RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-30-10-20170201
Date de publication : 01/02/2017
Date de fin de publication : 15/01/2025

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Procédures amiables d'élimination des doubles impositions - Règlement des différends et procédures amiables

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Dispositions communes
Titre 2 : Droit conventionnel
Chapitre 3 : Procédures amiables d'élimination des doubles impositions
Section 1 : Règlement des différents et procédures amiables

Sommaire :

I. Champ d'application de la procédure amiable
A. Champ d’application territorial
B. Contribuables concernés
C. Nature des impositions concernées
D. Mesures permettant l’engagement de la procédure amiable
E. Situations excluant le recours à la procédure amiable
II. Ouverture de la procédure amiable
A. Saisine de l’autorité compétente
B. Délai de saisine
C. Examen de la recevabilité de la demande par l’autorité compétente
D. Date d’ouverture de la procédure amiable
E. Cours du délai d’établissement des impositions
III. Déroulement de la procédure amiable
A. Dispositions générales
1. La phase interne de la procédure amiable
2. La phase internationale de la procédure amiable
B. Les délais de traitement
1. La première position
2. La réponse à la première position
C. La transparence
D. Les commissions mixtes avec les autorités compétentes étrangères
IV. Conclusion de la procédure amiable
A. La notification au contribuable
B. Les modalités de règlement
C. Les ajustements corrélatifs
D. Les ajustements secondaires

E. L’absence d’intérêts moratoires
F. Les intérêts de retard, les majorations et les pénalités
V. Articulation de la procédure amiable avec les autres procédures et recours
A. Articulation de la procédure amiable avec la procédure de vérification
B. Articulation avec les recours administratifs ou juridictionnels tendant à contester les impositions
C. Articulation des procédures amiables bilatérales avec la procédure amiable prévue par la convention européenne d’arbitrage

1

Procédure non juridictionnelle, indépendante des voies de recours de droit interne, la procédure amiable, instituée dans le cadre d’une convention fiscale bilatérale, s'inspire de l’article 25 du modèle de convention fiscale de l’OCDE.

Elle concerne à la fois les cas de double imposition juridique (situation où un même contribuable est imposé dans les deux États à raison d’un même revenu) et les cas de double imposition économique (situation dans laquelle l’imposition du revenu d’un contribuable dans un État fait double emploi avec l’imposition du revenu d’un contribuable lié au premier dans un autre État, notamment de cas de transfert de bénéfices entre sociétés d’un même groupe).

Elle ne prévoit qu'une d’obligation de moyens. En effet, les États ne sont pas tenus d’aboutir à une solution assurant une élimination totale de la double imposition mais doivent seulement s’efforcer de l’éliminer.

10

Cette procédure est fondée sur des stipulations spécifiques des conventions fiscales, le plus souvent rédigées en des termes identiques ou comparables à ceux de l’article 25 du modèle de convention fiscale de l’OCDE concernant le revenu et la fortune mais qui peuvent également être inspirées de celles de l'article 25 du modèle de convention fiscale des Nations-Unies. Elles stipulent qu’indépendamment des recours juridictionnels prévus par le droit interne, les personnes estimant faire l’objet d’une imposition non conforme à la convention ont la possibilité de demander l’ouverture d’une procédure amiable de règlement du différend entre les autorités compétentes des deux États. Les autorités compétentes s’efforcent alors de résoudre le cas de double imposition, sans obligation de résultat.

20

Il est observé que dans le cadre du traitement de l’ensemble des procédures de règlement des différends mis à la disposition du contribuable (procédure amiable dans le cadre bilatéral ou celui de la convention européenne d'arbitrage exposée au BOI-INT-DG-20-30-20 ou procédure d'arbitrage développée au BOI-INT-DG-20-30-30), la France entend mettre en œuvre le code de conduite adopté par le Conseil de l’Union européenne le 7 décembre 2004 et révisé le 30 décembre 2009 (2009/C 322/01).

30

Le présent chapitre a pour objet de présenter les modalités de mise en œuvre de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales bilatérales conclues par la France.

I. Champ d'application de la procédure amiable

A. Champ d’application territorial

40

Le champ d'application territorial est régi par les stipulations de la convention fiscale bilatérale applicable entre la France et l'autre État concerné, étant rappelé que la France est liée par plus de 120 conventions fiscales au 1er janvier 2012 contenant un dispositif de procédure amiable.

Il est précisé qu'il peut s'agir également d'une convention entre la France et un territoire ou une collectivité d'outre-mer de la République française dans la mesure où elle prévoirait un mécanisme de procédure amiable (convention entre la France et la Nouvelle-Calédonie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale des 31 mars et 5 mai 1983, art. 23).

B. Contribuables concernés

50

L'ouverture d'une procédure amiable dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale déterminée peut être demandée en principe par toute personne physique ou morale résidente de l'un ou l'autre État partie à la convention. Cette personne peut se faire représenter par un mandataire dûment habilité.

Ainsi, toute personne qui, en vertu de la législation d'un État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout critère de nature analogue peut demander l'ouverture de la procédure amiable. A cet égard, une personne morale considérée comme telle aux fins d'imposition peut demander l'ouverture de la procédure amiable même si l'imposition effective est établie au niveau de ses membres ou associés. Lorsque cet État est la France, une société de personnes, un groupement de personnes ou un groupement d'intérêt économique sont habilités à demander l'ouverture d'une procédure amiable s'ils font l'objet d'une double imposition effective.

60

Toutefois, les membres ou associés de telles personnes ou groupements ont également la possibilité de demander l'ouverture d'une procédure amiable dans la mesure où leur participation dans ceux-ci est concernée.

De même, une entreprise française qui est membre d'un groupe de sociétés, au sens des dispositions codifiées de l'article 223 A du code général des impôts (CGI) à l'article 223 U du CGI, peut demander l'ouverture d'une procédure amiable alors même que l'impôt sur les sociétés est acquitté pour son compte par la société mère. Parallèlement, la société mère peut également demander pour le compte de sa filiale membre du groupe l'ouverture de la procédure amiable.

70

Conformément au paragraphe 1 de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, la procédure amiable mise en place par une convention fiscale n'est en principe ouverte qu'aux résidents de l'un ou l'autre État partie à la convention quelle que soit leur nationalité. De nombreuses conventions prévoient cependant que, pour l'application des dispositions relatives à la non-discrimination, la procédure amiable est ouverte aux nationaux des deux États membres quelle que soit leur résidence.

De plus, la convention fiscale peut prévoir que les États contractants sont amenés à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention. Dans ce cadre, un établissement stable en France d'une société résidente de l'autre État, peut demander l'ouverture d'une procédure amiable s'il existe une double imposition effective entre cette société et son établissement français.

Enfin, la procédure amiable trouve également à s'appliquer même lorsque l'une des entreprises concernées a subi des pertes.

C. Nature des impositions concernées

80

La procédure amiable ne peut être engagée que s'il y a imposition ou risque d'imposition non conforme à la convention. Elle ne peut concerner que les impôts visés par la convention : impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, contributions sur l'impôt sur les sociétés, contributions sociales généralisées (CSG), contributions pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), impôt sur la fortune, droits de mutation par décès, selon les cas.

Il convient au cas particulier de se reporter à la liste des impôts en cause énumérée par l'article « impôts visés » de la convention fiscale concernée (BOI-INT-CVB).

Cela étant, en présence d'une clause relative à la non-discrimination dans la convention fiscale, la procédure amiable peut être étendue aux impôts de toute nature ou dénomination.

90

Les stipulations conventionnelles concernant les procédures amiables ne donnent pas d'indications sur les types de litiges pouvant être soumis aux autorités compétentes. La vocation de cette procédure est en effet très large. Les sujets les plus souvent soumis aux autorités compétentes concernent :

- l'appréciation de la résidence d'un contribuable ;

- la qualification d'un type de revenu ;

- l'interprétation des termes ou principes conventionnels ;

- la détermination des résultats d'un établissement stable et les problématiques d'allocation des profits et des charges ;

- les relations entre les entreprises associées, notamment au regard des prix de transfert.

Les intérêts de retard, les pénalités et les majorations ne sont pas susceptibles de donner lieu à l'ouverture d'une procédure amiable.

D. Mesures permettant l'engagement de la procédure amiable

100

La procédure amiable peut normalement être demandée lorsque le contribuable « estime que les mesures prises par un État ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme aux dispositions de la convention » (modèle de convention fiscale de l'OCDE, art. 25-1).

L'ouverture de la procédure amiable est donc subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une imposition future suffisamment précise dans son principe (contribuable et impôt concernés, années en cause, motivations de l'imposition) pour permettre aux autorités compétentes d'apprécier le risque d'imposition non conforme à la convention.

110

S'agissant de la France, la mesure administrative concernée s'entend de :

- la proposition de rectification en cas de procédure de redressement contradictoire ;

- la notification des bases ou éléments d'imposition en cas de procédure d'office ;

- le prélèvement d'une retenue à la source.

120

S'agissant d'un État étranger, la mesure prise par cet État et permettant l'engagement de la procédure amiable est généralement constituée par l'établissement de l'imposition (la mise en recouvrement des droits) ainsi que la notification des bases ou éléments d'imposition. A titre indicatif, une liste de ces mesures afférentes aux États membres de l'Union européenne a été établie dans le cadre du Code de conduite sur la convention européenne d'arbitrage n° 90/436/CEE du 23 juillet 1990 . Également applicable en matière de procédure amiable bilatérale, elle permet de connaître quels sont les différents actes de procédure qui, pour les différents États, constituent l'événement permettant de recourir à la procédure amiable, notamment en matière de prix de transfert.

130

Enfin, que la mesure entraînant la demande d'ouverture de la procédure amiable ait été prise en France ou dans un autre État, l'acceptation expresse ou tacite d'un rehaussement par un contribuable, même suite à une transaction, ne prive pas ce dernier du droit de demander l'ouverture de la procédure amiable.

E. Situations excluant le recours à la procédure amiable

140

Lorsqu'un contribuable faisant état d'une double imposition pour revendiquer le bénéfice d'une procédure amiable, n'apporte pas les éléments de preuve de la réalité de la double imposition, l'administration peut rejeter sa demande. Il s'agit, en effet, d'éviter de créer des cas de double exonération.

150

L'objectif d'une convention fiscale est d'éviter les situations de double imposition mais aussi de prévenir l'évasion et la fraude fiscales. Dès lors, l'administration ne sera pas tenue de donner suite aux demandes d'ouverture de procédure amiable lorsque les mesures générant la double imposition auront été assorties de pénalités graves devenues définitives.

Le Conseil d'État a validé cette position dans le cadre de la convention fiscale entre la France et le Luxembourg du 1er avril 1958, modifiée par l'avenant du 8 septembre 1970, s'agissant du refus des autorités fiscales luxembourgeoises

d'ouvrir une procédure amiable au motif que les stipulations de l'article 24 de la convention précitée ne peuvent être utilisées pour éliminer une double imposition dans des situations abusives (CE, arrêt du 12 mars 2010, n° 307235, ECLI:FR:CESSR:2010:307235.20100312, Société Imagin'Action Luxembourg).

L'autorité compétente ne sera pas tenue de donner suite à une demande d'ouverture de procédure amiable lorsqu'il y aura eu de la part du contribuable une volonté manifeste de s'affranchir des principes posés par la convention fiscale bilatérale, ce contribuable ayant procédé par lui-même à une correction de ses revenus ou bénéfices déclarés dans un État au motif que l'autre État a procédé à un rehaussement touchant les mêmes revenus ou bénéfices.

Exemple : Une entreprise A fait l'objet dans un État d'un rehaussement sur ses bénéfices pour un montant de 10 000 euros au titre des prix de transfert pratiqués avec une société liée B située en France. Afin d'éliminer la double imposition économique, la société A facture le montant du redressement à l'entreprise B qui va le déduire de ses charges. Suite à une vérification de comptabilité, les services fiscaux français rejettent cette facturation en effectuant un rehaussement d'égal montant au motif de l'absence de justification.

II. Ouverture de la procédure amiable

A. Saisine de l'autorité compétente

160

Le contribuable soumet, en principe, son cas à l'autorité compétente de l'État de sa résidence. Néanmoins, certaines conventions ne précisent pas ce point, auquel cas le contribuable peut saisir l'une ou l'autre des autorités compétentes. Lorsqu'il invoque la non-discrimination, le contribuable peut saisir l'autorité compétente de l'État dont il possède la nationalité.

Dans les cas où il y a conflit de résidence, le contribuable saisit l'État dont il s'estime résident.

170

La procédure amiable est formellement ouverte par une demande du contribuable adressée à l'autorité compétente concernée.

En France, il s'agit du Ministre chargé du Budget ou de son représentant autorisé. En pratique, la demande doit être adressée à la Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI) de la Direction générale des finances publiques, 64-70 Allée de Bercy, Télédoc 849, 75 574 Paris cedex 12 (mejei@dgfip.finances.gouv.fr).

180

De manière concomitante, le contribuable adressera une copie de cette demande au service en charge des opérations de vérification en cas de double imposition générée par un rehaussement effectué par l'administration fiscale française et en tout état de cause au service gestionnaire de son dossier fiscal.

Le contribuable devra demander expressément, dans sa lettre de saisine, l'ouverture de la procédure amiable sur le fondement de la convention bilatérale.

La Mission lui adressera en retour une lettre accusant réception de sa demande.

190

Dans la généralité des cas, pour être recevable, la demande du contribuable doit comporter les éléments suivants :

- identification (nom, prénom, raison sociale, adresse notamment) du contribuable et des autres parties aux transactions concernées ;

- informations détaillées concernant les faits et circonstances à prendre en compte générant ou pouvant générer une double imposition ;

- identification des impôts et des années d'imposition ou exercices fiscaux concernés ;

- copie des avis d'imposition et des propositions de rectification ou documents équivalents conduisant à la double imposition alléguée ;

- informations détaillées concernant les recours administratifs ou contentieux engagés par le contribuable et toute décision juridictionnelle concernant le cas ;

- déclaration par laquelle le contribuable s'engage à répondre de manière aussi complète et rapide que possible à toutes les demandes raisonnables et appropriées formulées par l'autorité compétente.

Pour être recevable, le dossier de demande doit, le cas échéant, être complété de toute information spécifique réclamée par l'autorité compétente dans un délai de 2 mois suivant la réception de la demande du contribuable.

200

Par ailleurs, il appartient à l'autorité compétente saisie d'aviser sans délai les autorités compétentes des autres États concernés par le cas. Dans le cas de la France, la saisine de l'autre autorité compétente s'effectuera dans la généralité des cas dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande d'ouverture de la procédure amiable reconnue complète et recevable. Dans ce cas, le contribuable qui a demandé l'ouverture de la procédure amiable est informé de la date effective de cette saisine dans la réponse qui lui est adressée.

B. Délai de saisine

210

Le dernier alinéa du paragraphe 1 de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit que « le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention ». La France s'efforce d'inclure ce délai de trois ans dans les conventions fiscales qu'elle conclut.

Cela étant, en fonction des conventions fiscales, le délai varie de 3 mois à 3 ans et certaines conventions ne prévoient aucun délai. Il y a donc lieu de se reporter au texte de chacune des conventions et des commentaires y afférents figurant au BOI-INT-CVB.

220

Lorsqu'il y en a un, le délai court à compter de la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux stipulations de la convention. Ainsi, il est rappelé que l'ouverture de la

procédure amiable est subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une imposition future suffisamment précise dans son principe (contribuable et impôt concernés, années en cause, motivations de l'imposition) pour permettre aux autorités compétentes d'apprécier le risque d'imposition non conforme à la convention.

S'agissant de la France, il convient de se reporter au I-D § 110.

Il est recommandé aux entreprises de saisir l'autorité compétente dès la survenance de ces évènements et dans tous les cas de ne pas attendre la mise en recouvrement des impositions concernées.

Le point d'arrivée du délai est fixé à la date de réception de la demande d'ouverture de la procédure amiable, accompagnée de l'ensemble des pièces nécessaires, reconnue recevable (cf. **II-A § 190**).

En règle générale, une demande concernant une imposition relative à une année antérieure de plus de six ans à la date de la saisine ne sera pas prise en considération.

C. Examen de la recevabilité de la demande par l'autorité compétente

230

Le paragraphe 2 de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit que l'autorité compétente s'efforce de résoudre le cas par voie d'accord amiable lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- la réclamation paraît fondée ;

- elle n'est pas en mesure d'y apporter seule une solution satisfaisante.

D. Date d'ouverture de la procédure amiable

240

Lorsque la demande est présentée auprès de l'autorité française, il y a lieu de considérer que la procédure amiable est ouverte à la date à laquelle celle-ci accuse réception au contribuable de sa demande.

Si, postérieurement à cet accusé de réception et pour toute raison, la procédure amiable n'est finalement pas ouverte avec l'autorité compétente étrangère, l'autorité compétente française en informera le contribuable.

250

Lorsque la demande d'ouverture de la procédure amiable est présentée auprès de l'autorité compétente étrangère, il y a lieu de considérer que la procédure amiable est ouverte lorsque l'autorité compétente française a reçu la demande de l'autorité compétente étrangère et l'a acceptée.

E. Cours du délai d'établissement des impositions

260

La demande d'ouverture d'une procédure amiable aux fins d'éliminer une double imposition sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale demeure sans influence sur le déroulement de la procédure de contrôle qui se poursuit conformément aux règles de droit commun.

Lorsque la procédure amiable est ouverte au stade de la notification d'une proposition de rectification, les services diffèrent, en principe, la mise en recouvrement des impositions litigieuses jusqu'au terme de leur délai de prescription. Pour autant, l'ouverture de la procédure amiable n'emporte pas la suspension de la mise en recouvrement des impositions.

En effet, le dispositif prévu par l'article L. 189 A du livre des procédures fiscales (LPF) a été abrogé par l'article 101 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 et ne s'applique plus désormais qu'aux seules procédure amiables ouvertes avant le 1er janvier 2014.

270

L'ouverture de la procédure amiable ne prive pas le contribuable de la possibilité de contester l'imposition, par voie contentieuse, afin de pouvoir bénéficier d'un sursis de paiement dans les conditions prévues par l'article L. 277 du LPF.

(280 à 370)

III. Déroulement de la procédure amiable

380

Le traitement de la procédure amiable, qu'elle soit ouverte dans le cadre bilatéral ou de la convention européenne d'arbitrage (BOI-INT-DG-20-30-20), obéit aux mêmes règles.

A. Dispositions générales

1. La phase interne de la procédure amiable

390

Dans un premier temps, dès lors que la demande d'ouverture de la procédure amiable est jugée recevable, une lettre accusant réception de la demande est adressée au contribuable si elle a été formulée auprès de l'autorité compétente française.

Si la demande a été formulée auprès de l'autorité compétente française, alors même que cette dernière n'est pas compétente en vertu de la convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne d'arbitrage, cette requête est transmise à l'autorité compétente étrangère compétente pour la recevoir sans autre démarche du contribuable.

400

Lorsque l'autorité compétente française estime que le contribuable n'a pas transmis les informations minimales nécessaires au lancement de la procédure amiable conformément au II-A § 190, elle invite celui-ci, dans un délai de deux mois suivant la réception de la requête, à lui fournir les informations complémentaires spécifiques dont elle a besoin.

Lorsque l'autorité compétente française estime que les revenus ou les bénéfices du contribuable ne sont pas inclus ou ne sont pas susceptibles d'être inclus dans les revenus ou les bénéfices du contribuable ou d'une entreprise associée dans l'autre État, elle informe le contribuable de ses doutes

et l'invite à présenter des observations complémentaires.

410

Si la demande du contribuable apparaît fondée et qu'elle doit se traduire par un ajustement corrélatif ou une réduction des bases imposables en France, l'autorité compétente française peut prendre à ce stade une décision unilatérale d'admission de la demande du contribuable. La procédure est alors close.

420

Si la requête paraît fondée à l'autorité compétente française mais que celle-ci n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, elle informe le contribuable qu'elle s'efforcera de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de tout autre État contractant concerné.

430

Dans la généralité des cas, l'autorité compétente française saisira le service territorial de la demande du contribuable afin de solliciter son avis sur celle-ci.

Il est rappelé que toute décision de décharge totale ou partielle des impositions prononcée dans le cadre de la procédure amiable ne peut donner lieu à l'octroi d'intérêts moratoires (cf. IV-E § 640 et suiv.).

2. La phase internationale de la procédure amiable

440

Dans la généralité des cas, la première phase ne permettant pas de régler la situation, une saisine de l'autorité compétente étrangère concernée aura lieu.

L'objet de ce premier échange sera d'informer cette autorité de la demande formulée par le contribuable. Une copie de la lettre de saisine du contribuable sera éventuellement jointe à cette information. S'il apparaît que la situation de double imposition, quelle qu'elle soit, a pour origine des rehaussements effectués par les services fiscaux de l'autre État, son autorité compétente sera invitée à faire part des éléments de fait et de droit qui les motivent.

450

Dans cette phase, la procédure deviendra bilatérale et tous les moyens appropriés permettant de parvenir à un accord amiable aussi rapidement que possible seront mis en œuvre, tels des échanges écrits et verbaux entre les autorités compétentes. A cet égard, la France privilégie des rencontres régulières et rapprochées entre autorités compétentes au sein de commissions mixtes telles qu'elles sont définies par les conventions fiscales bilatérales ou la convention européenne d'arbitrage.

460

S'agissant des procédures amiables afférentes à des doubles impositions en matière de prix de transfert, l'autorité compétente fondera sa position sur les lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert et sur l'application du principe de pleine concurrence.

B. Les délais de traitement

470

Les cas seront résolus aussi rapidement que possible compte tenu de la complexité des problèmes posés par chaque situation particulière.

1. La première position

480

Lorsqu'une procédure amiable a été engagée et que la France est à l'origine de l'événement qui a généré la situation de double imposition (par exemple, le rehaussement a été notifié par les services fiscaux français), l'autorité compétente française s'engage à transmettre une prise de position aux autorités compétentes des autres États contractants concernés, exposant :

- le cas soumis par le requérant ;

- son point de vue concernant le bien-fondé du cas, c'est à dire les motifs pour lesquels elle estime qu'il y a une double imposition ou qu'il existe un risque de double imposition ;

- les mesures à adopter pour éliminer la double imposition ainsi qu'un exposé complet de la proposition pouvant y conduire.

490

La prise de position de l'autorité compétente contient des justificatifs complets des rehaussements opérés et est accompagnée d'un ensemble de documents appuyant la position adoptée par l'autorité compétente et de l'énoncé de tous les autres documents utilisés pour le rehaussement.

Cette prise de position est transmise le plus rapidement possible, étant tenu compte de la complexité du cas aux autorités compétentes des autres États contractants concernés.

2. La réponse à la première position

500

Lorsqu'une procédure amiable a été engagée et qu'un autre État est à l'origine de l'événement qui a généré la situation de double imposition, l'autorité compétente française s'efforce de répondre à la première position de l'autorité compétente étrangère le plus rapidement possible compte tenu de la complexité du cas en question :

- dans un délai de 6 mois suivant la réception de la prise de position si la procédure amiable concerne des questions de prix de transfert ou de détermination des profits attribuables à un établissement stable couvertes par l'article 9 de la convention fiscale bilatérale relatif aux entreprises associées ;

- dans un délai de 4 mois dans la généralité des autres cas, notamment en cas de conflits de domiciliation ou de double imposition de revenus afférents à des personnes physiques.

Dans une telle situation, l'autorité compétente peut saisir le service territorial afin de recueillir ses observations sur la situation de double imposition.

510

Lorsque l'autorité compétente française estime qu'il y a eu double imposition ou qu'il y a risque de double imposition et marque son accord sur la solution proposée dans la prise de position, elle en informe l'autre autorité compétente dans le cadre de cette réponse et procède aux ajustements ou allègements nécessaires (cf. toutefois **IV-A et B § 560 et suivants** relatifs à l'accord du contribuable sur la solution et le désistement des recours pendants).

Lorsque l'autorité compétente française n'estime pas qu'il y a eu double imposition ou qu'il y a risque de double imposition ou ne marque pas son accord sur la solution proposée dans la prise de position, elle transmet à l'autre autorité compétente une réponse dans laquelle elle expose les raisons de son désaccord et propose un calendrier indicatif pour examiner le cas compte tenu de sa complexité. La proposition comporte, le cas échéant, une date pour une réunion.

La procédure amiable doit en général faire l'objet d'un règlement dans un délai ne dépassant pas 24 mois.

520

Quand un contribuable a demandé l'ouverture d'une procédure amiable sur une période postérieure à une période faisant déjà l'objet d'une telle procédure entre les mêmes autorités compétentes, l'autorité compétente française cherchera à résoudre en même temps le cas de double imposition sur la totalité des périodes concernées, à condition que les éléments de fait et de droit soient similaires.

C. La transparence

530

La procédure amiable est une procédure semi-diplomatique. A ce titre, un contribuable n'a pas le droit d'obtenir communication des échanges écrits entre autorités compétentes des États et ne participe pas aux négociations proprement dites. Néanmoins, il est reconnu que le contribuable a un rôle central dans le processus de traitement et de résolution des procédures amiables. Dès lors, afin d'assurer une meilleure compréhension et une meilleure transparence sur le traitement et l'évolution du dossier de procédure amiable, le contribuable est associé à son déroulement.

Ainsi, lors du dépôt de la demande d'ouverture de la procédure amiable, en fonction de la complexité ou de la spécificité du cas, une réunion peut être organisée entre l'autorité compétente française et le contribuable.

540

Par la suite, des contacts sont assurés entre l'autorité compétente et le contribuable. A cette occasion, il peut être demandé au contribuable de fournir des observations ou des informations complémentaires. Le contribuable est tenu informé des développements importants du traitement de la procédure.

A l'initiative de l'autorité compétente, le contribuable peut être amené à fournir des explications ou des informations dans le cadre d'une réunion organisée avec l'autre autorité compétente.

Il est rappelé que la confidentialité des informations nominatives échangées est assurée dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale, de la convention européenne d'arbitrage ou du droit interne.

Afin de permettre un traitement transparent de la procédure amiable, le contribuable doit s'engager à communiquer tout élément nécessaire à la bonne compréhension et à l'évolution du dossier.

D. Les commissions mixtes avec les autorités compétentes étrangères

550

L'autorité compétente engage toutes les démarches nécessaires pour accélérer dans la mesure du possible le traitement de la procédure amiable.

A cet égard, l'autorité compétente française propose à ses principaux partenaires d'organiser régulièrement, au minimum une fois par an, des réunions entre autorités compétentes afin de discuter en face-à-face de tous les dossiers de procédures amiables en instance de traitement.

Ces réunions sont organisées dans le cadre de la commission mixte prévue par l'article relatif à la procédure amiable de la convention fiscale bilatérale (en général, l'article 25) regroupant des représentants des autorités compétentes des deux États.

A défaut de stipulation conventionnelle prévoyant la constitution d'une commission mixte, la France proposera à l'autre autorité compétente l'organisation d'une rencontre afin d'évoquer les procédures amiables en cours.

IV. Conclusion de la procédure amiable

A. La notification au contribuable

560

A l'issue de la phase amiable, l'autorité compétente française, si elle a été initialement saisie de la demande, notifie au contribuable le résultat de la procédure et la solution proposée d'un commun accord par les autorités des deux États.

Elle indique au contribuable les éventuelles conditions et modalités spécifiques d'application du dispositif proposé en lui fixant un délai pour faire connaître sa position.

570

Si le contribuable accepte la proposition, celle-ci est alors appliquée par la France, quels que soient les délais prévus par le droit interne.

Cela étant, en cas d'acceptation, il est demandé au contribuable de se désister de tout recours administratif ou juridictionnel tendant à contester tant sur le fond que sur la forme les impositions concernées et de renoncer à toute procédure tendant à contester la décision amiable intervenue. Dans tous les cas, les décharges ne seront prononcées que si le contribuable apporte la preuve de son désistement.

Si le contribuable refuse ou ne répond pas, la proposition d'accord devient caduque et sa situation fiscale peut être réglée dans chaque État selon l'interprétation que celui-ci fait de sa législation et de la convention. La procédure amiable est alors close. Le contribuable et le cas échéant l'autorité compétente de l'autre État sont informés de cette clôture au moyen d'une lettre de l'autorité compétente française.

580

Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord, la procédure est close sur un constat de désaccord. Ainsi, s'il s'agit d'une procédure ouverte dans le cadre de la convention fiscale bilatérale, dans la mesure où il n'existe pas d'obligation de résultat, la double imposition n'est pas éliminée. Le contribuable en est informé par l'autorité compétente qu'il a initialement saisie.

590

Dans l'hypothèse d'un refus de la proposition, le contribuable conserve la possibilité de contester les impositions concernées dans chaque État au moyen des recours prévus par le droit interne et en fonction des règles de forclusion qui leur sont propres.

B. Les modalités de règlement

600

Lorsque le contribuable donne son accord exprès à la solution assurant une élimination de la double imposition, la mise en œuvre de l'accord amiable incombe aux autorités compétentes des deux États.

Dans le cas de la France, l'autorité compétente informe le service à l'origine du rehaussement le cas échéant, ainsi que le service gestionnaire du dossier du contribuable des termes de l'accord amiable et leur demande d'en tirer les conséquences financières sans délai.

Si l'accord se traduit par un abandon total ou partiel des impositions mises à la charge du contribuable, suite au rehaussement effectué, le service est invité à prononcer sans délai la décharge des impositions concernées, ainsi que le cas échéant des intérêts de retard, majorations et pénalités y afférents.

Quels que soient les années ou exercices d'imposition visés, les décharges sont prononcées au titre de ces périodes sans qu'il puisse être opposé des délais de prescription de droit interne.

C. Les ajustements corrélatifs

610

La question des ajustements corrélatifs concerne de manière générale les prix de transfert et la détermination des bénéfices des entreprises associées.

La pratique française en la matière est exposée au II-C § 170 et suivants du BOI-INT-DG-20-40.

D. Les ajustements secondaires

620

Selon les principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, un ajustement secondaire est un « ajustement qui résulte de l'application d'un impôt à une transaction secondaire ».

Selon les mêmes principes, une transaction secondaire est « une reconstitution d'une transaction à laquelle certains pays procèdent en vertu de leur législation interne après avoir proposé un ajustement primaire. Les transactions secondaires peuvent prendre la forme de reconstitution de dividendes… ».

630

En application de la législation interne, lorsque le rehaussement est effectué par les services fiscaux français et est considéré comme constituant un bénéfice réputé distribué, sous réserve des stipulations de la convention fiscale bilatérale (notamment la définition des dividendes figurant à l'article de cette convention relatif à ce type de revenus), une retenue à la source peut être prélevée au taux conventionnel.

Toutefois, dès lors que la société accepte de procéder au rapatriement des sommes considérées comme constitutives d'un transfert de bénéfices, la retenue à la source notifiée ne sera pas maintenue. En effet, le désinvestissement sera annulé par le biais du reversement effectué, soit par voie d'inscription d'une dette en compte courant, soit par un rapatriement effectif effectué dans un délai de 90 jours à compter de la réception de la proposition d'accord amiable par le contribuable.

E. L'absence d'intérêts moratoires

640

Selon l'article L. 208 du LPF, « quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement d'impôt est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ».

Ce texte est d'application stricte.

650

De son côté, la procédure amiable, telle que prévue dans les conventions fiscales bilatérales, a un caractère particulier. Il s'agit d'une voie de règlement contractuel des difficultés survenant entre deux États à propos de l'application de ces conventions et en vue d'éviter une double imposition. Elle est indépendante des recours administratifs et juridictionnels que le contribuable conserve le droit d'exercer en application du droit interne. Elle présente un caractère semi-diplomatique.

Par conséquent, les décharges totales ou partielles prononcées dans le cadre de la procédure amiable bilatérale ou de la convention européenne d'arbitrage ne sont pas assorties des intérêts moratoires.

Cette absence d'intérêts moratoires s'applique quel que soit le stade au cours duquel les dégrèvements sont prononcés.

F. Les intérêts de retard, les majorations et les pénalités

660

Les intérêts de retard, les majorations et les pénalités mises à la charge d'un contribuable suite à un rehaussement générant une double imposition et notifiés par les services fiscaux français ne peuvent pas donner lieu à l'ouverture de la procédure amiable prévue par une convention fiscale bilatérale ou par la convention européenne d'arbitrage (cf. I-C § 80 à 90).

Cela étant, à l'issue d'une procédure amiable, lorsque le contribuable a accepté les modalités proposées d'élimination de la double imposition, les intérêts de retard, les majorations et les pénalités issus des actes des services fiscaux français et restant à sa charge, peuvent faire l'objet d'un examen dans le cadre d'un recours gracieux.

V. Articulation de la procédure amiable avec les autres procédures et recours

A. Articulation de la procédure amiable avec la procédure de vérification

670

La procédure amiable est totalement indépendante des procédures internes de contrôle et de vérification. Dès lors, lorsqu'une procédure amiable est ouverte, ces procédures doivent suivre leur cours normal.

Toutefois, s'agissant de la mise en recouvrement des impositions supplémentaires concernées, la procédure particulière, prévue par l'ancien article L. 189 A du LPF désormais abrogé, reste applicable pour les procédures amiables ouvertes avant le 1er janvier 2014 (cf. II-E § 260).

B. Articulation avec les recours administratifs ou juridictionnels tendant à contester les impositions

680

En principe, les conventions fiscales bilatérales stipulent, au 1 de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE qu'une procédure amiable peut être demandée « indépendamment des recours prévus par le droit interne » des États.

Il en résulte qu'un contribuable peut exercer en même temps les recours administratifs et juridictionnels prévus par la loi interne et solliciter l'ouverture de la procédure amiable prévue par la convention fiscale. Seul l'exercice des recours administratifs et juridictionnels permet au contribuable d'éviter la forclusion éventuelle de ses droits en la matière.

Si la procédure amiable permet de trouver une solution éliminant la double imposition avant qu'une juridiction ne se soit prononcée sur le recours, l'exécution de l'accord est subordonné au désistement de toute instance contentieuse interne, de façon à éviter tout conflit.

690

Lorsque l'affaire a donné lieu à une décision juridictionnelle définitive, l'ouverture de la procédure amiable reste possible. Toutefois, du côté français, il va de soi qu'elle ne saurait avoir pour résultat d'aggraver la situation du contribuable par rapport à la décision intervenue. En outre, dans leur traitement de la procédure, les deux autorités compétentes prendront nécessairement en compte le fait qu'une décision juridictionnelle définitive est intervenue.

Si une juridiction se prononce sur le recours après qu'une solution amiable a été trouvé entre les États, l'exécution de l'accord amiable ne sera possible que si le contribuable renonce au bénéfice de la chose jugée.

C. Articulation des procédures amiables bilatérales avec la procédure amiable prévue par la convention européenne d'arbitrage

700

Une entreprise peut demander simultanément l'ouverture d'une procédure amiable dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale et de la convention européenne d'arbitrage. Dans cette hypothèse, chaque procédure est menée selon les règles qui lui sont propres.

Cela étant, en pratique, lorsqu'une demande d'ouverture de procédure amiable est formulée et recevable dans le cadre des deux conventions, la phase d'instruction et de discussion avec l'autre autorité compétente sera menée de façon globale avec celle-ci.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 18/11/2026