

673 **Transparence des relations entre Administration et contribuables : quel équilibre ?**

Actes de la soirée annuelle de l'IFA du 6 novembre 2014

Daniel GUTMANN,

*professeur à l'École de droit de la Sorbonne,
avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre*

Olivier SIVIEUDE,

chef du service du contrôle fiscal, DGFIP

Claire GOUDET,

*directeur fiscal, douanes et droit des sociétés,
groupe Yves Rocher*

Cyrille DERO,

directeur fiscal, groupe Danone

Jean-Luc BARÇON-MAURIN,

chef du service juridique de la fiscalité, DGFIP

Édouard MARCUS,

*sous-directeur de la prospective et des relations
internationales, DGFIP*

Introduction : Qu'est-ce que la transparence ?

I - Daniel Gutmann. – Le sujet que nous traitons aujourd'hui, qui est celui de la transparence dans les relations entre l'administration et les entreprises, est un sujet à la fois très ancien et très nouveau. C'est également un sujet qui dépasse le champ de la fiscalité dans la mesure où il intéresse de façon générale les relations entre l'Administration et les citoyens.

La transparence, une exigence croissante pour les entreprises comme pour l'Administration

Il suffit de consulter la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen pour s'apercevoir que l'exigence d'une transparence nécessaire de l'Administration est formulée au seuil même de l'histoire politique post-révolutionnaire. Preuve en est que l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789 énonce que « *tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique* » – c'est le consentement à l'impôt – mais ils ont aussi, outre le droit de consentir librement à l'impôt, « *le droit d'en suivre l'emploi* ».

Cette Déclaration permet de comprendre que de façon générale, le droit conféré à l'Administration de lever l'impôt n'est pas un droit

subjectif mais un pouvoir, c'est-à-dire une prérogative contrôlée. Il n'est pas anodin que la métaphore visuelle de la transparence se traduise par la possibilité pour les citoyens d'exercer un **droit de regard** sur ce qui est fait de la contribution publique.

De façon plus claire encore, l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme énonce que « *la Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration.* » Le droit des citoyens n'est donc pas seulement un droit de regard, c'est un droit de contrôle ; et ce droit a pour symétrique, pour l'Administration, une obligation, celle de rendre compte de son activité. La mise en œuvre de ces principes plus que bicentennaires est le produit d'une longue construction historique où l'on doit mettre en lumière l'apport essentiel de la loi du 17 juillet 1978 : comme l'écrivait le Doyen Jégouzo (*La modernisation et la transparence de l'administration au défi de Wikileaks : AJDA 2010, p. 2449*), depuis cette loi, « la transparence est devenue un des maîtres mots de la réforme administrative. Loi après loi, s'est affirmée l'obligation pour l'administration d'ouvrir ses portes et surtout ses dossiers, d'informer sur son processus de décision et sur les motivations de ses actes. Ces obligations de transparence ont été renforcées par le droit communautaire, tant pour des raisons tenant au respect des règles de concurrence dans la passation des marchés publics que pour donner de meilleures garanties aux administrés avec l'objectif de faire

progresser la « bonne gouvernance », nouveau credo européen ». Et l'auteur de conclure : « Bref, l'administration doit devenir une maison de verre. » Cette citation est d'autant plus intéressante qu'elle émane d'un non-fiscaliste et prend place dans un contexte qui dépasse de très loin la matière fiscale.

La transparence n'est cependant pas à sens unique. De même qu'elle se présente comme un moyen de contrôler le Pouvoir, elle joue, par effet de miroir, un rôle dans le contrôle de l'activité des entreprises, autant qu'elle permet d'encadrer l'exercice du pouvoir au sein des entreprises.

Ainsi l'entreprise, qui était naguère encore un lieu relativement opaque, doit se plier aux exigences croissantes de la transparence décisionnelle. Ce phénomène intéresse l'ensemble des décisions prises par les entreprises et n'a rien de spécifique à la matière fiscale. En témoigne, parmi de nombreux autres exemples, un exemple récent tiré de l'ordonnance n° 2014-863 du 31 juillet 2014 sur les conventions réglementées, qui illustre le renforcement de l'obligation faite aux organes de direction de l'entreprise de rendre des comptes, en particulier aux actionnaires, mais aussi et au-delà, à l'ensemble des investisseurs. Ce n'est pas un hasard si le rapport au président de la République sur l'ordonnance justifiait son adoption par le souci « d'accroître la transparence dans les sociétés anonymes ». Ici encore, rien de nouveau sous le soleil : comme l'affirmait en 1933 Louis Brandeis, célèbre magistrat de la Cour suprême des Etats-Unis, « *Sunlight is said to be the best of disinfectants ; electric light is the most efficient policeman* ». C'est en effet en braquant le projecteur sur l'activité et sur la gestion des entreprises que l'on arrive efficacement à contrôler leur activité.

En matière fiscale, la tendance au renforcement de la transparence décisionnelle des entreprises est d'autant plus marquée que nous arrivons à un moment de l'histoire de la fiscalité où les règles anti-abus ayant pour objectif de neutraliser certains montages arrivent à bout de souffle en ce sens que leur multiplication ne peut se poursuivre à l'infini. La pénalisation du droit fiscal n'est également pas sans limite, ce que rappelle fort heureusement le Conseil constitutionnel dans sa jurisprudence récente. Le modèle traditionnel de contrôle de la décision fiscale par la norme (substantielle ou répressive) n'apparaît donc plus la panacée pour endiguer les pertes de recettes fiscales que déplorent les Etats en général et la France en particulier. C'est dans ce contexte que l'on voit apparaître un nouveau mode de contrôle des décisions fiscales au sein des entreprises, contrôle qui n'est plus substantiel mais qui est purement procédural. Ce contrôle procédural prend la forme d'une obligation pour les entreprises de « rendre compte » de ce qu'elles font.

Transparence fiscale : quoi de neuf ?

Si la transparence est un thème ancien, les modalités par lesquelles cette transparence est assurée se renouvellent de façon significative.

La transparence passive, qui naguère encore prenait la forme d'une obligation pour les entreprises de communiquer des informations à l'Administration lorsqu'on le lui demandait, cède aujourd'hui la place à une transparence « active », c'est-à-dire de plus en plus spontanée : voir à ce sujet les réformes récentes en matière de documentation relative aux prix de transfert et le principe qui inspire la « relation de confiance ».

L'accès de l'Administration à l'information concernant les entreprises connaît également une extension considérable : de plus en plus, l'Administration fiscale communique avec d'autres autorités publiques, françaises ou étrangères, ce qui implique que l'information qui sort de l'entreprise n'est plus entre les mains d'un nombre limité de détenteurs, mais entre celles de détenteurs de plus en plus nombreux.

L'objet même de l'information rendue transparente se modifie. Jusqu'à une époque récente, l'entreprise devait informer l'Administration sur des faits ; elle doit aujourd'hui informer sur des risques, ce

qui renvoie à une problématique comptable mais va bien au-delà, naturellement, de cette seule problématique. Cette information sur les risques, qui devient de plus en plus une exigence juridique, devient aussi une exigence éthique ou « réputationnelle ». Les entreprises ne peuvent plus se permettre le luxe de tenir secrètes un certain nombre d'informations parce qu'elles ont besoin de démontrer au public – même si le public est largement un inconnu –, aux investisseurs, aux ONG, à « l'opinion », qu'elles se comportent de façon civique. Le renforcement de la transparence est indissociable du développement de l'idée selon laquelle les entreprises ont un devoir civique et une responsabilité sociale.

Mais si l'on en arrive là, c'est une fois encore parce que l'on se rend compte aujourd'hui que ce contrôle « réputationnel » de l'activité des entreprises est aussi, voire plus puissant, que le contrôle strictement juridique qui prend la forme de règles fiscales anti-abus. Ce phénomène suscite de nouveaux problèmes : celui de la confidentialité des informations communiquées à l'Administration, celui de l'identification des bénéficiaires de ces informations et celui du contrôle de l'utilisation des informations.

Les entreprises, étant soumises à une forte pression en termes de communication d'informations, deviennent naturellement plus exigeantes à l'égard des Administrations fiscales. Celles-ci ont déjà, sous l'égide de l'OCDE, compris la nécessité théorique pour elles de changer de modèle dans leurs relations avec les entreprises : d'où l'idée de « relation améliorée » ou encore de « *cooperative compliance* » (OCDE, *Co-operative Compliance : A Framework. From Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance*, 2013). Mais cette nécessité ne peut pas rester théorique. La relation hiérarchique, un peu cassante, qui existait naguère entre entreprises et contribuables, est obligée de se modifier, l'Administration demandant plus, mais devant en retour donner plus, et devant en particulier se faire à l'idée qu'elle-même est soumise à un processus de *benchmarking*. Les groupes français, qui sont des groupes internationaux, comparent les activités des différentes administrations, leurs façons de gérer le dialogue, le contrôle fiscal, le rescrit, le contentieux. Dans un monde globalisé, la pression s'exerce donc sur tous ; l'Administration et les entreprises sont, pour ainsi dire, dans le même bateau.

1. La transparence en France

A. - Transparence et contrôle

2 - Olivier Sivieude. – Je vais essayer de tenir devant vous exactement le même propos que je pourrais tenir devant des vérificateurs, parce que c'est cela la transparence. Je me suis posé trois questions, sachant que je parle bien de la transparence dans le cadre du contrôle fiscal.

Les réticences

Première question : « *Est-ce qu'il n'y a pas des réticences à la transparence dans le contrôle fiscal ?* » La réponse est évidemment « oui ».

Il y a des réticences de la part des entreprises. J'en donne quelques exemples. Il n'y a pas si longtemps, la transmission de la comptabilité sous forme dématérialisée était optionnelle. Combien d'entreprises ont spontanément, par option, choisi de transmettre leur comptabilité sous forme dématérialisée ? Dans les grandes entreprises, de l'ordre de 15 %. Cela veut dire qu'*a contrario*, 85 % des entreprises refusaient cette forme de transparence.

Autre exemple : une majorité d'entreprises refusait au vérificateur qu'il puisse faire une copie de documents, y compris de documents qui sont parfois des documents absolument indispensables à la compréhension d'un sujet. Il a fallu une loi, l'an dernier, pour que les entreprises soient obligées de faire des copies quand un vérificateur en a besoin et à assortir cette obligation d'une amende.

Mais les réticences valent aussi pour l'Administration. Souvent, les vérificateurs préfèrent « avancer masqués ». On ne dit pas forcément

les choses parce que, peut-être va-t-on réussir à avoir comme cela des informations qu'on ne nous donnerait pas si on était dans une relation de transparence, c'est-à-dire si on disait exactement ce qu'on voulait.

Les avantages

Ma deuxième question, toujours dans le cadre du contrôle fiscal : « Est-ce qu'on a un avantage à aller vers la transparence ? » Je pense que oui, pour trois raisons.

La première, cela ne vous surprendra pas de la part d'un représentant de l'administration fiscale, c'est qu'aller vers la transparence, c'est-à-dire être plus clair dans nos règles, dans ce que l'on demande aux entreprises, dans les risques que prennent les entreprises, c'est anticiper les rentrées budgétaires. On évite que l'entreprise commette des erreurs, on évite de courir après les erreurs, on les anticipe, donc les recettes fiscales rentrent plus vite. C'est le premier argument, qui est très fort.

La deuxième raison, qui est aussi très importante dans le contexte actuel, est que la transparence, c'est aller vers une meilleure acceptation du contrôle fiscal. Les relations sont parfois assez tendues et il faut veiller évidemment à ce qu'elles soient les plus sereines possibles, dès lors évidemment qu'on a à faire à des entreprises qui s'inscrivent dans une démarche citoyenne.

La troisième raison est qu'aller vers la transparence dans le contrôle fiscal, c'est être plus efficace. Dire directement ce que l'on veut, répondre rapidement aux questions parce qu'elles sont posées clairement, c'est gagner du temps, c'est être plus efficace, tant pour les entreprises que pour l'Administration.

Les limites

Ma troisième question : « Est-ce qu'il n'y a pas des limites ? ». Il ne faut pas être naïf, il y a trois limites à l'exercice.

La première, c'est qu'il existe des fraudeurs dans notre pays, et cela coûte très cher à l'État. Et je ne suis pas sûr que, pour lutter contre la fraude, la transparence soit la meilleure arme. Ainsi, si un vérificateur demande à un particulier : « Est-ce que vous avez un compte non déclaré à l'étranger avec un montage sophistiqué via des trusts ? », il y a des chances qu'on lui dise non... Si on demande à une entreprise si elle a un logiciel frauduleux, il y a quand même de très grandes chances pour lui dire « Non Monsieur. »... Donc, je pense que la transparence n'est pas adaptée à ce type de situations, et j'y reviendrai. Il faut clairement dans ce cas des procédés adaptés.

La deuxième limite est qu'aller vers la transparence, c'est aussi demander des déclarations à des entreprises. Il faut être attentif à ce que cette obligation déclarative ne soit pas disproportionnée par rapport à l'objectif que nous recherchons. Un des risques de la transparence est qu'on vous demande une multitude de déclarations, sans se demander « qu'est-ce que cela vous coûte ? » et « est-ce que c'est vraiment utile pour nous ? » Cette question doit être intégrée dans la réflexion sur la transparence.

Et la troisième limite est qu'il faut convaincre en interne que la transparence ne signifie pas que l'on abandonne la lutte contre la fraude. Il faut d'ailleurs convaincre parfois également à l'extérieur. Il y a des médias, il y a un certain nombre de personnes qui pourraient considérer que dans notre pays, on abandonne la lutte contre la fraude alors même que cette fraude existe et coûte très cher.

Les pistes de progrès

Quelles sont les marges de progrès ? J'en vois trois, avant le contrôle, pendant le contrôle et après le contrôle.

Avant le contrôle, c'est peut-être là que la démarche de l'Administration peut être la plus originale. C'est-à-dire prévenir, expliquer quels sont les risques possibles, par des déclarations pédagogiques. On est en train de le faire par exemple sur le crédit d'impôt recherche ou sur la transmission des comptabilités dématérialisées, dont on va parler tout à l'heure, avec la mise en ligne d'un testeur qui permet aux entreprises de voir si elles sont effectivement aux normes du FEC. En

un mois, il y a eu 7 000 téléchargements du testeur, ce qui montre que cela correspond à un besoin, que la démarche de prévention est une démarche utile.

Il y a une autre voie, qui serait à ma connaissance une « première » : l'Administration publierait des montages qu'elle a rencontrés et qu'elle considère ne pas être conformes au droit. Les contribuables ne seraient pas obligés d'en tenir compte, mais sauraient qu'ils risquent de se faire sanctionner.

Pendant le contrôle, le champ de progrès de la transparence est considérable, dans nos méthodes, dans notre façon de procéder. Comment ne plus avancer masqué ? Comment expliquer les choses ? Du début jusqu'à la fin. Comment apporter de la sécurité juridique aux entreprises dans le cadre du contrôle fiscal ? Dans la façon de notifier, dans la façon de motiver, dans la façon d'expliquer, dans la façon de dialoguer notamment pendant le contrôle, à la fin du contrôle et ensuite dans les phases de recours hiérarchique ?

Nous avons beaucoup d'idées, remontées notamment par les vérificateurs et les directions de contrôle. On pourrait les inscrire prochainement dans le cadre d'une charte du contrôle fiscal qui a été annoncée par le Premier ministre. Il y a des choses qui sont assez intéressantes, qui vont vraiment dans le sens de la transparence, à la condition, évidemment, que l'on soit deux à être transparents.

Il y a enfin **l'après contrôle** et la question de la régularisation. Il y a là un champ de réflexion qui n'est pas complètement exploré mais qui est assez intéressant. C'est évidemment le cas des avoirs non déclarés à l'étranger, traités par le STDR. Cela a pu être accepté par la société civile parce qu'on l'a fait dans la transparence, parce que les règles sont connues de tous et objectives.

Pour conclure, le contrôle fiscal est une espèce de montagne avec un sommet qui est le Nirvana, et cette montagne a deux faces. Il y a une face à l'ombre qu'il faut gravir, c'est la face de la fraude et pour la gravir, il faut des moyens d'investigation, des moyens de détection qui sont des moyens adaptés au fait qu'on est dans l'ombre. Et vous avez l'autre face, qui est la face en plein jour, qui concerne l'immensité des entreprises et des particuliers. On n'a pas du tout la même façon de la gravir. Plus on est dans la lumière, plus on partage, plus on échange, plus on est serein et plus on la gravit vite, et on atteint le Nirvana.

3 - Claire Goudet. – Du côté des entreprises, on est tous d'accord avec le fait que la transparence apaise la relation lors du contrôle. Cela permet d'éviter de jouer au jeu « du chat et de la souris ». Mais on voit quand même, en pratique, que les vérificateurs sont un peu démunis face au flot d'informations qu'on leur donne. Cette année, j'ai eu la relation de confiance – on y reviendra – mais j'ai eu aussi des contrôles. On a donné le FEC, on a donné la comptabilité analytique et finalement les vérificateurs ne savent pas trop quoi en faire.

Je suis rassurée sur le *reporting* fiscal systématique qu'Olivier Sivieude a évoqué en disant très justement qu'il faut être attentif à ce que ces moyens ne conduisent pas à avoir des approches disproportionnées.

Sur la partie IAT [*informatized accounting techniques*], comment voyez-vous les choses ? Est-ce que vous pensez que le profil des vérificateurs va évoluer ? Est-ce que cela reste simplement un outil au service d'une quantification ? Ou est-ce que cela va permettre aux vérificateurs d'identifier les problèmes en amont, auquel cas les entreprises doivent aussi se plonger dans l'IAT ? Que pensez-vous en fait de ce nouveau métier ? Parce que finalement, c'est une manière différente de gérer la fiscalité.

4 - Olivier Sivieude. – La fiscalité est très compliquée. Elle repose sur des éléments qui sont eux-mêmes très compliqués et qui se compliquent de plus en plus, c'est-à-dire l'informatique, la comptabilité, tout ce qui est économique, financier, etc. Est-il encore réaliste qu'un vérificateur général puisse contrôler seul des sujets aussi complexes ?

Nous avons toujours besoin de vérificateurs généraux, au sens « approche globale des impôts » ; ce serait une erreur d'avoir un véri-

ificateur TVA, un vérificateur fiscalité locale, un vérificateur impôt sur les sociétés, parce que les sujets – tous les fiscalistes le savent – sont complètement entremêlés. Donc, il faut des vérificateurs généraux.

Pour autant, sur un certain nombre de sujets, un vérificateur général doit être accompagné de spécialistes et d'experts. C'est le cas évidemment avec les spécialistes de l'informatique, de l'international, des problématiques financières, dont le nombre va d'ailleurs augmenter. Les équipes de contrôle seront des équipes pluridisciplinaires avec une approche par sujet, tout en respectant la vision globale des sujets.

Sur l'informatique, c'est de toute évidence absolument indispensable, pour deux raisons. La première est qu'elle permet, sur certains sujets, de faire des investigations sans lesquelles il ne serait pas possible de rechercher s'il y a des erreurs ou pas. Je prends un exemple que connaissent bien les banquiers, l'épargne réglementée. Ce sont des milliers et des milliers de comptes avec des sujets d'une très grande complexité. Il faut évidemment le contrôler. Sans informatique, c'est impossible. Donc, il faut des spécialistes de l'informatique sur ce type de problématique. Ces spécialistes ont aussi leur utilité sur des questions purement fiscales, en permettant de chiffrer de façon précise le rappel. Si j'ai une problématique sur une provision ou sur les prix de transfert, ce n'est pas l'informaticien qui va la trouver, mais il va permettre de la chiffrer. Cela permet au moins d'éviter un débat avec l'entreprise sur les faits et les montants.

La limite à la pluridisciplinarité est qu'il faut veiller à ce que l'équipe travaille ensemble et à ce que les interlocuteurs soient organisés en fonction de cela. Il faut qu'au moins à un certain moment il y ait des points d'étape globaux dans l'intérêt des deux parties.

5 - Claire Goudet. – Toujours sur l'IAT, au-delà de l'émergence de ce nouveau métier, l'Administration a mis en place un service permettant de télécharger le FEC. C'est un sujet qui a mobilisé les entreprises pendant de nombreux mois. Les entreprises ont pu être confrontées à des difficultés pratiques car SAP [le progiciel de gestion intégré] n'était pas forcément en mesure, en tout cas pour l'exercice 2013, de produire le FEC. Nous avons donc travaillé par itérations, ce qui a pris beaucoup de temps.

Pouvez-vous faire un retour sur le FEC ? Est-ce utilisé aujourd'hui ? Avez-vous eu beaucoup de rejets ? Quelles sont les raisons principales des rejets ?

6 - Olivier Sivieude. – Le FEC est une belle aventure du point de vue de l'administration fiscale. Pourquoi ? Parce qu'on parlait de loin. Il y avait trois challenges : régler les problématiques juridiques, régler les problématiques techniques de l'informatique et faire en sorte que les différentes parties, c'est-à-dire les conseils, les entreprises, les experts-comptables et l'Administration, soient sensibilisées et formées.

Il n'y a eu que très peu de cas d'application de l'amende. Cela veut dire que, dans quasiment tous les cas le FEC a été remis – peut-être pas à la première intervention puisque la première année, consigne était donnée que cela pouvait être la deuxième ou la troisième fois. Dans tous les cas de remise, il a pu être utilisé.

Cela permet de gagner du temps parce que les vérificateurs, grâce à cela, ont des informations qu'ils n'ont pas besoin de demander à l'entreprise et ils posent des questions plus précises à l'entreprise. C'est un gain d'efficacité. C'est la première fois que je lis des articles sur une obligation imposée aux entreprises où l'on écrit que c'est une très bonne chose parce que, finalement, cela permet aussi aux directeurs fiscaux, aux directeurs financiers d'avoir des informations et des outils qui leur sont utiles. Donc, c'est gagnant-gagnant.

7 - Claire Goudet. – Je partage votre remarque, le FEC peut être aussi un outil au service des entreprises.

Nous avons une autre question sur la **définition de la comptabilité analytique**. Dans les entreprises, la comptabilité analytique correspond souvent à des sections d'analyse qui peuvent être orientées

sur des suivis de projet, et non à une approche *profit and loss* segmentée correspondant à des analyses de prix de transfert par exemple. Cela veut-il dire qu'il faut s'attendre à une modification, à une précision de la norme ? J'ai l'impression qu'en pratique cela ne fonctionne pas très bien encore.

8 - Olivier Sivieude. – À ce stade, nous n'avons pas l'intention de commenter ce dispositif, qui nous paraît assez simple : sur demande, l'entreprise doit produire sa comptabilité analytique sous forme dématérialisée. Évidemment, nous recommandons de ne la demander que lorsque c'est utile, sur les sujets qui méritent que nous ayons l'éclairage de la comptabilité analytique.

S'il y a des sujets, il faut nous les faire remonter. Pour le moment, nous n'avons pas identifié de problèmes majeurs sur le fait qu'on puisse bénéficier de la comptabilité analytique. C'est un vrai progrès, notamment pour les questions de prix de transfert ou pour un certain nombre de sujets comme les provisions.

Je prends un exemple tout simple. Pour essayer de comprendre un crédit d'impôt recherche et de savoir quelles étaient les dépenses affectées à chaque projet du crédit impôt recherche, on avait un débat de faits. Il y avait une comptabilité analytique dans l'entreprise qui expliquait très bien comment les dépenses avaient été affectées aux différents projets, dont on nous refusait l'accès. C'est ce type de comportements qui amène à ce que le législateur tranche un jour et rende la transmission obligatoire sous peine d'amende.

9 - Cyrille Dero. – Nous avons tous été éduqués – pour reprendre une expression de Claire Goudet – au jeu « du chat et de la souris ». Il faut le reconnaître.

Il y a un sujet sur lequel j'aimerais bien avoir votre éclairage, c'est la **publication des schémas de montage par l'administration fiscale**.

Je voudrais savoir ce que cela va avoir comme conséquences pratiques si je fais un tel montage. Est-ce à dire que, de toute façon, c'est un abus de droit et je suis de mauvaise foi parce que je savais ? Et cela vaut-il la peine de régulariser ?

10 - Olivier Sivieude. – Il y a un débat sur l'opportunité de demander à ceux qui conseillent les entreprises de publier leurs schémas. Quoi qu'il en soit, nous pourrions devancer d'une certaine manière l'exercice en publiant nous-mêmes comme je l'indiquerai plus loin des schémas considérés comme non conformes au droit. Cela aurait au moins un avantage, c'est qu'il n'y a pas de problème de définition de ce qu'est un montage, puisqu'en l'espèce, ce que nous pourrions publier, ce sont des schémas que nous avons constatés, sur lesquels on considère de façon solide que ce n'est pas légal.

Évidemment, l'entreprise peut mettre en place le schéma et se dire qu'elle ira au contentieux. C'est donc l'Administration qui prend le risque de dire que ce n'est pas correct. Cela pourrait couvrir tous les impôts, aussi bien la TVA que l'IS, l'impôt sur le revenu, l'ISE, etc.

Sur la question de la régularisation, je ne peux évidemment qu'inciter l'entreprise à régulariser. Je ne crois pas que cela sera assorti – même si tout est possible – d'une réduction de pénalités, même si en général, quand on régularise de façon spontanée, les pénalités sont moindres qu'en cas de contrôle.

B. - Transparence et sécurité juridique

11 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – La transparence est beaucoup plus naturelle, bien évidemment, dans la sphère de la sécurité juridique que dans celle du contrôle.

Une entreprise en quête de sécurité juridique, qui déposera par exemple une demande de prise de positions formelle de l'Administration aura, par définition, à communiquer largement, complètement, sincèrement sur sa situation de fait pour avoir une juste appréciation de sa situation du point de vue fiscal par l'Administration.

De son côté, l'Administration, depuis quelques années, s'est engagée dans un mouvement consistant à développer son offre de sécurité juridique. Sans remonter très loin dans le passé, on peut prendre

comme référence le rapport du président Fouquet de 2008, qui faisait toute une série de propositions, une cinquantaine, dont je ne vais pas vous faire le menu détail.

Prenons l'exemple de la refonte de la documentation de base, qui est une belle réussite permettant de mettre à disposition plus facilement à la portée des contribuables et des entreprises les commentaires les plus récents, plus lisibles, archivés, de l'administration fiscale sur son interprétation de la loi.

Évoquons également l'élargissement de l'article L. 80 A du LPF aux pénalités, au recouvrement, la création de nouveaux rescrits. Évoquons également la création, l'ouverture au public de la base des transactions immobilières qui permet au plus grand nombre, en tous les cas aux contribuables directement concernés par ces impôts, de procéder à des déclarations de succession, de donation, d'ISF, de manière plus sécurisée pour ce qui concerne la juste évaluation des biens immobiliers.

Relevons enfin la nouvelle composition du Comité de l'abus de droit.

Ne taisons pas pour autant les difficultés. On connaît la principale – que le président Fouquet pointait de manière très directe – l'instabilité, la complexité de la loi fiscale. Évoquons également les discussions qui ont été largement relayées dans le cadre des Assises de la fiscalité des entreprises, au printemps, sur les problématiques de la petite rétroactivité.

Il y a un progrès qui reste à faire, c'est celui de la mutualisation des prises de position individuelle. On sait que l'Administration, sur tout le territoire, délivre chaque année plus de 20 000 rescrits, dont un peu moins de 2 000 émanent de l'administration centrale. Même si tous ne sont pas mutualisables, on voit bien qu'on est parfois sur des problématiques susceptibles d'intéresser plusieurs catégories de contribuables et que, dans une optique de meilleur accès à l'information à tous, dans une perspective de renforcement du principe d'égalité devant l'impôt, l'Administration pourrait mieux faire en matière de mutualisation de ces prises de position individuelles. Et le BOFiP, avec les facilités de mise à jour de la base, est un outil qui devrait nous permettre de progresser.

C'est le moment d'évoquer la **relation de confiance** qui, d'une certaine manière, constitue l'étape ultime de la sécurité juridique puisqu'on arrive véritablement à la meilleure garantie qui puisse être donnée aux contribuables, en l'occurrence les entreprises.

Bien évidemment, l'objectif de transparence est au cœur de la relation, parce qu'il y a clairement un contrat entre les deux parties, qui est que l'entreprise doit travailler « à livres ouverts » pour en contrepartie obtenir rapidement une prise de position de l'Administration qui puisse véritablement la sécuriser durablement. L'intérêt est qu'au moment du dépôt des résultats – ou quelque temps après puisque dans le cadre de l'expérimentation on n'est pas en mesure de respecter cet objectif calendaire, mais en tous les cas, c'est bien cela l'objectif – on arrive à délivrer une véritable sécurité juridique aux entreprises.

Lors d'un colloque organisé au début du mois de juillet avec certaines des entreprises participant à la relation de confiance, un directeur administratif et financier a rappelé que le fait d'annoncer que l'Administration avait validé l'exercice 2013 avait été très favorablement accueilli lors du conseil d'administration de son entreprise.

Encore une fois, la transparence est fondamentalement l'intérêt bien compris des deux parties. Pour l'entreprise, c'est la sécurité juridique en quelque sorte immédiate, moins de réclamations ultérieurement, moins de risques de contentieux. Et, pour l'Administration, plus vite l'entreprise révèle toutes les facettes de son organisation, de ses activités, plus vite elle est en mesure de prendre parti de manière parfaitement éclairée.

12 - Claire Goudet. – Pour ce retour sur la relation de confiance, je voudrais relever trois points.

Premier point : la transparence. Pour obtenir de la sécurité juridique, il faut jouer la transparence. Jouer la transparence avec l'Administration, cela peut être assez déroutant. Nous évoquions plus haut le jeu « du chat et de la souris » lors des contrôles et nous avons tous été plutôt habitués à faire cela. Pour la relation de confiance, c'est différent puisque lors du premier rendez-vous, l'Administration vous demande : « Quels sont les sujets que vous voulez que l'on aborde ? » C'est à l'entreprise de mettre sur la table les sujets qu'elle estime fiscalement non conformes pour en parler avec l'Administration. Olivier Sivieude le disait tout à l'heure, on n'a pas pour habitude d'avoir une démarche spontanée. Il a fallu vraiment que l'on se jette à l'eau, et effectivement, on a en toute transparence évoqué des sujets qui n'avaient jamais été vus lors de contrôles fiscaux.

Côté Administration, cela a aussi été surprenant parce que, habituellement, vous avez des questions, et au fur et à mesure du contrôle, vous finissez par comprendre où l'Administration veut aller. Donc généralement, la veille ou l'avant-veille de votre réunion de synthèse, vous savez à peu près ce que l'on va vous dire. Dans la relation de confiance, l'Administration doit vous dire : « Voilà ce que je veux voir » et ce dès les premiers rendez-vous..

Au final, pour notre filiale, nous avons identifié trois sujets, trois sujets et l'Administration en a identifié trois également.

Le deuxième point de ce retour d'expérience est relatif à la « temporalité ». Ce que j'ai trouvé extrêmement intéressant dans cette expérience est que l'Administration travaille à notre rythme. C'est assez bouleversant, même pour eux. Je vais donner un exemple, analyser les conséquences de l'arrêt *Foncière du Rond-Point* dès la clôture de décembre. En faisant cela, l'Administration apprend à nos côtés et cela nous force à devenir meilleurs. Les directeurs fiscaux sont là pour faire avancer les choses, pour travailler dans le futur, pour avoir effectivement des entreprises rentables qui sont source de progrès. Regarder en permanence dans le passé, gérer des contrôles fiscaux sur trois ans, voire plus quand on est déficitaire, c'est très compliqué.

Le troisième point concerne un aspect que j'ai trouvé extraordinaire dans cette relation de confiance, c'est la capacité à se déjuger, ce qui n'est pas forcément quelque chose de très prégnant dans notre culture française. Lorsque vous avez un contrôle, en règle générale, vous avez des positions avec un vérificateur et puis le vérificateur finit par vous dire : « Je suis désolé, mais je dois le faire. J'ai mon chef de brigade, je dois avancer sur ce point-là. » Je peux tout à fait comprendre ces positions parce qu'on est dans un système de relations hiérarchiques. Nous pouvons avoir ces mêmes pressions en interne, dans nos entreprises. Et ce n'est pas toujours facile de reconnaître, quand on est un professionnel, que l'on s'est trompé.

Or cela est possible dans la relation de confiance, nous nous sommes déjugés sur plusieurs sujets, l'Administration l'a fait aussi. Cela est sans doute envisageable parce que tout le monde est gagnant : l'entreprise va avoir de la sécurité juridique, l'Administration sécurise les recettes. À défaut, dans l'environnement dans lequel nous sommes, le jeu « du chat et de la souris » conduit à une position de judiciarisation, avec des positions quasi extrêmes, que l'on tient jusqu'au bout.

La relation de confiance permet aussi d'éviter des contentieux et donc de gagner du temps, pour tout le monde.

Mon seul bémol concerne la capacité de déployer la relation de confiance à grande échelle. Pour les PME, cela peut être assez simple. Mais pour les grands groupes, cela peut être compliqué. Au sein du groupe Yves Rocher, j'adorerais mettre toutes mes entreprises françaises dans la relation de confiance, mais je sais bien que ce n'est pas forcément possible. Comment voyez-vous les choses en termes de démultiplication ? Sur les sujets complexes, on aura de toute façon toujours besoin d'une équipe centrale à Bercy puisque les équipes locales n'auront pas forcément la capacité d'arbitrer à leur niveau.

Est-ce que vous pensez possible une évolution de la relation de confiance avec une intervention des cabinets qui pourraient effectivement vous aider dans une démarche de certification ? L'administration mexicaine par exemple pratique le *dictamen fiscal* qui permet que les auditeurs certifient les déclarations fiscales. Est-ce que vous pensez que c'est quelque chose de possible, d'envisageable pour déployer cette relation de confiance ?

13 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – Cela fait partie des conditions de la réussite. D'un côté, une transparence totale et une participation tout aussi totale de la part de l'entreprise. Et du côté de l'Administration, il faut qu'on arrive à généraliser une méthode d'analyse des risques qui nous permette d'avoir une « assurance raisonnable » sur la fiabilité des comptes et des résultats de l'entreprise. Nous n'avons donc aucun problème à dire que, dans le cadre de la mise en œuvre de cette méthode, on doit s'appuyer sur les travaux de certification faits par d'autres, notamment les commissaires aux comptes. Si nous avons déjà quelqu'un qui a retracé la grande majorité des écritures comptables, ce n'est pas la peine de refaire le même travail, si ce n'est éventuellement sous forme de sondages pour vérifier. Mais cela n'ira pas plus loin.

Effectivement, dans une logique bien comprise de mise en œuvre de la relation de confiance, de généralisation, d'appropriation d'une méthode qui permet d'avoir l'assurance raisonnable, de délivrer une sécurité juridique de qualité à l'entreprise et qui nous permet de ne pas consommer trop de moyens, il n'y a aucune difficulté de principe, au contraire. Le gros enjeu de la relation de confiance et de son déploiement est en effet une problématique de gestion des ressources.

14 - Daniel Gutmann. – Supposons que la généralisation de la relation de confiance voie le jour, et donc que l'accès à la sécurité juridique s'en trouve renforcé. La question que vont se poser un certain nombre d'entreprises est la suivante : quel est le prix que je suis prêt à payer pour avoir cette sécurité juridique ? Et notamment, est-ce que cela signifie que, lorsque je rentre dans la relation de confiance et que j'envisage de faire une opération qui figure parmi celles que par exemple l'Administration considère comme illicites, je dois m'autocensurer ? Est-ce que, de façon plus générale, cela signifie que je dois être un contribuable absolument exemplaire et m'abstenir de toute forme d'optimisation, fût-elle licite ?

15 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – Vous n'allez pas vous autocensurer, vous allez vous montrer parfaitement soucieux de votre responsabilité civique parce que les entreprises sont maintenant soumises à une responsabilité sociétale de plus en plus forte. On voit bien que la publication d'informations sur les régimes fiscaux ou les prises de position de certains États au profit de grandes entreprises provoque l'émoi et que l'intérêt bien compris des entreprises est de changer de comportement. Pour répondre précisément à la question sur la relation de confiance, il y a en filigrane une problématique de segmentation des contribuables et pour entrer dans la relation de confiance, il faut abandonner l'esprit consistant à vouloir « jouer au chat et à la souris ».

Généralisation ? J'utiliserais plutôt le terme de déploiement pour montrer que, si cela doit se faire après l'expérimentation, cela se fera à pas comptés, vers des contribuables ayant les comportements les moins reprochables. Mais cela doit être analysé avec justesse d'appréciation et bon sens. Cela n'interdit pas aux entreprises ayant fait l'objet d'un contrôle fiscal de participer à la relation de confiance dès lors qu'il n'y a pas de rappels assortis de pénalités ni de rappels fondés sur des montages effectivement condamnés par le juge et par l'Administration.

16 - Daniel Gutmann. – Il y a un terrain sur lequel nous manquons de sécurité aujourd'hui, à savoir celui des **sanctions**. Il arrive assez fréquemment que des entreprises qui ont commis une erreur vénielle soient dans l'incertitude absolue sur la sanction exacte qui va leur être infligée. C'est un peu inévitable dans la mesure où le man-

quement délibéré est quelque chose qu'il est difficile d'apprécier de façon totalement scientifique. Néanmoins, on a parfois le sentiment qu'il n'y a pas véritablement d'harmonisation entre les services sur l'appréciation de ce qui doit être sanctionné et de ce qui ne doit pas l'être. Il y a par ailleurs une certaine ignorance par les entreprises des conditions dans lesquelles on peut régulariser un manquement que l'on a commis. N'y aurait-il pas des progrès possibles en la matière ?

17 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – Dans la communication qui sera faite sur les montages contestables aux yeux de l'Administration, il faudra sans doute que l'on soit assez explicite sur cet aspect des pénalités applicables en cas de régularisation, et d'une manière un peu plus générale également.

On entend parfois dire qu'il y a des disparités d'un endroit à l'autre du territoire. Fondamentalement, l'important est que les pénalités doivent être motivées. Le vérificateur énonce-t-il des éléments de fait qui véritablement donnent le caractère de motivation requis ? Si ce n'est pas le cas, par le biais des voies de recours internes et *a fortiori* devant le juge, les pénalités ne tiennent pas.

18 - Daniel Gutmann. – Il fut un temps où la transaction fiscale était un moyen d'arriver à une solution raisonnable. Mais aujourd'hui, l'Administration est réticente à transiger. La transaction est elle-même davantage encadrée. Et du coup, on se rend compte que les marges de manœuvre, de flexibilité dans le jeu du système des pénalités, sont beaucoup plus réduites qu'elles ne l'étaient. D'où peut-être la nécessité d'une transparence en amont sur les conditions dans lesquelles ces sanctions vont être infligées ?

19 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – Le BOFiP donne des exemples tirés de la jurisprudence de majoration, à 40 %, à 80 %. L'Administration a commenté les cas types.

Sur la question des transactions, effectivement ces dernières années, on constate une baisse de leur nombre. C'est une situation qui n'est pas satisfaisante et à laquelle l'Administration va s'attaquer pour essayer de réintroduire un peu plus de fluidité.

2. La transparence à l'international

20 - Édouard Marcus. – L'international, ce sont souvent des discussions un peu dégagées du contexte quotidien de notre activité. C'est aussi un calendrier qui est souvent plus long. Mais, cela se concrétise par des conséquences une fois que les choses se fixent et que les accords se concluent.

Pour commencer, et puisqu'on vous demande beaucoup de transparence, je vais faire aussi un petit exercice de transparence sur les **actions qu'on conduit actuellement en matière conventionnelle**. Je vais m'écarter un peu du thème parce que je crois que c'est intéressant aussi de savoir où nous en sommes des négociations sur les conventions fiscales. D'autant plus que c'est un point sur lequel, nous-mêmes, nous nous efforçons d'être transparents, mais la transparence que nous recevons des entreprises est très utile. Parce que, pour la négociation des conventions, pour savoir quel est l'intérêt des acteurs économiques français, nous sommes tributaires des contacts que l'on a avec vos organismes représentatifs ou certains d'entre vous.

Une nouvelle série de ratifications de conventions se profile, et qui dit « ratification » dit « entrée en vigueur » : l'accord FATCA, et c'est relié au point que l'on fera tout à l'heure sur l'échange automatique, ratifié en septembre 2014 ; la nouvelle convention fiscale avec la Chine qui va remplacer celle de 1984, en vue d'une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2015 ; la convention fiscale avec Andorre.

Ont été signés : l'avenant avec le Luxembourg de septembre 2014 sur les sociétés interposées en matière d'opérations immobilières, et l'avenant avec la Suisse sur l'échange de renseignements du 25 juin 2014, qui ouvre notamment la possibilité de demandes groupées.

Il y a quelques textes en instance de signature, notamment la convention avec Singapour qui avait été négociée en 2010. On espère

pouvoir la signer aussi et qu'elle rejoigne celle avec la Chine dans les conventions de la zone. Et puis – je passe les révisions plus ponctuelles – on est en train de travailler maintenant sur une nouvelle convention avec la Colombie. Les discussions sont assez avancées et je pense que le dernier round a eu lieu à Bogota début septembre. On essaye maintenant d'obtenir la signature. Et on commence la révision de la convention franco-belge. C'est une ancienne convention qui mérite d'être refondue, avec un pays très proche.

Ensuite, on va s'intéresser à d'autres continents. Nous avons quelques pays d'Afrique et d'Asie Centrale en perspective.

A. - Transparence et accès à l'information

21 - Édouard Marcus. – Je passe maintenant à la transparence qui est beaucoup demandée aujourd'hui aux opérateurs économiques dans le champ international.

Country-by-country reporting et documentation de prix de transfert

Le *country-by-country reporting* est un mot un peu exotique, un peu éloigné de notre langue de fiscaliste – surtout de fiscaliste français – et pourtant cela s'inscrit dans un mouvement qui existe déjà depuis un moment. Et cela va avoir bientôt des conséquences très concrètes.

Cela s'inscrit dans un mouvement qui existe déjà d'abord parce que c'est lié – et cela ajoute un nouvel étage – aux travaux sur les prix de transfert et la documentation de prix de transfert qui ont déjà eu lieu par le passé. En 2006, le **Forum européen sur les prix de transfert** a publié une doctrine, un code de conduite sur le sujet. Les **principes directeurs de l'OCDE** ont intégré cet aspect. En 2010, on a mis en place l'article L. 13 A du Livre des procédures fiscales, qui prévoit une documentation de prix de transfert. Et maintenant, il y a même pour les plus grandes entreprises le fameux article 223 B quinquies du CGI qui prévoit une déclaration annuelle de la documentation sur les prix de transfert.

C'est assez qualitatif : il s'agit de la politique de prix de transfert, l'organisation du groupe, de ses fonctions. **Dans le cadre du projet**

BEPS, une autre approche est développée, plus liée à la connaissance d'informations quantitatives par pays au sein du groupe. C'est largement une demande des pays en développement et des organisations non gouvernementales. C'est une des actions du projet BEPS qui s'étend sur 2014 et 2015. Dans d'autres domaines, il existe déjà des déclarations pays par pays, et en particulier dans le domaine de l'information financière. La loi bancaire française prévoit depuis 2013 une déclaration pays par pays pour les établissements financiers, dans un article du Code monétaire et financier, et prévoit même de l'étendre à toutes les entreprises le jour où un accord aura été obtenu sur ce sujet au niveau de l'Union européenne. De même, en 2013, deux directives européennes ont été adoptées, la directive « transparence » et la directive comptable, qui prévoient également la mise en place d'un *reporting* pays par pays, notamment pour les industries extractives. Il s'agit d'un *reporting* financier et public.

Le projet BEPS prévoit quelque chose de très différent. Dans l'**Action 13**, il s'agit d'un *reporting* pays par pays **fiscal**. Cela signifie qu'il a vocation à permettre ce qu'on appelle en anglais un *high level risk assesment*, une analyse des risques de haut niveau, et à faire de la programmation – pour reprendre les termes français – et à déterminer des anomalies potentielles. Ensuite, le pays qui utilise ces informations se doit d'aller, soit sur le terrain soit par d'autres canaux, vérifier, enrichir cette information pour procéder aux contrôles. Cette analyse des risques concerne les prix de transfert mais potentiellement aussi d'autres secteurs. Autre conséquence de la nature fiscale du projet, on rentre dans le secret fiscal, donc dans le confessionnal qui existe sous différentes modalités entre l'administration fiscale et l'entreprise. Et donc, évidemment, il n'est pas question de publication. C'est vraiment pour aider les administrations fiscales, et notamment celles des pays qui ont le plus de mal à se procurer l'information, à avoir une visibilité sur les pratiques des grandes entreprises.

Nous en sommes aujourd'hui à une étape intermédiaire. Le **contenu du questionnaire** a été validé. Il a été publié dans le rapport du 16 septembre 2014 de l'OCDE (p. 39 et 40) :

Modèle de formulaire de déclaration pays par pays
Tableau 1. Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par pays

Nom du groupe multinational : Exercice fiscal considéré :						
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts dus – année en cours
	Partie Indépendante	Partie liée	Total			

Tableau 2. Liste de toutes les entités constitutives

Juridiction fiscale	Entités constitutives rattachées de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution et celle de la juridiction fiscale de résidence	Principales activité(s)														
			Recherche développement R&D	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres		
	1.																
	2.																

Il y a eu des échanges très approfondis avec les entreprises, à tous les niveaux. Les informations quantitatives sont consolidées par pays. En revanche, il faut détailler les fonctions de chacune des entités. Voilà à quoi il faut se préparer à devoir répondre. Le but est de se fonder sur les systèmes d'information existants, avec un degré suffisant de consolidation.

Quelles sont les **prochaines étapes** ? La prochaine étape est de discuter de la manière dont ce questionnaire sera rempli par les groupes internationaux et sera diffusé aux administrations fiscales. Et ce sont des sujets épineux, d'une part à cause de la circulation de l'information entre la maison mère et les différentes filiales, et d'autre part parce qu'il n'est pas sûr que la méthode la plus efficace soit que chaque pays demande à toutes les entreprises qui y ont une filiale de lui remettre un *country-by-country reporting*. On peut imaginer des systèmes plus centralisés passant par la maison mère.

Une évaluation et une révision doivent être réalisées en 2020, mais cela sous-entend forcément une application assez proche de ce dispositif. Les travaux BEPS finissent en 2015 et on peut penser que le *country-by-country reporting* se mettra en place dans la foulée.

Coopération fiscale et échange automatique d'informations

Je passe maintenant au deuxième grand domaine : l'échange automatique d'informations.

Tout d'abord, il faut relever que les choses ont bien progressé en matière d'échange sur demande. Il y a le **Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations** qui vérifie les cadres juridiques et les pratiques d'un grand nombre d'États. À Berlin, la semaine dernière, nous avons finalisé la notation de 71 États, dont une large part est en grande partie conforme ou totalement conforme. Reste bien sûr ceux qui sont seulement partiellement conformes ou pas du tout conformes. Et même 12 qui restent bloqués dans une sorte de purgatoire puisqu'on n'a même pas terminé leur évaluation compte tenu des déficiences de leurs cadres juridiques. Les travaux vont se poursuivre. Les standards vont être renforcés, notamment par la reprise des standards anti-blanchiment en matière de bénéficiaire effectif pour mieux apprécier la pratique des pays. Chaque année, la publication de la liste des États et territoires non coopératifs tire des conséquences très concrètes de ces travaux.

Dans ce contexte, l'échange automatique joue un rôle très important. C'est un peu l'entrée dans une nouvelle ère. Il y a un cadre juridique qui s'est mis progressivement en place. Il y a la loi FATCA et le nouveau standard de l'OCDE qui a été adopté en 2014. Et puis, en droit de l'UE, la directive épargne de 2003, qui constituait un ancien précédent de l'échange automatique, en tout cas pour la plupart des pays, va laisser la place à une nouvelle directive modifiée sur l'assistance mutuelle qui mettra en place, entre les États membres de l'Union européenne, des échanges automatiques d'informations, en 2017 pour tous les États sauf l'Autriche, qui pour le moment a encore des difficultés à réussir cette échéance et donc garde la possibilité de le faire en 2018. Ces directives européennes ont fait l'objet d'un accord politique lors de l'ECOFIN du 14 octobre 2014.

Parallèlement, les États commencent à signer des accords et à rentrer dans le standard de l'OCDE. La France et ses partenaires du G5, l'Allemagne, l'Espagne, l'Italie et le Royaume-Uni se sont lancés dans l'initiative des « *Early Adopters* » et ont incité le maximum d'États à se saisir de ce modèle d'échange automatique qui existait, pour que tout soit mis en œuvre en 2017. La réunion de Berlin la semaine dernière a été un grand succès puisque 51 États ont signé l'accord multilatéral fondé sur le standard de l'OCDE et se sont engagés à faire entre eux de l'échange automatique d'informations. Pour 48 d'entre eux, c'est 2017, 3 d'entre eux gardent encore la possibilité de 2018. Environ 80 États au niveau mondial se sont engagés d'ores et déjà à se rallier à l'échange automatique à l'horizon 2017 ou 2018. Et dans ces États, il y a les principaux acteurs. On a donc une perspective assez solide de généralisation de l'échange automatique à l'échéance 2017, 2018. Le

G20 a fixé 2018 comme *deadline*. Pour ceux qui ne seront pas entrés dans le système, il y aura certainement, compte tenu de la masse critique d'États qui sont entrés, la perspective d'être de fait mis à l'écart, et puis peut-être au-delà, des pressions internationales qui vont s'accroître.

Le Forum mondial, justement, va étendre son action d'évaluation, aujourd'hui limitée à l'échange sur demande, à l'échange automatique à partir de 2016. Il ne suffira donc pas d'avoir pris l'engagement ou d'avoir signé le traité, il sera vérifié que l'échange est effectif.

Nous ne négligeons pas aussi l'impact de ces travaux sur la place et sur les acteurs financiers. C'est une dimension essentielle du problème. Dans ce domaine-là, nous poursuivons le dialogue, à la fois technique et juridique, pour faire au mieux, notamment pour ce que ce dispositif entre en vigueur de manière coordonnée. C'est un domaine d'échange étroit avec les entreprises et leurs représentants.

Travaux sur les régimes fiscaux dommageables : nouvelle dimension de la transparence

Les pratiques fiscales dommageables ont une actualité aujourd'hui avec la publication de nombreux documents d'un pays voisin et même d'autres d'ailleurs. Dans le cadre des travaux de BEPS, la dimension des pratiques fiscales dommageables reprend de l'importance parce que l'on parle des pratiques d'optimisation des entreprises, mais cela s'appuie aussi sur des législations qui existent dans certains États qui donnent des opportunités.

Dans certains domaines, nous avons décidé de travailler sous l'angle de la transparence et c'est notamment le cas des *rulings*, à la fois pour que les États, qui sont aussi concernés, sachent quel est le régime fiscal qui est appliqué à l'autre bout de la chaîne, dans les opérations ou les participations, et parce qu'il peut s'agir de pratiques dommageables dissimulées. Par le passé, au début des années 2000, le Groupe Code de conduite avait identifié une centaine de régimes dommageables et obtenu leur modification mais ils étaient prévus par la loi, et donc publics. Avec la publication des *rulings*, on espère aussi identifier ce type de pratiques d'attraction un peu sauvages par la transparence.

Concernant les *Patent Boxes* (régimes applicables aux brevets), on s'approche aussi d'un accord, sur le principe que les avantages sur les revenus de brevets devraient être liés à un exercice de recherche. Il est encore difficile d'en dire plus mais par rapport à notre propre régime, qui prévoit un taux de 15 %, l'impact ne peut pas aujourd'hui être qualifié de dommageable et demain il ne pourra sans doute pas l'être non plus. La conception que l'on a des régimes de brevets risque quand même d'évoluer au niveau international de ce fait. Ce seront les travaux de BEPS sur l'année 2015.

Enfin, l'ultime transparence consisterait, pour apprécier un régime dommageable, à **prendre davantage en compte les effets économiques du régime** et donc à passer à travers l'écran juridique pour regarder la réalité économique et l'effet réel de ces régimes sur les pratiques d'optimisation internationale.

22 - Cyrille Dero. – Une question pratique se pose s'agissant du *country-by-country reporting*, car les rapports qui ont été diffusés par l'OCDE mentionne que c'est « *agreed but not yet finalized* », ce qui induit que tout sera peut-être modifié. Faut-il que commencer à prévenir le management ? Faut-il commencer à travailler sur le sujet ? Ou attendre que chacun des pays mette une législation en place ? Ne rien faire parce que le rapport n'est pas encore sorti, donc il y a encore un ou deux ans de répit ? Au niveau du calendrier, quelle serait votre recommandation ?

23 - Édouard Marcus. – Au niveau international, la phrase « *agreed but not yet finalized* », c'est un peu la négociation par paquets dans la tradition diplomatique. Tant qu'on n'est pas d'accord sur tout, on n'est d'accord sur rien. Il faut prendre cela comme une clause de style. Par ailleurs, évidemment, l'OCDE se réserve la possibilité

d'ajuster à la marge telle ou telle définition. Mais pour nous, le principe du formulaire et de son contenu est consolidé.

Concernant les échéances, nous sommes sur la ligne des travaux de 2015 ; on peut donc espérer qu'il y aura publication des résultats en septembre 2015. Ce sera à la fois à l'intention des États et des entreprises. À l'intention des États parce qu'ils devront mettre en place des législations pour la plupart d'entre eux, pour récupérer l'information et peut-être pour la transmettre aux autres. Il y en a quelques-uns où cela existe déjà, mais pas en France.

Aujourd'hui, il est trop tôt pour savoir, au-delà des grands principes, à quoi ressemblera cette législation. Il y aura un début d'application qui va aller assez vite puisque, si l'on veut faire une évaluation en 2020, il faut quand même qu'on ait quelque chose à évaluer. Mais évidemment, l'OCDE est dans une logique de non-rétroactivité. Donc, on ne vous demandera pas des informations que vous n'avez pas collectées par le passé. Il faut en revanche se préparer à avoir un système de collecte assez vite, si le projet BEPS aboutit.

24 - Claire Goudet. – Une question pratique se pose concernant le modèle de questionnaire. Pensez-vous que chaque État va rester contraint par ce modèle ou est-ce que chacun va réinventer les colonnes ?

25 - Édouard Marcus. – Dans l'échange automatique, comme dans le *country-by-country reporting*, ce que les entreprises ont à gagner, c'est la standardisation internationale, c'est-à-dire : en données comptables comme en données bancaires, on vous demande la même chose partout. Donc, ce qui doit être respecté, en principe, c'est un système standardisé.

26 - Cyrille Dero. – Qu'en est-il de la confidentialité ? Si, en tant que maison mère, cela ne me gêne pas trop de donner à l'Administration l'ensemble des informations sur mes filiales et leurs incohérences possibles, il me semble en revanche délicat que les filiales puissent se *benchmarker* entre elles et contester la répartition des bénéfices. Comment cela va-t-il fonctionner ? Les informations seront-elles fournies seulement à la France ? À chacun des pays ? Vont-elles s'échanger ?

27 - Édouard Marcus. – C'est justement là-dessus que portent les discussions aujourd'hui. A priori, l'objectif est d'assurer la confidentialité entre le groupe et l'administration fiscale. Ensuite, il y a d'autres aspects, la confidentialité au sein du groupe et la confidentialité avec l'extérieur. Les différentes options sont actuellement examinées : transmission dans chaque pays de la filiale ou bien transmission par la voie de l'échange de renseignements depuis la maison mère.

En tout cas, cette problématique de la confidentialité est très intensément prise en compte, à la fois pour éviter la divulgation et parce que les pays sont sensibles à la problématique de la confidentialité au sein des groupes. Mais il est difficile aujourd'hui de dire où l'on va arriver.

B. - Transparence et droits/protection des contribuables

28 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – Nous allons suivre la chaîne de l'impôt en commençant depuis l'amont avec les accords préalables sur des prix de transfert (APP), puis en évoquant les droits du contribuable avant de donner un peu d'informations sur l'activité de la Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI) puisque, depuis un an, c'est cette mission qui gère les APP et les procédures amiables.

Transparence et APP

Voici quelques données sur le volume et l'évolution des APP au fil du temps :

	Nombre de demandes présentées	Nombre d'accords signés	
		Bi-ou multilatéraux	Unilatéraux
2008	18	13	8
2009	25	5	5
2010	24	9	10
2011	17	14	5
2012	16	12	2
2013	18	7	1

Nous restons sur un nombre relativement constant. Le traitement des APP est un travail très lourd puisque cela nécessite de la part de l'entreprise la communication d'un volume important d'informations sur son organisation, sur la répartition de ses activités et avec l'établissement de l'autre pays avec lequel on entend définir des prix. L'instruction est également très lourde avec l'entreprise. Il en est de même, ensuite, avec l'autre administration lorsqu'on est dans une logique d'APP bilatérale, et la charge est encore plus substantielle, par définition, dans les APP multilatéraux.

Au regard de l'information, l'Administration et le contribuable sont sur un parfait pied d'égalité, puisqu'on est un peu dans la situation de la relation de confiance, dans laquelle on demande au contribuable de faire preuve d'une totale transparence pour avoir une prise de position éclairée de la part de l'Administration.

Transparence et assistance internationale

J'évoquerai maintenant les échanges ponctuels d'informations, à des fins de contrôle fiscal généralement, que la demande émane de l'administration française ou d'une administration tierce.

Quand l'information est demandée par l'administration française, se pose la question de savoir quand le contribuable est informé. Dans le cadre d'un ESFP, on connaît l'article L. 188 A du LPF qui fixe les conditions de l'information du contribuable. Après, se pose la question de l'information du contribuable lorsque l'information a été obtenue auprès d'une autre administration dans le cadre d'une assistance bilatérale. Et l'on doit arriver à articuler les dispositions relatives au secret fiscal parfois prévues par les conventions fiscales et le devoir impératif d'informer le contribuable sur l'origine des informations qui sont à la base du rappel fiscal, il s'agit de l'article L. 76 B du LPF. Et, selon que les conventions contiennent ou non des clauses restrictives de communication d'informations à des personnes autres que l'Administration, la difficulté peut être réelle pour l'administration fiscale. En revanche, quand on est au stade juridictionnel, on sait, notamment depuis des décisions récentes en 2008 et 2011 du Conseil d'État, que le juge balaye ces problématiques de secret fiscal pour assurer une bonne information du contribuable.

Lorsque c'est l'administration étrangère qui demande de l'information, le résident français – parce qu'il n'est pas directement intéressé par le contrôle qu'opère l'administration étrangère –, n'est pas informé de la démarche faite par cette administration, étant précisé que les informations qui sont demandées sont généralement relativement calibrées et que les demandes d'informations qui sont le plus souvent présentées portent sur la TVA.

Transparence et procédures amiables

Commençons par quelques informations statistiques sur l'évolution du stock des procédures amiables :

	Stock d'ouverture	Ouvertures	Clôtures	Stock de clôture
2008	262	143	112	293
2009	293	172	67	398
2010	398	130	80	448
2011	448	172	116	504
2012	504	195	173	526
2013	526	216	123	619

On constate l'augmentation régulière des demandes de procédure amiable, qui s'est accélérée ces dernières années, que ce soit en stock d'ouverture ou en stock de clôture. Nous avons un stock, à la fin 2013, donc au 1^{er} janvier 2014, de **619 procédures amiables ouvertes** et qui couvraient **53 États**. C'est un nombre important et il est donc impératif de juguler cette croissance forte.

S'agissant de l'**information du contribuable**, lorsque la procédure amiable émane d'un contrôle fiscal français, les relations sont fluides et nombreuses puisque le contribuable dépose sa demande et est nécessairement en relation avec l'autorité compétente française pour expliquer son besoin.

En revanche, lorsque le contrôle fiscal à l'origine de la procédure amiable émane de l'administration tierce, les relations sont différentes.

Les durées moyennes sont relativement longues mais il faut être bien conscient du fait que pour chaque procédure amiable, il y a un véritable travail d'appropriation de chacune des demandes qui est nécessaire. On est généralement sur des problématiques qui nécessitent des recueils d'informations assez importants. Et donc, outre le fait que nous n'avons pas nécessairement de moyens totalement dédiés aux procédures amiables jusqu'à l'ouverture de la MEJEL, il y a un an, il reste ce travail d'appropriation, d'information, la transmission d'informations de la part du contribuable à l'Administration, les échanges entre les autorités compétentes et tout ceci pèse sur la fluidité du traitement des procédures amiables.

L'objectif de la MEJEL, c'est de juguler l'augmentation du stock des procédures amiables parce qu'on est bien conscient du contexte dans lequel on se trouve, avec des administrations fiscales beaucoup plus présentes sur le terrain de la fiscalité internationale, sur le terrain des prix de transfert. Nécessairement, les problématiques de double imposition augmentent. Notre position est de s'en tenir dans nos relations avec les autres autorités compétentes à une posture technique, de rester fondamentalement sur des problématiques d'application des principes de l'OCDE.

Ce n'est pas toujours simple parce que tous les États n'ont pas les moyens dédiés. Lorsqu'ils ont ces moyens, encore faut-il que le pays accepte de respecter les principes OCDE et ne soit pas dans une posture purement budgétaire et de négociation. Et malheureusement, nous sommes parfois confrontés à ce type de partenaires. Mais jusqu'à aujourd'hui, les dossiers clôturés sans une élimination juridique totale de la double imposition sont relativement limités. On est à moins d'une dizaine par an. De fait, il peut subsister un reliquat de double imposition mais quelque chose de très faible.

Par ailleurs, si l'**arbitrage** est toujours possible, il faut bien comprendre que l'objectif est de juguler l'augmentation des procédures amiables et que ce qui est véritablement important est une fluidité accrue des procédures amiables pour arriver à les absorber. Il faut penser aux années à venir, parce qu'il n'est pas impossible que l'augmentation des procédures se poursuive, ce qui impose de continuer à optimiser nos méthodes de fonctionnement avec les autres autorités compétentes et peut-être de réfléchir à d'autres moyens de traitement

des procédures amiables. Si l'augmentation se poursuit, toutes les administrations fiscales ne pourront pas augmenter de manière infinie leurs ressources consacrées à cette problématique. Il faudra alors faire preuve d'imagination pour passer moins de temps à traiter des procédures amiables.

29 - Cyrille Dero. – Concernant l'articulation entre l'assistance administrative et la relation de confiance avec l'administration française, que se passera-t-il dans la situation suivante ? L'entreprise informe l'Administration d'un très gros risque fiscal aux États-Unis et transmet le mémo d'un de ses conseils qui confirme le risque. Cela n'a pas de conséquence fiscale sur la France. L'administration française reçoit une demande des Américains de renseignements sur cette opération. L'administration française transmettra-t-elle le mémo aux Américains ?

30 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – Il faut bien voir que l'on serait sur des procédures compartimentées. La relation de confiance est une chose. À côté de cela, on est dans la procédure de l'assistance internationale, qui obéit à des règles assez précises. Dans le cadre d'une assistance internationale, la demande d'informations est très calibrée, des documents normalisés circulent entre les administrations pour faciliter la bonne compréhension des demandes des uns et des autres et pour bien sérier les questions. Normalement, on va donc à l'essentiel. Les demandes d'informations les plus fréquentes que l'on reçoit portent sur la TVA et, pour vous donner l'idée du caractère très limité de l'information, par exemple, dans la comptabilité d'une entreprise, on demandera à l'entreprise qu'elle donne les clients compris entre telle et telle lettre. Ce sont des demandes très limitées, très cadrées.

On serait donc capables à la fois de gérer la relation de confiance et respecter le contrat social passé avec l'entreprise, tout en donnant de l'information et rien que l'information pertinente à l'autre administration.

31 - Cyrille Dero. – Au sujet de la procédure amiable, il y a des pays avec lesquels cela fonctionne plus ou moins bien. Dans le projet BEPS, il y a la fameuse Action 14 qui prévoit une amélioration des « *dispute resolutions* ». Quelles sont les grandes idées pour améliorer ? Est-ce de mettre l'arbitrage partout ? Est-ce de faire la liste des « *Black list countries* », ce qui ne serait pas une mauvaise chose ? Quelles sont les idées de la France sur cette Action 14 ?

32 - Édouard Marcus. – C'est un sujet sur lequel on travaille étroitement avec la MEJEL, ce qui est vraiment très important. L'arbitrage obligatoire fait partie du modèle OCDE depuis déjà des années, et l'on voit que cela a du mal à prendre. La France le met dans ses conventions quand elle le peut, et en plus il y a la Convention européenne d'arbitrage. Mais il y a des pays, industrialisés ou non d'ailleurs, qui refusent absolument cette approche, soit du fait de leur juridiction interne, soit pour des raisons politiques. Même si on peut continuer à pousser l'arbitrage obligatoire, on va forcément se heurter à une limite qui est le refus de certains. C'est à partir de ce constat que l'idée de faire autre chose mûrit. Peut-être la transparence sur les problèmes rencontrés et les pratiques est-elle déjà une bonne approche sur ce sujet aussi. Et puis peut-être faut-il également améliorer les procédures.

33 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – Au sein de l'OCDE, il existe un forum des administrations fiscales et l'un des objectifs de ce forum est d'échanger sur des problématiques d'intérêt commun. L'un de ces sujets est le fonctionnement des procédures amiables. Il y a une volonté forte de certains États au sein de ce forum de prendre des initiatives pour faire monter la pression collective pour que chaque État prenne conscience de la nécessité de mettre des moyens, à la fois quantitativement et qualitativement, pour respecter les principes de l'OCDE.

Avant d'arriver à l'extrémité de la *Black list*, l'idée est de privilégier la voie de la prise de conscience collective qui est en route puisque des initiatives sont déjà prises pour collecter des informations de la part de chacun des États sur son organisation, ses résultats. L'objectif est

de mieux connaître la situation de chacun des États et de réfléchir à une mutualisation des bonnes pratiques qui permettrait de fluidifier le traitement des procédures amiables.

3. Conclusion et questions de la salle

A. - Sur la relation de confiance

34 - Daniel Gutmann. – Cette soirée a bien montré que nous vivons une époque où les entreprises comme l'Administration doivent se réinventer. Nous n'avons toutefois pas eu l'occasion d'aborder la question pour les conseils des entreprises. La relation de confiance produit cependant d'importantes conséquences par ricochet.

Les entreprises qui participent à la relation de confiance doivent en effet transmettre les consultations délivrées par leurs conseils à l'administration fiscale, ce qui est l'occasion de rappeler que l'opacité que garantit le secret professionnel est une opacité qui est au service du client mais non du conseil. Il est important d'avoir ce point à l'esprit, y compris lorsque les conseils s'adressent à des entreprises étrangères qui peuvent elles-mêmes participer à un programme comparable à la relation de confiance dans leur pays. Par ailleurs, que va devenir le conseil dans la relation nouvelle, pacifiée, qui va unir l'Administration et le contribuable ? D'aucuns ont pu craindre que la relation de confiance ne marginalise d'une certaine façon les conseils, perçus comme des empêchements de tourner en rond ou des fauteurs de contentieux. D'autres espèrent, plus simplement, que la relation de confiance avec les entreprises ne soit pas exclusive de l'établissement de relations également sereines et constructives entre l'Administration et les conseils. Au sein même de la relation de confiance, on pourrait d'ailleurs imaginer (en espérant que cela ne soit pas utopique) que le conseil puisse intervenir au profit des deux parties en cause en vue d'identifier des solutions juridiques robustes auxquelles l'Administration comme les entreprises pourraient donner leur assentiment.

35 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – La relation de confiance n'est pas faite contre les conseils. Il faut bien voir que dans la vie de l'entreprise, dans la relation de confiance, l'équipe de réviseurs intervient au moment de la validation des comptes. Effectivement, l'objectif est de travailler beaucoup plus en amont, au moment, je ne vais pas dire de l'écriture comptable des opérations mais presque, pour être directement en phase avec la vie de l'entreprise et mieux comprendre le fonctionnement de l'entreprise et prendre plus rapidement position. Mais cela ne couvre pas l'intégralité des problématiques fiscales. Et donc, bien évidemment, les entreprises auront toujours besoin de conseils, et même pour la phase de validation proprement dite, parce que, pour les grandes entreprises, il y a tout un travail de préparation, de mise en forme des opérations qui ne pourra pas être fait par l'équipe de révision. Les conseils n'ont pas à s'inquiéter pour leur avenir.

36 - Question. – Dans le cadre de la relation de confiance, y a-t-il des hypothèses de désaccords entre l'entreprise et l'Administration qui sont portés devant le juge ?

37 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – La relation de confiance constitue une offre de service qui doit être partenariale. Mais le partenariat n'exclut pas le différend ou l'interprétation contraire. Dans ce cas-là, le contribuable peut saisir le Collège national de second examen.

Si le collège donne raison au service, tout dépend du fait de savoir si le contribuable aura régularisé ou non sa situation. S'il ne la régularise pas, il y aura une procédure de rectification selon la procédure de contrôle fiscal parce qu'il faut avoir une base juridique. La rectification pourra ensuite donner lieu à une contestation selon les voies traditionnelles de réclamation administrative, puis de requête juridictionnelle. Ce n'est pas exclu par principe.

38 - Claire Goudet. – Pour illustrer le propos, dans notre entreprise, sur l'exercice 2013, les sujets 2013 ont été traités. Il y avait un

point récurrent sur lequel on ne s'est pas mis d'accord. Cela a été acté dans la lettre de révision pour 2013 et reporté à l'année 2014. En fonction de l'analyse que nous retiendrons, nous pourrions être amenés à rectifier.

39 - Question. – Nous sommes en train de voir deux mondes qui coexistent : d'une part, un monde de la relation de confiance presque idéalisée, avec une administration très réactive, très constructive, etc. et, d'autre part, ceux qui font l'objet du contrôle traditionnel, qui ont parfois des équipes de vérification manquant de discernement, d'approche constructive sur le dialogue jusqu'à la réunion de synthèse, ensuite, des recours hiérarchiques qui sont limités dans leur portée, c'est-à-dire avec peu de résultats et des pénalités pour manquements délibérés qui sont presque systématiques, sur certains points en tout cas. Va-t-on vers une approche un peu moins manichéenne des relations avec les entreprises ?

40 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – Il n'y a qu'un seul droit fiscal applicable, qu'on soit en relation de confiance, en contrôle fiscal ou en contentieux. Il faut être clair sur ce point-là. Effectivement, le fait d'être en discussion dans le cadre d'une relation de confiance permet peut-être d'aller un peu plus loin. Mais, pour faire une analogie avec le droit de la concurrence, il ne faut pas que le réviseur soit « capté » par l'entreprise. Avec la relation de confiance, on est confronté à des situations qui amènent à se demander jusqu'où aller dans la prise en compte des faits. Mais c'est une expérimentation, on apprend en marchant.

Quant aux « approches manichéennes » du contrôle fiscal, je suis dubitatif. Des efforts de long terme ont été faits pour arriver à des relations plus apaisées. Des acquis qui ont été obtenus dans ce domaine et il convient de ne pas assimiler certains mauvais dossiers à l'état du contrôle fiscal en France. Il y a des réflexions au sein de l'Administration pour essayer de répondre aux critiques objectivement fondées, notamment pour essayer d'introduire des voies de recours plus efficaces visant à garantir un véritable second regard.

41 - Question. – Dans le cadre de la relation de confiance, fait-on une distinction entre ce qui est optimisation et ce qui est irrégularité ?

42 - Jean-Luc Barçon-Maurin. – Il y a des comportements qui sont sans doute incompatibles avec la relation de confiance. Si l'entreprise est dans un état d'esprit « agressif », consistant à exploiter toutes les possibilités d'optimisation en recourant à des montages, avec substance bien évidemment puisqu'il n'est pas question de franchir la ligne jaune, on peut se demander si la relation de confiance ne sera pas un peu plus difficile. Nous avons un véritable problème de ressources et il ne faut pas que l'Administration soit obligée de « jouer au jeu du chat et de la souris » avec l'entreprise dans le cadre de la relation de confiance.

Dans le cadre d'un déploiement, il s'agit d'une des difficultés de la « critérisation » du profil des entreprises afin de déterminer celles que l'on pourrait accepter dans le cadre de la relation de confiance.

B. - Sur la transparence dans l'assistance administrative

43 - Question. – Concernant la transparence dans l'assistance administrative, est-il prévu à court ou moyen terme que l'administration française qui reçoit une demande d'informations de l'administration étrangère tienne le contribuable français informé de cette demande, ce que font un certain nombre d'autres administrations ?

44 - Édouard Marcus. – Il faut bien comprendre comment cela fonctionne au niveau international. Historiquement, il y avait un principe très fort de confidentialité des demandes d'assistance administrative, et donc le pays qui recevait une demande n'avait absolument pas le droit de la diffuser à qui que ce soit. Et puis ces dernières années, l'échange d'informations s'est développé avec d'autres pays qui sont entrés dans le jeu, et on s'est aperçu qu'ils notifiaient à leurs

contribuables. L'OCDE a reconnu ces pratiques en demandant toutefois que, si le pays requérant le souhaite, on ne communique pas au contribuable. Un pays qui a une procédure de notification doit, à la demande du pays requérant, y renoncer. C'est un des critères du Forum mondial. Si vous ne le faites pas, vous êtes non conforme.

L'ambiance internationale est à tolérer ce type de législation, qui existe effectivement dans certains pays, mais pas du tout à le préconiser. L'administration française est dans une logique où c'est plutôt le

pays qui reçoit l'information qui est chargé, avec ses propres procédures, de respecter les droits du contribuable. Et c'est ce que prévoient le LPF et la jurisprudence, y compris la jurisprudence internationale.

MOTS-CLÉS : *Relation de confiance - Premier bilan, perspectives
Coopération fiscale internationale - Etat des lieux
Colloques - Transparence des relations entre administration et contribuables : quel équilibre ?*

**INCLUS
DANS VOTRE
ABONNEMENT PAPIER**

Revue de Droit Fiscal
Partout, à tout moment



Kiosque Appli gratuite
Accès à votre revue
inclus dans votre
abonnement papier

**Votre revue accessible
à tout moment**
Une fois téléchargée votre revue est
consultable même sans accès Internet

Disponible sur   **A voir**

<http://kiosque.lexisnexis.fr/>

LexisNexis