



Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable : état des lieux et perspectives

Soirée annuelle de l'IFA
Lundi 2 décembre 2024



Amélie Verdier, Directrice générale des Finances Publiques, DGFIP

MOT D'INTRODUCTION

Première table ronde : les contrôles fiscaux

- Avec la participation de :
 - Amélie Verdier, Directrice générale des Finances Publiques, DGFIP
 - Frédéric Iannucci, Chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, SJCF
 - Aurélie Sauzet, Cheffe du bureau de l'action internationale et de la transparence fiscale, SJCF 4A
 - Béatrice Deshayes, Directrice fiscale Groupe, LVMH
 - Laurence Brochet, Directrice fiscale Groupe, Dassault Systèmes
 - Pierre-Henri Durand, Avocat associé, Bredin Prat



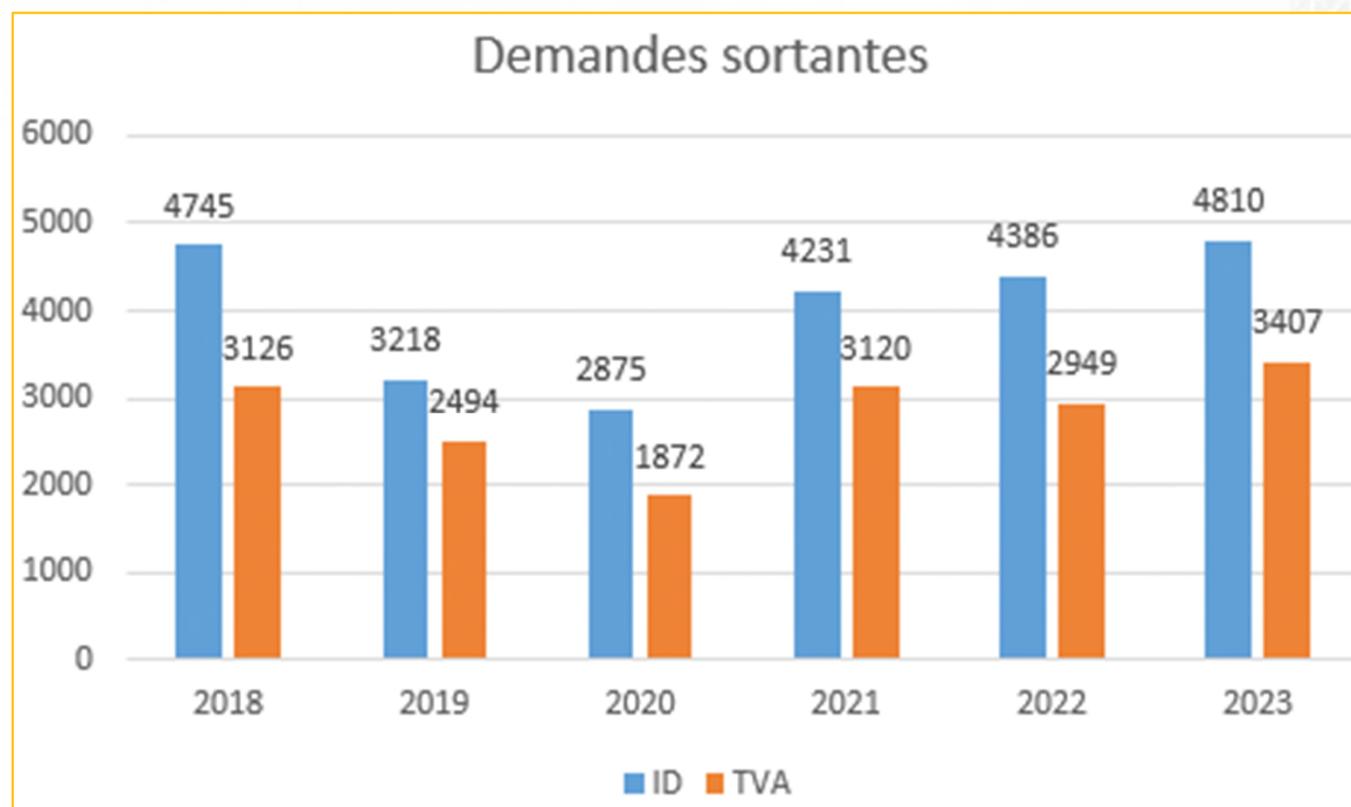
Aurélie Sauzet, Cheffe du bureau de l'action internationale et de la
transparence fiscale, SJCF 4A

ÉTAT DES LIEUX DES CONTRÔLES FISCAUX

État des lieux des contrôles fiscaux

Volumétrie des échanges internationaux en 2023 (1/2) : les demandes adressées par la France aux autres États

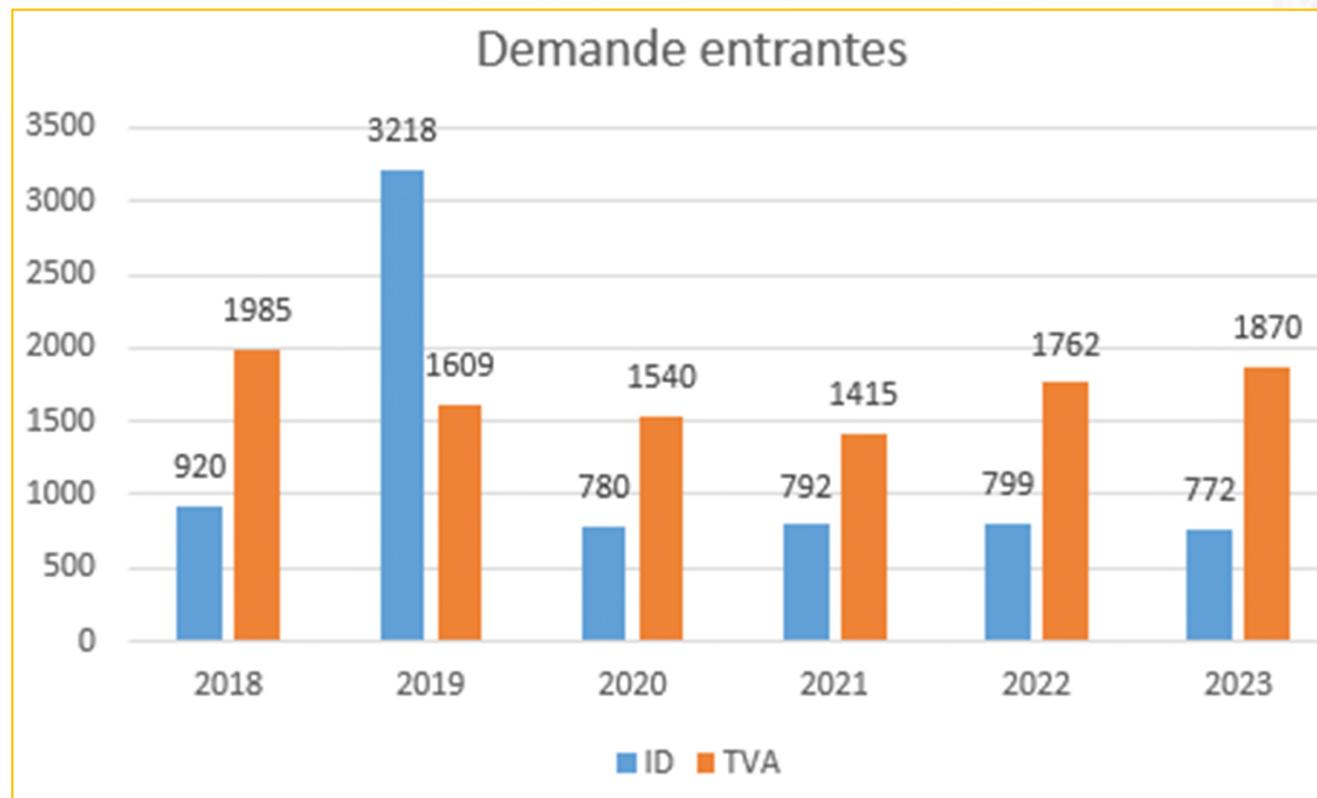
- La France a adressé **8 217 demandes à ses partenaires étrangers en 2023**, en hausse de **12,09%** par rapport à l'année 2022 (7 335 demandes en 2022) :
 - **4 810** demandes portant sur l'**impôt direct** (+ 9,67% par rapport à 2022) ;
 - **3 407** demandes en matière de **TVA** (+ 15,5% par rapport à 2022).



État des lieux des contrôles fiscaux

Volumétrie des échanges internationaux en 2023 (2/2) : les demandes reçues par la France de la part des autres États

- La France a été destinataire de **2 642 demandes de ses partenaires étrangers en 2023**, en hausse de **3,28%** par rapport à 2022 (2 561 demandes entrantes en 2022) :
 - **772** demandes portant sur l'**impôt direct** (- 3,38% par rapport à 2022) ;
 - **1 870** demandes en matière de **TVA** (+ 6,1% par rapport à 2022).



État des lieux des contrôles fiscaux

Les principaux partenaires

- **Les demandes de renseignements sont adressées à titre principal :**
 - **aux États frontaliers** (Allemagne, Belgique, Luxembourg, Suisse, Espagne, Italie) étant précisé que des accords transfrontaliers existent entre la France et la Belgique, l'Allemagne et l'Espagne ;
 - **aux États avec lesquels les échanges économiques sont importants** (Royaume-Uni, États-Unis, Allemagne, Italie, Pays-Bas, Chine) ;
 - **aux États dans lesquels sont implantés des centres financiers** (Hong-Kong, Chypre, Monaco, Singapour) **et ceux favorisant la création de sociétés offshore** (Bahamas, Îles Vierges Britanniques, Panama).

État des lieux des contrôles fiscaux

Prorogation de la prescription d'un commun accord ?

Éléments de droit comparé (1/2)

- Aux **États-Unis**, la prorogation de la prescription est une option ouverte aux contribuables :
 - il existe une **procédure spécifique prévue par la loi** (IRC, Art. 6501(c)(4)) ouverte pour tous les impôts (sauf droits de succession) ;
 - cette procédure est **couramment utilisée**, généralement à la demande des autorités fiscales américaines (IRS) ;
 - en pratique, le contribuable doit signer un **formulaire dédié** (Form 872) qui est contre-signé par l'administration fiscale américaine ;
 - l'extension est valable (i) soit pour une **durée fixe**, qui peut être prolongée (ii) soit pour une **durée indéterminée**, jusqu'à la notification de sa caducité par l'envoi d'un formulaire dédié ;
 - le **champ de l'extension peut être limité** (par exemple aux seuls sujets identifiés dans le cadre du contrôle en cours).

État des lieux des contrôles fiscaux

Prorogation de la prescription d'un commun accord ?

Éléments de droit comparé (2/2)

- En **Italie**, le contribuable peut en principe formellement renoncer à la prescription, sur la base d'une position doctrinale majoritaire, mais les autorités fiscales italiennes n'y sont pas favorables du fait de l'insécurité juridique résiduelle liée à cette renonciation.
- Dans d'autres pays (notamment aux **Pays-Bas**), la prorogation de la prescription peut être envisagée dans le cadre des discussions entre les autorités fiscales et les contribuables, sans toutefois être encadrée par une procédure spécifique.



Frédéric Iannucci, Chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, SJCF

ENJEUX LIÉS À L'APPLICATION DES PÉNALITÉS, NOTAMMENT EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

Enjeux liés à l'application des pénalités, notamment en matière de prix de transfert. Éléments de droit comparé (1/3)

	Transfert automatique	Existence d'un mécanisme spécial en matière de prix de transfert
Royaume-Uni	<p>Non</p> <p>Le HMRC est responsable des enquêtes en matière de fraude fiscale, mais la décision finale d'engager les poursuites pénales relève de la compétence du Procureur (<i>Crown Prosecution Service</i>).</p>	Non
États-Unis	<p>Non</p> <p>L'IRS dispose d'une marge de manœuvre étendue pour décider de renvoyer ou non une affaire au Procureur (DoJ) en vue de poursuites pénales.</p>	Non
Allemagne	<p>Non</p> <p>Les agents de l'administration fiscale qui soupçonneraient qu'une violation de la loi fiscale (susceptible de faire l'objet d'une sanction administrative ou pénale) a été commise peuvent choisir entre (i) régler eux-mêmes l'affaire en cas de conséquences mineures ou (ii) la renvoyer au Procureur (Art. 386 de la Loi Fiscale Allemande).</p>	Non

Enjeux liés à l'application des pénalités, notamment en matière de prix de transfert. Éléments de droit comparé (2/3)

	Transfert automatique	Existence d'un mécanisme spécial en matière de prix de transfert
Pays-Bas	<p>Oui</p> <p>Si (i) les faits sont susceptibles de relever d'une qualification d'une infraction pénale et (ii) que les autorités fiscales néerlandaises envisagent d'imposer une pénalité administrative, elles doivent, en principe, soumettre l'affaire au Procureur (seuil : impôts néerlandais > 100 k€).</p>	<p>Non, mais application très restrictive des pénalités</p> <p>Néanmoins, les pénalités administratives sont rares, ce qui peut s'expliquer par le fait qu'en vertu de la jurisprudence constante de la Cour Suprême néerlandaise, aucune pénalité n'est imposée si le contribuable présente une « position raisonnablement défendable », c'est-à-dire une position permettant au contribuable de raisonnablement penser qu'il avait déposé une déclaration d'impôt correcte.</p>

Enjeux liés à l'application des pénalités, notamment en matière de prix de transfert. Éléments de droit comparé (3/3)

	Transfert automatique	Existence d'un mécanisme spécial en matière de prix de transfert
Espagne	<p style="text-align: center;">Oui</p> <p>Lorsque l'administration estime qu'une infraction pénale a pu être commise (Art. 250 et suivants de la Loi 58/2003).</p> <p>L'administration fiscale doit acquérir la conviction que (i) un impôt n'a pas été payé, (ii) le montant qui n'a pas été payé est supérieur à 120 k€ et (iii) l'infraction a été commise avec degré minimum d'intentionnalité.</p>	<p style="text-align: center;">Oui</p> <p><u>Pas de transfert au Procureur ni d'amende</u> lorsque le contribuable a préparé une documentation de prix de transfert adéquate et que les valeurs qui en découlent ont été utilisées dans les déclarations fiscales déposées par le contribuable, même si l'administration fiscale espagnole n'est pas d'accord avec ces valeurs (Art. 18.13.2° et 18.13.3° de la Loi 27/2014).</p>
Italie	<p style="text-align: center;">Oui</p> <p>Les agents de l'administration fiscale qui ont, dans l'exercice de leurs fonctions, connaissance d'une infraction passible de poursuites doivent la signaler (Art. 331 du Code de procédure pénale italien).</p>	<p style="text-align: center;">Oui</p> <p><u>Pas de transfert au Procureur ni d'amende</u> si le contribuable a décrit les critères appliqués concrètement pour la transaction concernée dans ses états financiers et/ou dans d'autres documents pertinents, par exemple, dans sa documentation de prix de transfert, <i>Master file</i> et/ou <i>Local file</i> (Art. 4, 1-bis du Décret Législatif 74/2000).</p>

Seconde table ronde : La sécurité juridique à l'international

- Avec la participation de :
 - Amélie Verdier, Directrice générale des Finances Publiques, DGFIP
 - Frédéric Iannucci, Chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, SJCF
 - Laurent Martel, Directeur de la législation fiscale, DLF
 - Éric Vanel, Chargé du Service du Partenariat des Entreprises (SPE), du Service de Mise en Conformité (SMEC) et du Tax4Business, DGE
 - Stéphanie Prudent, Sous-directrice chargée de la sous-direction internationale, SJCF 4
 - Pierre-Olivier Pollet, Chef du bureau de prévention et résolution des différends internationaux, SJCF 4B
 - Béatrice Deshayes, Directrice fiscale Groupe, LVMH
 - Laurence Brochet, Directrice fiscale Groupe, Dassault Systèmes
 - Pierre-Henri Durand, Avocat associé, Bredin Prat



Laurent Martel, Directeur de la législation fiscale, DLF

PERSPECTIVES CONCERNANT LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

Perspectives concernant la doctrine administrative

Démarche des irritants doctrinaux (1/3)

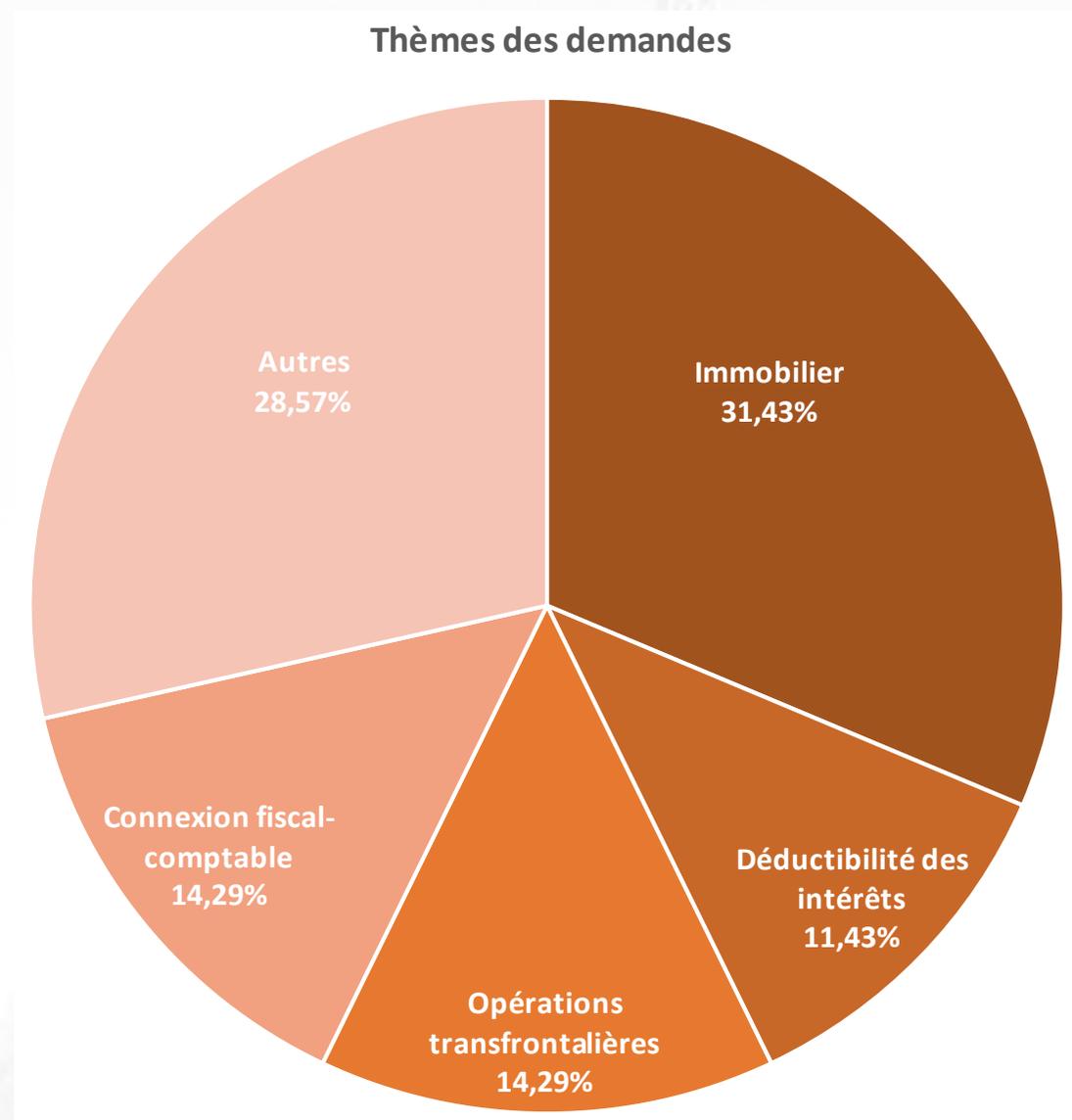
- La **doctrine fiscale fait l'objet d'une demande** de :
 - plus de **réactivité** ;
 - plus de **transparence** : la **publication** des rescrits sur BOFiP ;
 - plus d'**interactivité** : la démarche des « **irritants** ».

Perspectives concernant la doctrine administrative

Démarche des irritants doctrinaux (2/3)

Bilan de la démarche « irritants » en 2024

- Une démarche **ouverte**, quoique **cadrée** :
 - auprès des organisations professionnelles, professionnels du droit et du chiffre ;
 - sur une liste sélective (61 items).
- Un premier bilan **encourageant** : exemple des irritants portant sur **l'assiette de l'IS**.

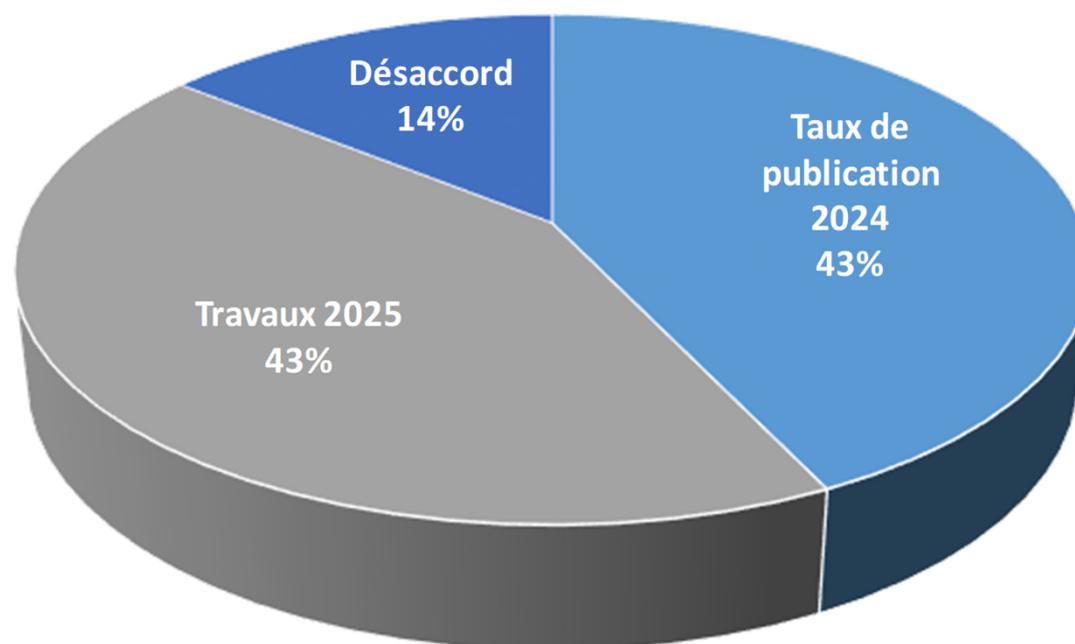


Perspectives concernant la doctrine administrative

Démarche des irritants doctrinaux (3/3)

- La nécessité de **pérenniser** et **d'améliorer** la démarche :
 - établir un **programme de travail thématique** pour 2025 avec des réunions **ouvertes** ;
 - relancer périodiquement un **appel à propositions**.

Traitement des demandes



Perspectives concernant la doctrine administrative

Opportunité d'une renaissance du « Comité MOA » ?

- **Rappel :**
 - le comité fiscal de la MOA était une **structure *ad hoc***, créée sous l'impulsion gouvernementale et hébergée par le MEDEF jusqu'en 2002 ;
 - se réunissant **2 à 3 fois par an**, il permettait d'associer l'administration fiscale à la réflexion des praticiens sur des sujets techniques, choisis conjointement par l'administration et le MEDEF.

→ Le « Comité MOA » permettait ainsi l'ajustement en temps réel de la doctrine administrative, facilitant la mise en œuvre immédiate des réformes et l'élaboration d'une position claire et publique sur des questions systémiques qui, autrement, auraient généré de nombreux contentieux (et/ou la nécessité de déposer des demandes de rescrit répétitives).



Frédéric Iannucci, Chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, SJCF

ACTUALITÉ DES RESCRITS ET AGRÉMENTS

Actualité des rescrits et agréments (1/3)

- **Rescrits en 2023 :**
 - plus de 21 000 rescrits délivrés dont 50% relèvent du rescrit dit général ;
 - domaines principaux : le mécénat et les entreprises nouvelles ;
 - rescrits spécifiques à dimension internationale traités en administration centrale : 43 rescrits établissements stables et 28 APP.

Actualité des rescrits et agréments (2/3)

Le Collège de second examen des rescrits

Rescrits	Dans le champ du second examen
Rescrit général (LPF, art. L. 80 B, 1°)	✓
Rescrits spécifiques (LPF, art. L. 80 B, 2° à 6° et 8°)	✓
Rescrit valeur (LPF, art. L. 18)	✓
Rescrit mécénat (LPF, art. L. 80 C)	✓

Statistiques du Collège de second examen (2023)

- Services territoriaux : 435 avis. Position infirmée dans 27% des cas. 13 recours pour excès de pouvoir (REP).
- Collège national : 37 avis. Position infirmée totalement ou partiellement dans 22% des cas. 3 REP.

Actualité des rescrits et agréments (3/3)

- **Agréments :**
 - 1 549 affaires ;
 - 50% des dossiers relèvent de la fiscalité des restructurations. En second rang : la défiscalisation outre-mer ;
 - montée en puissance (2024) du C3IV : plus de 60 dossiers reçus et près de 13 Mds d'euros d'investissements.



Éric Vanel, Chargé du Service du Partenariat des Entreprises (SPE), du
Service de Mise en Conformité (SMEC) et du Tax4Business, DGE
&

Béatrice Deshayes, Directrice fiscale Groupe, LVMH

PRÉSENT ET AVENIR DU SPE, DU SMEC ET DU TAX4BUSINESS

Présent et avenir du SPE, du SMEC et du Tax4Business

Le Service partenaire des entreprises (SPE) (1/2)

- **Succès confirmé :**
 - 96 groupes partenaires à date, représentant plus de 4 500 entreprises ;
 - dont une vingtaine d'ETI, et
 - une quinzaine de groupes étrangers.
- **L'activité de sécurité juridique et d'accompagnement :**
 - environ 400 rescrits depuis la création du service, et
 - un accompagnement informel très important : estimation de près de 200 demandes non formelles (DNF).

Présent et avenir du SPE, du SMEC et du Tax4Business

Le Service partenaire des entreprises (SPE) (2/2)

- **Le SPE intègre dans son champ de compétence de nouvelles problématiques fiscales :**
 - réforme de la fiscalité internationale – Pilier 2 ;
 - accises.
- **Le SPE renforce sa coopération avec le bureau SJCF-4B en matière de prix de transfert :**
 - permet d'identifier le meilleur accompagnement pour les groupes concernés.
- **Orientation stratégique en direction des ETI :**
 - accroître le nombre d'ETI bénéficiant du partenariat fiscal ;
 - ouverture aux PME de croissance avec problématiques fiscales complexes (international, restructurations, incorporels...).

Présent et avenir du SPE, du SMEC et du Tax4Business

Le Service de mise en conformité (SMEC)

- **Le service poursuit sa montée en puissance :**
 - environ 250 dossiers ouverts depuis la création ;
 - essentiellement des régularisations de PME ;
 - thématiques principales : établissements stables, Dutreil...
- **Communication en direction des professionnels du droit et du chiffre :**
 - faire connaître le champ d'intervention du SMEC ;
 - ainsi que les avantages liés aux régularisations auprès du SMEC, et
 - la manière dont se déroule en pratique une démarche de mise en conformité.
- **Évolution importante : possibilité d'ouverture d'une procédure amiable après régularisation d'un établissement stable (ES).**

Présent et avenir du SPE, du SMEC et du Tax4Business

Tax4Business

- **Nouvelle mission créée en septembre 2024.**
- **Rôle d'accompagnement des investisseurs étrangers :**
 - traitement des questions fiscales posées sur la boîte à lettres tax4business (entreprises et certaines questions portant sur les salariés/ dirigeants) ;
 - possibilité d'accompagnement expert avec délivrance de rescrits, pour les projets bien identifiés ;
 - veille juridique et mise à jour de la documentation en ligne.
- **Insertion dans l'écosystème attractivité :**
 - services DGFIP : AFPME, conseillers aux décideurs locaux, attachés fiscaux... ;
 - autres services de l'État : Business France, DG Trésor...



Pierre-Olivier Pollet, Chef du bureau de prévention et résolution des différends internationaux, SJCF 4B

&

Laurence Brochet, Directrice fiscale Groupe, Dassault Systèmes

APP ET ICAP : DEUX OUTILS POUR PLUS DE SÉCURITÉ EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

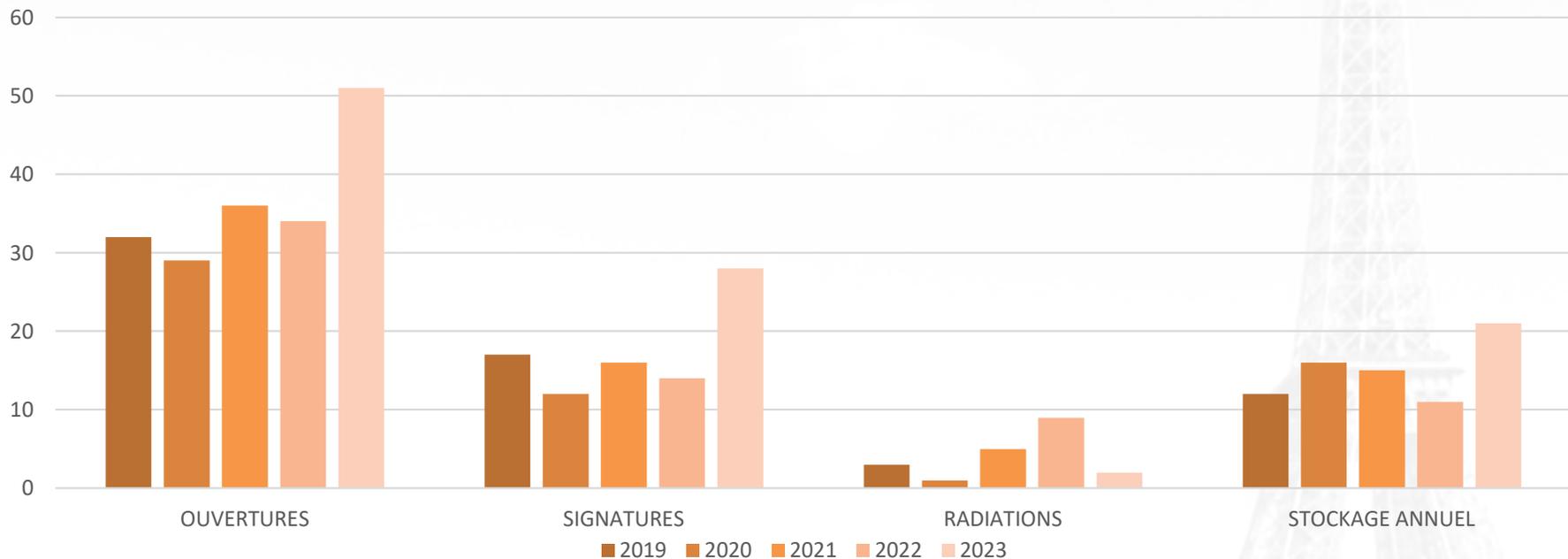


Pierre-Olivier Pollet, Chef du bureau de prévention et résolution des différends internationaux, SJCF 4B

L'APP

APP et ICAP : deux outils pour plus de sécurité en matière de prix de transfert. L'APP (1/3)

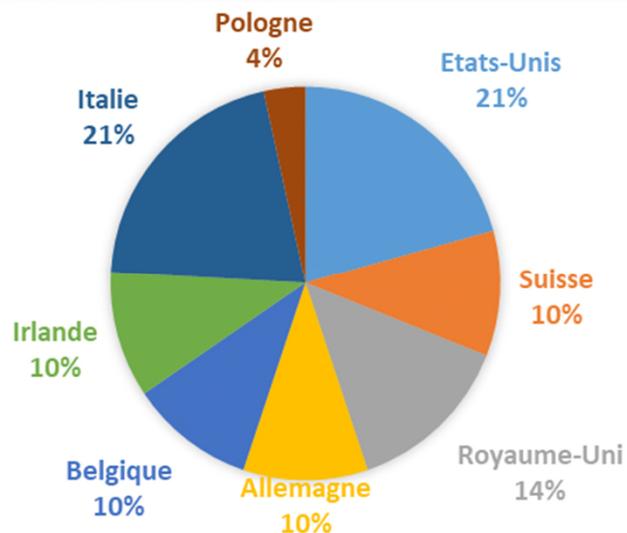
2023 : un nombre de signatures record dans un contexte de demande croissante.



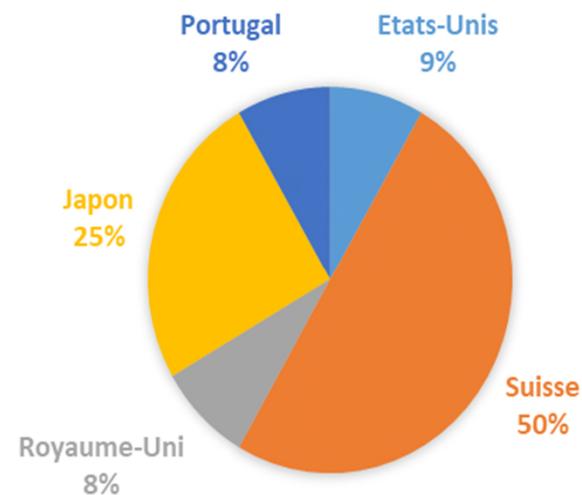
Stock au 31/12/2023 : 164 dossiers.

APP et ICAP : deux outils pour plus de sécurité en matière de prix de transfert. L'APP (2/3)

APP SIGNÉS 2023 2024



APP SIGNABLES EN 2025



Les nouveaux partenaires 2025

INDE

MAROC

ROUMANIE

APP et ICAP : deux outils pour plus de sécurité en matière de prix de transfert. L'APP (3/3)

- **Perspectives**
 - Introduction du « *rollback* »
 - Mise en place d'une charte partenariale



Laurence Brochet, Directrice fiscale Groupe, Dassault Systèmes

L'ICAP

APP et ICAP : deux outils pour plus de sécurité en matière de prix de transfert.

L'ICAP (1/7)

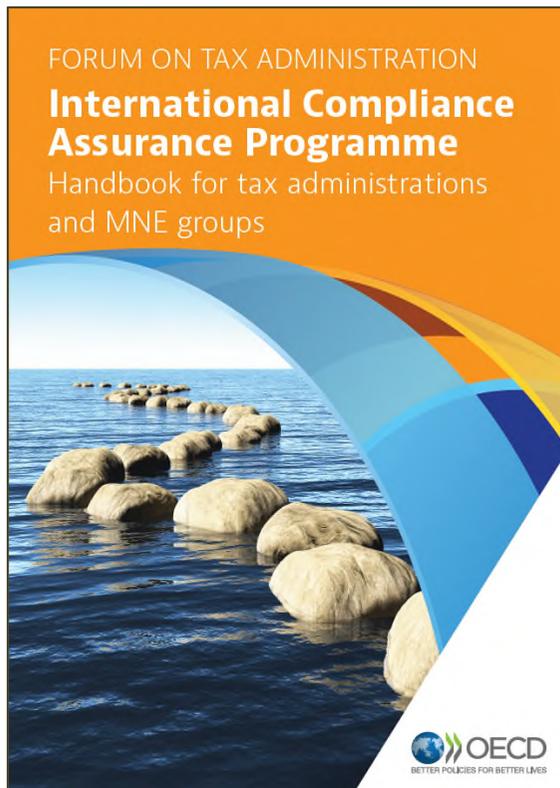
INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME (ICAP)

- L'ICAP est un programme de l'OCDE multilatéral volontaire d'évaluation des risques destiné aux grands groupes d'entreprises multinationales (déclarants CbCR).
- Revue coordonnée de la politique de prix de transfert et des problématiques d'établissements stables selon un process standardisé et un calendrier convenu d'environ 12 mois.
- Confort accordé (« *risk assessment* ») pour les éléments jugés à faible risque (« *low risk* ») communiqué dans un courrier par chaque juridiction (avec une possibilité de reconduction).
- Complément aux outils de prévention existants tels que les APP bilatéraux ou multilatéraux :
 - une voie plus rapide ;
 - multilatéral, l'ICAP couvre un plus grand nombre de juridictions ;
 - il couvre 2 années passées et les 2 années à venir.
- En octobre 2023, 20 cas ICAP avaient été traités, y compris des cas entrepris dans le cadre des projets pilotes et post-pilotes et d'autres en cours.

APP et ICAP : deux outils pour plus de sécurité en matière de prix de transfert.

L'ICAP (2/7)

JURIDICTIONS PARTICIPANTES



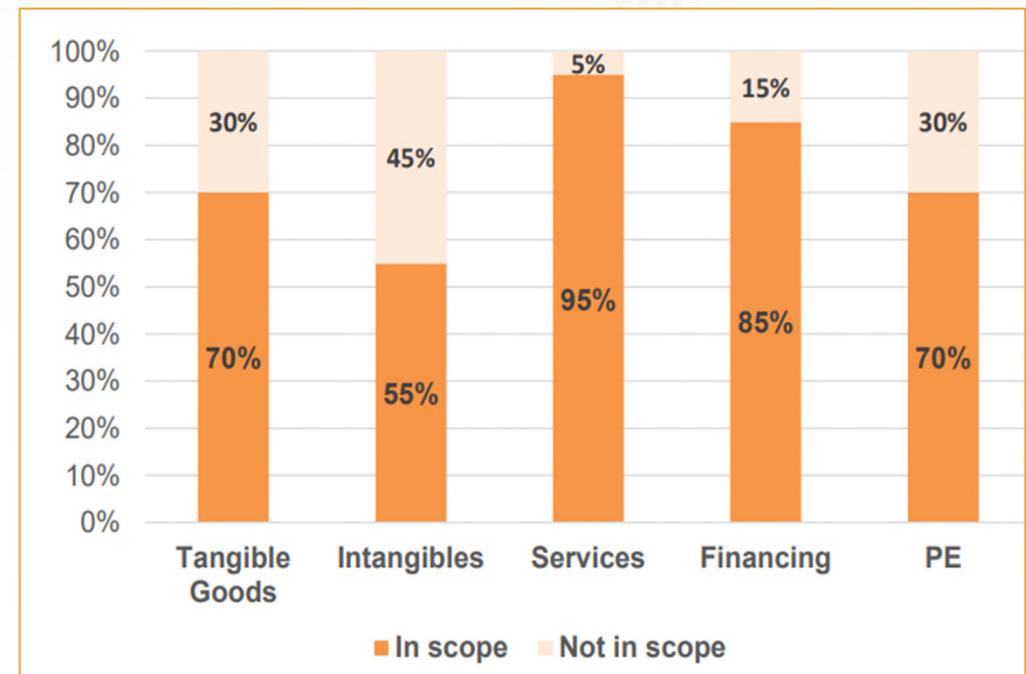
	Argentina		Australia		Austria		Belgium
	Canada		Chile		Colombia		Denmark
	Finland		France		Germany		Ireland
	Italy		Japan		Luxembourg		Netherlands
	Norway		Poland		Portugal (joined in January 2024)		Singapore
	Spain		United Kingdom		United States		

APP et ICAP : deux outils pour plus de sécurité en matière de prix de transfert.

L'ICAP (3/7)

ZONES ESSENTIELLES DE RISQUE COUVERTES PAR UN « RISK ASSESSMENT » DE L'ICAP

- Jusqu'à présent, l'ICAP s'est concentré sur **cinq zones essentielles de risque** fiscal international (« *core risk areas* »), bien que toutes ces zones ne soient pas couvertes dans chaque « *risk assessment* ».
- Ce graphique illustre le pourcentage de « *risk assessments* » de l'ICAP qui couvrent chacune de ces cinq zones essentielles de risque.
- En outre, certaines administrations fiscales ont défini un **cadre de contrôle fiscal d'une entreprise multinationale** afin de vérifier que sa politique de prix de transfert dans ces zones de risque est correctement appliquée.
- D'autres zones de risque ont été couvertes dans un nombre restreint de cas.



Source OCDE

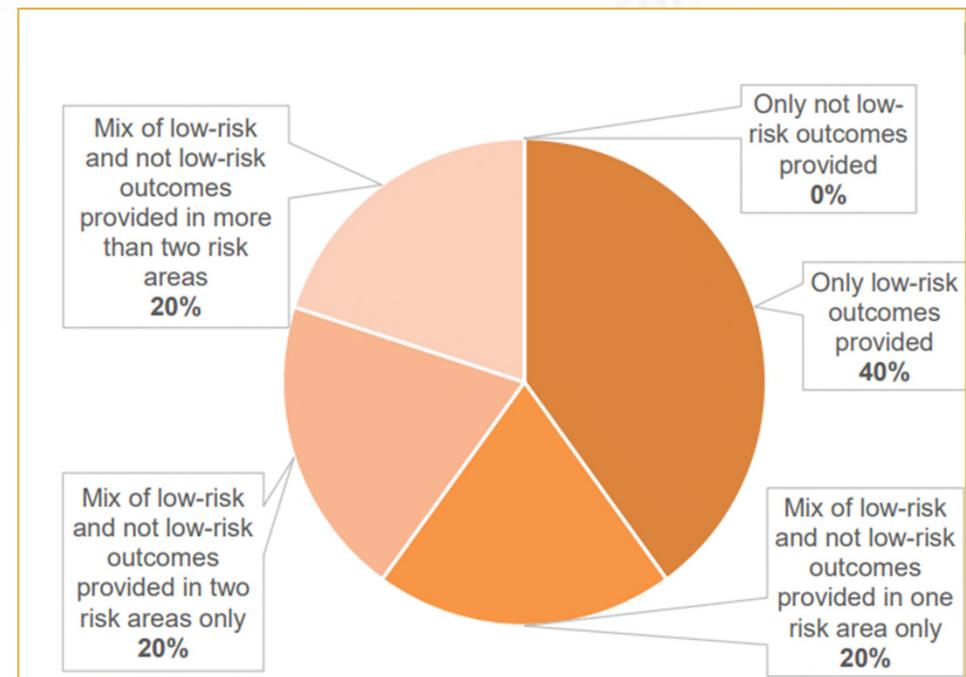
APP et ICAP : deux outils pour plus de sécurité en matière de prix de transfert.

L'ICAP (4/7)

ISSUE DES « RISK ASSESSMENTS » DE L'ICAP

Parmi les entreprises multinationales qui ont reçu les résultats de leurs « *risk assessments* » avant octobre 2023 :

- **40% ont reçu une évaluation « *low risk* » pour les transactions comprises dans toutes les zones essentielles de risque couvertes par leur « *risk assessment* » ;**
- **20% ont reçu une évaluation « *low risk* » pour les transactions comprises dans toutes les zones essentielles de risque couvertes par leur « *risk assessment* », à l'exception d'une seule ;**
- au total, 80% ont reçu soit une évaluation « *low risk* » dans toutes les zones essentielles de risque couvertes par leur « *risk assessments* », soit une combinaison d'évaluations « *low risk* » et « *not low risk* » dans une ou deux de ces zones.

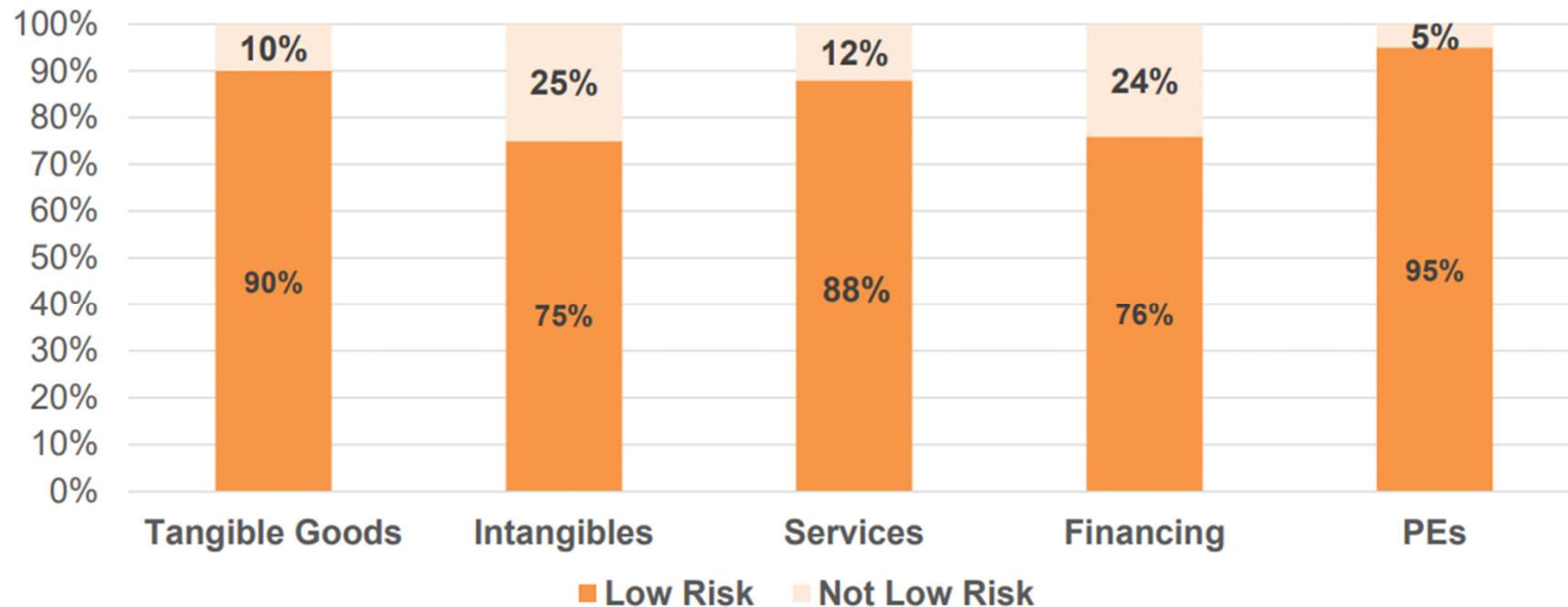


Source OCDE

APP et ICAP : deux outils pour plus de sécurité en matière de prix de transfert.

L'ICAP (5/7)

« RISK ASSESSMENTS » DE L'ICAP PAR ZONE ESSENTIELLE DE RISQUE



Source OCDE

L'ICAP (6/7) SÉCURITÉ JURIDIQUE

L'ICAP n'apporte pas la même sécurité juridique qu'un APA.

- Cependant, il conduit à :
 - une véritable **sécurité pratique** ;
 - un gain de temps ;
 - l'examen d'un large éventail de transactions ;
 - une initiative multilatérale qui permet aux administrations de se rapprocher sur l'analyse des risques.
- En effet :
 - les risques revus et considérés « *low risk* » ne font pas l'objet d'un contrôle fiscal sur les années couvertes ;
 - le processus est plus court qu'un APA et gratuit ;
 - les APA portent souvent sur une transaction spécifique ;
 - un APA est souvent unilatéral ou bilatéral,
 - avec une possibilité de résolution plus rapide en MAP en cas de désaccord (accord trouvé par les administrations pendant le process).

L'ICAP offre un certain degré de « **certitude pratique** » en application des termes de la lettre de « *risk assessment* ». Les éléments revus ne font pas l'objet d'un contrôle fiscal et sont exclus du champ de l'audit.

Certaines administrations fiscales ont même mis en place des mesures nationales pour s'assurer que la valeur d'un résultat à faible risque soit reconnue et partagée avec les équipes de contrôle (ex : US).

APP et ICAP : deux outils pour plus de sécurité en matière de prix de transfert.

L'ICAP (7/7)

SÉCURITÉ JURIDIQUE EN MATIÈRE FISCALE ET FUTUR DE L'ICAP

- L'ICAP est complémentaire avec les outils existants de prévention des conflits.
- L'ICAP évolue et s'améliore avec les retours des entreprises et des administrations.
- De plus en plus d'administrations et de MNE participantes (8 au début).
- L'OCDE a publié une liste simplifiée de documents à communiquer aux administrations pour lancer le process de l'ICAP et un courrier type de « *risk assessment* ».
- L'ICAP est envisagé pour résoudre certaines des problématiques qui naîtront de Pilier 2.

Lien vers la page de présentation de l'ICAP : [OECD International Compliance Assurance Programme | OECD](#)



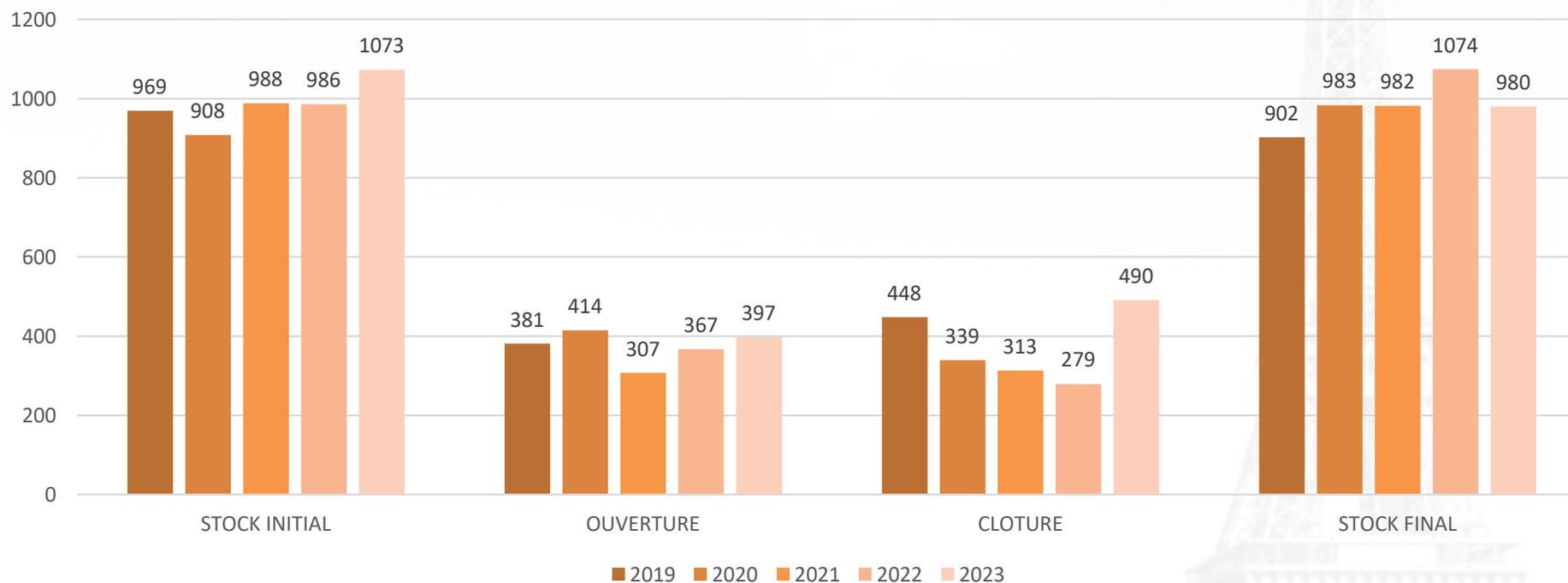
Stéphanie Prudent, Sous-directrice chargée de la sous-direction internationale, SJCF 4

PROCÉDURES AMIABLES ET ARBITRAGES

Procédures amiables et arbitrages.

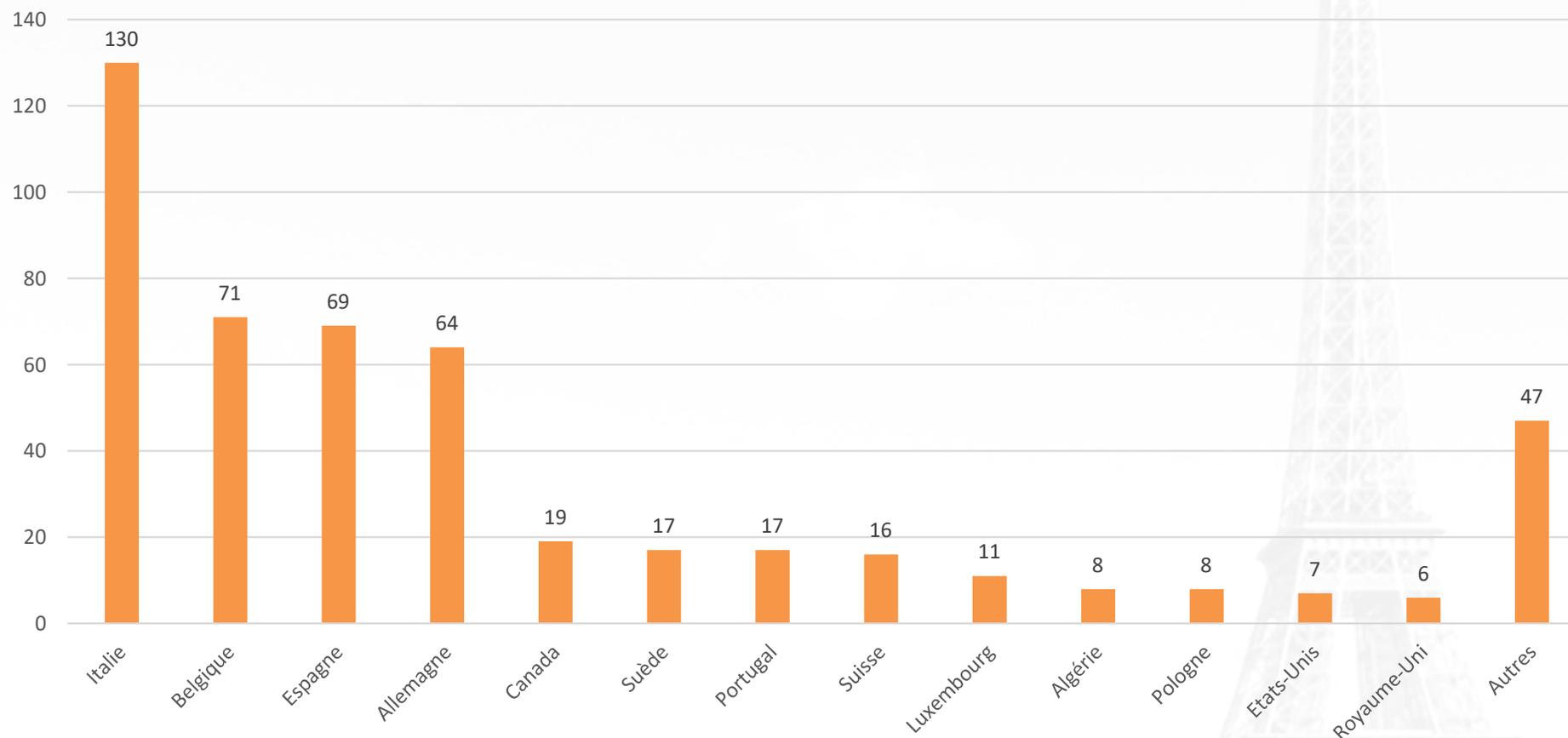
Bilan 2023 des procédures amiables (1/2)

- Évolution du stock



Procédures amiables et arbitrages.

Bilan 2023 des procédures amiables (2/2)



490 dossiers clôturés.

Seuls les pays avec au moins 5 dossiers clos sont ici distingués.

Procédures amiables et arbitrages. Perspectives

- **Mise à jour du BOFiP sur les procédures amiables** et création d'un chapitre dédié aux procédures issues de la Directive 2017/1852.
- **Nouveauté 2025** : un rendez-vous sera proposé pour les procédures amiables à recevoir, dont l'assiette imposable est supérieure à **25 M€**.
- **Développement de l'arbitrage** : le projet ITDRC (*International Tax Dispute Resolution Committee*).