

02.3

Perspectives en matière de règlement des différends : vers un développement de l'arbitrage et des solutions multilatérales ?



Edouard MARCUS

Direction générale des finances publiques,
Chef du Service juridique de la fiscalité

ENTRETIEN AVEC :



Daniel GUTMANN

Professeur à l'École de droit
de la Sorbonne (Université Paris-1)
Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre Avocats



Bruno GIBERT

Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre Avocats

1. DG - Les risques de double imposition semblent grandir de nouveau. Sommes-nous techniquement équipés pour affronter cet accroissement des cas de double imposition ?

Par ailleurs, on pouvait espérer que l'arbitrage fasse partie du standard minimum dans l'Instrument multilatéral (MLI) mais ce n'est pas le cas. Quelle sera la position de la France à l'égard de partenaires qui n'ont pas opté pour l'arbitrage dans le MLI ? Peut-on espérer que certains partenaires adopteront cette approche dans un cadre bilatéral ?

2. EM - Il y a une mutation dans la nature de la fiscalité internationale, qui devient au fil des efforts de l'OCDE et de l'UE un espace commun de discussion entre les administrations couvrant un champ géographique de plus en plus large. Ce contexte facilite l'harmonisation des différentes approches non seulement en matière de lutte contre l'optimisation mais aussi de sécurité juridique et de règlement des doubles impositions. Cela signifie aussi que les États doivent se mettre au niveau pour se saisir de cette opportunité et avancer ensemble.

Nous croyons que l'arbitrage, prévu par le MLI et la directive européenne, est une nécessité dans le nouveau système fiscal international. Dès lors que les affaires et les économies s'internationalisent, dès lors que le cadre de BEPS offre un socle de principes communs, et que les acteurs économiques

sont de plus en plus enclins à demander la résolution des doubles impositions, il est clair qu'il faut un arbitre de paix.

Si les États ne peuvent pas toujours résoudre les procédures amiables, ce n'est pas fondamentalement par faute de moyens ou de mauvaise volonté, c'est aussi que les positions peuvent être irréconciliables et que seul un tiers pourra trancher.

D'un point de vue de praticien, l'intervention d'un tiers dans le débat entre les États peut être nécessaire pour se retrouver sur une application partagée des normes. Mais la question de confier la décision à un arbitre reste un choix politique pour les États, et d'ailleurs on voit que leurs positions ont pu varier dans le temps.

3. BG - Effectivement, le grand bond de l'arbitrage est intervenu quand les États-Unis s'y sont ralliés dans les années 2000 alors qu'ils y étaient auparavant farouchement opposés.

4. EM - Pour surmonter la difficulté tenant au fait que certains États refusent l'arbitrage dans le cadre multilatéral, on pourrait proposer à certains États qui n'ont pas opté pour l'arbitrage d'y recourir au cas par cas, quand la situation le justifie. Cela permettrait de substituer une approche pragmatique à une position de principe forcément politique qui peut être compliquée à retourner. C'est par exemple ce qui est prévu

dans la nouvelle convention franco-colombienne, qui prévoit un arbitrage optionnel au cas par cas. Ce système pourrait très bien se développer si le contexte international est porteur.

5. BG - *Dans ma pratique de l'arbitrage, j'observe régulièrement des oppositions frontales entre les autorités compétentes. Et les arbitres suivent souvent la position de leur pays, si bien qu'au final c'est le président qui aura la main sur le résultat de l'arbitrage. Quel est votre avis sur le fonctionnement de la commission ?*

6. EM - Aujourd'hui, la France est assez efficace en procédures amiables et obtient des solutions dans 99% des cas. Mais seul un arbitre peut avoir le recul nécessaire pour trouver une issue quand deux positions deviennent irréconciliables.

Nous entrons probablement dans une période où les cas d'arbitrage seront bien plus fréquents. Au niveau européen, nous avons maintenant un système qui devrait encadrer la voie vers l'arbitrage. La grande évolution de la directive par rapport à la Convention européenne d'arbitrage est l'extension du champ d'application et l'instauration d'un droit opposable au bénéfice des contribuables, ce qui développera les procédures d'arbitrage.

Le vrai défi est surtout, à mon avis, la mise en pratique. Si l'arbitrage a vocation à se développer, il faudra rapidement se poser la question des structures pour gérer cette procédure, et on pourrait très bien imaginer de mettre en place un secrétariat ou une commission permanente. Nous pensons que cette étape sera nécessaire pour répondre aux enjeux de sécurité juridique des contribuables qui attendront un processus d'interprétation des normes cohérent et des délais raisonnables. Il faudra également, pour les États, un garant de la qualité de la procédure, en raison des enjeux financiers et politiques. Il faut en effet que les gouvernements et les parlements puissent avoir confiance dans la qualité de la procédure, et il ne faudrait pas que des irrégularités procédurales mettent en cause la pertinence de l'arbitrage.

7. BG - *C'est une énorme évolution. Quand on a commencé le Forum européen sur les prix de transfert, la simple idée d'établir un secrétariat permanent était inenvisageable.*

8. DG - *La généralisation de l'arbitrage suppose néanmoins une harmonisation des règles de procédure.*

9. EM - La directive offre déjà cette harmonisation, mais on observe que le MLI laisse une certaine liberté aux États. Un point intéressant est que les États peuvent notamment opter pour la *baseball arbitration* (ou méthode de la dernière meilleure offre). Pour résumer, dans une *baseball arbitration* chaque État propose une solution, et l'arbitre n'a d'autre choix que de choisir entre la plus raisonnable des deux.

La France a conservé une flexibilité entre l'opinion indépendante et la *baseball arbitration*. Jusqu'à présent, la France n'a pas encore pratiqué la *baseball arbitration*.

La deuxième question soulevée par le développement de la pratique arbitrale est la force des décisions arbitrales. L'arbitre n'est pas un juge, mais on peut se demander dans quelle mesure demain, si la pratique arbitrale se déploie, elle fera

naître une sorte de « jurisprudence ». C'est un vrai enjeu en pratique, puisqu'on voit que l'échafaudage institutionnel au niveau des juridictions est déjà important. Le développement d'une pratique arbitrale pourrait aider à clarifier le droit fiscal international, et il est important d'éviter, à l'inverse, qu'il en résulte une complexité supplémentaire. Il faudra voir comment les juges vont, le cas échéant, la prendre en compte. Très concrètement, si l'arbitre intervient sur une question de principe sur laquelle des administrations ne peuvent pas s'entendre, il serait utile, par transparence, de pouvoir publier la solution. On ouvre tout un nouveau champ de questionnements.

10. DG - *Pour en revenir à la procédure, il est fort douteux qu'on arrivera à dégager une procédure arbitrale pouvant être répliquée de façon systématique, à la manière de ce qui existe dans l'arbitrage commercial international où les règles sont très bien établies.*

11. EM - Si l'on organise l'arbitrage, on ne pourra l'étendre à d'autres États que si leurs visions sont représentées dans le dispositif. Il faudra peut-être envisager les choses par cercles. Le premier cercle est l'UE, où la directive et une adhésion générale à des principes assez proches devraient permettre de surmonter les divergences pratiques des différents États. La Commission européenne pourrait d'ailleurs agir en ce sens. Nous avons ensuite le cercle de l'OCDE, dont la majeure partie de la vision est partagée par les États membres. Il est déjà plus difficile d'envisager une procédure normée dans ce cadre, mais on peut imaginer dégager des accords sur certains points même si les approches peuvent être assez différentes. Et puis, il y a le reste du monde, où l'arbitrage a sa place mais peut-être qu'il faudra imaginer des démarches différentes, par exemple bilatérales.

Il est clair que l'Union européenne est la priorité, ne serait-ce qu'en raison de la densité des échanges commerciaux et de l'absence d'harmonisation fiscale à ce jour.

12. BG - *Le cadre de l'UE et du marché commun ont permis de développer des outils assez puissants, mais en revanche de tels outils ne sont pas encore développés pour les relations avec la Chine, l'Inde ou l'Afrique. C'est sans doute une question de temps. D'un point de vue de politique fiscale, cette progression au long terme se comprend bien, mais pour les acteurs économiques il faut des instruments disponibles à court terme.*

13. DG - *En termes de ressources humaines et financières, la question se pose très différemment pour les pays en développement et les pays développés. Dans les forums internationaux, les pays en développement sont assez méfiants à l'égard de l'arbitrage, pour des raisons pratiques.*

14. EM - C'est pour cela que la France développe également d'autres outils pour éliminer les doubles impositions. Nous sommes partis du constat que la fiscalité internationale s'inscrit dans un cadre procédural très déterminé pour l'entreprise, qui ne permet cependant pas de traiter toutes les difficultés. Il peut y avoir, dans des cas où il n'y a pas de fraude bien sûr, des difficultés à résoudre qui n'ont pas forcément trait à l'interprétation du droit, des questions très pratiques

comme des documents justificatifs demandés par certaines administrations étrangères. L'objectif est, dans ce cadre, de participer à la promotion de l'économie française.

Comme le Ministre de l'Action et des Comptes publics l'a annoncé le 14 mars 2019, nous avons donc créé, au sein de la Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI), un guichet international pour les entreprises¹, qui entre dans le cadre de la relation de confiance. Les entreprises qui rencontrent des difficultés peuvent venir nous rencontrer, et nous trouvons en dialogue avec elles les moyens qui peuvent être mis en œuvre. Dans la pratique, des entreprises viennent pour des questions générales, d'autres pour des points particuliers. Cela nous a déjà conduit à entrer en discussions avec des États étrangers, et nous avons déjà obtenu des résultats. Cela permet de traiter certaines difficultés en amont.

Nous souhaiterions également développer ce concept de guichet international au niveau de l'UE pour les relations entre les entreprises européennes et les partenaires extérieurs.

15. BG - *Ce guichet est très intéressant et répond aux besoins des entreprises, mais d'un point de vue pratique, Bercy aura-t-il les moyens de le mettre en œuvre ?*

16. EM - Il est vrai que les effectifs de la MEJEI sont assez modestes en comparaison de ceux d'autres grands États comme les États-Unis (plus de 110 personnes) ou l'Allemagne (environ 40 personnes). Mais les classements de l'OCDE démontrent l'efficacité de la MEJEI.

Au titre de son activité relative aux **procédures amiables**, la MEJEI a comptabilisé :

- pour 2016, 296 cas ouverts, 303 clos, le stock de dossiers s'établissant à 837 en fin d'année ;
- pour 2017, 336 cas ouverts, 291 clos, le stock de dossiers s'établissant à 882 en fin d'année ;
- pour 2018, 449 cas ouverts, 362 clos, le stock de dossiers s'établissant à 972 en fin d'année.

S'agissant des **accords préalables en matière de prix de transfert** :

- pour 2016, 26 demandes d'APP déposées, 10 APP signés, le stock de demandes en cours d'instruction s'établissant à 63 en fin d'année ;
- pour 2017, 22 demandes d'APP déposées, 12 APP signés, le stock de demandes en cours d'instruction s'établissant à 69 en fin d'année ;
- pour 2018, 18 demandes d'APP déposées, 7 APP signés, le stock de demandes en cours d'instruction s'établissant à 77 en fin d'année².

Dans le cadre actuel, qui est quand même celui d'une forte contrainte sur les emplois, la MEJEI est considérée comme prioritaire dans l'allocation des moyens humains.

17. BG - *Les autorités françaises s'investissent-elles dans le programme ICAP³ ? La procédure a-t-elle vocation à être affinée ? D'après mon expérience, cet instrument nécessite une grosse préparation de la part des entreprises.*

18. EM - À nos yeux, l'OCDE et la Commission européenne partagent une vision qui est de renforcer la prévention des doubles impositions. Jusqu'alors, nous avons bien les accords préalables de prix de transfert, mais ce sont des procédures lourdes et qui sont réservées aux dossiers les plus complexes. De plus, ils s'inscrivent dans un contexte bilatéral ou entre un petit nombre d'États alors que, dans la pratique, les problématiques de fiscalité internationale deviennent de plus en plus multilatérales.

Le programme ICAP va dans ce sens, et nous sommes favorables à cette orientation. Le concept est de faciliter et fluidifier les méthodes pour les cas qui ne justifient pas des procédures plus lourdes, afin de prévenir les situations de conflit. Tout n'est pas encore stabilisé, mais il y a un vrai intérêt de l'administration française et des entreprises. Le grand défi est d'arriver à développer cet outil à grande échelle sans l'alourdir. Nous continuons à avancer dans cette voie, qui prolonge nos efforts au niveau national pour garantir la sécurité juridique des acteurs économiques.

21. BG - *Où en est-on de la mise en place de la directive sur le règlement des différends fiscaux ?*

22. EM - Les textes sont prêts, il reste encore le BOFIP à rédiger. Ces dernières années, l'UE a édicté énormément de règles juridiques et de principe (échange de renseignements, ATAD, etc.), et aujourd'hui le grand défi est la traduction de ces principes par les administrations, car il faut s'assurer d'une mise en œuvre cohérente afin que ces mesures donnent tous leurs effets en pratique.

C'est pour œuvrer en ce sens que le groupe TADEUS a été créé au niveau de l'UE, afin de réunir les administrations fiscales et de réfléchir à la manière dont, en pratique, nous pouvons développer une approche commune et homogène des règles européennes et une coopération opérationnelle sur cette base.

23. BG - *Cette approche est très intéressante, notamment au sujet de DAC6 où la Commission s'est mise en retrait sur les questions de mise en œuvre. Et c'est typiquement le genre de sujet sur lequel les contribuables ont besoin de pouvoir compter sur des approches harmonisées.*

24. DG - *Sur un sujet comme DAC6, il y a en effet beaucoup de questions d'interprétation, voire de vraies divergences. Avancer dans cette approche multilatérale serait un vrai progrès dans la compréhension et l'application des normes européennes.*

E. MARCUS, D. GUTMANN et B. GIBERT ■

¹ Pour une présentation de ce guichet, v. A. Sage, Ouverture d'un guichet à la DGFIP pour accompagner les entreprises à l'international : FI 3-2019, n° 1.3.

² On peut également trouver des éléments quantifiés par le secrétariat du FTA MAP Forum sur le site de l'OCDE <http://www.oecd.org/tax/dispute/> ainsi que les rapports d'activité en matière de rescrits de la DGFIP sur <https://www.impots.gouv.fr/>.

³ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>.