

02.1

La directive UE sur le règlement des différends, nouvel instrument d'un environnement fiscal attractif



Charlotte DELSOL¹

Gestionnaire des politiques, Commission européenne,
Direction générale de la fiscalité et des douanes
(TAXUD)

PROPOS RECUEILLIS PAR :

Thomas JACQUEMONT

Rédacteur en chef

Matthieu SABONNADIÈRE

Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

1. TJ et MS - Avec la directive sur le règlement des différends fiscaux², la Commission a fait le choix de mettre en place un mode de règlement des conflits harmonisé au sein de l'Union européenne. De son côté, l'OCDE privilégie la coopération entre les administrations fiscales, l'arbitrage n'étant qu'un moyen de pousser les administrations à trouver un accord amiable³. Pourquoi ce choix de la Commission ?

2. CD - L'objectif premier de la directive est d'obliger les États membres à proposer aux contribuables européens un recours effectif en cas d'échec de la procédure amiable. Mais le but sous-jacent de la directive, dans le même esprit que celui de l'OCDE, est bien d'éviter d'aller jusqu'à la phase d'arbitrage et de permettre une résolution amiable des différends avant cette phase.

Ce qui différencie fondamentalement la procédure européenne du cadre OCDE est son caractère contraignant pour les États membres. Le cadre OCDE laisse le contribuable sans recours si les autorités compétentes n'arrivent pas à se mettre d'accord sur le différend né de l'application d'une convention bilatérale. La directive va beaucoup plus loin et propose une

procédure contraignante qui garantit la résolution du différend. Elle met ainsi en place un cadre procédural très strict avec des contraintes de temps que les autorités compétentes doivent respecter. La directive est ainsi jalonnée de recours ouverts aux contribuables leur garantissant que leur cas sera effectivement traité.

Prenons quelques exemples : si le contribuable introduit une requête initiale et que les autorités compétentes ne répondent pas, la requête est présumée acceptée, ce qui est très novateur. Ensuite, si les autorités compétentes ne sont pas d'accord sur la recevabilité de la requête, le contribuable va pouvoir demander la saisine de la commission consultative. Si les deux autorités compétentes rejettent la requête, le contribuable va pouvoir saisir les juridictions nationales.

Un autre avantage de la directive est qu'elle bénéficie de la supervision de la Commission et de la CJUE, ce qui n'était pas le cas de la Convention européenne d'arbitrage (CEA). Le contribuable pourra ainsi saisir la CJUE sur les questions de procédure, mais pas sur la substance des différends. Ce recours sera possible en cas de mauvaise application de la directive par les autorités compétentes, mais aussi par les juridictions nationales.

La Commission tire ainsi les leçons de la CEA, qui est un bon instrument mais qui ne fonctionnait pas bien car il n'y avait ni contrainte de temps ni recours pour le contribuable.

3. TJ et MS – Comment la directive s'inscrit-elle dans le cadre plus global de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale ?

¹ Les avis exprimés n'engagent que l'auteur et ne sauraient être considérés comme constituant une prise de position officielle de la Commission européenne.

² Dir. (UE) 2017/1852 du Conseil, 10 oct. 2017, concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne

³ Sur ce point, v. dans le présent dossier l'interview de S. Knapen et F. Bonnet (FI 4-2019, n° 02.2).

4. CD - La directive est juridiquement indépendante du cadre OCDE. La proposition de directive a été faite en octobre 2016, peu de temps après la proposition de directive ATAD, avec une volonté politique de contrebalancer les risques accrus de double imposition soulevés par le projet BEPS de l'OCDE et la directive ATAD. Le but de la directive est de rendre plus attractif le marché intérieur, en créant un environnement juridique et fiscal plus sécurisé à travers la résolution obligatoire des différends

La directive est une initiative de la Commission européenne, à laquelle les États membres se sont très vite ralliés. Les principaux débats ont concerné des questions sensibles comme l'indépendance des membres de la commission consultative ou les recours devant les juridictions nationales.

5. TJ et MS – *La directive couvre les « litiges nés de l'application des conventions fiscales ». Pourquoi une telle limitation du champ ?*

6. Au départ, la proposition de directive visait tous les litiges et n'était pas restreinte aux seuls litiges conventionnels. Ce sont les États membres qui ont exprimé le souhait, pendant les négociations, de restreindre le champ d'application de la directive aux litiges liés à l'application d'une convention fiscale. Certains États membres étaient soucieux de protéger leur souveraineté fiscale et ne souhaitaient pas qu'un contribuable puisse contourner l'inexistence d'une convention fiscale.

La directive prévoit néanmoins une exception. Un contribuable pourra toujours s'appuyer sur la CEA pour accéder à la directive en matière de prix de transfert, même en l'absence de convention fiscale bilatérale. En effet, la directive se réfère à la CEA et notamment à l'article 4 de cette convention qui est l'équivalent de l'article 9 du modèle OCDE sur les prix de transfert. Cela peut par exemple concerner les relations France-Danemark. Il y a d'autres cas d'absence de convention, comme le Danemark avec l'Espagne, ou le Portugal avec la Finlande.

7. TJ et MS – *Les décisions rendues dans le cadre de la directive ont-elles vocation à faire évoluer le droit positif, notamment en émettant des décisions de principe sur l'interprétation des conventions, qui s'imposeraient aux juges nationaux ?*

8. CD – La commission prévue par la directive n'a pas vocation à créer de la jurisprudence ou à se substituer aux juridictions nationales. La directive précise à l'article 15, § 4 que les décisions sont liantes mais ne constituent pas des précédents. De plus, les États membres doivent s'accorder pour publier une décision. À défaut d'accord, seul un résumé sera publié.

Il faut également noter que les États membres ont souhaité garder un pouvoir de décision après l'avis de la commission consultative. Il y a une vraie question de souveraineté fiscale car, à la différence de la CEA, le caractère contraignant de la directive ne place plus les États au centre du jeu. C'est pourquoi les autorités compétentes ont obtenu le droit de s'accorder pour se départir de l'opinion de la commission consultative, à condition que l'accord entre elles élimine la double imposition. À défaut d'accord entre les autorités, c'est l'avis de la commission qui s'appliquera.

9. TJ et MS - *Les conditions d'éligibilité pour siéger dans la commission consultative excluent les anciens membres des administrations fiscales, les juristes d'entreprise, et les avocats et conseillers fiscaux⁴. Ces conditions ne risquent-elles pas de priver la procédure de personnes ayant des compétences reconnues en la matière, et in fine de nuire à la qualité des décisions rendues ?*

10. CD - Les conditions d'éligibilité des personnalités indépendantes de l'article 8 sont en effet très strictes. Cela a été introduit à la demande de certains États du Nord qui souhaitaient de telles conditions, en particulier pour les conseils fiscaux.

La directive préserve néanmoins une certaine souplesse car ces conditions ne s'appliquent qu'au stade de la récusation des personnalités. Dans un premier temps, une liste de personnalités indépendantes est préétablie, dont l'article 9 indique qu'elles sont « compétentes et indépendantes et [...] peuvent agir de manière impartiale et intégrée » sans autre précision, et les États membres viennent y sélectionner des personnalités au cas par cas. Cela permet à l'ensemble des États membres – y compris les petits États – de pouvoir présenter une liste de plusieurs spécialistes des questions fiscales internationales. Dans un second temps, les autorités peuvent choisir d'objecter à la nomination d'une personnalité au cas par cas, si les conditions de récusation sont remplies. Une personnalité qui serait en situation d'être récusée peut aussi ne pas l'être si aucun État ne le demande.

Autre élément de souplesse, les autorités compétentes peuvent aussi s'accorder sur d'autres conditions de récusation. L'approche des États membres peut ainsi différer au cas par cas.

11. TJ et MS – *À quel stade en est la transposition de cette directive ? Y a-t-il déjà eu des demandes d'ouverture de procédure ?*

12. CD - La directive a été transposée par la majorité des États membres et est en cours de transposition pour les derniers d'entre eux. La Commission assure un suivi des transpositions pour veiller à leur conformité.

La directive s'applique aux litiges nés à compter du 1^{er} juin 2019, donc il faudra attendre sans doute 2020 pour voir les premières saisines de la commission consultative et que la phase d'arbitrage soit enclenchée. À nouveau, le but n'est pas d'arriver jusqu'à cette phase, il s'agit surtout d'une mesure dissuasive, mais il y aura certainement des cas qui vont se présenter.

13. TJ et MS - *Un groupe de travail Fiscalis vient de rendre un rapport sur un projet de comité permanent prévu à l'article 10 de la directive. Pourriez-vous nous exposer les points saillants de ce rapport ?*

14. CD - La directive prévoit dans son article 10 que les autorités compétentes peuvent établir soit une commission de règlement alternatif des différends, soit un comité permanent. Des experts des différends États membres se sont penchés sur

⁴ Dir., art. 8, § 4.

ce projet et ont émis plusieurs propositions. L'idée serait de pérenniser la procédure de résolution des différends au stade de la procédure d'arbitrage. Ces organes pourraient s'éloigner de la directive en ce qui concerne leur forme, leur composition ou leur méthode d'arbitrage, par exemple en mettant en place un mécanisme de *baseball arbitration*⁵.

Plusieurs options sont sur la table : un comité d'arbitres à plein temps ou à temps partiel, un comité avec une liste tournante, ou encore reprendre la composition de la commission consultative mais avec une méthode d'arbitrage différente.

Rien n'est décidé à ce stade. Les États membres doivent se prononcer sur leur intention d'avancer sur ce projet, et sur le degré de pérennité qu'ils veulent donner à ce comité. On devrait commencer à avoir plus de visibilité dans les six prochains mois.

⁵ Ce mécanisme d'arbitrage consiste pour chacune des deux parties à proposer une « offre » de résolution du litige à un arbitre, qui choisira entre les deux offres. L'arbitre n'a aucun pouvoir discrétionnaire, et doit choisir entre ces deux offres. L'intérêt de ce mécanisme est qu'il oblige les parties à formuler des offres raisonnables de résolution du litige.

Ce projet ne nécessite pas l'implication de tous les États membres, ils peuvent se regrouper à plusieurs pour mettre ces structures en place en fonction du nombre estimé de litiges. C'est l'hypothèse la plus probable. Même si on ne connaît pas le nombre de litiges qui vont passer la phase d'arbitrage, certains États membres ont fait des estimations et ont réalisé qu'il y a un vrai intérêt à mettre en place ce comité permanent.

Dans ce cadre, les règles de la directive continueront à s'appliquer, donc le fait que le comité devienne permanent ne donnerait pas valeur de jurisprudence à ses opinions, et les autorités garderaient le droit de ne pas appliquer l'opinion. L'idée principale de cette réflexion est d'automatiser ce mode de résolution des différends, ce qui suppose des moyens et du personnel.

Une fois qu'elle aura les retours des États membres, ce sera à la Commission d'avancer. On peut envisager des premiers résultats à ce sujet courant 2020.

C. DELSOL ■