



Le 31 mai 2019

Le Premier président

à

Monsieur Bruno Le Maire
Ministre de l'économie et des finances

Monsieur Gérard Darmanin
Ministre de l'action et des comptes publics

Réf. : S2019-1421

Objet : Les conventions fiscales internationales

En application des dispositions de L. 111-3 du code des juridictions financières, la Cour a mené une enquête sur l'action des services de l'État en matière de négociation et de suivi des conventions fiscales internationales pour les exercices 2013 à 2018.

Les conventions fiscales sont des traités internationaux visant à répartir le droit d'imposer entre deux États de façon à éviter que les entreprises et particuliers ne soient confrontés à des doubles impositions. De plus en plus, leur objectif est également de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale en limitant les possibilités de double non-imposition.

Avec 121 conventions fiscales bilatérales, la France compte aujourd'hui le réseau le plus étendu au monde avec celui du Royaume-Uni.

Les conventions fiscales sont négociées par la direction de la législation fiscale (DLF), en lien avec le ministère de l'Europe et des affaires étrangères, au second plan. La mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI), située au sein de la direction générale des finances publiques (DGFIP), est chargée, pour sa part, de veiller à la bonne application des conventions.

À l'issue de son contrôle, la Cour m'a demandé, en application des dispositions de l'article R. 143-11 du même code, d'appeler votre attention sur ses observations et recommandations en vue tout à la fois de renforcer l'expertise économique dans la négociation des conventions fiscales bilatérales et multilatérales et d'en assurer une meilleure application.

1 RENFORCER L'EXPERTISE ÉCONOMIQUE DES ENJEUX DE NÉGOCIATION

Compte tenu de l'intensification des échanges internationaux, les conventions fiscales revêtent des enjeux économiques et budgétaires croissants. Pourtant, l'expertise économique préalable à leur négociation reste insuffisante.

1.1 Des enjeux économiques et budgétaires croissants

L'étendue du réseau conventionnel permet aujourd'hui aux entreprises et aux particuliers français de bénéficier de mécanismes d'élimination de la double imposition et de disposer d'une plus grande sécurité juridique dans leurs relations avec la très grande majorité des pays tiers. Le réseau couvre ainsi 97 % des importations et 98 % des exportations françaises.

Dès lors, l'enjeu est aujourd'hui moins d'étendre le réseau conventionnel que de le moderniser afin de lutter contre l'évasion fiscale et de préserver l'assiette fiscale taxable en France.

Bien que restant à chiffrer avec précision, les enjeux budgétaires sont élevés. Ainsi, en matière de fiscalité des professionnels, les pratiques permettant aux entreprises de disjoindre la localisation de leurs bénéficiaires de celles de leurs activités économiques ont atteint une ampleur importante : selon l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), les pertes de recettes au titre de l'impôt sur les sociétés imputables à ces pratiques représenteraient entre 4 % et 10 % des recettes de cet impôt au niveau mondial¹, soit, si l'on transpose cette hypothèse à la France, entre 2,4 Md€ et 6 Md€².

Avec le développement de l'économie numérique, le risque d'attrition de l'assiette fiscale présente une acuité nouvelle. Certaines entreprises, principalement étrangères, qui réalisent pourtant une activité bénéficiaire auprès de clients établis en France, ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés en France, faute d'y détenir un établissement stable.

En vue de permettre une meilleure appréhension fiscale des activités numériques, l'OCDE a ouvert en 2013 un cycle de négociations multilatérales visant à réformer les règles d'imposition territoriale des sociétés afin de permettre aux États de garantir effectivement la soumission à l'impôt sur les sociétés de tout bénéfice émanant d'une activité réalisée sur son sol.

Cette initiative a débouché sur l'adoption d'une convention fiscale multilatérale³, couvrant 85 pays et ratifiée par la France le 5 juillet 2018. S'il ne contient guère d'avancées sur le plan de l'appréhension fiscale des activités numériques, cet instrument établit des standards minimums et renforce les dispositifs anti-abus.

Le recours à une convention multilatérale constitue une avancée importante, soutenue par la France, dans une matière habituellement réglée sur le plan bilatéral. Dans la continuité de cette convention, la communauté internationale s'est engagée à continuer de négocier en vue d'atteindre en 2020 une nouvelle répartition du droit d'imposer entre les pays.

1.2 Une expertise économique à développer

Les enjeux soulevés par l'évolution des règles de la fiscalité internationale gagneraient à être mieux éclairés par l'analyse économique.

¹ OCDE, « Collecter et analyser les données sur l'érosion fiscale de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires ainsi que les mesures prises pour y remédier », rapport sur l'action n° 11 – Mesure et suivi des données relatives aux BEPS, 2015.

² Sur la base du rendement brut de l'impôt sur les sociétés, avant réductions et crédits d'impôt.

³ Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (BEPS), entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2018.

L'examen conduit par la Cour démontre que l'expertise économique consacrée aux négociations fiscales internationales est modeste au regard de l'ampleur des enjeux. Ainsi, la décision d'ouverture des négociations de même que les objectifs en cours de négociation ne résultent pas d'une analyse de l'impact potentiel des dispositions de la convention sur l'évolution de la matière taxable en France.

Les éléments d'analyse économique contenus dans les dossiers de négociation utilisés par l'administration sont sommaires. Les aspects juridiques priment la dimension économique, même lorsque les flux commerciaux et financiers sont très importants.

Ce constat s'étend aux dossiers législatifs présentés aux parlementaires. Ainsi, à titre d'exemple, l'étude d'impact accompagnant le projet de loi de ratification de la convention fiscale multilatérale de l'OCDE ne donne aucune évaluation de l'impact de cet instrument sur les recettes fiscales.

Alors que les règles de la fiscalité internationale pourraient connaître de nouvelles évolutions dans les années à venir sous l'impulsion de l'OCDE, il est indispensable que l'État se dote de capacités d'analyse économique renforcées. En particulier, toute évolution du critère de l'établissement stable exigerait d'objectiver précisément les conséquences possibles sur la matière taxable : si une évolution de ce critère paraît souhaitable s'agissant des activités numériques, il n'est pas certain qu'une évolution générale de la notion d'établissement stable bénéficie aux finances publiques françaises. La France, traditionnellement « État de siège⁴ », compte tenu du nombre de sièges sociaux d'entreprises exportatrices présents sur son territoire, ne bénéficierait pas nécessairement d'une nouvelle définition générale, s'appliquant à tous les secteurs, qui déplacerait le pouvoir d'imposer vers les « États de source⁵ », c'est-à-dire ceux dans lesquels est réalisé le chiffre d'affaires. Malgré son caractère stratégique, ce constat n'a toutefois jusqu'alors jamais été objectivé.

Sans négliger les difficultés d'une telle analyse, la Cour estime qu'avancer sans évaluation solide de l'impact économique des négociations, donc quasiment à l'aveugle, est de nature à porter atteinte à la défense de nos intérêts.

Elle recommande donc qu'un effort soit réalisé pour mesurer plus finement les poids respectifs des secteurs où la France est durablement un « État de siège » et de ceux, tels le numérique, où elle a des intérêts d'un « État de source ». Cet effort permettrait de présenter au Parlement des études d'impact plus complètes et convaincantes.

Cette mission pourrait être confiée à une cellule de haut niveau associant notamment des spécialistes de la DGFIP, de la direction générale du Trésor, de la Banque de France, voire de l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE). Des échanges avec les entreprises et leurs représentants ou le monde académique devraient aussi être encouragés.

2 ASSURER UNE MEILLEURE APPLICATION DES DISPOSITIONS CONVENTIONNELLES

La DGFIP a mis en place un dispositif de qualité pour assurer le suivi de l'application des conventions fiscales et apporter une assistance aux contribuables français ; ses moyens doivent néanmoins être renforcés pour assurer un traitement suffisamment rapide des dossiers en instance dont le nombre s'accroît chaque année.

⁴ Pays dont les résidents encaissent plus de revenus issus d'activités ou d'investissements à l'étranger qu'ils n'en versent.

⁵ Pays dont les résidents encaissent moins de revenus issus d'activités ou d'investissements à l'étranger qu'ils n'en versent.

2.1 Un suivi de qualité mais insuffisamment rapide

La mission de suivi de l'application des conventions est assurée par la MEJEI, un service de 10 agents de la DGFIP, distinct de la direction de la législation fiscale, chargée de la négociation des conventions fiscales.

La MEJEI instruit les dossiers et représente les contribuables auprès des administrations fiscales étrangères dans les procédures amiables et les procédures d'arbitrage. Elle peut être saisie par les contribuables de toute difficulté relative à l'application d'une convention fiscale.

Si l'examen par la Cour du suivi des dossiers atteste du sérieux et de la compétence technique de la MEJEI, la longueur des délais de traitement ainsi que l'existence d'un stock important de dossiers en instance témoignent de l'inadéquation des moyens déployés au regard de l'activité et des montants en jeu. Avec 844 dossiers en instance en 2017 pour une capacité de traitement d'environ 300 cas par an, la France est, parmi les pays de l'OCDE, le pays qui compte le stock de litiges le plus important derrière l'Allemagne et les États-Unis. Si le délai moyen de traitement d'un litige est de près de trois ans, il peut être beaucoup plus élevé pour les questions de prix de transfert, qui représentent 61 % des dossiers, et sont les plus longs et complexes à traiter.

Le dimensionnement actuel des équipes ne permet pas d'épuiser le stock d'affaires en cours. Or, l'addition des montants en jeu représente des sommes importantes pour les contribuables et pour le Trésor public. En 2017, la MEJEI a permis d'éliminer des doubles impositions d'origine française ou étrangère à hauteur de 2,4 Md€, au regard d'un stock représentant 8,7 Md€ à fin 2016 et 9,8 Md€ à fin 2017. L'ampleur de ces montants témoigne de l'acuité de ces enjeux pour les entreprises concernées et de la nécessité pour les contribuables de disposer de voies de recours efficaces.

2.2 La nécessité de mieux défendre les intérêts des contribuables

Dans les années à venir, il est probable que le nombre de dossiers à traiter augmente, sous l'effet de deux nouveaux textes visant à mieux protéger les entreprises contre la double imposition :

- la convention multilatérale de l'OCDE⁶ prévoit dans son article 19 une clause de recours à l'arbitrage au bout de deux ans de procédure amiable. Plusieurs États ont refusé d'appliquer cette clause y voyant une atteinte à leur souveraineté, l'entrée en vigueur du traité conduira à accroître le nombre de dossiers susceptibles de faire l'objet d'une procédure d'arbitrage.
- la directive européenne du 10 octobre 2017⁷ prévoit, au sein de l'Union européenne, la possibilité pour les contribuables de recourir à une commission consultative au bout de deux ou trois ans de négociations entre administrations fiscales.

Dès lors, compte tenu du stock de dossiers en cours, de l'augmentation prévisible du nombre de litiges et des montants en jeu, il serait pertinent d'accroître, par redéploiement interne à la DGFIP, les effectifs de la MEJEI afin de continuer à garantir un suivi de qualité aux contribuables.

⁶ Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2018.

⁷ La directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

La Cour formule donc les recommandations suivantes :

Recommandation n° 1 : mettre en place une cellule de veille stratégique associant notamment la DGFIP, la direction générale du Trésor et la Banque de France pour analyser les enjeux liés à la fiscalité internationale et identifier les intérêts de la France, afin de renforcer le volet économique des dossiers de négociation et des études d'impact présentés au ministre et au Parlement ;

Recommandation n° 2 : renforcer par redéploiement les effectifs de la mission d'expertise juridique et économique internationale de la DGFIP, de manière à réduire à deux ans le délai moyen de traitement des dossiers.

Je vous serais obligé de me faire connaître, dans le délai de deux mois prévu à l'article L. 143-4 du code des juridictions financières, la réponse, sous votre signature, que vous aurez donnée à la présente communication⁸.

Je vous rappelle qu'en application des dispositions du même code :

- deux mois après son envoi, le présent référé sera transmis aux commissions des finances et, dans leur domaine de compétence, aux autres commissions permanentes de l'Assemblée nationale et du Sénat. Il sera accompagné de votre réponse si elle est parvenue à la Cour dans ce délai. À défaut, votre réponse leur sera transmise dès sa réception par la Cour (article L. 143-4) ;
- dans le respect des secrets protégés par la loi, la Cour pourra mettre en ligne sur son site internet le présent référé, accompagné de votre réponse (article L. 143-1) ;
- l'article L. 143-9 prévoit que, en tant que destinataire du présent référé, vous fournissiez à la Cour un compte rendu des suites données à ses observations, en vue de leur présentation dans son rapport public annuel. Ce compte rendu doit être adressé à la Cour selon les modalités de la procédure de suivi annuel coordonné convenue entre elle et votre administration.

Signé le Premier président

Didier Migaud

⁸ La Cour vous remercie de lui faire parvenir votre réponse, sous forme dématérialisée, via *Correspondance JF* (<https://correspondancejf.ccomptes.fr/linshare/>) à l'adresse électronique suivante : greffepresidence@ccomptes.fr (cf. arrêté du 8 septembre 2015 portant application du décret n° 2015-146 du 10 février 2015 relatif à la dématérialisation des échanges avec les juridictions financières).