

Revue européenne et internationale de droit fiscal

European and International Journal of Tax Law

20 17

1

ÉDITORIAL

DOSSIER RESCRIT – RULING – TRANSPARENCE

Présentation du dossier – *Thierry Lambert*

Première partie – Quelques éléments de réflexion

Quelques remarques autour de la différenciation des rescrits et des rulings – *Xavier Cabannes*

Les recours contre le rescrit – Réflexion sur les typologies de rescrit – *Olivier Debat*

Pour un développement du rescrit – *Jean-Claude Drie*

Le rescrit, une garantie ? – *Frédéric Dal Vecchio*

Deuxième partie – Examen des pratiques nationales

Tax Rulings in the UK and the United States – *Stephen Dale, Shawn Peck & Daniel Shamir*

Les décisions anticipées fiscales en Belgique – *Philippe Malherbe*

Swiss implementation of the spontaneous exchange of information on tax rulings – *Susanne Schreiber & Natassia Burkhalter*

Troisième partie – À l'épreuve de l'Union européenne

Les rulings fiscaux au crible du droit des aides d'État : une jurisprudence en construction – *Fabrice Pezet*

L'échange de rulings dans les pays de l'Union européenne : un changement de paradigme – *Thierry Lambert*

CHRONIQUES

Taxe sur la valeur ajoutée

Sous la responsabilité de Laurence Vapaille

Dispute Resolution and Dispute Prevention – *Jean-Claude Bouchard*

La TVA pour surmonter la crise de la territorialité fiscale – *Marc Wolf*

De nouveaux éléments pour la définition des opérations complexes ? – *Laurence Vapaille*

Actualité bibliographique

Compte-rendu – *Philippe Luppi*

VARIA

La marche contrariée des sanctions fiscales vers le principe *non bis in idem* – *Jules Lepoutre*



bruylant

Le rescrit, une garantie ?



Frédéric DAL VECCHIO

Avocat à la Cour – Docteur en droit

Chargé d'enseignement à l'Université Royale de Droit et de Sciences Économiques de Phnom Penh (URDSE) et à l'Université de Versailles Saint-Quentin-en-Yvelines

Dans un système fiscal complexe et instable, le rescrit permet aux sujets de droit fiscal que sont notamment les entreprises, les particuliers et les organismes à but non lucratif de solliciter l'administration *a priori* afin de connaître son interprétation de la législation fiscale quant à la situation exposée par le contribuable. Régulièrement présenté comme un instrument œuvrant dans le sens de la sécurité juridique, l'existence d'une garantie soulève des interrogations tant en ce qui concerne la détermination du bénéficiaire que la mise en perspective de pratiques internationales au sein de blocs régionaux réunissant des États membres industrialisés de l'Union européenne et des États en voie de développement dans l'ASEAN (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est).

In a complex and unstable tax system, the tax ruling allows taxpayers such as companies, individuals and non-profit organizations to request the tax authorities to deliver their interpretation of the tax legislation. Regularly presented as an instrument of legal certainty, the existence of a guarantee raises questions both as regards the determination of the beneficiary and the putting into perspective of international practices within regional blocs bringing together industrialized Member States of the European Union and developing countries of the Association of Southeast Asian Nations (ASEAN).

Les systèmes fiscaux des pays industrialisés, mais également ceux en vigueur dans les États en voie de développement¹, se singularisent par des législations fiscales difficilement accessibles² pour les contribuables quant à leur portée. Leur permettre de connaître l'interprétation *a priori* de l'administration fiscale œuvre pour le rapprochement des contribuables avec les autorités publiques³ et témoigne de leur volonté de mieux anticiper les conséquences de leurs obligations fiscales. Le rescrit⁴ semble répondre à cet objectif en instituant

des procédures encadrant les prises de position – qui ne sont pas nécessairement écrites⁵ – opposables à l'administration fiscale⁶ à partir des faits présentés par les sujets de droit fiscal que sont notamment les entreprises, les particuliers et les organismes à but non lucratif. En l'absence d'une définition juridique du rescrit⁷, les interrogations porteront sur l'existence d'une garantie au profit des acteurs du droit fiscal tant en droit domestique (I) qu'en fiscalité internationale (II).

1. *Infra*, II.B.

2. Voir l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi : Conseil constitutionnel, décisions n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, « Loi de finances pour 2006 » et n° 2005-531 DC, « Loi de finances rectificative pour 2005 » ; L. PHILIP, « Le contrôle de la constitutionnalité des lois de finances en 2005 », *Droit fiscal*, 2006, ét. 7 ; Conseil constitutionnel, décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, « Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », note Ch. DE LA MARDIÈRE, *Droit fiscal*, 2013, comm. 563.

3. Conseil d'État, « Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets », *Droit fiscal*, 2014, ét. 317.

4. C'est le terme employé par l'administration fiscale dans sa doctrine exprimée par l'intermédiaire du *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts* (BOFiP-Impôts, BOI-SJ-RES-10, 12 septembre 2012). Voir également : Th. LAMBERT, *Procédures fiscales*, 2^e éd., coll. Domat, Paris, LGDJ, 2015, p. 457. Selon le Littré, le rescrit désigne « en droit romain, [la] lettre par laquelle l'empereur, sans décider le fond d'une affaire, comme dans les décrets, indiquait aux magistrats ou aux juges le parti qu'ils devraient prendre dans une hypothèse qu'ils étaient chargés d'examiner et de vérifier ; le nom de

rescrit vient de ce que c'était le plus souvent une réponse à un placet, souvent même écrite en marge dudit placet » (E. LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française, Encyclopaedia Britannica France*, t. V, 1997, p. 5491).

5. Elles peuvent ainsi résulter du silence de l'administration fiscale qui vaut alors accord tacite dans certaines conditions (J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4^e éd., coll. Manuel, Paris, LexisNexis, 2016, p. 689).

6. Une évolution fondamentale du contentieux fiscal a été opérée par le législateur à la suite de deux amendements parlementaires en 1959 (loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, art. 100) et en 1970 (loi n° 70-601 du 9 juillet 1970, art. 21) aujourd'hui codifiés à l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales. Si les contribuables peuvent opposer la doctrine administrative, ils n'ont aucun droit à son maintien, l'administration fiscale pouvant adoucir ou durcir ses interprétations.

7. V. RABAULT, *Rapport d'information n° 3973 sur l'application des mesures fiscales*, Assemblée nationale, 2016, p. 79. La doctrine administrative (BOFiP-Impôts, BOI-SJ-RES-10, 12 septembre 2012) et la doctrine universitaire (J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4^e éd., *op. cit.*, p. 691) distinguent le rescrit général et les rescrits spécifiques (*infra*, I.B).

I. Le rescrit, une garantie au profit des acteurs du droit fiscal ?

Avec 18.827 demandes traitées en France en 2015⁸, le rescrit a indéniablement été adopté par les acteurs du droit fiscal mais la détermination du bénéficiaire de cette garantie, c'est-à-dire le contribuable (A) ou l'administration fiscale (B), doit être soulevée.

A. Le rescrit, une garantie pour les contribuables ?

Le rescrit est régulièrement présenté comme un marqueur de la sécurité juridique pour les contribuables⁹. Certains organismes conditionnent même les aides octroyées à la délivrance préalable¹⁰ d'un rescrit favorable de l'administration fiscale, ce qui tend à en crédibiliser le principe et invite au dialogue. La doctrine encourage la création de nouveaux rescrits même si certains restent peu utilisés en pratique. C'est ainsi qu'un rescrit portant sur la rémunération des dirigeants de sociétés mériterait considération¹¹ : en effet, les charges de personnel peuvent être remises en cause par l'administration fiscale¹² si elle estime qu'elles ont rétribué un travail dont le caractère effectif est douteux et que la rémunération est excessive. Hormis les hypothèses – qui ne sont pas d'école – de membres du cercle familial bénéficiant de salaires fictifs, la subjectivité d'appréciation d'une rémunération excessive commanderait de créer un rescrit spécifique. Une intervention du législateur serait également la bienvenue pour la promotion d'un rescrit portant sur la qualification de holding animatrice – qui suscite bien des questionnements¹³ – et dont la portée pratique est particulièrement sensible¹⁴.

Pour autant, on s'interroge sur cette garantie qui a l'apparence de la gratuité¹⁵ et de la facilité de rédaction dès lors que la technicité du droit fiscal peut obérer le

succès de la démarche en l'absence de conseils avisés. La formulation des rescrits peut ne pas être accessible aux contribuables car l'administration recourt à des concepts et à une terminologie difficilement compréhensibles sans l'intermédiation d'un juriste éclairé : il peut ainsi exister un hiatus sensible entre la rédaction retenue par l'administration et sa perception que les contribuables les plus prudents devront alors dissiper lors d'un entretien avec le Service. Parfois même, ce dernier est désavoué par un organe de recours administratif organisé sous la forme de collèges¹⁶, ce qui est susceptible de fragiliser le lien de confiance et l'attente du contribuable à l'égard des autorités publiques. D'autre part, il ne faut pas mésestimer la réticence des agents de l'administration à l'égard de certains rescrits qui peuvent être *de facto* abandonnés : les contribuables ont toujours manifesté leur volonté d'opposer l'absence de redressement sur les points vérifiés antérieurement par l'administration fiscale, ce que le rapport Gibert¹⁷ de 2004 appelait « le rescrit contrôle » en proposant une modification des dispositions de l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales. Actualisé à la suite du rapport Fouquet¹⁸ de 2008 qui constatait l'échec du rescrit « Contrôle » issu non de la loi mais d'une simple instruction¹⁹, il n'a pas rencontré le succès qu'il aurait mérité en conséquence d'une mise en œuvre volontairement complexe à l'initiative du contribuable et de l'absence d'adhésion de certains vérificateurs²⁰.

Plusieurs incompréhensions peuvent pareillement se manifester : ainsi pour le rescrit « Abus de droit », la garantie exprimée par l'administration ne porte que sur

8. DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit. Année 2015*, p. 3.

9. « Le rescrit fiscal est une conséquence du principe de sécurité juridique » (V. RABAULT, *Rapport d'information n° 3973 sur l'application des mesures fiscales*, op. cit., p. 80).

10. C'est le cas des Chambres de Commerce et d'Industrie et des Directions Régionales des Affaires Culturelles (DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit. Année 2015*, p. 5).

11. F. LE MENTEC, « L'excès en droit fiscal », in F.-X. LUCAS, R. MORTIER et H. SYNDET (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Henri Hovasse*, Paris, LexisNexis, 2016, p. 419.

12. BOFiP-Impôts, BOI-BIC-CHG-40-40-10, 12 septembre 2012.

13. « La holding animatrice de groupe », *Actes pratiques et stratégie patrimoniale*, 2014, n° 4.

14. La qualification de holding animatrice emporte d'importantes conséquences notamment pour les droits de mutation à titre gratuit et à titre onéreux, l'ISF et l'impôt sur le revenu.

15. Dans certains États, la procédure est payante notamment aux États-Unis où elle peut coûter jusqu'à 15.000 EUR (Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, Paris, La Documentation française, 2013; *Droit fiscal*, 2014, ét. 317) ou encore à Singapour (*infra*, II.B.2).

16. *Infra*, I.B. Les collèges désavouent les avis initiaux de l'administration dans 22,5 % des cas (DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit. Année 2015*, p. 9).

17. « lorsqu'un point a été reconnu par un vérificateur comme valide, l'entreprise estime légitime de continuer à appliquer la règle fiscale de la même façon et son incompréhension est totale face au redressement opéré à l'occasion d'un contrôle ultérieur » (B. GIBERT, C. BAVAGNOLI, J.-B. NICOLAS, *Rapport au Ministre d'État, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Paris, La Documentation française, 2004, p. 28).

18. « Proposition 22 : Inscrire dans le LPF le principe d'un compte-rendu du vérificateur à destination de l'entreprise sur les points ayant fait l'objet d'une vérification approfondie (sans se limiter aux points faisant l'objet d'un redressement) » (O. FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Paris, La Documentation française, 2008, p. 35).

19. BOI Instr. 13 L-3-05, 20 juillet 2005.

20. « Malgré la volonté affichée de mettre en place un véritable "rescrit-contrôle", la garantie fiscale fut mal perçue par les vérificateurs qui n'adhèrent pas à la mission de service de l'Administration. Concevant leur mission comme une mission d'analyse, de détection et, le cas échéant, de sanction, ils ne souhaitent pas devenir des "poursuiveurs de rescrits". Les conséquences d'une telle réticence ne se sont pas fait attendre : le dispositif expérimental de la "garantie fiscale" a été quasiment abandonné par l'administration fiscale » (H. DE CASTRIES et N. MOLFESSIS (dir.), *Club des juristes, Sécurité juridique et initiative économique*, Paris, Mare & Martin, 2015, p. 255).

l'application de la sanction administrative²¹ et non sur l'assiette de l'impôt qui peut être contestée par le Service. Une fois notifié au contribuable, le rescrit peut être remis en question par l'administration fiscale. Outre le fait que ce dernier n'a aucun droit au maintien d'une doctrine qui peut être rapportée par le Service pour l'avenir, les articles L. 80 B et L. 64 B du Livre des procédures fiscales prévoient une remise en cause subtile du rescrit : en précisant que le contribuable devait formuler « une demande (...) précise et complète par un redevable de bonne foi »²², ou bien qu'il devait présenter au Service « tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable »²³ de l'opération envisagée pour que l'administration puisse émettre une position qui lui serait opposable, l'administration fiscale s'est offert une échappatoire au cas où le rescrit reposerait soit sur un « oubli » ou un mensonge du contribuable mais également dans l'hypothèse où la portée du rescrit se révélerait *a posteriori* peu conforme aux intérêts²⁴ de l'administration fiscale. Du point de vue du contribuable, il sera en effet impossible de s'assurer avoir formulé une demande suffisamment précise et exhaustive *a priori* : si les circonstances l'exigent, la plus puissante école de l'imagination qu'est le droit²⁵ pourrait alors prendre le relais des intérêts de l'État.

B. Une garantie pour l'administration fiscale ?

L'impôt, qui est un prélèvement pécuniaire²⁶ obligatoire caractérisé notamment par l'absence de contrepartie directement octroyée aux contribuables²⁷, repose sur une clef de voûte fragile dans une démocratie : le consentement à l'impôt, dont l'histoire nous rappelle qu'il peut être contesté²⁸ parfois avec

violence et une certaine constance dans l'histoire fiscale française. Sans doute, le rescrit permet de rapprocher les contribuables de l'administration et de mieux leur faire admettre les conséquences concrètes de la législation fiscale. Dans un sens, le rescrit devient un instrument d'acceptation du droit fiscal dont les textes sont très majoritairement rédigés par l'administration fiscale elle-même²⁹ et dont la technicité lui assure une incontestable prééminence³⁰, notamment par l'intermédiaire de sa doctrine³¹.

Dossier « Les Polices fiscales – Moyens de lutte contre la fraude fiscale », p. 31 ; à l'époque moderne : « c'est du Haut-Quercy, devenu le département du Lot, que partit le mouvement poujadiste [apparu en 1953] et les premiers départements atteints furent les régions avoisinantes, correspondant aux foyers de sédition fiscale de l'ancien régime » (G. ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt*, Bibliothèque Générale de l'École Pratique des Hautes Études, SEVPEN, 1965, p. 784, cité par C. HECKLY, *Rationalité économique et décisions fiscales*, coll. Bibliothèque de science financière, Paris, LGDJ, 1987, p. 248). Voir également le mouvement des « bonnets rouges » en 2013 dont le symbole fait référence à une révolte fiscale en 1675 dans l'Ouest du Royaume à la suite de l'augmentation des taxes pour le papier timbré (E. LE ROY LADURIE, *Révoltes et contestations dans la France rurale de 1675 à 1789*, Annales ESC, 1974, n° 1).

29. Le professeur Jean-Claude Martinez explique dans sa thèse consacrée au statut de contribuable que les parlementaires se sont aperçus, sept ans après l'adoption de l'impôt fiscal, de ses effets qui pourtant auraient pu être anticipés si ces derniers avaient bien voulu débattre, techniquement, du sujet. Il en a été de même s'agissant du régime du bénéfice mondial, qui déroge au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, introduit en droit positif en 1965 sans objection majeure et qui fut « neuf ans plus tard, [...] critiqué par nombre de parlementaires qui semblaient en découvrir l'existence » (J.-C. MARTINEZ, *Le statut de contribuable*, t. I, *L'élaboration du statut*, coll. Bibliothèque de science financière, Paris, LGDJ, 1980, p. 83). « Bien plus, pour se faire expliquer les dispositions de ce régime et le mécanisme des provisions pour reconstitution des gisements, les membres d'une commission parlementaire d'enquête sur les sociétés pétrolières devaient entendre un haut fonctionnaire de la DGI. Le Parlement qui vote la loi du 12 juillet 1965 doit se faire expliquer quelques années plus tard sa signification... ! On ne peut mieux illustrer le formalisme d'un vote » (*ibid.*, p. 84). La prééminence de l'administration est toujours d'actualité : pendant les débats parlementaires préalables au vote de la loi de finances rectificative pour 2016, un Secrétaire d'État auprès du Premier ministre formulait l'avis du Gouvernement faisait état d'un « argumentaire détaillé, celui qu'ont préparé les services du ministère » (*Journal officiel de la République française*, Sénat, Compte rendu intégral de la séance du 16 décembre 2016, p. 19655).

30. S'exprimant à propos de l'administration des finances, parfois qualifiée d'« État dans l'État » : M. DE VILLIERS, T. DE BERRANGER (dir.), *Droit public général*, 6^e éd., coll. Manuel, Paris, LexisNexis, 2015, p. 207. La revue *Pouvoirs* a consacré un numéro éloquent à ce sujet, notamment l'article de Michel Bazex : « Les prérogatives juridiques du ministère de l'Économie et des Finances : pouvoirs ou privilèges ? », *Le ministère des Finances, Pouvoirs*, 1990, n° 53, p. 89. Voir concernant les lois adoptées par le Parlement et inappliquées en pratique : « Quant au ministère des Finances, il peut faire preuve de mauvaise volonté, surtout quand il a été battu dans les arbitrages rendus par le Premier ministre au cours de la préparation ou de la discussion de la loi. La capacité de la direction du budget à retarder l'entrée en application d'un texte qui ne lui plaît pas est légendaire. Pour la bonne cause le plus souvent, puisqu'il s'agit de contenir la dépense publique, donc de veiller sur l'argent des contribuables. Pour la mauvaise, aussi, quand l'enjeu est seulement de préserver le pouvoir de Bercy » (*Le Monde*, 4 et 5 décembre 2005, Éditorial, p. 2).

31. « L'administration a une mission essentielle dans le processus législatif puisqu'elle est à l'origine de la « quasi-totalité des lois votées par le Parlement » [B. OPPETIT, *Les réponses ministérielles aux*

21. Art. L. 64 B LPF.

22. Art. L. 80 B LPF.

23. Art. L. 64 B LPF ; F. DAL VECCHIO, *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, coll. Finances Publiques, Paris, L'Harmattan, 2014, § 246. Voir également pour une rédaction voisine concernant le rescrit « Valeur » en matière de donation d'entreprise (art. L. 18-2° LPF).

24. Il s'agit d'intérêts budgétaires mais également politiques dont l'affaire *LuxLeaks* témoigne.

25. « Le droit est la plus puissante des écoles de l'imagination. Jamais poète n'a interprété la nature aussi librement qu'un juriste la réalité » (J. GIRAUDOUX, *La Guerre de Troie n'aura pas lieu*, coll. La Pléiade, Paris, Gallimard, 1993, p. 522).

26. Le législateur a toutefois prévu un paiement en nature pour les droits de mutation à titre gratuit, le droit de partage et l'ISF au moyen d'une dation en paiement d'œuvres d'art ou d'immeubles en nature (art. 1716bis CGI).

27. G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, Paris, LGDJ, 1936 ; J. LA-MARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4^e éd., *op. cit.*, p. 21.

28. « Les soulèvements étaient [sous l'Ancien Régime] souvent d'origine fiscale » (L. BÉLY (dir.), *Dictionnaire de l'Ancien Régime*, 2^e éd., coll. Quadrige Dicos Poche, Paris, PUF, 2003, v° Révoltes, p. 1095) ; Ch. DE LA MARDIÈRE, « La répression fiscale en France sous l'Ancien Régime », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015/1,

Cependant, le rescrit postule une rationalité économique des contribuables : en présence d'une situation de droit pour laquelle l'interprétation de l'administration fiscale serait la bienvenue, le rescrit suppose un volontarisme du contribuable en vue de se rapprocher des autorités fiscales compétentes. Dans l'affaire *Pléiade*³² relative à une entreprise française ayant des participations dans une société luxembourgeoise afin de contourner les dispositions de l'article 209 B du Code général des impôts³³, un rescrit suggéré par la doctrine aurait pu être initié par les contribuables³⁴ qui auraient alors vraisemblablement modifié leur projet initial. Mais la mise en place d'instruments juridiques visant à sécuriser la situation des contribuables est à mettre en parallèle avec l'existence d'une culture tenant au caractère ludique de la fraude³⁵ en matière fiscale ou bien au calcul

questions écrites des parlementaires et l'interprétation des lois], mais c'est au détriment du pouvoir législatif. La complexité et la technicité de la matière fiscale permettent à l'administration de développer un processus d'élaboration de la norme duquel le parlementaire est trop souvent absent. La brièveté du texte législatif et l'abondance de la doctrine administrative laissent apparaître une nouvelle répartition du pouvoir de dire le droit, entre, d'une part, le législateur qui met en place les principes et les grandes lignes et, d'autre part, l'administration à qui revient la mission d'inclure la nouveauté législative dans le système existant et d'en préciser les détails et modalités afin de la rendre effective» (L. VAPAILLE, *La doctrine administrative fiscale*, coll. Finances publiques, Paris, L'Harmattan, 1999, p. 159).

32. Conseil d'État (8^e et 3^e sous-sections), 18 février 2004, *SA Pléiade*, n° 247729.

33. Selon les dispositions de l'article 209 B du CGI, une personne morale française passible de l'impôt sur les sociétés sera imposée à raison des bénéfices réalisés par une entreprise qu'elle exploite à l'étranger dès lors qu'elle serait soumise à un régime fiscal privilégié dans cet État ou territoire tiers. De nombreuses juridictions ont adopté une législation comparable (*cf.* *CFC regulation « Controlled Foreign Companies »*).

34. « Peut-être aurait-il été judicieux, dès que le dossier se mettait en place, d'ouvrir une procédure de rescrit ? L'administration n'aurait très certainement pas accepté la solution du contribuable. Celui-ci aurait pu modifier son projet. Qui, du contribuable ou de l'administration, y aurait le plus à gagner et le moins à perdre ? » (Th. LAMBERT, « Le rescrit : oui mais... », *Bulletin fiscal*, mars 2008).

35. « De tous les délinquants, celui qui fraude le fisc ou la sécurité sociale est certainement celui qui bénéficie de la plus grande mansuétude de la part du grand public. La littérature, le cinéma, la télévision ne se sont pas privés de le représenter sous des dehors sympathiques et astucieux, confrontés à des vérificateurs et des contrôleurs acariâtres, inquisiteurs et tatillons » (Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La Documentation française, 2007, p. 1 et p. 233); « Les criminels "en col blanc" sont imperméables aux considérations morales. Ils ont un sur-moi faible et la notion de faute ne les effleure pas. Leur culpabilité n'étant presque jamais reconnue par eux-mêmes, ils ont beaucoup de mal à comprendre que leur comportement soit répréhensible et mérite une sanction. Nous avons eu la nette impression que lorsque le délinquant d'affaires passe en jugement, on se débat au sein d'une incompréhension générale : les discours se superposent mais ne se rencontrent pas. Pour comprendre la réaction devant la sanction, un autre facteur doit être pris en considération, c'est le phénomène de criminalisation des délits d'affaires. Pendant très longtemps les infractions commises dans le monde des affaires étaient peu réprimées. Puis, il s'est produit un changement et, depuis quelques années, on assiste à une criminalisation dans ce domaine. Cette tendance est plus nette dans la pour-

économique effectué par rapport aux délais de prescription : la perception de l'avantage conféré par le rescrit en termes de sécurité juridique ne semblera que d'une utilité fort réduite pour une fraction de contribuables tant que la perception du contrôle de l'administration fiscale restera rare³⁶.

En revanche, pour une majorité de contribuables soucieuse de l'interprétation fiscale des faits qu'elle expose, la diversité des régimes en vigueur atteste d'un fort encadrement juridique : à côté d'un rescrit général, coexistent des rescrits spécifiques pour lesquels les modes de saisine et les effets, quant à l'absence de réponse de l'administration notamment, diffèrent radicalement. Ainsi, le rescrit général de l'article L. 80 B-1° du LPF énonce que seule une réponse expresse l'engage : cela est d'autant plus compréhensible que l'administration reçoit plusieurs milliers de demandes par an³⁷ et que le rescrit ne doit pas être un instrument déstabilisant son organisation. D'autres rescrits prévoient l'opposabilité à l'administration de son silence après un délai de trois³⁸ ou de six³⁹ mois. En revanche, il existe une hypothèse où l'absence de réponse après six mois ne peut être assimilée à un accord tacite quant à la valeur de l'entreprise proposée par le contribuable en matière de donation d'entreprises⁴⁰. Par conséquent, l'hétérogénéité des rescrits et les différents régimes qui leur sont attachés, complexifiant ainsi leur accès, encadrent les contribuables et protègent d'une certaine façon l'administration puisque chaque catégorie de rescrit a été légalement définie avec un régime propre. Le rescrit est aussi, de par le nombre et la diversité des sollicitations des contribuables, un poste d'observation idéal car les contribuables interrogent l'administration *a priori* assurant ainsi une formation continue au profit des agents de l'administration fiscale. Même si l'administration a déjà fait savoir qu'un rescrit ne déclençait pas *per se* de contrôle fiscal, les interro-

suite des fraudes fiscales » (Y. DELORD-RAYNAL, « Le délinquant d'affaires son profil psychologique à partir de l'observation d'audiences de jugement », *Revue internationale de criminologie et de police technique*, vol. 33, 1980, p. 271).

36. Et ce, d'autant que des statistiques sont régulièrement publiées ventilant les contrôles en fonction du secteur d'activité économique.

37. 18.827 rescrits traités en 2015 contre 20.296 en 2014 (DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit. Année 2015*, p. 3).

38. Rescrit « Amortissement exceptionnel », « Entreprises nouvelles », « ZFU » (art. L. 80 B-2°, LPF); Rescrit « Crédit d'impôt recherche » (art. L. 80 B-3° et 3° bis, LPF); Rescrit « Jeune entreprise innovante ou Jeune entreprise universitaire » (art. L. 80 B-4°, LPF); Rescrit « Pôle de compétitivité » (art. L. 80 B-5°, LPF, abrogé depuis 2014); Rescrit « Établissement stable » (art. L. 80 B-6°, LPF); Rescrit « Qualification du revenu catégoriel » (art. L. 80 B-8°, LPF).

39. Rescrit « Dons » (art. L. 80 C, LPF); Rescrit « Abus de droit » (art. L. 64 B, LPF).

40. BOFiP-Impôts, BOI-SJ-RES-10-20-20-90, 12 septembre 2012, § 130 ; art. L. 18 et R.*18-1 LPF.

gations des contribuables pourraient nourrir quelques réflexions d'ordre général au sein de l'administration, plus particulièrement lorsqu'elles sont maladroitement présentées.

Enfin, les voies de recours confirment l'existence d'une volonté de conserver au sein de l'administration le contrôle des rescrits : en principe, il était traditionnellement admis – jusqu'aux décisions du Conseil d'État du 2 décembre 2016⁴¹ – qu'un recours juridictionnel à la suite d'un rescrit ne donnant pas satisfaction au contribuable ne pouvait pas prospérer puisqu'il ne lui interdira pas de contester les impositions querellées⁴². C'est à la suite du rapport Fouquet de 2008⁴³ que le législateur⁴⁴ a introduit la possibilité d'un second examen de la demande du contribuable devant des collèges territoriaux ou nationaux composés de fonctionnaires de la Direction Générale des Finances Publiques. Il existe toutefois un parallèle avec l'institution des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires⁴⁵ dont la doctrine⁴⁶ avait déjà sou-

ligné la volonté de l'administration de contenir l'activité contentieuse juridictionnelle. La recherche d'une solution interne à l'administration – qui ne fait souvent que repousser l'échéance d'un contentieux à trancher par le juge de l'impôt – permet à l'administration de s'octroyer, dans les faits, la maîtrise du temps et du contentieux qui sera vraisemblablement remise en question à la suite des décisions du Conseil d'État du 2 décembre 2016.

II. Le rescrit, des pratiques internationales sources d'une garantie ?

Les pratiques internationales seront mises en perspective au sein de blocs régionaux réunissant des États membres industrialisés (A) ou des États en voie de développement (B) afin d'apprécier l'existence d'une garantie.

A. Pratiques internationales au sein d'un bloc régional réunissant des États membres développés : l'Union européenne

Dans le cadre d'une compétition économique⁴⁷ soutenue entre les États, le rescrit est également un instrument de communication permettant aux contribuables de connaître la position de l'administration fiscale française au regard d'investissements étrangers⁴⁸ pourvoyeurs d'emplois, notamment dans des secteurs d'activité à forte valeur ajoutée profitant d'une fiscalité dérogatoire applicable par exemple en matière de recherche et de développement : c'est le cas en France et dans la plupart des États membres de l'Union européenne⁴⁹. Mais les rescrits, en droit international, peuvent aussi concerner l'existence d'un établissement stable ou d'une base fixe⁵⁰, pierres

stratégie de l'administration fiscale visant à limiter les recours juridictionnels contre les rescrits désormais sérieusement écornée à la suite de la jurisprudence la plus récente du Conseil d'État : « Si la décision du 2 décembre 2016 sonne ainsi le glas des espoirs de l'Administration de contenir dans ce domaine le champ des opportunités de recours juridictionnel, elle constitue une avancée indéniable pour les droits et la protection du contribuable (...) » (C. MÉNARD et J.-P. LIEB, note sous Conseil d'État (sect.), 2 décembre 2016, *min. c/ Sté Export Press*, nos 387613 à 387638, *Droit fiscal*, 2017, comm. 172).

47. En 2015, la France est classée au 22^e rang sur 140 États dans le classement de compétitivité de Davos.

48. En janvier 2017, le ministre français de l'Économie et des Finances a rencontré le dirigeant de l'un des plus importants constructeurs de véhicules automobiles électriques pour l'inviter à choisir la France afin d'implanter un futur site de production européen. Une telle démarche des autorités publiques est courante et traduit la prise en compte de l'intensification concurrentielle des États pour attirer sur leurs territoires les investisseurs étrangers.

49. Royaume-Uni, Espagne, Autriche, Irlande, Pays-Bas notamment.

50. Supprimée en 2000 lors de la révision du modèle de convention fiscale de l'OCDE, la notion de base fixe est utilisée dans les conventions fiscales bilatérales pour les professions indépendantes. Sa por-

41. Un recours juridictionnel peut désormais être formé directement : « cette voie de droit est ouverte lorsque la prise de position de l'administration, à supposer que le contribuable s'y conforme, entraînerait des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent. Il en va ainsi, notamment, lorsque le fait de se conformer à la prise de position de l'administration aurait pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement un tel projet » (Conseil d'État (sect.), 2 décembre 2016, *min. c/ Sté Export Press*, nos 387613, 387631, 387632, 387633, 387635, 387636, 387637, 387638, *Droit fiscal*, 2017, comm. 172, note C. MÉNARD et J.-P. LIEB).

42. Voir cependant lorsque le rescrit a été publié au BOFiP-Impôts : Conseil d'État (8^e et 3^e sous-sections), 5 juillet 2013, *Syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique*, n° 363118 ; *Sté française de médecine morphologique et anti-âge et a.*, n° 364129 ; *Syndicat national des dermatologues vénérologues*, n° 364147, concl. N. ESCAUT, *Droit fiscal*, 2013, comm. 392.

43. O. FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, op. cit.*, proposition 14 bis « Instituer un recours administratif contre les rescrits devant un collège ».

44. Art. L. 80 CB, LPF ; loi de finances rectificative pour 2008, n° 2008-1443, 30 décembre 2008, art. 50, *Droit fiscal*, 2009, comm. 134.

45. L'article 90 de la loi n° 2016-1918 de finances rectificative pour 2016 réforme les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires : elles seront désormais instituées dans le ressort des tribunaux administratifs afin de renforcer la technicité des intervenants et améliorer les délais de traitement des dossiers.

46. « Le droit fiscal, encore davantage que le droit administratif, tend à multiplier les autorités consultatives pour encadrer le travail de l'administration. [...] ce sont des autorités ni tout à fait administratives, ni tout à fait juridictionnelles. Et pour cause, le fisc se sert de ces commissions pour poser des étapes supplémentaires entre lui-même et le juge. À nouveau, il cherche à conserver la mainmise sur le contentieux fiscal » (Ch. DE LA MARDIÈRE, *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, coll. Bibliothèque de science financière, Paris, LGDJ, 2002, p. 239). Voir également la

angulaires des conventions fiscales bilatérales conclues entre les États⁵¹. La présentation précise et complète de l'activité en France accompagnée d'une analyse juridique de la convention fiscale applicable et d'un questionnaire confère au rescrit une garantie d'attractivité du territoire. Toutefois, il semblerait regrettable que certains rescrits restent peu utilisés particulièrement en matière de prix de transfert alors que le tiers⁵² du commerce international est fondé sur des prestations de services ou des livraisons de biens entre entités juridiques liées en droit ou en fait : seuls 272 dossiers ont été traités par l'administration fiscale depuis 2000 et 28 nouvelles demandes ont été formalisées en 2015⁵³ majoritairement au titre d'accords bilatéraux ou multilatéraux signés en moyenne en 34 mois⁵⁴. Les petites et moyennes entreprises, pour lesquelles il existe une procédure de rescrit allégée, n'ont que très rarement recours à cet instrument juridique, ce qui les expose d'autant à des litiges avec les administrations fiscales.

Mais, au sein de l'Union européenne, les rescrits sont également sous l'emprise de groupes de pression politiques qui s'invitent dans le débat au nom de la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, voire même avec l'optimisation fiscale⁵⁵, ces trois concepts juridiquement⁵⁶ distincts étant régulièrement confondus. C'est ainsi qu'en novembre 2014, l'existence de plusieurs centaines de *tax rulings* conclus entre l'administration fiscale luxembourgeoise et des entre-

prises multinationales a été révélée. Si leur légalité ne semble pas contrevenir au droit interne des États membres intéressés, des interrogations ont surgi au regard du droit de l'Union européenne⁵⁷. Ces *tax rulings* – qui ne sont pas en tout point assimilables aux rescrits français⁵⁸ et qui portent sur l'interprétation du droit fiscal dans le cadre de transactions transfrontalières – n'ont pas été ignorés par la Commission européenne⁵⁹ qui a proposé une série de mesures en mars 2015⁶⁰ en vue de modifier la directive 2011/16/UE du 15 février 2011⁶¹ relative à la coopération administrative en droit fiscal : depuis le 1^{er} janvier 2017 et au nom de la lutte contre l'optimisation fiscale agressive⁶² et des décisions individuelles qui s'apparenteraient à des aides d'État⁶³, les États membres de l'Union européenne s'échangent automatiquement les *tax rulings* signés avec les entreprises internationales. L'avenir nous dira toutefois l'usage qui sera réservé à ces échanges de données par les administrations fiscales destinataires.

tée est comparable à celle d'établissement stable dont relèvent les activités industrielles et commerciales (B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 11^e éd., Paris, Éditions Francis LeFebvre, 2016, §§ 23650 et 23660).

51. OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète)*, Paris, Éditions OCDE, 2016, *cf.* art. 5 «Établissement stable». Les conventions fiscales les plus anciennes conclues par la France et ses partenaires mentionnent également les bases fixes pour les professions indépendantes (Convention France – Thaïlande du 27 décembre 1971, art. 14 «Professions indépendantes»).

52. P. BLANCHARD, C. GAIGNÉ, C. MATHIEU, «Structure du commerce intra-firme, intégration des marchés et harmonisation fiscale», *Revue Économique*, 2010/5, vol. 61, p. 895.

53. DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit. Année 2015*, p. 10.

54. *Ibid.*, p. 12.

55. «La pratique du "tax ruling", ou rescrit fiscal, permet en effet à une entreprise de demander à l'avance comment sa situation sera traitée par l'administration fiscale d'un pays et d'obtenir ainsi certaines garanties juridiques, voire certains avantages. Or, certaines multinationales utilisent cette disposition, qui est parfaitement légale, pour faire de l'optimisation fiscale en répartissant leurs coûts et leurs bénéfices imposables entre plusieurs de leurs branches ou filiales situées dans différents pays, et cela avec l'accord des pays concernés. Toutes ces initiatives hostiles à l'optimisation fiscale ont conduit la Commission européenne à présenter, le 18 mars 2015, sa proposition sur l'échange automatique d'informations», communication du sénateur M. Claude Kern sur les rescrits fiscaux, 2 juillet 2015.

56. R. MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, coll. Bibliothèque de science financière, Paris, LGDJ, 1990.

57. Voir le communiqué de la Commission européenne IP/15/5880 du 21 octobre 2015 concernant, notamment, la filiale luxembourgeoise d'un constructeur automobile au titre de prêts intragroupe; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2^e éd., coll. Droit de l'Union européenne, Bruxelles, Bruylant, 2016, § 227.

58. «Le rescrit tel que le pratique l'administration fiscale française se distingue du ruling, au sens commun du terme, par son caractère de simple avis, opposable à l'administration fiscale mais non obligatoire pour le contribuable, et son contenu, dès lors qu'il vise simplement à expliciter les modalités de mise en œuvre de la loi et non pas à instaurer une règle dérogatoire aux conditions légales et réglementaires de droit commun» (DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit. Année 2015*, p. 13).

59. Voir les décisions de la Commission européenne concernant les *tax rulings* : 21 octobre 2015, SA.38374 (*Starbucks*) et SA.38375 (*Fiat*); 11 janvier 2016, SA.37667; 30 août 2016, SA.38373 (*Apple*).

60. Commission européenne, «Combating corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency», Mémo/15/4609, 18 mars 2015; E. RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, «L'échange des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert : bientôt une réalité dans l'UE?», *Droit fiscal*, 2015, ét. 326.

61. Estimant qu'elle était imprécise, certains États membres n'ont pas appliqué l'échange d'informations prévu par la directive 2011/16/UE (E. RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, «L'échange des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert : bientôt une réalité dans l'UE?», *op. cit.*).

62. Voir également au sein d'un bloc régional intégré : F. DAL VECCHIO, «La planification fiscale agressive dans l'ASEAN (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est)», *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015/2, p. 229.

63. E. RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, «Les décisions individuelles à la lumière des aides d'État : coup de projecteur sur un risque méconnu», *Droit fiscal*, 2015, ét. 452; «l'institution du mécanisme français du rescrit "n'est pas susceptible, par elle-même, d'être qualifiée d'aide d'État", dans la mesure où ce rescrit ne confère pas aux usagers "un avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché". Seule une application au cas par cas qui permettrait un traitement discrétionnaire des entreprises pourrait être mise en cause» (V. RABAULT, *Rapport d'information n° 3973 sur l'application des mesures fiscales*, *op. cit.*, p. 80).

B. Pratiques internationales au sein d'un bloc régional réunissant des États en voie de développement : l'ASEAN (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est)

Fondée le 8 août 1967 à Bangkok par cinq nations⁶⁴ pendant la guerre froide afin de promouvoir la solidarité régionale et la coopération à l'initiative de la diplomatie thaïlandaise⁶⁵, l'Association des Nations de l'Asie du Sud-Est (ASEAN) est une organisation qui a affiché, dès son origine, d'importantes ambitions régionales⁶⁶ malgré de sensibles différences culturelles, politiques et économiques. Si les États membres les plus avancés économiquement connaissent une procédure de rescrit formalisée (1), les divergences sont encore plus sensibles s'agissant d'une variété⁶⁷ de rescrit : les accords préalables sur les prix de transfert (2).

1) Le principe même du rescrit au sein des États membres de l'ASEAN

Le rescrit au sein des États membres de l'ASEAN recouvre des réalités contrastées : pour certains États membres les moins avancés économiquement, il est

64. Thaïlande, Indonésie, Singapour, Malaisie, Philippines. Le ministre des Affaires étrangères thaïlandais, Thanat Khoman, a eu un rôle déterminant dans l'acte fondateur de l'ASEAN qu'est la déclaration de Bangkok (1967). Depuis lors, les États suivants ont rejoint l'ASEAN : Brunei (1984), Vietnam (1995), Laos et Myanmar (1997), Cambodge (1999).

65. « Thanat Khoman est toujours présenté comme l'initiateur et le défenseur acharné du projet régional quand ses voisins étaient incapables de se lancer dans un tel projet, soit en raison des difficultés internes comme c'était le cas pour l'Indonésie ou Singapour, soit parce qu'ils étaient encore en conflit comme pour les Philippines et la Malaisie, soit, plus trivialement, par manque d'intérêt » (S. BOISSEAU DU ROCHER, « La Thaïlande au sein de l'ASEAN : une diplomatie en perte de vitesse? », in S. DOVERT et J. IVANOFF (dir.), *Thaïlande contemporaine*, Paris, Irasec, 2013, p. 543).

66. « 1. To accelerate the economic growth, social progress and cultural development in the region through joint endeavours in the spirit of equality and partnership in order to strengthen the foundation for a prosperous and peaceful community of South-East Asian Nations; 2. To promote regional peace and stability through abiding respect for justice and the rule of law in the relationship among countries of the region and adherence to the principles of the United Nations Charter; 3. To promote active collaboration and mutual assistance on matters of common interest in the economic, social, cultural, technical, scientific and administrative fields; 4. To provide assistance to each other in the form of training and research facilities in the educational, professional, technical and administrative spheres; 5. To collaborate more effectively for the greater utilization of their agriculture and industries, the expansion of their trade, including the study of the problems of international commodity trade, the improvement of their transportation and communications facilities and the raising of the living standards of their peoples; 6. To promote South-East Asian studies; 7. To maintain close and beneficial cooperation with existing international and regional organizations with similar aims and purposes, and explore all avenues for even closer cooperation among themselves » (B. JETIN, « L'ASEAN peut-elle transformer l'Asie du Sud-Est en région intégrée? », in A. PESSES (dir.) *L'Asie du Sud-Est 2016*, Irasec et les Indes Savantes, 2016).

67. Pour l'administration fiscale française : « L'accord préalable constitue une particularité de la procédure des rescrits (...) », BOFiP-Impôts, BOI-SJ-RES-20, 12 septembre 2012, § 1.

de la plus grande difficulté d'obtenir des prises de position écrites⁶⁸ de la part des administrations fiscales compétentes. Les opinions fiscales informellement recueillies au Laos, en Birmanie et au Cambodge résultent plus d'une pratique administrative – qui ne lie pas nécessairement leurs auteurs – que d'une démarche juridiquement encadrée. En revanche, pour les États membres pleinement insérés dans le commerce international, tels que Singapour, la Thaïlande, l'Indonésie, les Philippines ou le Vietnam, les rescrits écrits peuvent être sollicités par les contribuables. L'offre de la Cité-État est la plus structurée avec une procédure comprenant plusieurs étapes permettant un échange avec le contribuable requérant. Elle comprend toutefois une importante réserve puisque l'administration fiscale singapourienne ne se prononcera pas s'agissant de l'interprétation d'une convention fiscale bilatérale. Concernant l'opposabilité des rescrits parfois portés à la connaissance du public sous une forme anonymisée⁶⁹, les pratiques sont sensiblement différentes d'un État membre à l'autre : en Thaïlande, le rescrit formulé par les autorités publiques n'est pas opposable à l'administration fiscale en cas de contentieux fiscal⁷⁰, même s'il constitue une base de discussion avec les autorités. Il l'est en revanche en Malaisie et à Singapour sous la réserve que les informations formulées par le contribuable soient exhaustives et sincères, réserve que l'on retrouve classiquement dans l'ordonnement juridique des États pratiquant le rescrit.

2) Les accords préalables en matière de prix de transfert dans l'ASEAN

Le développement du commerce international a incité les États à contenir les effets dommageables pour leurs assiettes fiscales résultant de transactions internationales conclues par des entreprises liées en fait ou en droit. Les États membres de l'ASEAN n'y dérogent pas, ce qui se traduit, d'une part, par une réglementation formellement adoptée en ordre dispersé notamment à la suite d'une politique d'ouverture écono-

68. Plus particulièrement au Laos, en Birmanie et au Cambodge.

69. Pour des exemples en Malaisie : *Public Ruling* n° 1/2002, *Deduction for bad and doubtful debts and treatment of recoveries*; *Public Ruling* n° 2/2013, *Valuation of perquisites given to employees*; *Public Ruling* n° 3/2013, *Valuation of benefits in kind provided to employees*. Aux Philippines, plusieurs rulings ont été publiés en 2015 portant sur les plus-values.

70. On rappellera l'existence d'une juridiction fiscale en Thaïlande (Fr. DAL VECCHIO, « La fiscalité de la propriété intellectuelle dans l'ASEAN (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est) », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2016/2, p. 249).

mique⁷¹, et, d'autre part, par l'intensification⁷² depuis les années 2000 des contrôles fiscaux en matière de prix de transfert en recourant à du personnel spécifiquement formé. En droit conventionnel, les États membres de l'ASEAN ont couramment repris les différentes stipulations, qui se sont succédé quant à leur rédaction⁷³, de l'article 9 « Entreprises associées »⁷⁴ recommandées par l'OCDE⁷⁵ dans son modèle de convention fiscale, relatives aux transactions qui n'auraient pas été conclues à un prix de pleine concurrence; il en est de même s'agissant des conventions fiscales signées avec la France⁷⁶. Qualifiés par une partie de la doctrine « d'impôts contractualisés »⁷⁷, les accords préalables sur les prix de transfert qu'ils soient

unilatéraux (APA⁷⁸), c'est-à-dire entre une administration fiscale et un contribuable, ou bilatéraux⁷⁹ – parfois exclusivement proposés⁸⁰ – et comprenant également les administrations fiscales des deux États où sont situées les entreprises liées en fait ou en droit, peuvent être négociés avec certains États membres de l'ASEAN⁸¹. Sans surprise, ces APA sont conclus avec des entreprises originaires de pays industriels, tels que le Japon, qui, historiquement, investissent de longue date dans l'ASEAN. Certains points communs peuvent être mis en exergue : l'émission de guides par les administrations à l'intention des contribuables afin d'inciter les entreprises à y recourir⁸²; l'obligation de solliciter l'administration fiscale plusieurs mois avant le début du premier exercice d'application de l'APA⁸³; la gratuité officielle de la procédure⁸⁴, situation qui souffre d'exceptions à certaines conditions notamment à Singapour⁸⁵; la période couverte par l'APA qui peut comprendre une durée minimum⁸⁶; le suivi régulier de l'accord⁸⁷ et l'existence d'une procédure à mettre en œuvre dans un délai déterminé⁸⁸ afin d'amender ou de suspendre l'APA en cas de difficulté majeure; le retrait de la demande d'APA par le contribuable et la résiliation d'un accord préalable avant son terme notamment s'il a été obtenu sur la base d'informations incomplètes ou si le contribuable ne se conforme pas aux conditions mentionnées dans l'accord. Une heureuse initiative mérite d'être signalée : certaines juridictions acceptent – sous conditions – qu'un APA puisse produire ses effets pour une période antérieure aux années comprises dans l'accord préalable en matière de prix de transfert⁸⁹.

71. Au Vietnam, la politique d'ouverture économique issue du *Dõi mõi* (1986) a entraîné une loi relative aux investissements étrangers en 1987 et un cadre légal propre aux prix de transfert plusieurs fois remanié avec des commentaires administratifs notamment en 1997 (*Circular* 74-TC/TCT), en 1999 (*Circular* 89/1999/TT-BTC), en 2001 (*Circular* 13/2001/TT-BTC), en 2005 (*Circular* 117/2005/TT-BTC), en 2010 (*Circular* 66/2010/TT-BTC), en 2013 (*Circular* 201/2013/TT-BTC).

72. Thaïlande, Vietnam, Indonésie, Singapour notamment.

73. Par exemple, la convention fiscale conclue entre la Thaïlande et Singapour du 11 juin 2015 a repris *in extenso* l'article 9 du modèle OCDE le plus récent à la date de signature.

74. Dans sa rédaction la plus récente au 15 juillet 2014, le second paragraphe ayant été ajouté lors de l'adoption du modèle de convention de 1977 à la suite du premier paragraphe présent dans le projet de convention de 1963 : « Lorsque une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. 2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent ».

75. Conventions fiscales Indonésie – Thaïlande du 15 juin 2001, art. 9; Thaïlande – Vietnam du 23 décembre 1992, art. 9; Malaisie – Thaïlande du 10 février 1995, art. 9.

76. Par exemple avec le Vietnam (10 février 1993), la Thaïlande (27 décembre 1974), la Malaisie (24 avril 1975) et l'Indonésie (14 septembre 1979).

77. *Varii auctores, Les aides d'État sous forme fiscale*, Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, *Droit fiscal*, 2008, comm. 595. Voir également pour une approche prudente de la question soulignant l'évolution de la doctrine administrative entre 1999 et 2014 (BOFiP-Impôts, BOI-SJ-RES-20-10, 18 février 2014, § 200) sur la nature contractuelle du rescrit en matière de prix de transfert et opérant une distinction entre les accords bilatéraux et les accords unilatéraux : J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4^e éd., *op. cit.*, p. 558.

78. *Advance Pricing Agreements*. En France, la procédure d'accord préalable de prix a été introduite en droit français en 1999 et est aujourd'hui codifiée à l'article L. 80 B-7° du LPF à la suite de l'adoption de l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2004.

79. *Mutual Agreement Procedures*. Ces accords reposent sur l'article 25.3 « Procédure amiable » du modèle de convention fiscale de l'OCDE (B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales, op. cit.*, § 77065). Ils peuvent également prendre la forme d'accords multilatéraux (Singapour, Vietnam, Malaisie).

80. Thaïlande.

81. Vietnam (T. V. NGUYEN, « Seeking certainty – Advance ruling practices », *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2014, vol. 20, n° 2), Malaisie, Indonésie, Singapour, Thaïlande, Philippines.

82. Indonésie, Singapour, Thaïlande, Malaisie, Vietnam.

83. La demande doit être effectuée douze mois avant le premier exercice d'application en Malaisie et six mois en Thaïlande.

84. Indonésie, Vietnam, Malaisie, Thaïlande.

85. Dans le cadre d'un APA unilatéral en l'absence d'une convention fiscale bilatérale signée avec un État tiers.

86. En Malaisie, l'APA est conclu pour une durée de trois ans minimum qui peut être portée à cinq ans. Il en est de même en Thaïlande.

87. Malaisie, Vietnam, Indonésie, Singapour.

88. Au Vietnam, la procédure est mise en œuvre dans un délai de trente jours.

89. Malaisie, Singapour.