement des obligations documentaires ou des demandes en matière de comparables...).

- Soit, enfin, un soutien accru de l'administration dans la constitution et l'instruction du dossier par l'entreprise, les services fiscaux prenant par exemple en charge la conduite d'études destinées à établir des comparables. C'est la voie privilégiée aux Pays-Bas et aux Etats-Unis.

---

<sup>86</sup> Il convient de préciser qu'actuellement l'administration refuse de traiter les questions de prix de transfert dans le cadre de cet article. La mise en place d'une procédure APP unilatérale sur la base de cette disposition nécessiterait *a minima* une instruction administrative.

<sup>87</sup> cf. II.B., *supra*.

<sup>88</sup> A ce titre, un premier obstacle en amont est la définition d'une politique de prix de transfert au sein de l'entreprise, qui souvent n'est pas effectuée au sein des PME ;

<sup>89</sup> Le Royaume-Uni n'a pas de dispositif spécifique aux PME, en dehors de la possibilité de recourir aux APP unilatéraux.

<sup>90</sup> Cas des Etats-Unis en particulier où près d'un tiers des APP concerne des PME.

Pays-Bas :

A l'occasion de la réforme des procédures d'APP mise en œuvre à l'été 2000, une disposition spécifique a été introduite en faveur des PME pour leur faciliter l'accès à la procédure.

Les entreprises dont le total de bilan n'excède pas 5 M€ ou qui emploient moins de 50 salariés peuvent demander à être assistées par l'administration<sup>91</sup> pour produire les données comparables destinées à la détermination des prix de transfert.

Etats-Unis :

L'aménagement de la procédure prend la forme d'une diminution sensible de la redevance perçue par l'IRS pour l'instruction du dossier et d'une prise en charge par l'administration des études de comparables.

Un dernier aménagement se rattache davantage à l'autre catégorie de régimes dérogatoires dégagée précédemment (allègements sur le fond) : les PME sont exonérées de l'*economic report*, demandé par l'IRS dans le cadre des procédures d'APP, qui est une étude sur le secteur d'activité (principaux opérateurs, formes et intensité de la concurrence...) auquel appartiennent les transactions visées par l'accord.

- La mise en place d'un APP unilatéral, ouvert aux PME, a déjà été évoquée. Elle constituerait déjà une voie de solution privilégiée, de nature à résoudre une partie des obstacles auxquels se heurte cette catégorie d'entreprises. C'est d'ailleurs la voie choisie par le Royaume-Uni pour répondre à cette question.

Les questions de l'instauration d'un APP allégé ou du développement de l'assistance administrative aux PME dans le cadre de la procédure APP méritent en revanche d'être davantage analysées.

L'allègement sur le fond de la procédure d'obtention d'un APP pour les PME pourrait prendre la forme d'une réduction des demandes documentaires. Une telle approche n'est pas simple à mettre en place. En effet, la taille de l'entreprise n'exclut pas, s'agissant de prix de transfert la complexité des opérations car celle-ci ne dépend pas que de la taille de l'entreprise mais aussi du produit, du marché... Surtout, l'utilité des documents nécessaires pour vérifier si une politique de prix de transfert satisfait au principe de pleine concurrence n'apparaît pas liée à la taille.

Dès lors, il apparaît préférable de s'appuyer sur les choix opérés aux Etats-Unis et aux Pays-Bas de faciliter l'acquisition des données nécessaires à l'instruction de l'accord en transférant certaines des charges à l'administration.

Celle-ci pourrait ainsi pour les entreprises d'une taille inférieure à un seuil donné procéder elle-même à l'étude des comparables.

Une telle approche soulève évidemment la question des ressources du service traitant les APP (cf. C., *infra*).

Dans un premier temps, la mise en place d'un APP unilatéral pourrait être suffisante.

---

<sup>91</sup> Assistance administrative fournie gratuitement par l'APA/ATR-team, service spécialisé à compétence nationale chargé de l'instruction des APP et des rescrits (*advance tax rulings*).

## **B. Renforcer le fondement et la notoriété de la procédure**

### ***1. donner un fondement législatif à la procédure d'APP***

- Parmi les pays examinés par la mission, la France est le seul pays, avec la Belgique, à fonder sa procédure exclusivement sur les conventions fiscales et non également sur une disposition législative (cf. II.A.2., *supra*).

Après la phase d'expérimentation engagée en 1999 et compte-tenu de son succès, la consolidation du régime par un texte législatif paraît souhaitable. En outre, il serait opportun de soumettre au Parlement un dispositif en passe de devenir un instrument important dans les relations des entreprises avec l'administration et qui porte sur une assiette fiscale élevée.

La légitimité d'une disposition législative serait particulièrement forte si la proposition faite par ailleurs d'introduire une procédure d'APP unilatéral était retenue<sup>92</sup>.

La démarche d'adoption d'une disposition législative, si elle était suivie, correspondrait à celle menée récemment au Royaume-Uni (même si les comparaisons sur ce point doivent tenir compte des différences dans les systèmes juridiques des deux pays en ce qui concerne le domaine de la loi et celui des mesures administratives en matière fiscale) : après plusieurs années de fonctionnement de la procédure sur la base d'une instruction administrative, une loi a été adoptée en 1999 donnant une base légale aux APP bilatéraux et unilatéraux (introduits à cette occasion)<sup>93</sup>.

Cette démarche apparaît également opportune pour mieux faire connaître la procédure auprès des entreprises, notamment si la mise en place de régimes spécifiques destinés à des catégories traditionnellement moins informées des dispositifs fiscaux est envisagée (hypothèse d'une procédure APP PME)<sup>94</sup>.

- La disposition législative pourrait prendre la forme d'une adjonction à l'article L 80 B du LPF.

Plusieurs précautions doivent toutefois entourer sa rédaction afin de ne pas priver la procédure d'APP de la souplesse qui est nécessaire à son bon fonctionnement. D'une part, la formulation ne doit pas conduire à créer un droit à l'APP, susceptible d'autoriser l'entreprise à attaquer la décision de l'administration de déclarer la demande irrecevable ou celle d'abandonner unilatéralement un accord en cours d'instruction.

D'autre part, la procédure ne doit être enserrée dans aucun délai pour l'APP unilatéral et, *a fortiori*, pour l'APP bilatéral dont la durée dépend pour partie de négociations avec une autorité étrangère.

Au total, le régime mis en place s'apparenterait à celui des rescrits de droit commun de l'article L 80 B 1<sup>er</sup>, dont la rédaction devrait inspirer celle de la disposition envisagée.

---

<sup>92</sup> Il convient de relever que sur un strict plan juridique, une disposition législative n'est pas nécessaire, puisque les APP unilatéraux pourraient être conclus sous l'empire de l'article L 80 B 1<sup>er</sup>.

<sup>93</sup> *Income and corporation taxes act* de 1998 repris dans le *finance bill* pour 1999.

<sup>94</sup> En tout état de cause, la notoriété que donnera à la mesure son introduction dans la loi devra être confortée par des actions de communication de la Direction générale des impôts en direction des entreprises (diffusion d'une documentation –cf. *supra*–, présentations du dispositif auprès des professionnels, organisation de colloques...). Certaines de ces mesures sont d'ores et déjà envisagées par le bureau CF3.

## ***2. Mieux informer de la politique suivie en matière d'APP***

L'introduction d'une disposition législative ainsi que le développement et la diversification des APP, notamment l'introduction des accords unilatéraux, doit s'accompagner d'une meilleure information sur la politique mise en œuvre par l'administration.

Cette information peut prendre la forme, comme la mission le préconise en matière de rescrits, d'un rapport au Ministre des finances, d'une périodicité à déterminer, que celui-ci pourrait communiquer au Parlement.

Ce rapport pourrait servir de support à la diffusion par l'administration d'extraits d'accords conclus afin de diffuser des références d'analyses fonctionnelles ou de méthodes d'évaluation. Cette publication devrait être effectuée de façon à occulter toutes les informations permettant d'identifier les entreprises concernées.

Le rapport concourrait ainsi à l'objectif d'une meilleure connaissance de la procédure par les entreprises, notamment les PME.

## **C. Renforcer les moyens dévolus au traitement des accords préalables en matière de prix de transfert**

Les moyens humains accordés au traitement des APP rapportés aux flux de demandes se situe en France à un niveau inférieur à celui des autres pays qui disposent de procédures analogues (cf. II.A.1., *supra*). L'écart est particulièrement important avec les pays qui ont les dispositifs les plus développés (Etats-Unis, Pays-Bas).

En outre, le flux de demandes connaît une croissance importante qui est susceptible de s'accroître si certaines des mesures préconisées dans la présente fiche sont adoptées (par exemple, la mise en place d'APP unilatéraux). A cet égard, il serait fort dommageable à la réputation du système fiscal français que la demande suscitée par une politique volontariste de l'administration aboutisse à engorger les procédures faute de mobilisation de moyens suffisants. Le délai de traitement est essentiel et s'il venait à s'allonger, cela ruinerait la procédure.

La gestion centrale du régime paraît clairement devoir être maintenue. Elle a en effet constitué un élément-clé de la réussite du système en raison de la confiance qu'elle a contribué à instaurer entre l'administration et les contribuables (même si le rôle des hommes est un aspect essentiel au-delà des structures). Elle est en outre essentielle également pour assurer la cohérence du dispositif. Enfin, la compétence requise ne peut reposer que sur un nombre réduit d'agents qui ne peuvent qu'être concentré et non disséminé sur l'ensemble du territoire.

**FICHE III : ASSURER LA SUSPENSION DU  
RECOUVREMENT DES REDRESSEMENTS EN MATIERE DE  
PRIX DE TRANSFERT**

**FICHE III**

**ASSURER LA SUSPENSION DU RECOUVREMENT DES REDRESSEMENTS EN  
MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT ET METTRE EN ŒUVRE LES  
RECOMMANDATIONS COMMUNAUTAIRES DANS CE DOMAINE**

**I. DES RECOMMANDATIONS COMMUNAUTAIRES RECENTES PRECONISENT D'AMELIORER LE REGELEMENT DES REDRESSEMENTS EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT**

- L'importance du sujet des prix de transfert a déjà été exposé dans la fiche II.
- Dans sa communication du 23 octobre 2001<sup>95</sup> sur son programme d'harmonisation de la fiscalité des entreprises, la Commission européenne a placé la question des prix de transfert parmi ses priorités et a décidé de créer un groupe de travail sur ce sujet, le « Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises (FCPT) ».

Ce groupe rassemble les Etats membres et des représentants des entreprises<sup>96</sup>. Il a pour objet de formuler des propositions pour apporter des solutions à l'échelon communautaire aux problèmes de prix de transfert. La première phase de ses travaux a porté sur l'amélioration du fonctionnement de la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990<sup>97</sup>.

Le FCPT a adopté en décembre 2003 un premier rapport retraçant les conclusions de ses travaux. Ce rapport comporte en annexe un code de conduite, dont les dispositions sont destinées à assurer une mise en œuvre effective de la convention.

La Commission européenne a entériné ces conclusions et proposé le code de conduite à l'adoption par les Etats membres<sup>98</sup>. Un examen en conseil ECOFIN est prévu pour le mois de novembre 2004.

---

<sup>95</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Conseil économique et social du 23 octobre 2001 « vers un marché intérieur sans entrave fiscale, 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 ».

<sup>96</sup> Un représentant par Etat membre et dix experts issus du secteur privé.

<sup>97</sup> Convention européenne du 23 juillet 1990 modifiée le 21 décembre 1995 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (cf. instruction 14 F-1-99 du 14 novembre 1999 pour son application en France).

<sup>98</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre octobre 2002 et décembre 2003 et une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage, COM(2004) 297, 23 avril 2004.

• Parmi les points examinés, figurent deux questions qui ont trait à la protection des intérêts financiers des contribuables, lors des procédures de règlement des différends transfrontaliers engagées dans le cadre de la Convention d'arbitrage :

- La première se rapporte à la suspension de la mise en recouvrement pendant le traitement de la procédure. Cette mesure figure au point 5 de la proposition de code de conduite adopté par le FCPT<sup>99</sup>.

- La seconde a trait au paiement d'intérêts moratoires en cas d'ajustements corrélatifs consécutifs à une procédure. Bien qu'elle ait fait l'objet de discussions approfondies lors des travaux du Forum et bien que de nombreux Etats octroient déjà de tels intérêts<sup>100</sup>, cette mesure n'a pas été reprise dans la proposition de code de conduite. Elle devrait néanmoins faire l'objet d'un examen ultérieur lors de la suite qui sera donnée aux travaux du FCPT.

La présente fiche a pour objet de présenter les avantages et les inconvénients de ces deux mesures. Elle milite pour une adoption rapide de la première et précise les modalités qu'elle pourrait prendre. La France, qui a soutenu activement les travaux du Forum, pourrait ainsi montrer son attachement à leur mise en application diligente. Elle invite, en revanche, à écarter dans un premier temps la seconde pour des raisons qui tiennent pour l'essentiel à son coût budgétaire.

## **II. PERMETTRE LA SUSPENSION DE LA MISE EN RECouvreMENT PENDANT LE TRAITEMENT D'UNE PROCEDURE AMIABLE**

### **A. Position du problème**

#### ***1. En principe, l'ouverture d'une procédure amiable ne suspend pas la mise en recouvrement***

L'ouverture d'une procédure amiable n'exonère pas le contribuable d'acquitter l'impôt qui fait l'objet de cette procédure. Cette règle s'applique aussi bien pour les procédures amiables et d'arbitrage conduites dans le cadre de la Convention européenne du 23 juillet 1990 que pour les procédures amiables régies par les conventions fiscales bilatérales.

Elle est problématique à deux égards :

- Les procédures amiables concernent des situations de double imposition. La proposition de rectification adressée au contribuable porte sur des bénéficiaires déjà taxés dans un autre Etat. L'absence de suspension de la mise en recouvrement signifie donc que, pendant toute la durée de la procédure amiable, les sommes concernées ont été payées deux fois (à la différence des taux d'imposition près).

---

<sup>99</sup> Point 5. « Suspension de la mise en recouvrement des dettes fiscales durant les procédures de règlement des différends transfrontaliers ».

<sup>100</sup> Comparaison internationale sur les intérêts moratoires à l'issue d'une procédure amiable établie par la DLF pour la mission, cf. III., *infra*.

- Or, les procédures amiables durent en général longtemps. Le délai moyen en France s'élève à 3 ans et 7 mois, niveau supérieur à celui de nos principaux partenaires<sup>101</sup>. Ces délais ont tendance à s'allonger même si plusieurs affaires très anciennes, qui sont en cours d'aboutissement, ont pesé jusqu'à présent de manière disproportionnée sur le délai moyen.

***2. La règle de non-suspension de mise en recouvrement est appliquée de manière souple au moins pour ce qui concerne les procédures amiables engagées dans le cadre des conventions bilatérales***

L'application qui est faite de la règle de non-suspension de la mise en recouvrement permet d'en atténuer les effets pénalisants. Encore convient-il de relever que cette souplesse joue pour les procédures amiables régies par les conventions fiscales bilatérales mais moins pour celles conduites dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990.

• Lorsque la procédure amiable est ouverte au stade de la proposition de rectification<sup>102</sup>, les services fiscaux ont pour pratique de suspendre la mise en recouvrement<sup>103</sup>. Cette pratique s'appuie sur des instructions à portée générale (c'est-à-dire dont le champ n'est pas spécifique aux procédures amiables) qui autorisent une telle suspension dès lors qu'une affaire est soumise pour instruction à l'administration centrale<sup>104</sup>.

Cette pratique connaît deux exceptions :

. si un accord amiable n'a pas été trouvé au terme du délai de prescription en matière de recouvrement ; à cette échéance, les services procèdent à la mise en recouvrement ;  
. si les caractéristiques du contribuable font courir un risque de non-recouvrement de la créance<sup>105</sup>.

• Si la procédure amiable est ouverte après la mise en recouvrement<sup>106</sup> ou si, du fait de l'échéance des délais de prescription au cours de la procédure amiable, l'administration a dû procéder à la mise en recouvrement, la suspension n'est par définition plus possible.

En revanche, le contribuable peut engager une réclamation contentieuse devant le juge de l'impôt national qui a pour effet de rendre possible la suspension de la mise en recouvrement. Le comptable public demande alors une garantie s'il l'estime nécessaire. Aucun critère n'encadre ce choix qui est laissé à la libre appréciation du comptable responsable pécuniairement sur ses propres deniers. En particulier, rien n'assure l'absence de constitution de garantie en cas de procédure amiable.

Le dispositif précédent ne peut jouer toutefois, si la procédure amiable est engagée dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990, sauf à priver le contribuable des avantages qu'elle procure.

La particularité de cette convention est en effet d'enserrer les procédures amiables dans un délai obligatoire de deux ans, à l'échéance duquel, en l'absence d'accord, une phase

---

<sup>101</sup> A titre d'illustration, la durée moyenne des procédures amiables aux Etats-Unis est de 2 ans et 6 mois.

<sup>102</sup> C'est à dire avant la mise en recouvrement.

<sup>103</sup> Ce cas de figure est très majoritaire pour les affaires concernant les sociétés, notamment pour ce qui a trait aux redressements relatifs à des prix de transfert.

<sup>104</sup> Instructions 13 A-1-72 du 7 novembre 1972\* et 13 1-1-75\* du 3 décembre 1975. Il convient de noter que ces instructions, qui ne sont pas publiques, ne sont pas opposables à l'administration.

<sup>105</sup> D'après les indications fournies par la DLF à la mission, sur les 150 procédures amiables ouvertes au 1<sup>er</sup> juillet 2004 concernant des sociétés, une seule avait donné lieu à constitution de garanties (il convient toutefois de noter que toutes n'avaient pas donné lieu à suspension de la mise en recouvrement, en raison notamment des risques de prescription).

<sup>106</sup> Ce cas de figure est rare, surtout pour les rectifications qui concernent des entreprises.

dite d'arbitrage est amorcée. Une commission, désignée à cet effet, dispose alors de six mois pour régler le problème de double imposition<sup>107</sup>.

Or, l'article 7 de la convention dispose que le délai de deux ans ne commence à courir qu'à compter de la date où le contribuable s'est désisté d'un éventuel recours interne ayant pour objet les mêmes impositions que celles visées par la procédure amiable. Le même article indique que la commission d'arbitrage ne peut se réunir tant que le désistement d'éventuels recours internes n'est pas intervenu.

Dès lors, les contribuables sont susceptibles de se trouver placés face à une alternative : soit introduire un recours pour bénéficier d'une suspension de la mise en recouvrement, soit y renoncer afin de profiter de l'obligation de résultat et des délais auxquels la convention astreint les Etats pour l'élimination de la double imposition.

### ***3. Le régime de suspension de la mise en recouvrement ne se compare pas défavorablement à celui des autres pays***

Pour ce qui concerne les procédures amiables engagées dans le cadre des conventions fiscales bilatérales, le régime français n'apparaît pas en retrait par rapport à celui observé chez nos principaux partenaires.

Seul un nombre limité de pays de l'Union européenne ont des dispositions spécifiques pour régler la question de la suspension de la mise en recouvrement pendant les procédures amiables. Le sens de ces dispositions est d'autoriser une telle suspension. Dans les autres pays, les administrations fiscales ont, dans le cas général, la faculté de suspendre le recouvrement sur une base discrétionnaire<sup>108</sup>.

## **B. Propositions de la mission**

Le code de conduite élaboré par le FCPT invite les Etats membres en matière de suspension de la mise en recouvrement, à aligner le régime consenti aux procédures amiables sur celui des recours internes<sup>109</sup>.

L'enjeu de cette proposition est important puisque, pour ne retenir que l'exemple de la France, le nombre de règlements soumis à la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 connaît une augmentation constante. Près de la moitié des procédures amiables ouvertes au 1<sup>er</sup> juillet 2004 concernant des sociétés le sont dans le cadre de la convention européenne. En flux, la proportion a été légèrement inférieure pour la dernière année complète disponible : en 2003, près de 40% des nouvelles procédures amiables ouvertes l'ont été dans le cadre de la convention.

L'application de la disposition du projet de code de conduite en France nécessite de distinguer deux cas de figure : les procédures amiables dont l'administration est saisie au stade de la rectification et celles qui se déroulent après la mise en recouvrement (cf. *supra*). Elle pose

---

<sup>107</sup> Les autorités compétentes disposent d'un délai supplémentaire de six mois pour dégager une solution alternative à celle proposée par la commission dès lors qu'elle assure l'élimination effective de la double imposition. Si elles ne parviennent pas à un tel accord, elles doivent appliquer la décision de la commission (article 12 de la convention précitée).

<sup>108</sup> Rapport sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises (octobre 2002-décembre 2003).

<sup>109</sup> Point 5 du code de conduite « Il est recommandé aux Etats membres de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer que la suspension du recouvrement des dettes fiscales durant les procédures de règlement de différends transfrontaliers engagées dans le cadre de la Convention d'arbitrage puisse être obtenue par les entreprises impliquées dans cette procédure, aux mêmes conditions que celles impliquées dans une procédure/litige interne (...) ».

en outre la question de l'effet de l'échéance des délais de prescription sur la mise en recouvrement.

***1. Mieux formaliser le régime de suspension du recouvrement en cas de procédure amiable***

- Quand la procédure amiable est ouverte avant la mise en recouvrement, la suspension du recouvrement résulte d'une décision discrétionnaire de l'administration prise sur le fondement d'instructions à usage interne des services (c'est à dire non diffusées à l'extérieur) dont la portée est générale<sup>110</sup>.

De fait, l'instruction 14 F-1-99 du 10 novembre 1999 relative à la convention européenne du 23 juillet 1990<sup>111</sup> ne contient aucune dispositions sur la suspension de la mise en recouvrement.

L'absence de diffusion des instructions qui ouvrent la possibilité d'une suspension du recouvrement conduit à une inégale information des contribuables. Enfin, l'administration centrale dispose de peu de moyens de contrôle effectif pour s'assurer que les services déconcentrés mettent effectivement en œuvre la suspension dans les cas de figure prévus par les instructions.

Le régime actuel mérite donc d'être amendé :

- En premier lieu, des dispositions relatives aux conditions de mise en œuvre de la suspension de la mise en recouvrement devraient être introduites dans l'instruction relative à la convention d'arbitrage.

- Cette insertion assurera la publicité du régime, dans la mesure où cette instruction est publique.

- Les dispositions insérées dans les instructions devront indiquer précisément les cas de figure dans lesquels la suspension de la mise en recouvrement ne sera pas pratiquée. La reprise des hypothèses utilisées actuellement n'apparaît que partiellement opportune.

Certes, il convient que les créances présentant un risque de recouvrement ne bénéficient pas de la suspension, l'appréciation d'une telle situation étant laissée à l'administration. L'existence d'une telle disposition permet d'ailleurs, de faire l'économie de la mise en place d'un mécanisme de prise de garantie.

La mise en recouvrement à l'échéance du délai de prescription pose en revanche un problème (cf. *infra*).

- Les constats établis pour les procédures amiables engagées dans le cadre de la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 peuvent être étendus aux procédures relevant des conventions fiscales bilatérales.

Des préconisations analogues peuvent donc être formulées pour l'adaptation de leur régime.

---

<sup>110</sup> La portée de ces instructions excède le seul cas des procédures amiables (cf. *supra*).

<sup>111</sup> Instruction 14 F-1-99 du 10 novembre 1999 relative à la convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

## ***2. Aménager les règles de prescription***

- La question de l'interruption du bénéfice de la suspension du recouvrement en cas d'expiration du délai de la prescription concerne deux cas de figure envisagés précédemment :

- . celui de la suspension de la mise en recouvrement lors d'une procédure amiable engagée avant la mise en recouvrement ;

- . celui de la suspension de la mise en recouvrement dans la période qui sépare l'expiration du délai de deux ans, prévu par la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990, de la fin de la phase d'arbitrage.

Cette question est complexe.

D'une part, l'administration fiscale doit s'attacher à préserver ses droits sur les créances qu'elle estime détenir.

D'autre part, il n'apparaît pas légitime que le contribuable soit privé du bénéfice de la suspension de la mise en recouvrement du fait de la longueur des procédures de règlement dont il ne peut être tenu pour responsable.

En outre, les affaires pour lesquelles une mise en recouvrement est pratiquée avant ou au cours de la procédure amiable (cf. II.A., *supra*) concernent très majoritairement des cas d'échéance de prescription.

Or, le traitement de ces affaires est problématique :

- . dans le cas des procédures engagées dans le cadre de la convention d'arbitrage, l'ouverture du bénéfice d'une nouvelle suspension du recouvrement se fait au détriment du bénéfice des dispositions de la convention ;

- . dans le cas des procédures engagées dans le cadre des conventions fiscales bilatérales, le comptable public est susceptible de demander des garanties alors même qu'il s'agit d'une procédure amiable<sup>112</sup>, ce qui apparaît peu légitime<sup>113</sup>.

- La solution préférable apparaît de suspendre le délai de prescription pour la mise en recouvrement pendant la durée de la procédure amiable (aussi bien dans les cas d'application de la convention européenne que d'application de conventions fiscales bilatérales).

Une telle mesure aurait pour effet de tarir le flux des affaires pour lesquelles une mise en recouvrement est pratiquée avant ou au cours de la procédure amiable.

---

<sup>112</sup> L'administration centrale ne dispose pas de moyen de contrôler que des garanties ne sont pas demandées lors de l'introduction du contentieux, en particulier dans les cas où une procédure amiable est ouverte.

<sup>113</sup> La constitution de garanties est pénalisante pour le contribuable alors que s'agissant de procédure amiable portant sur des questions de double imposition, les impositions réclamées ont déjà été acquittées.

### **III. LA LIQUIDATION D'INTERETS MORATOIRES A L'ISSUE DES PROCEDURES AMIABLES SERAIT JUSTIFIEE MAIS PARAIT DEVOIR ETRE DIFFEREE**

#### **A. Position du problème**

- La France n'applique pas d'intérêts moratoires en cas d'ajustements corrélatifs à l'issue d'une procédure amiable.

L'article L 208 du livre des procédures fiscales (LPF) qui régit le versement des intérêts moratoires, énumère limitativement les cas où de tels intérêts sont dus<sup>114</sup> parmi lesquels les dégrèvements intervenant à la suite d'une procédure amiable ne figurent pas.

Les instructions relatives aux procédures amiables conduites dans le cadre des conventions fiscales bilatérales (instruction 14 F-1-86 du 4 mars 1986<sup>115</sup>) ou de la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 (instruction 14 F-1-99 du 10 novembre 1999<sup>116</sup>) ne font pas référence à la possibilité pour un contribuable d'obtenir des intérêts moratoires à l'issue d'une procédure.

Les exceptions concernent deux cas de figure :

- . les cas très limités en nombre où la demande d'ouverture de la procédure amiable et l'introduction de la réclamation contentieuse sont confondues dans la requête du contribuable<sup>117</sup>.

- . les cas, qui relèvent de l'erreur d'appréciation, où le service local, qui a autorité pour prononcer le dégrèvement et octroyer des intérêts moratoires, n'identifie pas que l'ajustement résulte de la conclusion d'une procédure amiable<sup>118</sup>.

- L'absence d'application d'intérêts moratoires à l'issue des procédures amiables apparaît inéquitable :

- La longueur des procédures amiables (en moyenne 3 ans et 7 mois, cf. II.A., *supra*) signifie que le préjudice financier associé au remboursement tardif des sommes indûment versées peut être élevé.

- Ce préjudice peut être renforcé si l'autre Etat partie à la procédure met en recouvrement le moins-perçu d'imposition et/ou prélève des intérêts de retard.

- La longueur de la procédure ne peut être, dans le cas général, considérée comme imputable au contribuable ;

- A l'inverse, l'Etat bénéficie pendant la durée de la procédure mais aussi depuis que l'impôt qui sera restitué a été acquitté, d'une trésorerie qu'il n'a pas à rémunérer.

---

<sup>114</sup> Les intérêts moratoires sont dus « quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement d'impôt est prononcé par l'administration à l'issue d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions ».

<sup>115</sup> Instruction 14 F-1-86 du 4 mars 1986 relative aux procédures de règlement amiable des difficultés d'application des conventions destinées à éviter les doubles impositions.

<sup>116</sup> Instruction 14 F-1-99 du 10 novembre 1999 relative à la convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

<sup>117</sup> Par exemple quand c'est le même document adressé au service de vérification qui présente la demande d'ouverture de la procédure amiable et introduit une réclamation.

<sup>118</sup> Ces cas concernent surtout les dégrèvements prononcés au bénéfice de particuliers par les services territoriaux de l'administration fiscale. Ils peuvent être favorisés par le traitement de masse dont font l'objet les dégrèvements.

• La règle de l'absence de versement d'intérêts moratoires qui prévaut en France contraste avec elle observée dans la plupart des six pays étrangers examinés par la mission<sup>119</sup>. Seule l'Italie n'acquitte pas d'intérêts moratoires à l'issue des procédures amiables. Ailleurs, les intérêts versés le sont, en général, au taux et selon le régime de ceux acquittés à l'issue des procédures contentieuses internes.

Le tableau suivant indique les taux pratiqués :

06/2004	Allemagne	Belgique	Espagne	Etats-Unis	Royaume-Uni
Taux pratiqué (annuel)	6%	Intérêt légal	4,75%	3%*	3%
Régime de droit commun	oui	oui**	oui	oui	oui

(\*) ramené à 1,5% pour la part des remboursements supérieure à 10 000 USD.

(\*\*) l'instruction administrative prise en application de la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 prévoit explicitement l'application de tels intérêts moratoires.

Les règles de liquidation de ces taux sont précisées dans la fiche IV.

Le mécanisme adopté par les Pays-Bas, qui acquittent également des intérêts moratoires sur le trop-perçu, présente une singularité. Le montant des intérêts liquidés est fixé en fonction des intérêts de retard réclamés par l'autre administration sur les arriérés d'impôt du contribuable. Un tel mécanisme conduit, d'un certain point de vue, à faire entrer les intérêts moratoires et les intérêts de retard dans le champ des procédures amiables, dont ils sont normalement exclus.

## B. Propositions de la mission

L'opportunité du paiement des intérêts moratoires pour les ajustements corrélatifs au règlement des procédures amiables doit être appréciée en tenant compte des éléments suivants.

Cette mesure assurerait une meilleure équité fiscale, comme mentionné précédemment (cf. III.A., *supra*), et serait conforme à la pratique observée à l'étranger.

Par ailleurs, elle contribuerait à l'amélioration du fonctionnement des procédures amiables.

Toutefois, cette mesure aurait un coût budgétaire sans doute non négligeable en raison notamment des périodes d'imposition concernées par les procédures. Il n'est pas rare que celles-ci s'étendent sur un nombre d'exercices qui dépasse ceux retenus au titre des règles de prescription en vigueur en France.

Ce coût budgétaire serait à rapporter aux marges de manœuvre limitées dont dispose l'administration fiscale pour accélérer le traitement des procédures amiables, pour lesquelles elle est également tributaire de la diligence de l'administration de l'autre Etat partie.

Par ailleurs, ce sujet mériterait d'être réglé dans un cadre multilatéral et pourrait attendre une recommandation du FCPT sur ce point.

<sup>119</sup> Etude réalisée par la DLF pour la mission dans six pays : Allemagne, Belgique, Espagne, Etats-Unis, Italie et Royaume-Uni.

**FICHE IV : REDUIRE LE TAUX DES INTERETS DE RETARD  
D'ASSIETTE ET SON ASYMETRIE AVEC CELUI DES  
INTERETS MORATOIRES**

FICHE IV

REDUIRE LE TAUX DES INTERETS DE RETARD D'ASSIETTE ET SON  
ASYMETRIE AVEC CELUI DES INTERETS MORATOIRES

**I. TANT LE NIVEAU DE L'INTERET DE RETARD QUE SA COMPARAISON AVEC  
CELUI DE L'INTERET MORATOIRE FONT L'OBJET DE CRITIQUES VIVES ET  
REPETEES**

- Il existe un écart substantiel et durable entre les intérêts de retard appliqués aux impôts acquittés en retard par le contribuable, et les intérêts moratoires qui sont liquidés par l'administration à ce même contribuable s'il a acquitté une imposition supérieure à celle qui était due. Cet écart, qui s'élève en 2004 à 673 points de base, suscite de fortes incompréhensions, notamment des entreprises étrangères.

L'existence d'un tel écart mais surtout son ampleur singularisent la France par rapport aux principaux pays de l'OCDE et dégradent l'attractivité du système fiscal français.

A l'analyse, cet écart apparaît surtout imputable au niveau élevé des intérêts de retard. Ceux-ci peuvent donc représenter des montants importants à la charge des entreprises qui font l'objet d'une rectification de leurs bases d'imposition.

- Les demandes de révision de ces dispositifs sont déjà anciennes ; elles ont notamment été formulées à de nombreuses reprises dans des rapports publics.

Dès 1986, le rapport de la commission Aicardi<sup>120</sup> avait plaidé pour la mise en place d'un mécanisme d'ajustement périodique du niveau des intérêts de retard afin d'éviter une divergence forte et durable avec les intérêts moratoires.

Plus récemment, des propositions analogues ont été formulées par le Conseil des Impôts dans son rapport annuel de 2002 sur les relations entre les contribuables et l'administration<sup>121</sup> et par le député Jean-Yves Cousin, membre de la commission des finances de l'Assemblée nationale<sup>122</sup>.

L'engagement a été pris lors de la discussion du projet de loi de finances rectificative pour 2002 d'étudier la possibilité de traiter de manière plus équilibrée le contribuable selon qu'il est en situation de débiteur ou de créancier. Cet engagement ne s'est

---

<sup>120</sup> « L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières », rapport au Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, juillet 1986.

<sup>121</sup> « Les relations entre les contribuables et l'administration », 20<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, 2002.

<sup>122</sup> Rapport d'information sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables présenté par M. Jean-Yves Cousin, commission des finances, de l'économie générale et du plan, septembre 2003.

pas, pour l'heure, matérialisé dans une réforme du régime des intérêts de retard et des intérêts moratoires. Toutefois, il a contribué à une première évolution, mise en œuvre dans le projet de loi de finances pour 2004, qui a consisté à inclure les intérêts de retard dans le champ des transactions et des remises.

## **II. LE REGIME FRANÇAIS EST ATYPIQUE ET PENALISANT PAR RAPPORT A CELUI DE NOS PRINCIPAUX PARTENAIRES**

### **A. Le régime des intérêts de retard et des intérêts moratoires**

#### *1. Les intérêts de retard*

• Le régime des intérêts de retard, qui est fixé à l'article 1727 du Code général des impôts<sup>123</sup> introduit dans le code par la loi n°87-502 du 8 juillet 1987, présente les principales caractéristiques suivantes :

- En cas d'insuffisance de déclaration, le point de départ du calcul des intérêts de retard est fixé, en principe, au premier jour qui suit celui auquel la somme concernée devait être acquittée. Le point d'arrêt est le dernier jour du mois de la notification de redressement. Les intérêts de retard sont liquidés sur une base mensuelle.

- Le taux des intérêts de retard est fixé à 0,75% par mois, soit 9% par an. Ce taux a été fixé en 1987 et n'a pas été modifié depuis. Aucun mécanisme de révision n'est prévu.

- Les intérêts de retard sont dus indépendamment de toute sanction et ne constituent que l'indemnisation du « prix du temps ». Ceci résulte de la rédaction même de l'article 1727 et ressort également clairement des débats parlementaires de la loi du 8 juillet 1987<sup>124</sup>.

Le Conseil d'Etat<sup>125</sup> interprète l'article 1727 de manière conforme aux caractéristiques précédentes, mais avec deux précisions intéressantes. D'une part, il estime que l'intérêt de retard a vocation à couvrir « les préjudices de toute nature subis par l'administration » du fait du paiement différé de l'impôt, ce qui est susceptible d'englober d'autres éléments que le strict prix du temps. La jurisprudence ne permet toutefois pas de spécifier ces éléments davantage. D'autre part et surtout, l'absence de caractère de sanction ne

---

<sup>123</sup> « Le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes ou redevances ou sommes établis ou recouvrés par la DGI donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toutes sanctions (...). Le taux de l'intérêt de retard est fixé à 0,75% par mois. Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé » (article 1727 du CGI).

<sup>124</sup> « L'établissement d'un intérêt de retard [compense] le préjudice financier causé au Trésor » par le versement différé de l'impôt ; il matérialise « l'idée de prix du temps » (Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan sur le projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières, n°703, huitième législature, document mis en distribution le 13 mai 1987, page 71).

<sup>125</sup> « L'intérêt de retard vise essentiellement à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales » (Conseil d'Etat n°239693, 12 avril 2002, « société anonyme financière Labeyrie »).

vaut que si le niveau de l'intérêt de retard n'est pas « manifestement excessif au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié<sup>126</sup> ».

- Le montant des intérêts de retard d'assiette notifiés s'est élevé en 2003 à 1,2 Md €<sup>127</sup>. Ce chiffre doit être interprété avec les deux réserves suivantes. D'une part, ses différentes composantes sont connues avec un degré de précision inégal. Si les intérêts de retard notifiés dans le cadre du contrôle fiscal externe sont recensés de manière exhaustive (850 M€ sur les 1,2 Md€), ceux qui résultent du contrôle sur pièces ne sont connus que de manière évaluative. D'autre part, ce chiffre ne permet pas d'appréhender les intérêts effectivement recouverts<sup>128</sup>.

## **2. Les intérêts moratoires**

Le versement d'intérêts moratoires est dû dans deux cas de figure principaux<sup>129</sup> :

- . lorsqu'un contribuable obtient un dégrèvement d'impôt à l'issue d'une procédure contentieuse (que le dégrèvement soit consécutif à une instance devant les tribunaux ou prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation) ;

- . lorsque l'administration restitue à un contribuable des consignations qu'il avait dû verser pour obtenir un sursis de paiement à l'occasion d'une réclamation contentieuse.

En vertu de l'article L 208 du livre des procédures fiscales (LPF), le taux de l'intérêt moratoire est égal au taux d'intérêt légal, soit une moyenne sur une période de douze mois, des taux d'intérêts de titres d'Etat à court terme<sup>130</sup>. Son niveau est révisé annuellement par décret. Pour 2004, il est fixé à 2,27%<sup>131</sup>.

Contrairement aux intérêts de retard, les intérêts moratoires sont liquidés au jour le jour sur la période allant de la date du versement du trop perçu d'impôt ou de la constitution de la consignation jusqu'à celle du remboursement ou de la restitution de la garantie.

Le montant des intérêts moratoires liquidés annuellement s'est élevé en moyenne à 137 M€ en 2002 et 2003.

## **B. Les problèmes posés**

### **1. Un écart entre intérêts de retard et intérêts moratoires substantiel et durable**

- Les intérêts moratoires varient avec le taux d'intérêt à court terme, qui lui-même dépend du cycle économique, tandis que les intérêts de retard ont un taux fixe depuis 1987. Ces deux valeurs n'ont pas de raison de coïncider. De fait, dans les vingt dernières années, deux périodes se sont succédées :

- . une période où le taux des intérêts de retard était inférieur à celui des intérêts moratoires, de 1987 à 1993 ;

- . une période, depuis 1994, où les intérêts de retard s'établissent à un niveau substantiellement supérieur à celui des intérêts moratoires.

---

<sup>126</sup> Décision « société anonyme financière Labeyrie » précitée.

<sup>127</sup> Chiffre voisin à celui de 2002.

<sup>128</sup> Or la révision à la baisse des intérêts de retard n'est pas une occurrence exceptionnelle, notamment dans le cadre du traitement contentieux et gracieux des dossiers surtout depuis les nouvelles dispositions introduites par la loi de finances pour 2004 (cf. I., *supra*).

<sup>129</sup> Articles L 208 du livre des procédures fiscales (LPF).

<sup>130</sup> Article L 313-2 : « le taux d'intérêt légal est égal, pour l'année considérée, à la moyenne arithmétique des douze dernières moyennes mensuelles des taux de rendement actuariel des adjudications de bons du Trésor à taux fixe à treize semaines ».

<sup>131</sup> Décret du 13 février 2004 fixant le taux de l'intérêt légal pour l'année 2004.

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Intérêts de retard	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%
Intérêts moratoires	3,87%	3,36%	3,47%	2,74%	4,26%	4,26%	3,29%	2,27%
<i>Différence IR/IM</i>	<i>5,13%</i>	<i>5,64%</i>	<i>5,53%</i>	<i>6,26%</i>	<i>4,74%</i>	<i>4,74%</i>	<i>5,71%</i>	<i>6,73%</i>

L'écart entre intérêts de retard et intérêts moratoires s'élève en 2004 à 673 points de base. En moyenne, sur le cycle économique, il s'est établi à 500 points de base.

- Parmi les six pays étrangers examinés par la mission<sup>132</sup>, trois (Etats-Unis, Italie, Royaume-Uni) connaissent, comme la France, un écart entre intérêts de retard et intérêts moratoires, mais cet écart n'atteint nulle part, ponctuellement ou sur une période de temps plus longue, le niveau observé en France.

	Etats-Unis	Italie	Royaume-Uni
Taux de l'intérêt de retard*	4%	6% (ramené à 2% si le paiement est effectué à J+3)	5%**
Taux de l'intérêt moratoire*	3% (ramené à 1,5% pour la part des remboursements supérieure à 10 000 USD)	2,75%	3%***
<i>Différence IR/IM</i>	<i>1% ou 2,5%</i>	<i>3,25%</i>	<i>2%</i>

(\*) taux appliqués uniquement aux entreprises

(\*\*) à titre d'indication, 6,5% pour les personnes physiques

(\*\*\*) à titre d'indication, 2,5% pour les personnes physiques

Les écarts constatés pour les Etats-Unis et le Royaume-Uni doivent être interprétés à la lumière des règles spécifiques de liquidation des intérêts moratoires. Tandis que les intérêts de retard sont dus à compter du premier jour d'absence ou d'insuffisance de paiement, l'administration bénéficie pour les intérêts moratoires d'une franchise qui peut, en pratique, être généreuse :

- . aux Etats-Unis, le point de départ de l'application de ces intérêts est le 15 mars de l'année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est dû, ce qui constitue, pour l'administration fiscale, un régime favorable pour les prélèvements qui ne connaissent pas de décalage important entre fait générateur et exigibilité ;

- . au Royaume-Uni, de manière analogue, le point de départ du calcul est fixé à neuf mois après la date de clôture de l'exercice comptable au titre duquel les impôts sont dus.

En revanche, en Italie, les règles de liquidation des intérêts de retard et des intérêts moratoires sont les mêmes.

- L'ampleur de l'écart entre taux des intérêts de retard et des intérêts moratoires en France alimente les critiques sur les déséquilibres des rapports entre l'administration et le contribuable. L'existence d'un écart ne fait pas, en revanche, l'objet d'une contestation de même intensité. De fait, elle apparaît fondée au regard de ce que sont les déterminants des deux catégories d'intérêts (cf. III., *infra*).

## 2. Le niveau élevé des intérêts de retard

L'écart entre intérêts de retard et intérêts moratoires en France s'explique par le niveau élevé des premiers.

Le taux des intérêts de retard est supérieur de près de 100 points de base au taux pratiqué pour les découverts bancaires non négociés consentis aux entreprises (8,05% au second

<sup>132</sup> Allemagne, Belgique, Espagne, Etats-Unis, Italie et Royaume-Uni.

trimestre 2004<sup>133</sup>). Il se situe à 270 points de base en dessous du seuil de l'usure pour la même catégorie de prêts (10,73% à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2004<sup>134</sup>).

Un écart de 300 points de base sépare en 2004 le niveau français de celui des pays examinés par la mission qui ont le taux le plus élevé après la France.

	Allemagne	Belgique	Espagne	Etats-Unis	Italie	Royaume-Uni
Taux de l'intérêt de retard	6%	Intérêt légal*	4,75%	4%	6% **	5% ***

(\*) environ 3%

(\*\*) ramené à 2% si le paiement est effectué à J+3

(\*\*\*) 6,5% pour les personnes physiques

L'ampleur de cette différence n'apparaît pas justifiée au regard des déterminants du taux de l'intérêt de retard (cf. III.A., *infra*).

### 3. L'absence de mécanisme de révision du taux des intérêts de retard

- Le taux des intérêts moratoires est révisé annuellement en France. En revanche, il n'existe pas de mécanisme d'ajustement du taux des intérêts de retard.

Lors de la discussion de la loi du 8 juillet 1987 à l'Assemblée nationale, il avait été envisagé que les intérêts de retard fassent l'objet d'une révision annuelle en loi de finances<sup>135</sup>. A défaut d'un mécanisme aussi encadré, le gouvernement s'était engagé à ce que le taux soit révisé dès lors qu'il « s'écarterait durablement et sensiblement du taux du marché<sup>136</sup> ».

Dans les faits, aucun ajustement n'a été pratiqué. Cette situation contraste avec celles des autres pays examinés par la mission, dont la majorité (Belgique, Espagne, Etats-Unis et Royaume-Uni) dispose de mécanismes assurant une révision périodique du taux.

Plusieurs paramètres permettent de caractériser ces mécanismes : leur périodicité, le vecteur juridique de la révision (texte législatif ou acte administratif) et l'existence d'une formule de calcul prédéterminée (c'est à dire le caractère discrétionnaire ou non de la décision de fixation du taux).

	Périodicité	Formule	Vecteur
Belgique	Annuelle	Intérêt légal	Acte administratif
Espagne	Annuelle	Intérêt légal majoré de 25%	Acte administratif
Etats-Unis	Trimestrielle	Taux fédéral à court terme majoré de 300 points de base	Acte administratif
Royaume-Uni	Annuelle	Non	Acte administratif

Au total, la singularité de la situation française se décline de plusieurs façons :

- . l'absence d'une révision périodique et l'absence d'une formule de détermination des intérêts de retard ;
- . le vecteur juridique législatif adopté.

<sup>133</sup> Taux effectif pratiqué au deuxième trimestre 2004 par les établissements de crédit pour les découverts en compte (hors commission) consentis aux personnes morales ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou professionnelle non commerciale. Source : MINEFI, avis pour le troisième trimestre 2004 publié au Journal officiel du 26 juin 2004.

<sup>134</sup> Seuil de l'usure applicable à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2004 pour les découverts en compte (hors commission) consentis aux personnes morales ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou professionnelle non commerciale.

<sup>135</sup> Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan sur le projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières, n°703, huitième législature, document mis en distribution le 13 mai 1987.

<sup>136</sup> Propos de M. Jean ARTHUIS, secrétaire d'Etat auprès du Ministre d'Etat chargé de l'économie, des finances et de la privatisation ; journal officiel de l'Assemblée nationale du 3 juin 1987.

- L'absence de révision contribue à l'existence d'écarts substantiels entre les taux des intérêts de retard et des intérêts moratoires. Elle ne permet pas non plus de se prémunir contre la situation où les intérêts moratoires sont supérieurs aux intérêts de retard alors qu'il existe des arguments robustes pour juger qu'elle n'est pas souhaitable (cf. III.A, *infra*).

### **III. LES PROPOSITIONS DE LA MISSION : REDUIRE LE TAUX DE L'INTERET DE RETARD, AUGMENTER CELUI DE L'INTERET MORATOIRE ET ASSURER UNE EVOLUTION DU DISPOSITIF**

#### **A. Les considérations susceptibles de présider à la détermination du niveau des intérêts de retard et des intérêts moratoires**

- Le niveau des intérêts de retard peut être fixé en fonction de plusieurs considérations :

- La couverture du préjudice financier direct pour l'administration. Les intérêts de retard doivent alors être fixés à un niveau qui correspond au taux auquel l'Etat se refinance à hauteur des ressources dont le défaut de paiement de l'impôt le prive.

Ce taux doit être majoré d'une prime de risque qui correspond à la probabilité que le contribuable n'acquitte pas, *in fine*, les impôts dus.

Dans cette optique, adoptée par l'Espagne et les Etats-Unis, le taux est fixé au niveau du taux des emprunts d'Etat à court ou moyen terme majoré d'un *spread*.

- Le coût d'opportunité des ressources. Les intérêts de retard sont alors calculés en fonction de la rentabilité de la dépense publique qui aurait pu être engagée si l'Etat avait disposé des ressources correspondant à l'impôt non acquitté.

Cette approche apparaît, pour des raisons évidentes, très difficile à mettre en œuvre.

- La dissuasion des comportements d'arbitrage fiscal par les contribuables. Le niveau des intérêts de retard ne doit pas contribuer à rendre attractif financièrement le non-respect des obligations fiscales. Une telle situation est possible s'ils sont fixés à un niveau suffisamment inférieur au taux d'intérêt auquel les entreprises se financent à court terme.

Cette optique conduit à retenir un niveau qui ne s'éloigne pas significativement du taux des prêts à court terme consentis aux opérateurs.

- S'agissant des intérêts moratoires, la couverture du préjudice financier direct pour l'entreprise conduit à choisir un taux correspondant aux coûts de refinancement. Dans la mesure où la prime de signature des entreprises est nécessairement supérieure à celle de l'Etat, cette optique conduit à retenir un taux plus élevé que celui de l'intérêt légal, retenu par plusieurs pays, qui est calculé pour une dette sans risque.

En revanche, il n'y a pas lieu d'appliquer à ce taux une prime de risque puisque la probabilité de non-remboursement des sommes dont il aurait été reconnu qu'elles ont été indûment perçues, est nulle.

Une seconde considération a trait au caractère incitatif pour l'administration fiscale d'un niveau d'intérêts moratoires élevé pour la réalisation de l'objectif de maîtrise de délai de traitement des contentieux qu'elle s'est assignée<sup>137</sup>. Cette considération ne peut toutefois guider pour la détermination d'un taux. Tout au plus peut-elle être mise en regard des inconvénients pour l'administration d'un rehaussement des intérêts moratoires.

- Au total, il apparaît légitime de considérer :
  - . que le taux des intérêts moratoires doit être fixé à un niveau proche du taux de refinancement des entreprises (qui est nécessairement supérieur à l'intérêt légal).
  - . que le taux des intérêts de retard doit être voisin de ce taux de refinancement majoré d'une prime de risque ;
  - . qu'il est techniquement opportun qu'existe, en conséquence, un écart entre intérêts de retard et intérêts moratoires égal au montant de la prime de risque (qui correspond à la probabilité de non-paiement par les contribuables d'un impôt dû dont ils ont différé le paiement).

Les inconvénients de l'existence d'un tel écart méritent d'être énumérés.

Sur le plan de l'affichage, l'égalisation des taux apparaît conforme à un objectif d'équilibrage des rapports entre administration et usagers. Elle permet de mettre en avant l'idée selon laquelle, en matière fiscale, le préjudice financier subi du fait d'un défaut de paiement ou d'un trop perçu, s'évalue selon les mêmes modalités pour l'Etat et pour les contribuables.

Une telle égalisation aurait également un mérite de simplification, avec une unification du « prix du temps » dans le domaine de la fiscalité.

## **B. L'opportunité d'un mécanisme de révision**

- La mise en place d'un mécanisme de révision périodique du niveau des taux d'intérêts de retard, dont l'absence singularise la France, apparaît souhaitable.

Une telle initiative présente certes des inconvénients. Outre le manque de lisibilité éventuelle du dispositif pour le contribuable, une révision périodique des intérêts de retard serait source de complexité pour l'administration : les contrôles portant en général sur trois exercices, il faudrait prendre en compte, dans le cas d'un rythme de révision annuelle, trois taux différents.

Ce dernier inconvénient ne doit pas être exagéré. Des calculs semblables sont déjà nécessaires en matière d'intérêts moratoires. Ils peuvent, en principe, donner lieu à un traitement automatisé<sup>138</sup> de sorte que la complexité supplémentaire pour les agents et les risques d'erreur seraient maîtrisés. Enfin, rien n'oblige à opter pour un mécanisme de révision annuelle, un ajustement biennal ou triennal, moins difficile à gérer, constituerait déjà un progrès significatif par rapport à la situation actuelle.

---

<sup>137</sup> Indicateurs de mesure de la performance du contentieux de l'article 2 du contrat de performance 2003-2005 (page 27 du rapport annuel de performance 2003).

<sup>138</sup> Les modalités des ajustements informatiques correspondants, leurs coûts ainsi que leurs délais de mise en œuvre n'ont pas été expertisés par la mission.

Les considérations précédentes ne doivent pas occulter l'avantage de disposer d'un mécanisme qui permette d'éviter une divergence durable et d'ampleur importante entre intérêts de retard et intérêts moratoires. Un tel mécanisme est par ailleurs nécessaire si la préconisation de la mission de fixer le taux des intérêts de retard par rapport au taux de refinancement des entreprises, est retenue.

- Les conditions de sa mise en œuvre doivent garantir son fonctionnement effectif.

La détermination d'une formule apparaît préférable à la simple formulation d'une exigence de révision périodique. Elle introduit de la prévisibilité pour les opérateurs économiques. Elle confère une objectivité et une automaticité au processus de détermination du taux, en dissipant les objections sur l'usage conjoncturel que l'administration pourrait faire d'un tel instrument et en garantissant un fonctionnement symétrique du dispositif<sup>139</sup>.

Enfin, elle pourrait constituer la contrepartie d'une délégation à l'administration du pouvoir de détermination du taux des intérêts de retard (analogue à celui dont elle dispose déjà pour l'intérêt légal), qui apparaît opportune si l'on constate, qu'en dépit des intentions initiales, aucune révision de l'article 1727 n'est intervenue depuis son vote en 1987. La nouvelle rédaction de l'article donnerait compétence à l'administration pour une révision du taux à un rythme que la loi déterminerait.

### **C. Les solutions préconisées**

- La solution préférable de détermination des intérêts de retard et des intérêts moratoires, consiste :

- . à déterminer les intérêts moratoires en référence aux intérêts à court terme (en se fondant par exemple sur l'intérêt légal) mais sans identité entre les deux grandeurs ; les intérêts moratoires pourraient par exemple être pris égaux à l'intérêt légal + 300 points de base<sup>140</sup> ;

- . à déterminer les intérêts de retard en référence aux intérêts moratoires mais sans identité, à nouveau, entre les deux grandeurs ; les intérêts de retard pourraient par exemple être pris égaux à l'intérêt moratoire + 100 points de base.

Les chiffres ont, bien évidemment, une valeur indicative qu'ils ne peuvent pas perdre entièrement même au terme d'une expertise plus approfondie, compte tenu de la difficulté de définir un taux de refinancement moyen à court terme des entreprises ou une prime de risque moyenne.

Avec le niveau actuel de l'intérêt légal, cette option conduirait à un niveau d'intérêts de retard de 7%<sup>141</sup>, encore supérieur, mais une dans une proportion moindre, à la moyenne des autres pays examinés, et à un niveau d'intérêts moratoires de 6%, nettement supérieur à celui qui prévaut dans les autres pays.

- Par rapport à la situation actuelle, le dispositif préconisé aboutirait à rehausser les intérêts moratoires et abaisser simultanément les intérêts de retard. Il est clair que l'attente des opérateurs se porte davantage sur une réduction des intérêts de retard, qu'ils souhaitent par ailleurs importante. La tentation de réduire trop fortement leur niveau doit être écartée compte tenu des risques d'incitation aux comportements d'arbitrage fiscal qu'elle comporte.

---

<sup>139</sup> Baisse mais aussi rehaussement éventuel des intérêts de retard.

<sup>140</sup> L'arrondissement de la valeur au taux entier supérieur est envisageable.

<sup>141</sup> Compte-tenu du mode de calcul de l'intérêt de retard, il paraît souhaitable de retenir un taux divisible par 12, ce qui pourrait conduire à 7,2 %, soit 0,60 % par mois.

L'estimation du coût budgétaire d'une révision du niveau des taux des intérêts de retard et des intérêts moratoires doit tenir compte des éléments suivants :

- Le coût d'une hausse des intérêts moratoires est significativement moindre que celui d'un abaissement des intérêts de retard.

- La direction générale des impôts estime qu'une baisse de 100 points de base des intérêts de retard a un coût de 133 M€ en année pleine.

- Le coût d'une majoration de 100 points de base des intérêts moratoires est évalué en année pleine à 75 M€

Dans l'hypothèse envisagée *supra*, qui conduirait à des intérêts moratoires à un taux de 6% et des intérêts de retard à 7%, le coût direct pour les finances publiques pourrait donc être estimé, en première analyse, à 550 M€ au plein effet de la mesure (c'est à dire au bout de plusieurs exercices).

• Toutefois, compte tenu de sa simplicité, et si les marges de manœuvre budgétaires le permettent, une égalisation des taux de l'intérêt de retard et de l'intérêt moratoire à 6 ou 7% paraît devoir être privilégiée. Son coût serait de 680 M€ pour une égalisation à 6% et 625 M€ pour une égalisation à 7%.

**FICHE V : RESTREINDRE LA RETROACTIVITE FISCALE**

FICHE V

RESTREINDRE LA RETROACTIVITE FISCALE

**I. UNE DEMANDE FORTE ET DEJA ANCIENNE DE LIMITATION DE LA RETROACTIVITE DE LA LOI FISCALE**

- La non-rétroactivité de la norme fiscale constitue un élément fondamental de la sécurité juridique des entreprises. Lorsque le législateur modifie rétroactivement le traitement fiscal de situations passées, ou lorsqu'il rapporte un avantage fiscal avant l'échéance initialement prévue, il bouleverse en effet les bases des calculs microéconomiques sur lesquels sont fondées les décisions d'investissement, d'emploi ou de production. Les équilibres financiers sur lesquels reposent les choix des entreprises peuvent ainsi se trouver brutalement rompus.

- La France a une réputation particulièrement mauvaise en ce qui concerne la rétroactivité de la loi fiscale : la quasi-totalité des interlocuteurs de la mission représentant les entreprises a mis ce point en exergue et souligné l'importance qui s'attache à y remédier. A cet égard, la phrase du Président Fouquet, écrite en 1994, reste particulièrement actuelle : « Les avocats ou conseils spécialisés en droit fiscal sont unanimes à dénoncer les conditions d'application dans le temps des lois fiscales françaises : aux yeux de leurs clients étrangers, la rétroactivité des lois fiscales donne à la France, cet « Etat de droit » des discours officiels, l'image d'une République bananière »<sup>142</sup>. Ce sujet, déjà soulevé par la commission Aicardi en 1986, fait d'ailleurs l'objet de vifs débats et de plusieurs propositions de textes depuis environ 10 ans.

- L'encadrement de la rétroactivité fiscale constitue donc une dimension essentielle de la stabilisation de notre système fiscal, et une variable stratégique dans la perspective du renforcement de l'attractivité du territoire français. Au même titre que le développement des procédures de rescrit, cette évolution ne peut que contribuer à instaurer un climat de confiance propice à l'afflux de nouveaux investisseurs dans notre pays.

- Au-delà des entreprises, la limitation du recours à la technique de la rétroactivité en matière fiscale contribue au renforcement de la sécurité juridique de l'ensemble des citoyens. Il est en effet légitime que le contribuable puisse effectuer les arbitrages de sa vie quotidienne (« travail/loisirs » ; « épargne/consommation ») en pleine connaissance de cause, sans être exposé au risque d'un changement rétroactif des règles du jeu.

---

<sup>142</sup> O. Fouquet, « La rétroactivité des lois fiscales », La revue administrative, n° 278, avril 1994, p. 140.

- Un encadrement plus strict des usages de la rétroactivité fiscale apparaît en outre de nature à renforcer l'efficacité des orientations de politique économique arrêtées par le gouvernement. La limitation des possibilités de remise en cause des engagements de l'Etat est en effet la condition de la crédibilité des mécanismes d'incitation fiscale, qui constituent désormais un levier privilégié d'intervention de l'Etat dans l'économie.

- Supprimer la rétroactivité n'est cependant ni réaliste ni souhaitable : d'abord parce qu'il y a plusieurs sortes de rétroactivités qui ne posent pas les mêmes problèmes et n'appellent donc pas forcément les mêmes réponses, ensuite pour des raisons d'intérêt général, y compris d'ailleurs de sécurité juridique.

## **II. LES DIFFERENTES FORMES DE RETROACTIVITE FISCALE NE SOULEVENT PAS LES MEMES PROBLEMES**

La notion de rétroactivité recouvre en réalité des pratiques très diverses, qu'il est possible de répartir en trois catégories :

- La rétroactivité juridique (A). Certaines lois fiscales disposent non seulement pour l'avenir, mais également pour le passé.

- La rétrospectivité de la loi de finances (B). La loi de finances détermine en fin d'année des règles applicables aux revenus et bénéfices de l'exercice. Sans constituer en droit une forme de rétroactivité, ce phénomène produit néanmoins des conséquences analogues à celles qu'engendre l'adoption de normes rétroactives.

- La rétroactivité économique (C). Alors même qu'elles ne disposent que pour l'avenir, certaines mesures portent atteinte à la sécurité juridique des contribuables en modifiant le traitement fiscal de situations en cours. C'est d'ailleurs surtout cet aspect, qui n'est pas vraiment de la rétroactivité, qui est le plus contesté.

### **A. La rétroactivité juridique**

#### ***1. Définition***

En droit, la rétroactivité se définit simplement par l'antériorité de la date d'effet de la loi par rapport à celle de sa publication. La loi fiscale rétroactive se caractérise donc par le fait qu'elle dispose non seulement pour l'avenir, mais également pour le passé : elle s'applique à des faits générateurs d'imposition qui sont déjà intervenus quand elle est adoptée.

L'adoption de telles dispositions constitue une pratique relativement courante. L'analyse des lois de finances des années 1982 à 1999 permet ainsi de relever 308 dispositions à caractère rétroactif.

Il importe de souligner d'emblée que les dispositions rétroactives sont loin d'être systématiquement défavorables au contribuable, comme l'indique le tableau ci-dessous :

Années 2002-2004	Dispositions rétroactives	<i>Dont défavorables</i>	Dispositions rétroactives	<i>Dont défavorables</i>	Validations / interprétations	TOTAL
Lois de finances	16	1	11	0	3	30
LFSS	0	0	0	0	3	3
Lois ordinaires	8	0	1	0	1	10

*Source : DLF*

Sur les 308 dispositions rétroactives répertoriées entre 1982 et 1999, 211 ont été favorables au contribuables. La rétroactivité joue donc au bénéfice direct du contribuable dans près de 70 % des cas.

La critique de la rétroactivité fiscale se focalise tout naturellement sur les dispositions défavorables au contribuable. La controverse la plus vive porte sur les dispositions qui visent à surmonter les conséquences d'une décision de justice. La technique de la rétroactivité peut cependant être utilisée à d'autres fins, comme la clarification de certaines dispositions, la correction de dispositifs juridiquement valides, mais techniquement défectueux ou la neutralisation du délai séparant l'annonce d'une mesure de son adoption.

*a) La rétroactivité visant à surmonter les conséquences d'une décision de justice*

Le législateur peut être amené à adopter des dispositions à caractère rétroactif pour valider pour le passé des impositions qui, si leur légalité venait à être contestée devant le juge, feraient l'objet d'une décision de décharge, soit du fait de leur absence de base juridique, soit en raison des irrégularités ayant affecté la procédure d'imposition.

Les lois de validation peuvent se justifier dans les cas où un accident de procédure ou une décision de justice risque de conduire à des décharges massives, portant gravement atteinte aux intérêts financiers de l'Etat.

Ainsi, en 1993, la validation rétroactive des modalités de calcul de la puissance des moteurs a permis d'éviter que la vignette automobile et les droits sur les moteurs applicables aux navires de plaisance en vertu du code des douanes ne se trouvent privés de base légale. Par un arrêt du 6 avril 1993, la Cour de cassation avait en effet jugé que la détermination des modalités de calcul de la puissance des moteurs relevaient de la compétence du législateur, alors qu'elles étaient jusque là définies par la voie réglementaire. L'adoption de dispositions rétroactives (article 18 de la première loi de finances rectificative pour 1993, puis article 28 de la loi de finances rectificative de fin d'année) a permis de sauvegarder l'équilibre financier de l'Etat et des collectivités territoriales.

Plus récemment, au début de l'année 2002, il a été nécessaire de valider la perception de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française qui, en raison d'un incident juridique, était dépourvu de base juridique solide.

*b) La rétroactivité visant à remédier au manque de clarté de certaines dispositions législatives*

Le législateur peut également être amené à adopter des dispositions interprétatives à caractère rétroactif pour clarifier le sens d'un texte antérieur, et préciser son intention initiale. Dans ces cas, la rétroactivité peut permettre de faire échec à des comportements d'évasion fiscale, ou à des interprétations jurisprudentielles non conformes à la volonté du législateur.

*c) La rétroactivité visant à corriger un dispositif juridiquement valide, mais techniquement défectueux*

Le recours à des dispositions rétroactives peut également permettre de corriger des dispositifs dont la mise en oeuvre révèle le caractère défectueux. L'imposition des biens professionnels à l'ISF ayant soulevé de grandes difficultés d'application, l'article 19-VI de la loi de finances pour 1984 a ainsi exonéré les biens professionnels de l'ISF à titre rétroactif. Dans ce cas de figure, le recours à la rétroactivité a en outre permis d'éviter l'abondant contentieux qu'aurait laissé naître une mesure ne valant que pour l'avenir.

*d) La rétroactivité visant à neutraliser le délai séparant l'annonce d'une mesure de son adoption*

Le législateur peut également être amené à conférer un caractère rétroactif aux dispositions qu'il adopte pour neutraliser le délai séparant l'annonce d'une mesure de son adoption.

La rétroactivité peut ainsi servir un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. L'article 16 de la loi de finances pour 1999 assujettissant les contribuables transférant leur domicile hors de France à l'imposition de certaines plus-values a par exemple été rendu applicable à compter du 9 septembre 1998, date de l'adoption du projet de loi de finances en Conseil des ministres.

La rétroactivité peut également éviter une perturbation excessive des marchés par les annonces gouvernementales. Devenue classique en matière de droits indirects et de droits d'enregistrement, cette pratique permet d'éviter que les consommateurs ne diffèrent leurs achats lorsque des baisses de tarifs fiscaux sont annoncés en Conseil des ministres en septembre. La baisse du taux de TVA sur les automobiles opérée par la loi de finances pour 1988 a ainsi été rendue applicable au 1<sup>er</sup> septembre 1987. En sens inverse, des majorations de droits peuvent également être rendues rétroactives. La suppression de la réduction de 20 % sur les droits de mutation à titre gratuit opérée par la loi de finances pour 1982 a ainsi pris effet au 9 juillet 1981.

Il est à noter que les Etats-Unis connaissent un usage similaire de la rétroactivité. En vertu de la règle du « *fair announce* », les lois fiscales rétroagissent à la date à laquelle l'administration a annoncé qu'elles allaient être soumises au Congrès. Cette règle existe également en Allemagne et aux Pays-Bas.

La neutralisation du délai séparant l'annonce d'une mesure de son adoption peut également se justifier par l'urgence s'attachant à la mise en oeuvre d'une mesure. Tel a été le cas des exonérations rétroactives de certains droits de timbre accordées aux contribuables de Guadeloupe sinistrés par le passage d'un cyclone.

## **2. Le cadre juridique**

*a) Aucun principe général de non-rétroactivité ne s'impose au législateur en matière fiscale*

L'article 2 du code civil dispose : « La loi de dispose que pour l'avenir : elle n'a point d'effet rétroactif ». La portée de cette disposition est cependant affaiblie par sa place dans la hiérarchie des normes : c'est un texte législatif.

La seule limite à la rétroactivité fixée par la Constitution découle de l'article 8 de la Déclaration de l'homme et du citoyen, qui interdit la rétroactivité des lois pénales d'application plus sévère.

Si la non-rétroactivité des actes administratifs constitue un principe général du droit, qui s'impose au pouvoir réglementaire (CE, Société du Journal « l'Aurore », 25 juin 1948), il n'existe donc pas de principe de valeur constitutionnelle de non-rétroactivité des lois. Le Conseil constitutionnel a ainsi pu affirmer le principe général selon lequel « sauf en matière pénale, la loi peut comporter des dispositions rétroactives » (décision n° 80-126 DC du 22 juillet 1980).

Le principe d'annualité budgétaire (article 47 de la Constitution, combiné avec les articles 2 et 4 de l'ordonnance organique de 1959) ne fait pas non plus obstacle à la rétroactivité fiscale. Ce motif ayant été invoqué par des sénateurs dans le cadre d'une saisine portant sur la loi de finances pour 1985, le Conseil constitutionnel a considéré qu'« aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce qu'une disposition fiscale ait un caractère rétroactif », et que « la circonstance qu'une telle disposition soit contenue dans une loi de finances ne saurait interdire une telle rétroactivité » (décision n°84-184 DC du 29 décembre 1984).

*b) Le juge administratif et le juge judiciaire s'efforcent d'encadrer l'application des lois fiscales rétroactives*

Sans être compétents pour écarter une loi rétroactive, le juge administratif et le juge judiciaire se sont efforcés d'en limiter l'application en dégagant deux principes protecteurs des droits du contribuable : le principe selon lequel la rétroactivité ne se présume pas d'une part ; celui selon lequel les lois rétroactives sont d'interprétation stricte d'autre part. La Cour de cassation refuse ainsi de reconnaître une portée rétroactive à la loi fiscale s'il existe le moindre doute sur l'intention du législateur (arrêt *Spencer Stuart*, chambre commerciale, 6 juillet 1990).

La Cour de cassation et le Conseil d'Etat ont également développé une jurisprudence visant plus spécifiquement à contrôler l'usage des lois interprétatives.

En 1986, le rapport de la commission présidée par M. Maurice Aicardi a souligné la multiplication des lois faussement interprétatives qui, au-delà de la clarification du texte primitif, y ajoutent en réalité de nouvelles dispositions.

Par un arrêt *Dame Pavie* du 7 avril 1992, la Cour de cassation s'est reconnu le pouvoir de contrôler la réalité du caractère interprétatif de la loi. Si le Conseil d'Etat s'est jusqu'ici toujours refusé à contrôler la réalité du caractère interprétatif de la loi (avis *Cofiroute* du 7 juillet 1989), il l'interprète parfois de façon à la priver de tout effet rétroactif (CE, *Rubin*, 23 juin 1986).

*c) Le Conseil constitutionnel contrôle désormais l'usage de la rétroactivité en matière fiscale*

Depuis 1980, le Conseil constitutionnel a progressivement bâti une jurisprudence lui permettant de contrôler de plus en plus strictement l'usage de la rétroactivité en matière fiscale, en subordonnant la constitutionnalité des lois rétroactives à cinq conditions :

- L'interdiction des atteintes à l'autorité de la chose jugée

Dès 1980, le Conseil constitutionnel a précisé que la rétroactivité ne peut porter atteinte à l'autorité de la chose jugée (décision n° 80-119 du 22 juillet 1980). Ont force de chose jugée les décisions des juridictions suprêmes, ainsi que celles des autres juridictions dès lors que le délai d'appel est écoulé et qu'aucun appel n'a été interjeté. En matière fiscale, cette règle constitue une importante limite à l'usage des lois de validation (décision n° 86-223 DC du 29 décembre 1986). Le rapport présenté par M. Warsmann, Député, au nom de la Commission des Lois de l'Assemblée Nationale sur la proposition de loi organique de M. Nicolas Sarkozy et plusieurs de ses collègues soulignait cependant<sup>143</sup> : « La portée réelle de cette condition ne doit pas être exagérée : un contentieux fiscal peut être long, et une loi interprétative, à condition que sa rétroactivité soit clairement exprimée, peut s'appliquer aux procédures en cours ».

- L'interdiction de la rétroactivité des sanctions plus sévères en matière fiscale

En 1982, le Conseil constitutionnel a précisé que l'interdiction de la rétroactivité des sanctions pénales plus sévères découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen s'étend à toute sanction revêtant le caractère d'une punition, même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature autre que juridictionnelle (décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982). Il en résulte que le législateur ne peut prévoir de mesures rétroactives en matière de sanctions fiscales, à moins que celles-ci ne soient plus favorables aux contribuables que les sanctions primitives. Cette interdiction de la rétroactivité ne s'étend cependant qu'aux sanctions présentant le caractère d'une punition, et non à celles qui correspondent à des pénalités de retard (décision n° 89-248 DC du 17 janvier 1989).

- L'interdiction de la remise en cause des prescriptions légalement acquises

En 1988, le Conseil constitutionnel a estimé que l'interdiction de faire renaître une prescription légalement acquise est le corollaire du principe de non-rétroactivité des sanctions fiscales (décision n° 88-250 DC du 29 décembre 1988).

- L'interdiction des atteintes aux garanties légales des exigences constitutionnelles

En 1991, le Conseil constitutionnel a précisé que la rétroactivité ne saurait avoir pour effet de priver de garanties légales les exigences de nature constitutionnelle. Des dispositions fiscales de nature rétroactive ne sauraient avoir sur le patrimoine des conséquences d'une ampleur telle qu'elles porteraient atteinte au droit de propriété garanti par la Constitution (décision n° 298 DC).

---

<sup>143</sup> Rapport n° 1191 enregistré le 12 novembre 1998, fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République sur la proposition de loi organique (n° 1151) de M. Nicolas SARKOZY et plusieurs de ses collègues, modifiant l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, par M. Jean-Luc WARSMANN, Député.

- L'exigence d'un motif d'intérêt général suffisant

Dès 1986, le Conseil constitutionnel a exigé que le recours à la rétroactivité soit justifié par un motif d'intérêt général (décision n° 86-223 DC du 29 décembre 1986). En 1995, il a précisé que cet intérêt général ne pouvait se réduire à un simple intérêt financier (décision n° 95-369 DC du 28 décembre 1995). En 1998, le Conseil constitutionnel s'est engagé plus franchement sur la voie d'un contrôle de proportionnalité des lois rétroactives, en ajoutant que l'intérêt général en cause doit être suffisant (décision n° 98-404 du 29 décembre 1998). Le Conseil admet cependant assez largement la notion d'intérêt général suffisant. En 2002, il a par exemple admis que le souci d'éviter la charge de travail supplémentaire qu'une vague de dégrèvements est susceptible de faire peser sur les services fiscaux constitue un intérêt général suffisant à motiver une validation rétroactive (décision n° 2002-458 du 7 février 2002, portant validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française).

Si l'évolution récente de la jurisprudence du Conseil constitutionnel va indéniablement dans le sens d'un encadrement plus strict des lois rétroactives, la portée de cette jurisprudence laisse cependant une marge d'action assez importante au législateur et n'est à ce jour pas totalement claire. En dépit du nombre élevé des mesures de validation, le Conseil constitutionnel n'a à ce jour eu à se prononcer sur des lois fiscales rétroactives que dans un nombre limité de cas. Surtout, les annulations demeurent exceptionnelles : sur 34 saisines invoquant la violation du principe de non-rétroactivité parmi les motifs d'annulation, 5 seulement ont abouti à une annulation. Dès lors, les décisions du Conseil constitutionnel ne peuvent être interprétées qu'*a contrario*, ce qui laisse le champ libre à des appréciations divergentes.

*d) La jurisprudence de la CEDH contribue au resserrement des contrôles juridictionnels sur les lois rétroactives*

Sur le fondement de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, qui garantit le droit au procès équitable en matière civile, la CEDH a développé une importante jurisprudence dans le domaine du contrôle des lois de validation. Les lois de validation doivent ainsi être justifiées par un motif impérieux d'intérêt général, et ne pas intervenir trop tard dans le déroulement des procédures juridictionnelles (CEDH, *Zielinski, Pradal et Gonzales*, 28 octobre 1999). Dans le cadre de son contrôle, la Cour fait preuve de pragmatisme, en appréciant la bonne foi de l'Etat et des requérants (CEDH, *National & Provincial Building Societies c/ Royaume-Uni*, 23 octobre 1997). Il convient cependant de rappeler que la fiscalité ne relève pas du champ d'application de cette disposition.

**La rétroactivité fiscale à l'étranger :  
une pratique toujours encadrée, rarement prohibée**

Si la rétroactivité des lois fiscales défavorables au contribuable fait l'objet d'un encadrement dans l'ensemble des Etats étrangers, elle est rarement prohibée dans son principe. Une étude menée par la Direction de la législation fiscale a ainsi mis en évidence que, sur 7 Etats de référence, 2 seulement ont interdit l'adoption de dispositions fiscales défavorables au contribuable de manière générale et absolue, l'un par une loi ordinaire (Italie), l'autre par un accord informel entre le Parlement et le gouvernement (Pays-Bas). Dans les 5 autres Etats, l'adoption de dispositions rétroactives défavorables au contribuable peut être admise, sous certaines conditions qui diffèrent d'un Etat à l'autre.

- **En Allemagne**, aucun texte ne fait obstacle à la rétroactivité des lois en matière fiscale. La Cour constitutionnelle de Karlsruhe juge néanmoins anticonstitutionnelle toute disposition fiscale défavorable au contribuable, sauf lorsque la loi vise à confirmer une situation juridique remise en cause par la jurisprudence (cas des lois de validation), à clarifier une situation juridique trouble ou confuse, à annuler des situations juridiques caduques ou à satisfaire des motifs impératifs d'intérêt général. La loi rétroactive est également jugée constitutionnelle lorsque le changement de législation présentait un caractère prévisible, suite à une annonce publique par les autorités gouvernementales.

- **En Italie**, la rétroactivité fiscale n'est pas encadrée par des textes de niveau constitutionnel ou organique, mais par de simples lois ordinaires (article 11 des « *Dispositions sur les lois en général* » intégrées au Code civil, et article 3 de la loi n° 212 du 27 juillet 2000), qui font obstacle à l'adoption de dispositions fiscales rétroactives défavorables au contribuable. De la même manière, si la pratique des validations législatives existe en Italie, la portée de ces validations est strictement limitée aux situations fiscales présentes et futures.

- **Aux Pays-Bas**, il n'existe pas de limite constitutionnelle à la rétroactivité des lois autres que répressives. Toutefois, un accord informel conclu entre le Parlement et le gouvernement exclut l'adoption de dispositions fiscales rétroactives défavorables au contribuable. Par ailleurs, de la même manière qu'en Italie, la loi ne peut valider la doctrine de l'administration fiscale que lorsque cette dernière ne s'applique qu'à des situations fiscales actuelles ou futures.

- **En Belgique**, la rétroactivité fiscale n'est encadrée que par des lois ordinaires (article 2 du Code civil et loi du 4 août 1986 portant dispositions fiscales). La jurisprudence subordonne la constitutionnalité des lois fiscales rétroactives à l'existence d'une justification objective et raisonnable, ainsi qu'à une exigence de proportionnalité au but légitime poursuivi. Il est à noter que les intérêts budgétaires et financiers de l'Etat figurent au nombre des justifications retenues par la jurisprudence. Comme en Italie et aux Pays-Bas, la loi ne peut valider la doctrine de l'administration fiscale que lorsque cette dernière ne s'applique qu'à des situations fiscales actuelles ou futures.

- **Aux Etats-Unis**, la Cour suprême admet la constitutionnalité des lois fiscales rétroactives dès lors que leur application n'est pas « rude et accablante », c'est-à-dire lorsque la modification rétroactive présentait un caractère prévisible. Les lois fiscales rétroactives ne peuvent par ailleurs instituer un impôt entièrement nouveau.

- **Au Royaume-Uni**, le principe de souveraineté du Parlement lui confère en théorie la faculté d'adopter des dispositions fiscales à caractère rétroactif. Cependant, afin de respecter les droits des administrés établis par le *Human Rights Act* de 1998, les mesures à caractère rétroactif doivent être justifiées par les circonstances et proportionnées au but poursuivi. Dans les faits, les dispositions fiscales à caractère rétroactif correspondent le plus souvent à des corrections techniques mineures visant à remédier à des malheurs législatifs, ou à la mise en œuvre de mesures déjà rendues publiques par les autorités.

- **En Espagne**, l'article 10 § 2 de la Ley General Tributaria (équivalent du Livre des procédures fiscales) prévoit que les normes fiscales n'ont pas d'effet rétroactif, tout en précisant cependant que cette règle peut être écartée par une disposition contraire. Seule la rétroactivité des lois fiscales instaurant ou aggravant des sanctions est interdite par l'article 9 de la Constitution du 31 octobre 1978.

## **B. La rétroactivité de la loi de finances**

En matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés, la loi de finances votée au 31 décembre s'applique aux revenus et aux bénéfices réalisés au cours de l'année écoulée. Les règles applicables aux revenus et bénéfices réalisés au cours de l'année sont donc fixées *a posteriori*. Au-delà de la seule loi fiscale, la règle s'applique à l'ensemble de la doctrine administrative : l'administration peut retirer une doctrine favorable au contribuable jusqu'au 31 décembre (CE, *Firino Martel*, 18 mars 1988).

Ce phénomène est souvent qualifié de « petite rétroactivité ». En droit cependant, la loi de finances ne peut être qualifiée de rétroactive : la date de détermination des règles applicables à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés coïncide en effet avec celle du fait générateur de l'impôt, à savoir le 31 décembre (article 12 du CGI pour l'IR, articles 36 et 209 du CGI pour l'IS). Mais elle s'applique à des opérations qui sont déjà intervenues et qui ont été décidées dans un contexte fiscal que la loi peut ainsi venir modifier.

Les modifications opérées en fin d'année sont parfois importantes : ainsi, la loi de finances pour 1998 a considérablement limité le champ d'application du taux réduit pour la taxation des plus-values à long terme réalisées en 1997.

La rétroactivité de la loi de finances est souvent justifiée par des considérations de politique économique ou budgétaire. La fixation en fin d'année des règles d'assiette et du taux de l'IR et de l'IS constitue indéniablement un facteur de réactivité de la politique fiscale, et d'ajustement des recettes et des dépenses de l'Etat.

La règle présente cependant l'inconvénient de laisser le contribuable dans l'ignorance du régime fiscal applicable aux opérations qu'il accomplit en cours d'année. Ce manque de visibilité pèse notamment sur l'efficacité des dispositifs à vocation incitative.

La rétroactivité de la loi de finances en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés résulte d'un décret du 9 décembre 1948. Auparavant, la loi applicable était celle en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année.

Il ne s'agit cependant pas d'une « exception française ». De nombreux autres Etats déterminent en effet les règles applicables aux revenus de l'année au cours ou lors de la clôture de l'exercice budgétaire (cf. encadré 2).

### La rétroactivité de la loi de finances n'est pas une exception française...

La « petite rétroactivité » constitue en réalité un phénomène dominant dans les systèmes fiscaux des Etats industrialisés. Une étude conduite par la Direction de la législation fiscale sur un échantillon de 7 Etats de référence a ainsi permis d'identifier des éléments de rétroactivité de la loi de finances dans l'ensemble des législations examinées.

**En Allemagne**, l'obligation déclarative des revenus intervient après l'expiration de la période d'imposition. Toute loi fiscale promulguée au cours de la période d'imposition produit donc ses effets sur l'ensemble de la période d'imposition. La Cour constitutionnelle admet largement cette règle, en jugeant applicables aux revenus de l'exercice les lois promulguées après l'expiration de la période d'imposition, à la condition qu'elles aient été adoptées avant cette date.

**En Italie, aux Pays-Bas, en Belgique et en Espagne**, les dispositions fiscales relatives à un exercice déterminé s'appliquent aux revenus, bénéfiques et gains perçus au cours de l'exercice précédent. Les dispositions de la loi de finances relatives aux impositions faisant l'objet d'une retenue à la source font cependant exception à ce principe général de rétroactivité de la loi de finances.

**Au Royaume-Uni** en revanche, les dispositions de la loi de finances de l'année sont applicables aux revenus, bénéfiques et gains perçus ou réalisés au cours de la même année. Cependant, dans la mesure où l'exercice budgétaire couvre une période s'étendant d'avril N à avril N+1, les revenus tirés des activités à caractère industriel ou commercial imposables au titre de cette année fiscale sont généralement ceux déterminés au titre de l'exercice fiscal précédent.

**Aux Etats-Unis**, la loi de finances n'est en principe pas rétroactive. Dans la pratique, cette règle souffre cependant de nombreuses exceptions, tenant soit à des retards dans le déroulement de la procédure budgétaire, soit à une volonté délibérée d'intervention immédiate dans le cycle. Par exemple, l'*Economic Growth and Tax Relief Act* signé le 7 juin 2001 par le Président Bush comporte de nombreuses mesures applicables aux revenus perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier de la même année.

## C. La rétroactivité économique

### 1. Définition

Sans être juridiquement rétroactives, certaines mesures ne disposant que pour l'avenir peuvent, en modifiant le traitement fiscal de situations en cours, porter atteinte à la sécurité juridique des contribuables.

L'abrogation anticipée d'une exonération ou d'un régime fiscal favorable, lorsqu'elle n'entraîne pas de rappel de taxe, n'est pas juridiquement rétroactive. Pour autant, en modifiant les bases de calculs microéconomiques effectués dans le passé, elle produit des conséquences analogues à celles d'une mesure juridiquement rétroactive.

Les mesures en cause constituent parfois de véritables ruptures des engagements de l'Etat. L'article 14-I de la loi de finances pour 1984 a ainsi ramené de 25 à 15 ans la durée d'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les immeubles antérieurs à 1973. De la même manière, la loi de finances pour 1998 a ainsi réduit de moitié (de 90 000,00 FF à 45 000,00 FF) le plafond de réduction d'impôt au titre des emplois salariés à domicile. Ce sont ces mesures, qui remettent en cause la parole de l'Etat, trahissent « une « confiance légitime » des contribuables qui sont les plus contestées. Elles restent longtemps présentes dans la mémoire collective et contribuent largement à la « mauvaise réputation » évoquée au début de cette fiche. Ainsi, la première des mesures données en exemple a alimenté un courrier de protestation des contribuables particulièrement abondant et durable, l'administration recevant encore des lettres à ce sujet 10 ans plus tard.

## 2. *Cadre juridique*

### a) *Le principe de confiance légitime dans la jurisprudence communautaire*

S'inspirant de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle fédérale allemande (cf. encadré 3 ci-dessous), la Cour de justice des communautés européennes a progressivement consacré un principe dit de « confiance légitime » qui limite la possibilité pour les autorités publiques d'adopter des mesures économiquement rétroactives.

Mentionné dans une décision *Lemmerz-Werke GmbH* du 13 juillet 1965, le principe de confiance légitime a été qualifié de principe général du droit communautaire par la CJCE dans une décision *Commission c/ Conseil* du 5 juin 1973. Il se distingue d'autres principes voisins, et notamment de celui de sécurité juridique, par le fait qu'il ne peut jouer qu'au bénéfice de particuliers, qu'il s'agisse de requérants ou de tiers.

Plus de 300 arrêts de la Cour font référence au principe de confiance légitime.

La Cour subordonne la reconnaissance des moyens tirés de la violation de la confiance légitime à deux conditions :

- L'administration doit avoir fait naître des espérances fondées dans le chef d'un particulier, ce qui suppose un engagement très crédible de sa part (CJCE, *Commission c/ Conseil*, préc.). La confiance légitime est ainsi trahie lorsque l'administration modifie avant son terme une réglementation instaurée pour une période déterminée (CJCE, *Deuka*, 18 mars 1975), ou lorsque les particuliers sont incités à souscrire un engagement dont la contrepartie disparaît par suite d'une modification de la réglementation au cours de la validité de l'engagement (CJCE, *Mulder*, 28 avril 1988) ;

- La confiance dont l'administration est à l'origine doit être légitime, c'est-à-dire raisonnable. Cette appréciation de la légitimité de la confiance est empreinte d'une forte subjectivité, qui restreint la portée du principe. A ce titre, la Cour fait notamment peser sur l'administré une obligation de bonne foi : la confiance légitime ne garantit pas les comportements spéculatifs (CJCE, *Mackprang*, 25 mai 1975). L'administré a également une obligation de diligence : il lui faut devancer les changements de réglementation pour adapter son activité. La prévisibilité de la modification s'oppose ainsi à la protection de la confiance légitime (CJCE, *Espagne c/ Conseil*, 19 novembre 1988). La Cour interprète largement la notion de modification prévisible : ainsi a-t-elle considéré que des exportateurs de denrées agricoles ne pouvaient prétendre ignorer que la Commission avait soumis au Conseil une proposition de modification de la méthode de calcul des montants compensatoires monétaires, alors même qu'il n'était pas certain que cette proposition soit adoptée (CJCE, *Coopératives agricoles de céréales c/ Commission et Conseil*, 10 décembre 1972).

En admettant que les conditions de formation de la confiance légitime soient réunies, le juge communautaire met en balance les intérêts de la Communauté et ceux des particuliers. Le principe de confiance légitime s'efface ainsi devant l'existence d'intérêts impérieux de la Communauté (CJCE, *Racke*, 25 janvier 1979).

La Cour a en outre clairement affirmé que le principe de confiance légitime ne saurait être étendu jusqu'à empêcher une réglementation nouvelle de s'appliquer aux effets futurs de situations nées sous l'empire de la réglementation antérieure (CJCE, *Tomadini*, 16 mai 1979 ; CJCE, *Dürbeck*, 5 mai 1981).

**Aux origines du principe de confiance légitime :  
la jurisprudence de la Cour constitutionnelle fédérale allemande**

Si l'article 103 de la Loi fondamentale allemande interdit la rétroactivité en matière pénale, il n'existe pas en Allemagne de disposition constitutionnelle faisant obstacle à l'adoption de dispositions rétroactives par le législateur. Dans un souci de protection de la sécurité juridique des citoyens, le juge constitutionnel allemand a été conduit à distinguer entre la « rétroactivité véritable » (« *echte Rückwirkung* »), et la « quasi-rétroactivité » (« *unechte Rückwirkung* »).

La loi « véritablement rétroactive » est celle qui entend appliquer des conséquences nouvelles à des actes achevés avant sa promulgation. Elle est jugée inconstitutionnelle par le tribunal de Karlsruhe. La loi « quasi-rétroactive » est celle qui entend appliquer des conséquences nouvelles à des faits dont l'origine est antérieure à la loi, mais dont les effets ont vocation à perdurer après son adoption. Concrètement, une législation applicable à un contrat en cours d'exécution est qualifiée de rétroactive.

Le juge allemand apprécie la constitutionnalité des lois au regard de deux exigences : l'intérêt supérieur de la collectivité d'une part, le principe de confiance légitime (« *Vertrauensschutz* ») d'autre part.

Ce principe constitue un instrument de protection du sentiment de confiance que les citoyens développent à l'égard des situations entérinées par la puissance publique. Inspiré par la notion de bonne foi, il a par exemple conduit à l'annulation de refus de prolongation de titres de séjour contredisant une longue pratique de renouvellement (BVerfG.E 31, 275 et BVerfG.E 47,198).

*b) La position des juridictions françaises*

- La position du juge administratif

Le juge administratif français n'a jusqu'ici jamais reconnu de principe de confiance légitime.

La seule exception consiste en un jugement du tribunal administratif de Nancy (TA Nancy, *Entreprise de transport Freymuth*, 8 décembre 1994). L'essentiel de l'activité de la société de transport Freymuth et de son sous-traitant, la société mosellane de tractions (SMT), était consacrée à l'importation de déchets ménagers en provenance d'Allemagne. Le décret n°92-798 du 18 août 1992, entré immédiatement en vigueur, avait interdit l'importation en vue d'une mise en décharge de diverses catégories de déchets ménagers. A la suite de l'entrée en vigueur de ce décret, la SMT avait perdu 30 % de son chiffre d'affaires, tandis que la société Freymuth déposait son bilan. Devant la gravité du préjudice subi, le tribunal administratif de Strasbourg avait estimé que la responsabilité de l'Etat se trouvait engagée par la brutalité du changement de la réglementation applicable, accueillant le motif tiré de la violation du principe de confiance légitime.

Ce jugement a été annulé en appel par la cour administrative de Nancy. Le Conseil d'Etat a par la suite explicitement écarté le moyen tiré de la violation du principe de confiance légitime (CE, *Association des élèves, des parents d'élèves et des professeurs des classes*, 16 mars 1998).

De manière générale, il est de jurisprudence constante qu'il n'existe aucun droit acquis au maintien d'un règlement créateur de droits (CE, *Vannier*, 27 janvier 1961), conformément au principe de mutabilité.

Cependant, certains principes dégagés par le juge administratif sont inspirés par des préoccupations analogues à celles qui inspirent la notion de confiance légitime. Il en va ainsi du principe de responsabilité sans faute de l'Etat du fait des lois (CE, *Société anonyme des produits laitiers « La Fleurette »*, 14 janvier 1938). De même, même s'il s'agissait en l'espèce d'un abus de droit, le juge administratif a dans un arrêt *Compagnie des mines de Siguiri* du 22 novembre 1929) été jusqu'à affirmer la responsabilité de l'administration en cas de changement brusque et injustifié d'une réglementation.

- La position du juge constitutionnel

A deux reprises (décisions n°385 DC et 391 DC), le juge constitutionnel a explicitement dénié toute valeur constitutionnelle au principe de confiance légitime.

### **III. LES PROPOSITIONS DE LA MISSION : ENCADRER LES TEXTES DE VALIDATION ET EMPECHER LA REMISE EN CAUSE DES MESURES D'INCITATION FISCALE LIMITEES DANS LE TEMPS**

#### **A. La suppression de la rétroactivité de la loi de finances n'apparaît pas opportune**

Mettre un terme à la « petite rétroactivité » supposerait de fixer en début d'année l'assiette et le taux de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés. Cette évolution permettrait au contribuable de connaître à l'avance la charge fiscale affectant ses opérations réalisées en cours d'année. Elle préciserait les bases du calcul microéconomique pour l'ensemble des agents, favoriserait une allocation plus optimale des ressources et contribuerait à soutenir la croissance de la production.

La suppression de la « petite rétroactivité » n'est pas envisageable :

- Elle affaiblirait considérablement la réactivité de la politique fiscale. Les règles d'imposition applicables au cours d'une année N seraient déterminées en fonction des données observées au cours de l'année N-1. La mise en œuvre des actions de politique économique se trouverait ainsi décalée d'une année par rapport aux inflexions observées dans le cycle, ce qui, compte tenu des délais de transmission des impulsions de politique économique, reviendrait dans les faits à neutraliser en grande partie la capacité d'anticipation et d'intervention contra-cyclique de l'Etat.

- Elle supposerait pour le moins que l'impôt sur le revenu soit prélevé par retenue à la source, réforme lourde de notre système fiscal qu'il n'appartient pas à cette mission d'examiner.

La « petite rétroactivité » est d'ailleurs observable à des degrés divers dans l'ensemble des Etats industrialisés, et ne semble pas se trouver au cœur des préoccupations des entreprises auditionnées dans le cadre de la mission.

L'idée d'une limitation de la « petite rétroactivité » à des catégories de règles restreintes a été envisagée. L'hypothèse d'une distinction entre les règles de taux, qui continueraient à être fixées en fin d'exercice, et les règles d'assiette, qui seraient fixées en début d'exercice, a ainsi été examinée. De la même manière, il a été envisagé de distinguer entre les règles d'imposition du résultat courant et les règles d'imposition du résultat exceptionnel – les premières continuant à être fixées en fin d'année, les secondes étant fixées en début d'année.

Bien que séduisantes, ces hypothèses ne paraissent pas pouvoir être retenues. Sources de complexité, elles soulèveraient inévitablement de multiples problèmes de mise en œuvre. La rigidification de l'assiette qui découlerait d'une détermination des règles d'assiette en début d'année déboucherait très probablement sur des conséquences opposées au but recherché, à savoir une volatilité accrue des taux d'imposition, qui constitueraient en effet l'unique variable d'ajustement du législateur. Quant à la détermination des règles d'imposition du résultat exceptionnel en début d'année, elle aurait pour conséquence de favoriser les sociétés dont l'essentiel de l'activité consiste en l'acquisition et la revente d'actifs, et pourrait susciter des opérations de « transformation », visant à qualifier des opérations courantes d'opérations exceptionnelles, ou inversement.

## **B. La rétroactivité juridique pourrait faire l'objet d'un encadrement**

### ***1. La rétroactivité de la loi fiscale a déjà fait l'objet de plusieurs tentatives d'encadrement***

#### *a) Les propositions de la commission présidée par M. Maurice Aicardi*

En 1986, la commission Aicardi a proposé une modification de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 visant à « exclure la rétroactivité de la loi fiscale en tant qu'elle édicte des obligations, hormis les hypothèses très particulières visées par l'article 61 de la Constitution (non-conformité de la loi de finances à la Constitution : la nouvelle loi revêt nécessairement un caractère rétroactif) et par les articles 47, 4<sup>ème</sup> alinéa de la Constitution et 44 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 ».

#### *b) La proposition de loi constitutionnelle déposée par M. Pascal Clément*

En 1991, M. Pascal Clément, député, a déposé une proposition de loi constitutionnelle (n°1901) visant à compléter l'article 66 de la Constitution par un alinéa ainsi rédigé : « Les lois et les règlements ne peuvent avoir aucun effet rétroactif ».

#### *c) Les propositions du Conseil des impôts*

En 1994, le Conseil des impôts a, dans son treizième Rapport au Président de la République, formulé des propositions visant à mieux encadrer la rétroactivité en matière fiscale :

- L'interdiction des lois rétroactives défavorables au contribuable. Cette interdiction générale se serait accommodée de deux tempéraments : auraient été admissibles les lois rétroactives justifiées par un motif d'intérêt général d'une part, et celles dont l'antériorité de la date d'effet par rapport à la date de publication n'excède pas un an d'autre part.

- L'interdiction des lois interprétatives. Là encore, une exception aurait été aménagée pour les lois interprétatives n'ayant pas pour objet d'interpréter des règles relatives à l'assiette ou au taux de l'impôt. Cette souplesse aurait permis de valider rétroactivement des opérations annulées par le juge pour de seules raisons de procédure.

Le Conseil des impôts préconisait de recourir à la loi organique pour adopter ces mesures.

*d) La proposition de loi constitutionnelle déposée par M. Philippe Marini*

En novembre 1999, M. Philippe Marini, sénateur, a déposé une proposition de loi constitutionnelle posant le principe de la non-rétroactivité des lois de finances, des lois de financement de la Sécurité sociale et des lois ordinaires, sauf dans les cas justifiés par une exigence d'intérêt général, ou lorsque les dispositions en cause sont plus favorables au contribuable que les dispositions antérieures. La proposition de M. Marini visait également à interdire les lois de validation, en en écartant l'application aux réclamations et litiges en cours. Elle établissait en outre une règle selon laquelle les dispositions fiscales ne peuvent bouleverser l'équilibre financier des contrats en cours d'une durée de 1 à 15 ans.

*e) La proposition de loi constitutionnelle déposée par MM. Charles Millon et Michel Meylan*

En mars 2000, MM. Charles Millon et Michel Meylan, députés, ont déposé une proposition de loi constitutionnelle reprenant le contenu de la proposition de M. Marini, en y introduisant une disposition nouvelle, affirmant un principe de confiance légitime. Cette proposition a été reprise par M. Jean-Claude Carle, sénateur, en février 2001.

**2. Les propositions de la mission**

L'adoption d'une restriction à la rétroactivité fiscale constituerait certainement un signal très fort en direction des entreprises étrangères susceptibles d'investir en France, qui se verraient ainsi offrir des gages très appréciables de renforcement de leur sécurité juridique au regard de la loi fiscale. Il paraît donc souhaitable d'aller dans ce sens.

- Sur le fond, l'interdiction absolue de la rétroactivité des lois fiscales défavorables ne paraît pas souhaitable. Il paraît en effet nécessaire que dans certains cas de telles lois puissent être adoptées lorsque sont en jeu des considérations d'intérêt général très fortes : la validation d'irrégularités de la procédure d'imposition qui ne lèsent pas les droits de la défense mais qui conduiraient à annuler la perception d'un impôt, est le cas le plus évident ; il y a également des situations dans lesquelles la loi de validation ne nuit pas à la sécurité juridique mais au contraire la renforce.

La quasi-totalité des interlocuteurs de la mission en sont d'ailleurs convenu et soit estiment la jurisprudence du Conseil constitutionnel suffisante, soit souhaiteraient que le contrôle du Conseil soit plus rigoureux.

Dès lors, sur le fond, il est proposé de renforcer ce contrôle jurisprudentiel en limitant la rétroactivité des mesures fiscales aux cas où elle présente un intérêt général « suffisant » (terminologie du Conseil constitutionnel) ou « impérieux » (terminologie de la CEDH) et où la mesure est proportionnée aux problèmes posés.

Les dispositions rétroagissant aux faits générateurs intervenues à compter de l'annonce de la mesure devraient rester possible afin d'éviter les phénomènes perturbateurs résultant du décalage entre l'annonce et l'application de certaines mesures.

- Sur la forme de la mesure, deux possibilités sont envisageables :

1°) La première consisterait à adopter une loi constitutionnelle et/ou organique énonçant solennellement l'interdiction de mesures fiscales rétroactives défavorables sauf intérêt général « suffisant » ou plutôt « impérieux ». Le mérite de cette approche serait double : un affichage très clair vis-à-vis des contribuables et notamment des entreprises étrangères ; une incitation au juge constitutionnel à exercer son contrôle avec plus de force que ce n'est le cas dès lors qu'un texte l'y habiliterait. L'inconvénient réside évidemment dans la lourdeur de la procédure nécessaire pour parvenir à l'objectif.

2°) Une autre approche consisterait en la prise d'un engagement d'ordre politique particulièrement solennel, à l'instar de celui que le Gouvernement et le Parlement néerlandais ont conclu. Les avantages et les inconvénients sont inverses de ceux de la première option : plus facile et rapide à mettre en oeuvre, mais moins crédible, alors même que le problème dont souffre la France à cet égard est justement la crédibilité. Mais après tout, sur la politique monétaire naguère, la France n'était pas crédible non plus et elle a réussi au prix d'une opiniâtre constance à le devenir : cela pourrait s'appliquer à la fiscalité si la volonté politique était suffisante.

### **C. L'encadrement de la « rétroactivité économique »**

#### ***1. La rétroactivité économique a déjà fait l'objet de plusieurs tentatives d'encadrement***

##### *a) Les propositions du Conseil des impôts*

Dans le cadre des propositions qu'il a formulées en 1994 (cf. *supra*), le Conseil des impôts a suggéré de soumettre les lois s'appliquant dans le futur à des situations en cours à deux conditions : l'existence de mesures transitoires d'une part, le respect des droits fondamentaux garantis par la Constitution d'autre part.

Le Conseil des impôts préconisait d'adopter cette règle dans le cadre d'une loi organique.

##### *b) La proposition de loi organique déposée par MM. Nicolas Sarkozy, Jean-Louis Debré, Philippe Douste-Blazy et José Rossi*

En 1998, MM. Sarkozy, Debré, Douste-Blazy et Rossi, députés, ont déposé une proposition de loi organique (n°1151) modifiant le premier alinéa de l'article 4 de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959, ainsi rédigée : « L'autorisation de percevoir les impôts est annuelle. Toutefois, sous réserve d'en limiter précisément la durée dans la loi, les avantages fiscaux peuvent acquérir un caractère pluriannuel, sans qu'une loi ultérieure puisse venir les modifier avant l'échéance prévue. Le rendement des impôts dont le produit est affecté à l'Etat est évalué par les lois de finances ».

*c) Les propositions de loi organique de MM. Philippe Marini, Charles Millon, Michel Meylan et Jean-Claude Carle.*

Les propositions de loi constitutionnelle déposées par MM. Marini, Millon, Meylan et Carle en 1999, 2000 et 2001 (cf. *supra*) étaient assorties de propositions de loi organique visant à mieux encadrer la rétroactivité économique. Les trois propositions reposaient sur la même économie générale : il s'agissait d'interdire la modification des dispositions à caractère incitatif instituées pour une durée déterminée avant le terme prévu, sauf dans le cas où la modification vise à rendre le dispositif plus favorable au contribuable.

## **2. Les propositions de la mission**

Comme cela a été exposé plus haut, c'est cette « rétroactivité économique » qui heurte le plus en réalité les opérateurs.

Son encadrement aurait donc également un impact important.

- Sur le fond, la question consiste à trouver l'équilibre entre éviter les perturbations indues des opérations économiques et ne pas pouvoir faire évoluer la fiscalité.

Il paraît donc que c'est dans le sens des propositions de textes évoquées plus haut qu'il convient de s'orienter, c'est-à-dire de prohiber la remise en cause d'un régime fiscal d'incitation limité dans le temps. La durée devrait rester raisonnable pour éviter le maintien durable de situations que l'on souhaite abroger. Une durée de trois à cinq ans, fréquente en matière fiscale, paraît appropriée.

Ce critère pourrait être accompagné par un concept de non remise en cause d'un régime fondé sur un contrat : ainsi, les contrats d'assurance-vie bénéficient d'un avantage fiscal si les sommes restent investies pendant huit ans. Une modification du régime fiscal de ces contrats devrait s'appliquer aux contrats conclus après l'adoption de la loi et aux contrats conclus antérieurement et prolongés après leur échéance de huit ans ; mais elle ne devrait pas s'appliquer jusqu'à leur huitième année aux contrats conclus antérieurement au vote de la loi nouvelle.

- Sur la forme, le débat entre un texte ou un engagement politique solennel se pose dans les mêmes termes que pour la mesure précédente.

Toutefois, dans ce cas, le texte aurait une conséquence supplémentaire : l'impossibilité de mettre un terme à une mesure dont le coût budgétaire, mal évalué, deviendrait très lourd. Ce risque peut cependant être réduit par la limitation proposée à trois ou cinq ans.

## **SOMMAIRE DES ANNEXES**

**ANNEXE I : LETTRE DE MISSION**

**ANNEXE II : LISTE DES PERSONNES RENCONTREES**

**ANNEXE I : LETTRE DE MISSION**



LE MINISTRE D'ETAT,  
MINISTRE DE L'ECONOMIE,  
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

Paris, le - 2 JUL 2004

Ref 010300

Cher Maître et cher ami, *Cher Bruno,*

L'amélioration de l'attractivité et de la réputation de notre système fiscal est à mes yeux un objectif prioritaire.

Partant du constat que lorsqu'une entreprise veut investir en France, deux éléments de nature fiscale pèsent de manière négative sur le choix des dirigeants au détriment de la France - la complexité et l'instabilité de la norme fiscale - j'ai décidé de vous demander de réfléchir à la façon d'améliorer sensiblement la sécurité de notre droit fiscal.

En vous concentrant sur la fiscalité applicable aux entreprises, vous devrez ainsi examiner les modifications qui doivent être apportées aux régimes fiscaux, aux procédures et aux relations entre les contribuables et l'administration fiscale, de nature à renforcer la confiance légitime des opérateurs. A cet égard, votre étude portera entre autres sur les règles en matière de contrôle fiscal, sur les possibilités de rescrit ou sur les pénalités fiscales. Le cas échéant, votre travail s'appuiera sur l'examen d'exemples étrangers.

Pour mener à bien votre mission, vous serez assisté de membres de l'inspection générale des finances. Vous procéderez à l'audition d'organisations représentatives des forces économiques, de représentants d'entreprises et de praticiens fiscalistes.

Vous disposerez de l'appui de l'ensemble des administrations dépendant du ministère d'Etat, ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, en particulier de la Direction Générale des Impôts et de la Direction de la Législation Fiscale.

Je souhaiterais disposer de premières propositions en septembre 2004, de façon à ce qu'elles puissent trouver une traduction dans le projet de loi de finances pour 2005 ou le projet de loi de finances rectificative pour 2004. Votre rapport d'ensemble devra m'être remis avant la fin de cette année.

Je vous prie de croire, Cher Maître et cher ami, à l'assurance de ma considération distinguée.

*amicalement*

  
Nicolas SARKOZY

Monsieur Bruno GIBERT  
Avocat Associé  
CMS Bureau Francis Lefebvre  
1-3, Villa Emile Bergerat  
92522 Neuilly-sur-Seine Cedex

**ANNEXE II : LISTE DES PERSONNES RENCONTREES**

ANNEXE II

LISTE DES PERSONNES RENCONTREES PAR LA MISSION

D) FRANCE

• **Conseil d'Etat**

M. FOUQUET, conseiller d'Etat, président de la section des finances

M. MARTIN, conseiller d'Etat, président adjoint de la section du contentieux

M. BACHELIER, maître des requêtes, commissaire du gouvernement

• **Administrations**

- Direction générale des impôts

M. PARENT, directeur général des impôts

M. BOURIANE, chef du service juridique

M. CARRERE, sous-directeur du contentieux administratif

M. COMOLET-TIRMAN, sous-directeur des études générales et du contentieux  
judiciaire

M. WOLF, sous-directeur du contrôle fiscal (CF)

M. BAUDIER, chef du bureau CF3 (affaires internationales)

M. LAVAL, délégué interrégional, directeur de la DVNI (direction des  
vérifications nationales et internationales)

M. MARGOSSIAN, délégué interrégional, directeur de la DGE (direction des  
grandes entreprises)

M. DUVAL, chef de section, accords préalables en matière de prix de transfert,  
bureau CF3

- Direction de la législation fiscale

Mme LEPETIT, directrice de la législation fiscale

M. MAZAURIC, sous-directeur relations internationales

M. LAUSSUCQ, chef du bureau A (coordination)

M. LLORCA, adjoint au chef du bureau A (coordination)

M. ARNAL, chef de section, études juridiques générales, bureau A (coordination)

- Agence française des investissements internationaux

M. AVICE, conseiller juridique

Mme ALRIC, conseiller fiscalité

- **Organisations représentatives des entreprises**

- AFEP (association française des entreprises privées)

M. TESSIER, directeur général

Mme ROBERT, directeur fiscal

- Cercle de la valeur

M. FARABET, chief financial officer, Coca-Cola Entreprises

M. HUBIN, directeur financier, Procter&Gamble France

France M. de LA BOURDONNAYE, responsable du service fiscalité, Procter&Gamble

Mme UZAN-MERCIE, directeur tax Europe, Coca-Cola Entreprises

- Chambre de commerce et d'industrie de Paris

M. HAYAT, sous-directeur, responsable du département fiscal

- CGPME (confédération générale des petites et moyennes entreprises)

M. LABET, directeur du service économique

M. ORSINI, avocat

- MEDEF (mouvement des entreprises de France)

M. BACONNIER, président du comité fiscal

Mme ANTONI, directeur adjoint, affaires économiques, financières et fiscales

- **Personnalités qualifiées**

M. CASTRO, avocat associé, Castro et associés

M. CHAHID-NOURAI, avocat associé, Allen&Overy LLP

M. LE GALL, avocat associé, Sullivan&Cronwell LLP

M. LEHERISSEL, avocat associé, EY Law

M. MERCIER, avocat associé, chef du service doctrine, CMS Bureau Francis  
Lefebvre

M. STREICHENBERGER, avocat associé, Bredin Prat

M. SUET, secrétaire général adjoint, Société générale

M. TALY, avocat associé, Landwell et associés LLP

M. THIRIA, directeur fiscal, Unilever

## **II) ROYAUME-UNI**

- **Administration**

- *Her Majesty's Treasury*

M. TROUP, director, business and indirect tax

- *Inland revenue*

M. HARTNETT, deputy chairman for revenue policy

M. WOOD, co-ordinator, advance pricing agreement program

- **Entreprises**

M. BRIMICOMBE, director of group tax, AstraZeneca PLC (co-président du  
Business Tax forum)

## **III) ETATS-UNIS**

- **Administrations**

- *Internal revenue service*

M. FRANK, director, advance pricing agreement program

M. GILBERT, special counsel to the director of advance pricing agreement  
program

M. DEHAN, group manager, office of tax treaty, Large and medium sized  
businesses division (international)

M. FATTMAN, special counsel to the office of the chief counsel

M. LEEKER, program manager, performance, quality assurance and audit assistance, post-filing activity

M. WHITEAKER, manager, Pre-filing and technical services, Large and medium sized businesses division

- **Représentants du secteur privé**

M. BRESLOW, Exxon Mobil

M. COLE, Alston&Bird LLP

Mme DUNAHOO, Baker and McKenzie

M. GERVAIS, Areva Cogema Inc

M. HAWKINS, Coca-Cola

M. HILTZ, General Motors

M. HOAG, Oracle

M. MORRIS, General Electric

M. REVAULT, Deloitte & Touche LLP

M. SILVERMAN, Steptoe&Johnson

Mme SCARABELLO, National foreign trade council Inc.

M. WEST, Steptoe&Johnson LLP