

10.3

Le renouveau des modes de règlement des différends en droit fiscal international

Actes du colloque tenu à l'Université Jean Moulin Lyon III le 8 novembre 2019

Nous publions ci-après les actes du colloque « Le renouveau des modes de règlement des différends en droit fiscal international », tenu le 8 novembre 2019 à la Faculté de droit de l'Université Jean Moulin Lyon III. Ce colloque a été organisé par le Centre d'études et de recherches financières et fiscales (CERFF), dirigé par le Professeur Jean-Luc Pierre. Le CERFF fait partie de l'Équipe de droit public de Lyon (EDPL).

Le colloque a réuni universitaires et praticiens pour faire le point sur les évolutions récentes et tenter d'esquisser les perspectives dans une matière au cœur de l'actualité. Nous soulignons avec plaisir que cette manifestation, réalisée sous la direction scientifique du Professeur Lukasz Stankiewicz, est le fruit d'une coopération étroite entre les auteurs de la chronique d'actualité « Coopération administrative et règlement des différends » de la présente Revue.

Sommaire

Rapport introductif

Laurent CHESNEAU

1^{re} table ronde : Les apports de l'Instrument multilatéral et de la directive du 10 octobre 2017, une révolution ?

Céline PASQUIER, Bruno GIBERT, Edouard MARCUS

§ 9

2^e table ronde : Vers des évolutions futures ?

Lukasz STANKIEWICZ, Georges CAVALIER, Christophe ROUX

§ 44

3^e table ronde : Les espoirs et craintes de la pratique

Valéry BRISSON, Terence WILHELM

§ 72

Rapport introductif



Laurent CHESNEAU

Responsable de la doctrine fiscale,
AKILYS Avocats, Lyon
Maître de conférences associé, Université
Jean Moulin Lyon III, Centre de droit de l'entreprise,
Équipe Louis Josserand

1. Le thème prometteur de ce colloque, « *Le renouveau des modes de règlement des différends en droit fiscal international* », conduit à se poser une première question : **de quels différends parle-t-on, et qui les supporte ?**

2. Un **grand nombre de différends fiscaux proviennent de situations de double imposition**. Le contribuable est concerné au premier chef, lorsqu'il supporte une double imposition, mais les États le sont également par ricochet, lorsque l'élimination de la double imposition oblige à porter une atteinte à leur droit d'établir des impositions concurrentes.

Les doubles impositions concernent avant tout l'imposition du revenu : en matière d'imposition de la dépense, elles sont inexistantes puisque la TVA est entièrement harmonisée au niveau de l'Union européenne.

Les doubles impositions sur les revenus constituent, en revanche, un problème structurel en raison de l'absence d'harmonisation des droits fiscaux nationaux et du caractère unilatéraliste du droit fiscal : chaque ordre juridique entend déterminer ses sujets fiscaux et le fait générateur de ses impôts en faisant abstraction des ordres juridiques étrangers. Les mesures fiscales sont appliquées unilatéralement, et suivant leur propre lecture par les administrations et les juridictions de chaque État. On assiste alors à des situations de double imposition juridique, lorsqu'une même personne est imposée deux fois à raison d'un même revenu, ou de double imposition économique, lorsque deux personnes sont imposées à raison d'un même flux financier.

Ces doubles impositions constituent un frein aux échanges et aux investissements internationaux. C'est pourquoi il a semblé essentiel aux États de les supprimer ou, à tout le moins, de les atténuer.

3. Les **conventions fiscales bilatérales apportent une première réponse à la double imposition juridique** : d'une part, elles établissent des critères de rattachement de la matière imposable à l'un ou l'autre des États contractants et en reconnaissent, par catégorie de revenu, un droit d'imposer exclusif ou partagé entre l'État de la source et l'État de la résidence ; d'autre part, elles organisent des techniques d'élimination des doubles impositions, d'une complexité variable, qui permettent d'opérer la répartition (exemption, octroi d'un crédit d'impôt, etc.)

Pour apprécier l'efficacité de l'élimination des doubles impositions, il est nécessaire de mettre en perspective la lettre des conventions fiscales bilatérales avec la pratique des États. Ceux-ci ont précisément souhaité donner de la substance au règlement des différends et ont développé des outils, en amont pour les prévenir, en aval pour les régler.

I. Les outils de prévention des différends

4. Nous nous en tiendrons ici à évoquer l'**accord préalable de prix (APP)**, qui est conclu entre une entreprise et l'administration fiscale de l'État dont elle est résidente ou entre deux autorités compétentes. Il fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères en vue de déterminer le prix de transfert applicable à ces transactions pendant une période donnée : méthode de calcul, éléments de comparaison retenus, ajustements de fin d'exercice, etc. Régi en droit interne par le 7^e de l'article L. 80 B du LPF, il garantit au contribuable que l'administration ne remettra pas en cause sa politique de prix et participe ainsi de la sécurité juridique et stabilise l'environnement fiscal des entreprises multinationales.

Cet accord est le fruit d'une coopération entre l'entreprise et l'administration. En France, c'est la Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI), rattachée au Service juridique de la fiscalité, qui instruit, rédige et conclut les accords. L'étude de la politique de prix de transfert fait donc l'objet de discussions et de réunions techniques entre l'entreprise et l'administration. L'instruction de cette demande conduit à étudier la méthode présentée par le contribuable dans le cadre d'un examen conjoint entre l'administration française et l'autorité compétente de l'autre État concerné.

Si l'APP offre une garantie juridique satisfaisante, il nécessite un travail en amont assez long (de l'ordre de six mois) et peut, à ce titre, se révéler lourd à mettre en œuvre pour des entreprises de taille moyenne ou n'ayant pas un volume de transactions assez conséquent.

II. Les outils de règlement des différends

5. Le règlement des différends a été remis en lumière avec le projet BEPS, dont l'action 14 vise à accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends. L'OCDE a ainsi adopté un standard minimum concernant le règlement des différends liés aux conventions fiscales. Ce standard repose sur un engagement réel des autorités compétentes en faveur d'un règlement rapide et efficace des différends selon la procédure amiable, assorti d'un mécanisme de suivi, pour garantir le respect du standard minimum. En outre, de nombreux pays se sont déjà engagés à introduire prochainement une clause d'arbitrage obligatoire et contraignante dans leurs conventions fiscales.

6. La **procédure amiable constitue le premier socle de règlement des différends**. Elle peut être demandée par tout contribuable, personne physique ou morale qui

« 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 », selon les termes de l'article 25 de la convention modèle OCDE. Elle est fréquemment mise en œuvre à la suite de procédures de contrôle : une double imposition peut ainsi souvent résulter de la remise en cause des prix de transfert, de la résidence ou de la caractérisation d'un établissement stable ou des bénéficiaires qui lui sont attribués. La procédure amiable permet alors aux autorités compétentes d'échanger des positions écrites et, le cas échéant, de se rencontrer dans le cadre de commissions mixtes pour éliminer la double imposition. Lorsqu'un accord est trouvé, il est soumis au contribuable : si celui-ci l'accepte, il est tenu de se désister de tout recours administratif ou juridictionnel et les États procèdent aux ajustements corrélatifs des impositions. S'il le refuse, la procédure amiable est close et la double imposition est alors définitive. Elle n'empêche toutefois pas le contribuable de former un recours contentieux, selon la procédure prévue par le droit interne.

Si la procédure permet efficacement aux États de parvenir un accord, sa mise en œuvre pratique soulève néanmoins certaines difficultés.

Tout d'abord, la durée peut sensiblement excéder deux ans, ce qui peut s'avérer problématique pour l'entreprise dont les impositions ont été mises en recouvrement. Avant le 1^{er} janvier 2014, l'article L. 189 A du livre des procédures fiscales (LPF) permettait au contribuable de bénéficier de la suspension de la mise en recouvrement des impositions supplémentaires établies en France jusqu'à l'issue de la procédure. Cependant, à la suite de l'abrogation de ce texte, il doit soit acquitter les impositions supplémentaires, soit solliciter le sursis de paiement, en contestant l'imposition par la voie contentieuse, les deux procédures étant indépendantes et non exclusives l'une de l'autre. Dans ce cas, il doit alors produire des garanties.

Ensuite, la procédure amiable n'offre pas aux contribuables une garantie totale d'élimination de la double imposition qu'ils supportent, dans la mesure où elle ne met à la charge des administrations qu'une obligation de moyens, celles-ci devant simplement « s'efforcer » de parvenir à un accord.

7. Le mécanisme arbitral peut alors être mis en œuvre de manière subsidiaire, en cas d'échec de la procédure amiable. Il est néanmoins d'une efficacité certaine par son effet dissuasif : en effet, les États répugnent à faire trancher leurs différends par un tiers, ce qui a pour effet d'accroître l'efficacité de la procédure amiable. Malgré les réticences

classiques à l'égard d'une procédure considérée comme attentatoire à la souveraineté des États, l'arbitrage s'est progressivement imposé comme mode de règlement des différends.

Entre les États membres de l'Union européenne, un mécanisme était prévu par la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 : son champ était toutefois limité aux prix de transfert et aux bénéficiaires attribués à un établissement stable.

L'article 130 de la loi de finances pour 2019 a transposé la directive (UE) 2017/1852 du 10 octobre 2017 relative aux mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, qui étend l'accès du contribuable européen aux procédures d'arbitrage. Désormais, ces procédures d'arbitrage sont codifiées dans un nouveau chapitre du LPF intitulé « *Le règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne* ». Elle fait peser sur les États une obligation de résultat d'éliminer les doubles impositions lorsque celles-ci résultent d'une interprétation ou d'une application non conforme de leurs conventions fiscales relatives aux impôts sur le revenu et la fortune. Cette nouvelle procédure d'arbitrage a un champ plus étendu que celle de 1990 puisqu'elle s'étend à toutes les situations de double imposition nées de l'application des conventions fiscales.

Par ailleurs, une procédure d'arbitrage obligatoire a été introduite par l'adjonction d'un paragraphe à l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2008, et étendue au modèle de convention fiscale ONU en 2011. Aujourd'hui, huit conventions fiscales bilatérales signées par la France contiennent une telle clause d'arbitrage (États-Unis, Suisse, Allemagne, Canada, Colombie, Royaume-Uni, Kazakhstan et Luxembourg). Ce mécanisme d'arbitrage n'est pas comparable à celui qui existe dans le cadre des traités d'investissements ou des contrats commerciaux. Notamment, la décision des arbitres n'est pas comparable à la sentence prononcée par les arbitres commerciaux. Cependant, sous l'impulsion de l'action 14 du projet BEPS, l'impartialité et l'indépendance des arbitres a été renforcée. Il faut donc comprendre que l'arbitrage prévu dans les conventions fiscales et dans le projet BEPS a été conçu comme s'inscrivant dans le prolongement de la procédure amiable pour en renforcer l'efficacité, en proposant une alternative à un défaut d'accord des autorités compétentes.

8. C'est de ces points que nous allons débattre aujourd'hui, avec une première table ronde consacrée aux apports de l'Instrument multilatéral et de la directive du 10 octobre 2017 et une seconde, plus prospective, consacrée aux évolutions envisageables du règlement des différends.

L. CHESNEAU ■

1^{re} table ronde : Les apports de l'Instrument multilatéral et de la directive du 10 octobre 2017, une révolution ?

PRÉSIDENTE



Jean-Luc PIERRE

Professeur de droit privé, Université Jean Moulin Lyon 3, Directeur du CERFF, CERFF-EDPL (EA 666)

INTERVENANTS



Céline PASQUIER

Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats



Bruno GIBERT

Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats, Président du groupement français de l'IFA



Edouard MARCUS

Chef du service juridique de la fiscalité, DGFIP

I. L'apport de l'Instrument multilatéral et de la directive du 10 octobre 2017 en matière de procédure amiable

9. Céline PASQUIER - S'interroger sur les apports de l'Instrument multilatéral et de la directive en matière de procédure amiable suppose de se demander dans un premier temps pourquoi de nouveaux instruments ont été mis en place et à quels besoins ils répondent (A), et dans un second temps d'analyser plus en détail les apports respectifs des instruments afin d'en faire ressortir les points saillants (B).

A. Pourquoi de nouveaux instruments en matière de procédure amiable ?

10. Le premier constat est simple : la procédure amiable est le mécanisme traditionnel de règlement des différends fiscaux. Quels instruments préexistaient ? L'article 25 du modèle OCDE (repris par le modèle ONU) mis en œuvre dans le cadre des conventions fiscales bilatérales, et la Convention européenne d'arbitrage (CEA) conclue en 1990 et entrée en vigueur en 1995 entre les États membres de l'Union européenne. Le principe de la procédure amiable est le suivant : la procédure amiable engendre une obligation de moyens à la charge des autorités compétentes de résoudre une situation qui le plus souvent se présente comme une situation de double imposition.

Ceci nous conduit au second constat : le fait qu'il ne pèse sur les autorités compétentes qu'une obligation de moyens

dans le cadre de la procédure amiable peut nuire à l'efficacité de la procédure. Or, comme le montrent les statistiques, les procédures amiables explosent. D'après les statistiques de l'OCDE, il y avait 7 000 procédures amiables en cours au 1^{er} janvier 2018 (relatives aux prix de transfert pour plus de la moitié des cas), tandis que d'après les statistiques de l'Union européenne, il y avait approximativement 1 900 procédures amiables en cours au 1^{er} janvier 2018. En moyenne, le délai de traitement d'une procédure amiable en 2018 était de 33 mois pour les cas de prix de transfert et 14 mois pour les autres cas (principalement des sujets de résidence à notre connaissance).

Dans un contexte de lutte contre l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices (en anglais, *Base Erosion and Profit Shifting* ou BEPS) où les différends fiscaux entre États devraient continuer à s'accroître, les États ont manifesté une volonté commune d'assurer une meilleure élimination des doubles impositions supportées par les contribuables de manière efficace dans l'intérêt des contribuables mais aussi des États.

Ceci a conduit aux travaux OCDE de l'action 14 du projet BEPS et aux travaux de l'Union européenne sur la directive visant à l'amélioration du règlement des différends fiscaux.

11. Nous en venons donc à l'**action 14 du plan BEPS, ainsi qu'à l'action 15 visant à sa mise en œuvre**. Le rapport rendu en 2015 sur l'action 14 a établi un standard minimum de règles à mettre en œuvre par les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS pour assurer une élimination des doubles impositions efficace, ainsi que des bonnes pratiques. Les **règles du standard minimum sont réparties en trois grandes catégories**. La première catégorie concerne les obligations fixées par les conventions fiscales internationales qui doivent être exécutées de bonne foi et les différends fiscaux concernés

qui doivent être résolus en temps opportun. La deuxième catégorie concerne les processus administratifs des pays qui doivent favoriser la prévention et le règlement en temps opportun des différends. La troisième catégorie concerne les contribuables qui remplissent les conditions d'accès et qui doivent avoir accès à la procédure de manière effective.

L'Instrument multilatéral issu de l'action 15 vise à mettre en œuvre ces standards minimums dans les conventions fiscales conclues par la France notamment, au travers de son entrée en vigueur dans les États qui l'ont signée. Une modification de l'article 25 du modèle OCDE et de ses commentaires a également été réalisée sur cette base en 2017.

Comme l'a révélé l'évaluation de la France par les pairs, **la France est d'une façon générale conforme au standard minimum de l'action 14 de BEPS**. Pour les pays comme la France, l'instauration du standard minimum ne devrait pas conduire à un bouleversement en matière de procédure amiable, mais des améliorations pratiques devraient conduire à poursuivre des procédures amiables plus efficaces.

12. Concernant les **travaux de l'Union européenne** pour l'instauration d'une directive (sur la base des travaux du Forum conjoint sur les prix de transfert datant de 2002), le projet a été lancé en 2016 et a abouti à l'adoption en à peine plus d'un an de la directive n° 2017/1852 du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux.

L'intérêt de la directive est qu'elle apporte un **cadre plus étoffé et contraignant pour l'application de la procédure amiable** au moyen d'une transposition en droit interne. Elle vise à résoudre les lacunes identifiées dans l'application de la CEA, à savoir les refus d'accès à la procédure ou encore les retards en matière de procédure amiable en accordant aux contribuables des voies de recours aux différents stades de la procédure.

La directive a été transposée en France par la loi de finances pour 2019¹ aux articles L. 251 et suivants du LPF.

Il convient donc d'analyser dans quelle mesure les dispositifs prévus par les nouveaux instruments répondent aux attentes d'amélioration de la procédure amiable.

B. Analyse des points saillants des nouveaux instruments

13. Les points saillants des nouveaux instruments tiennent principalement à l'extension du champ des procédures amiables (1°), aux recours contre les refus d'accès et retards pris par les autorités compétentes (2°), et aux délais plus adaptés pour la résolution d'un cas de procédure amiable (3°).

1° Une extension du champ des procédures amiables

14. L'extension du champ d'application de la procédure amiable s'est traduite *ratione loci* (quels pays concernés ?), *ratione personae* (quels contribuables peuvent demander

l'ouverture d'une procédure amiable ?), *ratione materiae* (quels différends peuvent être soumis à procédure amiable ? Une double imposition est-elle nécessaire ?) et *ratione temporis* (à quelle date les nouveaux dispositifs sont-ils applicables ?).

15. *Ratione loci*, les **pays concernés** dans le cadre de l'Instrument multilatéral sont les pays de l'Union européenne et hors de l'Union européenne dès lors qu'ils sont signataires de l'Instrument multilatéral (soit à ce jour 90 pays). Dans le cadre de la directive, les pays concernés sont les États membres ayant conclu une convention entre eux. La directive devrait ainsi pouvoir s'appliquer entre la France et le Danemark malgré la dénonciation de la convention fiscale entre les deux pays, mais uniquement concernant des différends dans le champ de la CEA qui est la seule convention qu'ils aient tous deux conclue.

16. *Ratione personae*, les **contribuables concernés** dans le cadre de l'Instrument multilatéral sont les mêmes que dans le modèle de convention fiscale OCDE, soit les entreprises et les particuliers sans distinction. Les établissements stables devraient également entrer dans le champ du dispositif. De la sorte, le champ d'application de l'Instrument multilatéral est aussi large que dans le modèle OCDE initial de convention fiscale. Dans le cadre de la directive, les contribuables concernés incluent toute personne concernée, y compris les particuliers - ce qui est nouveau par rapport à la CEA. Les établissements stables ne sont pas directement visés mais devraient être dans le champ dès lors que leur siège se trouve dans l'Union européenne ou que leur contrepartie à la procédure amiable est dans l'Union européenne. Le champ de la directive est donc plus large que celui de la CEA, qui se limitait aux entreprises établies dans l'Union européenne et aux établissements stables de ces entreprises.

17. *Ratione materiae*, les **litiges et impôts concernés** dans le cadre de l'Instrument multilatéral sont les difficultés ou les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention et les impôts correspondants couverts par les conventions fiscales. L'Instrument multilatéral ne prévoit à cet égard pas de changement depuis le modèle OCDE d'article 25 de convention fiscale. Dans le cadre de la directive, sont concernés les différends qui découlent de l'interprétation et de l'application d'accords et de conventions qui prévoient l'élimination de la double imposition du revenu, et le cas échéant, de la fortune, et les impôts correspondants couverts par les conventions fiscales. La directive vise donc des sujets de prix de transfert, d'attribution des profits aux établissements stables, mais également des questions d'existence d'établissement stable, de résidence, ce qui est beaucoup plus large que la CEA et témoigne d'un alignement sur le modèle OCDE de convention fiscale.

Un autre sujet qui se pose *ratione materiae* est de savoir si la double imposition est un critère nécessaire pour l'ouverture d'une procédure amiable.

L'Instrument multilatéral vise des « mesures prises par une Juridiction ou les deux Juridictions contractantes [qui] entraînent ou entraîneront pour une personne une imposition

1 V. FI 1-2019, n° 10, § 14, comm. L. Stankiewicz

non conforme à la convention couverte » (art. 16, 1). L'absence de double imposition est un cas d'exclusion de la procédure uniquement si l'un des États fait une réserve en ce sens. Telle est la position prise par la France. Pour toutes les conventions fiscales auxquelles la France est partie, l'absence de double imposition entraînera donc exclusion de la procédure.

Dans le cadre de la directive, une définition large de la double imposition est prévue (art. 2, 1, c de la directive repris à l'art. L 251 C du LPF) : il s'agit d'une imposition donnant lieu à une charge fiscale supplémentaire, à une augmentation de la charge fiscale ou à une annulation/réduction des pertes qui pourraient être utilisées pour compenser des bénéfiques imposables.

De plus, la directive prévoit qu'« Un État membre peut, au cas par cas, refuser l'accès à la procédure lorsqu'un différend n'a pas trait à une double imposition » (art. 16, 7). Aussi l'absence de double imposition peut-elle également être un cas d'exclusion, mais l'appréciation revient aux États membres concernés. L'on peut s'attendre à ce que la position de la France demeure inchangée, d'autant qu'il s'agit de la position prise également dans la doctrine administrative sur les instruments existants.

18. Enfin, d'un point de vue *ratione temporis*, il convient de s'interroger sur la **date à partir de laquelle les nouveaux dispositifs sont applicables**. L'Instrument multilatéral s'applique à compter de la dernière des dates à laquelle il entre en vigueur pour chacun des États (sous réserve que la convention fiscale concernée soit une convention couverte par l'Instrument multilatéral), soit dans les 3 mois suivants la date de dépôt des instruments de ratification, à moins que les États concernés aient tous deux décidé d'une application par anticipation. La France n'a pas pris cette option à notre connaissance. La directive s'applique quant à elle à toute réclamation introduite à compter du 1^{er} juillet 2019 qui porte sur des différends relatifs à des revenus ou à des capitaux perçus au cours d'un exercice fiscal commençant le 1^{er} janvier 2018 ou après cette date (art. 23 de la directive). À titre d'exception, les autorités compétentes peuvent convenir d'appliquer la directive à toute réclamation introduite avant cette date ou portant sur des exercices antérieurs. La logique poursuivie par la directive et l'Instrument multilatéral est donc la même, mais les dates d'entrée en vigueur varient selon les instruments. Dans le cadre de l'Instrument multilatéral, un critère de plus s'applique, qui tient à la rapidité des États à le ratifier. En France, il est entré en vigueur au 1^{er} janvier 2019.

2° Les recours contre les refus d'accès et retards pris par les autorités compétentes

19. Il s'agit d'un **dispositif prévu uniquement dans le cadre de la directive**. Des voies de recours sont prévues en cas de rejet de la réclamation par l'une ou les autorité(s) compétente(s) concernée(s), de non-respect du délai de constitution de la commission consultative, ou de non-respect du délai pour notifier les règles de procédure de la commission consultative.

L'objectif poursuivi est de permettre une ouverture de la procédure amiable dans un délai maximum de cinq mois en cas de recours du contribuable contre le rejet de sa réclamation

par un État membre.

Ceci nous donne l'occasion de retracer la procédure applicable et les voies de recours ainsi que leurs délais dans le cadre d'une demande d'ouverture de procédure amiable déposée par un contribuable.

La « réclamation » du contribuable est présentée simultanément aux autorités compétentes françaises et étrangères qui disposent d'un délai de six mois pour prendre position. Si les deux autorités compétentes rejettent la réclamation, celui-ci peut saisir les juridictions nationales. Les règles de droit interne sont alors applicables ; en France, c'est le tribunal administratif qui serait saisi. Si l'un des autorités compétentes ou l'une des juridictions nationales rejette la réclamation, le contribuable peut demander aux autorités compétentes de constituer une commission consultative dans un délai de cinquante jours à compter de la notification de la non-recevabilité de sa réclamation. Si la commission n'est pas constituée dans un délai de cent vingt jours, le contribuable peut demander la constitution d'une commission consultative à la juridiction nationale ou l'organe de nomination national compétent. La commission consultative nommée rend alors son avis dans les six mois de sa constitution en vue de l'ouverture de la procédure amiable. Une particularité est désormais prévue par la directive : si les autorités compétentes gardent le silence durant le délai de six mois qui leur est initialement imparti pour accepter ou pas la réclamation, la réclamation est réputée acceptée et la procédure amiable peut être ouverte.

3° Des délais plus adaptés pour la résolution d'un cas de procédure amiable : le passage d'un délai de deux ans à un délai de deux ans prorogeable d'un an

20. Il s'agit ici d'une forme d'alignement du délai de traitement des procédures amiables sur la pratique, comme révélé par les statistiques (délai moyen de résolution de trente-trois mois).

Deux points d'attention méritent ici d'être soulevés : la date à partir de laquelle le délai commence à courir et la prorogation possible de ce délai.

21. Le **délai commence à courir**, dans le cadre de l'Instrument multilatéral, lorsque les informations reçues par les autorités compétentes sont suffisantes et qu'il n'y a pas de demande d'informations complémentaires par les autorités compétentes, soit à la première des deux dates de notification de la réception de la demande au contribuable ou dans les trois mois de la notification à l'autre autorité compétente de la réception de la demande. En cas de demande d'informations complémentaires, par parallélisme, le délai commence à courir en fonction de la date de réception des informations complémentaires du contribuable par une autorité compétente et de leur transmission le cas échéant à l'autre autorité compétente.

Dans le cadre de la directive, le délai commence à courir à compter de la dernière notification d'une décision de l'un des États membres d'accepter la réclamation. À nouveau, en cas de silence à la suite de la réclamation pendant un délai de six mois, la réclamation est réputée acceptée. L'on comprend bien la logique de la directive qui est de ne pas entraver la

bonne poursuite de la procédure dans les délais impartis. En ce sens, elle apporte une amélioration par rapport à la CEA qui prévoyait que le délai courait à partir de la date la plus éloignée entre la date de l'avis d'imposition et la date à laquelle l'autorité compétente reçoit la demande et les informations y relatives. Cela pourra ainsi résoudre des problèmes d'interprétation qui existaient entre États membres.

22. Quant à la **prorogation du délai de deux ans**, dans le cadre de l'Instrument multilatéral, les autorités compétentes peuvent convenir d'étendre le délai de deux ans (ou de le raccourcir) avant son expiration – ils doivent alors en informer le contribuable –, tandis qu'un État peut se réserver le droit de remplacer le délai de deux ans par un délai de trois ans. Cette réserve a été émise par la France.

Dans le cadre de la directive, la prorogation peut avoir lieu sur demande d'une autorité compétente aux autres autorités compétentes concernées, sous réserve de fournir une justification écrite. L'on voit bien ici qu'il n'y a pas d'intervention du contribuable et que les délais s'imposent à lui.

C. PASQUIER ■

II. L'apport de l'Instrument multilatéral et de la directive du 10 octobre 2017 en matière d'arbitrage

23. Bruno GIBERT - L'arbitrage fiscal obligatoire est une technique encore récente – effective depuis 1995, ce qui peut paraître assez vieux pour une partie de l'auditoire mais qui est très jeune pour la fiscalité.

La Communauté européenne a été précurseur en la matière : la Convention européenne d'arbitrage (CEA) adoptée le 23 juillet 1990 est le premier texte conventionnel à introduire une procédure d'arbitrage dans le domaine fiscal, sans pour autant aller « au bout de l'arbitrage », dès lors qu'elle laisse le dernier mot aux autorités compétentes et nomme l'organe arbitral « commission consultative ».

Quelques conventions fiscales bilatérales conclues par la France contiennent également une clause d'arbitrage. Il s'agit des conventions conclues avec les États-Unis, le Royaume-Uni, la Suisse, l'Allemagne et le Luxembourg. Cette clause prévoit un recours à l'arbitrage obligatoire et s'inspire du paragraphe 5 de l'article 25 du modèle de convention OCDE. Elle est à distinguer des clauses d'arbitrage facultatif, comme dans la convention fiscale franco-canadienne.

Dans ce paysage conventionnel, quel est l'apport de l'Instrument multilatéral et de la directive du 10 octobre 2017 sur le règlement des différends en matière d'arbitrage ? Force est de constater une **amélioration globale de la procédure, malgré quelques retours en arrière, mais au prix d'une réelle complexité de l'articulation des différents textes.**

Nous aborderons aujourd'hui quatre thèmes, en

commençant par apprécier le renforcement général (A) puis en se concentrant sur trois aspects techniques plus précis : l'ouverture de l'arbitrage (B), la méthode d'arbitrage (C) et le fonctionnement de la commission (D).

A. Renforcement et généralisation mesurés de l'arbitrage

24. Avant l'introduction de ces deux instruments, l'arbitrage en matière fiscale était une pratique peu développée. Elle n'était proposée que par la CEA dont les champs d'application géographique et matériel sont limités (la CEA s'étend uniquement aux États membres de l'Union européenne et ne s'applique qu'aux questions de prix de transfert entre entreprises associées) et par quelques conventions bilatérales.

Les deux instruments récents modifient en profondeur l'arbitrage en matière fiscale même si en pratique leur efficacité est limitée.

25. La **directive** renforce la procédure d'arbitrage au niveau de l'Union européenne à trois égards. D'une part, son champ d'application est étendu : la directive vise les situations d'imposition non conformes à une convention fiscale entre la France et d'autres États membres et peut couvrir également les cas d'interprétation ou plus généralement de mauvaise application d'une convention fiscale générant une charge fiscale supplémentaire, une augmentation de celle-ci ou une réduction des pertes qui pourraient être utilisées pour compenser des bénéfices imposables. D'autre part, cet instrument de droit de l'Union a un caractère obligatoire et contraignant, et sa mise en œuvre est passible du contrôle de la Cour de justice de l'Union européenne – il ne s'agit pas d'une convention bilatérale dont chaque partie assure le respect. Enfin, la directive prévoit des mécanismes de recours internes aux différentes étapes de la procédure, permettant d'en garantir le fonctionnement.

Toutefois, la complexité de ces mécanismes et l'absence d'harmonisation à cet égard au niveau européen pourraient limiter cet effort de structuration de la procédure d'arbitrage.

26. L'**Instrument multilatéral** a apporté une possibilité intéressante d'étendre le champ géographique de l'arbitrage obligatoire et contraignant sur demande (Partie VI). En pratique, toutefois, son effet en matière d'arbitrage fiscal est limité : la Partie VI prévoit des standards minimaux que les États signataires appliquent sur option (*i.e.* les États signataires n'ont pas l'obligation d'accepter le recours à l'arbitrage). De plus, compte tenu des réserves formulées par les États signataires, le champ géographique de l'arbitrage est *in fine* assez peu étendu à ce jour. Ainsi, hors États membres de l'Union européenne, 13 États signataires de l'Instrument multilatéral ont opté pour l'introduction d'une clause d'arbitrage avec la France (clauses en vigueur : Australie, Canada, Curaçao, Japon, Maurice, Nouvelle-Zélande, Singapour, Suisse ; clauses non encore en vigueur : Andorre, Barbade, Fidji, Lichtenstein et Papouasie-Nouvelle Guinée). On ne retrouve donc que 3 ou 4 pays significatifs sur le plan économique. La Chine, l'Inde et les États-Unis sont de grands absents.

B. L'ouverture de la phase d'arbitrage

27. Il s'agit de comparer les aspects essentiels de chacune des procédures, de façon à en comprendre les spécificités et orienter le choix de l'intéressé.

28. En ce qui concerne les **modalités d'ouverture** de l'arbitrage, la CEA prévoit un recours automatique à l'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable entre autorités compétentes, alors que la directive, l'Instrument multilatéral et l'article 25.5 du modèle de convention OCDE prévoient un arbitrage sur demande, formulée simultanément devant les autorités compétentes des États concernés pour la directive et seulement devant l'autorité compétente de l'État de résidence du contribuable d'après l'Instrument multilatéral et le modèle de convention OCDE. Bien que d'apparence moins favorable aux contribuables, l'ouverture de l'arbitrage n'est pas vraiment un inconvénient dès lors que la constitution spontanée de la commission consultative ne fonctionnait pas en pratique.

29. Les **critères d'ouverture** sont similaires, avec une spécificité pour la directive. En effet, les différents instruments subordonnent l'ouverture de l'arbitrage à l'échec de la procédure amiable dans le délai imparti – on constate, à ce titre, une tendance à l'allongement du délai de règlement de la procédure amiable soit de façon systématique (cf. option de la France pour le délai de 3 ans exercée en application de l'art. 19, 1 de l'IM) soit à la demande des autorités compétentes (cf. art. 4, 1 et 6, 1, b de la directive). Cette tendance révèle une volonté de réalisme en la matière : le délai de 2 ans prévu par la CEA n'est pas respecté en pratique.

La directive prévoit également l'ouverture de l'arbitrage en cas de rejet de la demande de procédure amiable par une, mais pas toutes, autorité(s) compétente(s) concernée(s).

30. L'ouverture de la procédure d'arbitrage peut être **restreinte** :

> **par les autres instruments** : la procédure d'arbitrage prévue par l'Instrument multilatéral ne peut être mise en œuvre si une commission d'arbitrage ou organe similaire a déjà été constitué en application, notamment, d'une convention bilatérale qui suit le modèle OCDE, de la CEA ou de la directive ; l'introduction d'une réclamation sur le fondement de la directive met fin aux autres procédures engagées ;

> **par les recours juridictionnels de droit interne** : la CEA et la directive prévoient que la procédure d'arbitrage n'est possible que si le contribuable est prescrit ou s'est désisté du recours avant qu'une décision ait été rendue. Les contribuables doivent donc choisir entre poursuivre une procédure juridictionnelle jusqu'à son terme ou y renoncer afin que la procédure d'arbitrage puisse être conduite. Par ailleurs, en cas de recours contentieux exercé par le contribuable, le délai de deux ans de la procédure amiable ne commence à courir qu'à compter du désistement du recours. Cela pose une question au regard du sursis de paiement, dont l'octroi est subordonné au dépôt d'une réclamation contentieuse régulière assortie d'une demande

expresse de sursis de paiement. Compte tenu de l'abrogation de l'article L. 189 A du LPF (i.e. suspension du droit de reprise en cas d'ouverture d'une procédure amiable) et de l'exigence d'un désistement, le contribuable devra *in fine* acquitter l'impôt pour pouvoir bénéficier de la procédure (à noter que cette situation est contraire aux engagements pris par la France tant vis-à-vis de l'Union européenne que de l'OCDE).

Le modèle de convention OCDE et l'Instrument multilatéral paraissent moins contraignants à cet égard : la procédure d'arbitrage peut être refusée si un tribunal judiciaire ou administratif d'un État concerné a déjà rendu une décision sur le cas.

> **par le prononcé de pénalités graves**, véritable « sparadrap du Capitaine Haddock », qui offre aux États une flexibilité, puisqu'ils choisissent d'appliquer ou non cette restriction et/ou en dessinent le contour.

Ainsi, la CEA prévoit que l'autorité compétente n'est pas obligée de constituer la commission consultative en cas de pénalité prononcée de manière définitive et que la procédure est suspendue si une procédure en cours au sein d'un État membre est susceptible d'aboutir à une telle sanction. Les pénalités concernées sont définies par chaque État dans les déclarations annexées à la convention – la France a dressé une liste limitative visant les sanctions pénales et les sanctions fiscales telles que les sanctions pour défaut de déclaration après mise en demeure, pour manquement délibéré, pour manœuvres frauduleuses, pour opposition à contrôle fiscal, pour rémunérations ou distributions occultes, ou pour abus de droit. Le Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage publié le 14 septembre 2009 semblait atténuer cette restriction en visant « *les cas exceptionnels, comme les cas de fraude* » (pt 2). Toutefois, le même Code de conduite révisé le 12 mars 2015 a durci la position et vise « *exceptional cases include tax fraud, wilful default and gross negligence* » (pt 8)².

La directive a substitué à la liste une définition générale applicable à tous les États membres. Sont ainsi visés les cas où il a été infligé des sanctions en rapport avec les revenus ou capitaux corrigés pour une fraude fiscale, faute intentionnelle ou négligence grave.

La France a opté, lors de la ratification de l'Instrument multilatéral, pour l'exclusion des contribuables de mauvaise foi ou ayant fait l'objet de certaines sanctions. À noter enfin que le modèle de convention OCDE ne se réfère pas aux pénalités ou sanctions.

C. La méthode d'arbitrage : un changement de paradigme ?

31. Pour rappel, **deux méthodes principales d'arbitrage cohabitent en fiscalité internationale** :

- la méthode de l'**opinion indépendante**, au terme de laquelle l'instance arbitrale forme sa propre décision au regard des éléments communiqués par les parties ;

² Cette 3^e version du code n'a cependant pas été adoptée par la Commission ni par le Conseil et reste donc un document du Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert.

- la méthode de la **dernière meilleure offre** (aussi appelée « *baseball arbitration* ») dans laquelle l'instance arbitrale choisit la proposition de l'une des parties qu'il juge la plus satisfaisante.

32. La CEA prévoit que la méthode par défaut est celle de la méthode de l'opinion indépendante. Le modèle de convention OCDE ne contient aucune stipulation particulière à ce sujet, mais s'attache à présenter un processus d'arbitrage simplifié dans lequel l'arbitre dispose d'un délai d'un mois à compter de la réception des propositions de résolution pour régler le cas soumis à une procédure simplifiée.

L'Instrument multilatéral propose la méthode de la dernière meilleure offre par défaut - la commission arbitrale se prononce sur l'une des propositions de résolution sans avoir à justifier sa position et en se limitant à mentionner les montants ou, le cas échéant, d'un taux d'imposition maximal -, tout en permettant aux parties de se réserver le droit de mettre en œuvre une méthode différente. La France a ainsi retenu la méthode de la meilleure offre, mais acceptera celle de l'opinion indépendante avec les pays qui la choisissent. À noter à ce titre, la méthode de la dernière meilleure offre n'a encore jamais été mise en œuvre en France, les solutions rendues pouvant être techniquement moins bonnes. La France semble rester plus favorable à la méthode de l'opinion indépendante.

La méthode d'arbitrage retenue en application de la directive dépend de la nature de la commission d'arbitrage constituée par les autorités compétentes. À l'issue de la procédure amiable, la commission consultative est constituée par défaut et applique la méthode de l'opinion indépendante. Alternativement, une commission de règlement alternatif des différends peut être constituée et appliquer toute autre procédure ou technique de règlement, y compris (mais pas uniquement) la procédure de la dernière meilleure offre. La doctrine des auteurs a proposé comme autres méthodes alternatives la médiation ou la conciliation. La directive permet aux contribuables de fournir tous éléments ou documents utiles à la décision de la commission.

Les **nouveaux instruments introduisent donc une certaine flexibilité quant au choix de la méthode.**

D. Le fonctionnement encadré de la commission d'arbitrage

33. Le **délai imparti pour déposer la demande de constitution de la commission d'arbitrage** varie selon les instruments. La CEA avait opté pour la constitution immédiate de la commission consultative, ce manque de réalisme ayant toutefois été comblé par le Code de conduite de 2009 qui propose un délai de 6 mois (cf. art. 7, 2, b)). Alors que l'Instrument multilatéral ne prévoit pas de délai pour introduire la demande une fois le délai de la procédure amiable écoulé, la directive impose un délai de 50 jours à compter de la notification soit de la décision de rejet de la demande d'ouverture de la procédure amiable, soit de l'absence d'accord entre les autorités compétentes.

34. La commission d'arbitrage constituée dispose d'un **délai pour rendre sa décision** de 6 mois selon la CEA, la directive et le modèle de convention OCDE, les deux premiers instruments permettant d'étendre ce délai de 3 mois. L'Instrument multilatéral ne prévoit aucun délai de communication de la décision, ni de conséquence applicable en cas de non-communication de la décision dans les délais impartis ou en l'absence de décision rendue sur le cas.

35. Chaque instrument prévoit que la commission d'arbitrage est **composée** de personnalités indépendantes et définit les critères d'indépendance ou établit une liste. Ainsi, pour la CEA, les deux ou quatre personnalités indépendantes sont choisies par les autorités compétentes parmi une liste de cinq noms déposée par chaque État auprès du secrétariat général du Conseil de l'Union européenne. La directive prévoit la nomination de personnalités indépendantes à partir d'une liste établie par les États ; il s'agit de « *personnes compétentes et indépendantes qui peuvent agir de manière impartiale et intègre* » et les États sont tenus de « *communiquer à la Commission des informations complètes et actualisées sur le parcours académique et professionnel de ces personnes, leurs compétences, leur expertise et les éventuels conflits d'intérêts* » (cf. art. 9). L'Instrument multilatéral et l'article 25.5 de la convention modèle OCDE ne proposent pas de liste – l'article 20 de l'IM précisant que « *la commission d'arbitrage se compose de trois personnes physiques possédant une expertise ou une expérience en fiscalité internationale [...], chaque membre doit être impartial et indépendant* ». La présence des autorités compétentes au sein de la commission d'arbitrage nous semble être une curiosité manifestant la méfiance d'origine vis-à-vis de l'arbitrage.

36. Quelques **spécificités** sont intéressantes à relever. La directive prévoit que le président de la commission est un magistrat et autorise les autorités compétentes à récuser une personnalité indépendante en énumérant différents motifs ainsi que « *tout motif convenu à l'avance par les autorités compétentes* » – à ce titre, la directive ajoute un cas de récusation spécifique par rapport à la CEA pour les conseils fiscaux professionnels. En outre, les dispositions relatives à la **mise en œuvre des décisions** de la commission constituent une autre marque de méfiance vis-à-vis de l'arbitrage fiscal : la CEA, la directive et l'Instrument multilatéral permettent aux autorités compétentes de prendre une décision dérogatoire s'écartant de l'avis de la commission sous certaines conditions ; les autorités compétentes n'ayant pas su se mettre d'accord lors de la phase amiable de la procédure, on comprend mal l'opportunité de cette disposition...

En matière de **publicité**, la CEA, la directive et le modèle de convention OCDE subordonnent la publicité de la décision à l'accord du contribuable, voire également des autorités compétentes pour la directive, alors que l'Instrument multilatéral n'en prévoit pas la possibilité. À cet égard, la directive propose une amélioration en requérant *a minima* la publication d'un résumé de la décision – le droit français ne permet la publication que sous forme de résumé (LPF, art. L. 251 ZF).

37. Nous terminerons par **quelques mots sur les droits**

des contribuables. Chacun des instruments subordonne le caractère contraignant de la décision à l'accord du contribuable concerné. La directive propose en outre un recours devant le juge national en cas de difficulté de constitution de la commission ou de définition des règles de fonctionnement. Enfin, sur l'intervention des contribuables devant la commission, la CEA et la directive leur donnent la faculté de fournir des renseignements ou de se faire représenter, sous réserve de l'accord des autorités compétentes pour la directive. Le modèle de convention OCDE autorise les contribuables, avec l'accord des arbitres, à exprimer leur position par écrit ou oral (cf. art. 5.2 du modèle d'accord amiable en annexe aux commentaires OCDE de 2017 sur l'article 25 du modèle de convention). L'Instrument multilatéral en revanche ne prévoit plus la possibilité pour le contribuable de présenter sa position aux arbitres, ni de règles de procédure et de preuve.

À l'issue de ces développements, la pratique nous dira si ces différents instruments, qui constituent indéniablement un progrès en matière d'arbitrage fiscal international, permettent un arbitrage plus efficace.

B. GIBERT ■

III. Règlement et prévention des doubles impositions : les actions conduites par la DGFIP

38. Edouard MARCUS - Les exportations de biens et de services représentent une part croissante du produit intérieur brut français (31 % en 2018). Ainsi, la dimension internationale est essentielle pour l'économie française, pour le développement de l'activité et donc de l'emploi. Elle concerne certes les grandes entreprises et celles de taille intermédiaire (ETI), mais aussi les petites et moyennes (PME). Les particuliers sont concernés, dès lors qu'ils peuvent être conduits à entretenir des relations personnelles ou économiques avec plusieurs pays.

Or ces situations transfrontalières conduisent à devoir articuler deux ou plusieurs systèmes fiscaux. Même si les conventions fiscales visent à surmonter cette difficulté et à donner de la visibilité aux opérateurs, il reste des conflits d'imposition qui entraînent des coûts financiers et administratifs importants pour eux dès lors qu'ils font le choix de se développer à l'étranger.

En outre, la stratégie des entreprises s'inscrit dans un environnement où les modèles d'affaires évoluent rapidement et deviennent parfois plus complexes, du fait par exemple des potentialités des nouvelles technologies.

Parallèlement, le cadre de la fiscalité internationale est modifié avec la mise en œuvre du plan de lutte contre l'érosion des bases fiscales et les transferts de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) et, désormais, les travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques

(OCDE) portant sur de nouvelles modalités d'imposition des multinationales, en lien avec la transformation numérique de l'économie.

Enfin, la gouvernance des principes de la fiscalité internationale définis au sein de l'OCDE s'inscrit maintenant dans un nouveau cadre inclusif. Inauguré en 2016 pour les besoins du projet BEPS, il intègre les économies émergentes, notamment membres du G20, et les pays en développement. Ils deviennent des parties prenantes aux discussions et au suivi de la mise en œuvre, notamment à travers des évaluations sous forme de revues par les pairs.

Ainsi, s'il est indéniable qu'ils peuvent causer des incertitudes du fait de l'évolution des règles, ces travaux, dans la mesure où ils atteindront leur objectif, ont vocation à définir des règles mieux adaptées à la réalité économique. Par ailleurs, il importe de faire du nouveau cadre inclusif un instrument pour parvenir à une mise en œuvre plus cohérente et mieux concertée.

Dans ce contexte, l'enjeu pour la Direction générale des finances publiques (DGFIP) est de régler effectivement, dans des délais raisonnables, les doubles impositions dont font l'objet les entreprises et les particuliers, mais aussi de prévenir ces situations et de développer un accompagnement de sécurité juridique en amont.

A. La DGFIP se mobilise pour traiter les procédures amiables (PA) et régler les situations de double imposition. Son action est évaluée positivement dans le cadre des revues par les pairs de l'OCDE

39. Depuis 2013, la DGFIP a ainsi mis en place au sein du service juridique de la fiscalité (SJF) une équipe dédiée aux PA et aux accords préalables de prix de transfert (APP), appelée Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI). Celle-ci, qui a bénéficié d'un renforcement en 2018, compte au total 12 agents.

Le flux de demandes de PA augmente régulièrement. En 2018, la MEJEI a tenu 15 commissions mixtes et clôturé 285 dossiers, contre 262 l'année précédente. Le stock est de 853 dossiers, dont 522 concernent des personnes morales, pour un enjeu financier de plus de 7 Mds €. Ils sont concentrés avant tout sur nos voisins de l'Union européenne (UE).

La procédure de négociation des PA repose sur des échanges entre les autorités compétentes des États concernés, mais aussi avec le contribuable. Le délai est un élément essentiel pour celui-ci : il est en moyenne de deux ans et demi, mais certains dossiers complexes, notamment d'entreprises, requièrent plus de temps. Une fois qu'un accord est atteint, sa mise en œuvre repose sur le contribuable, qui doit formaliser son acceptation et renoncer à tout contentieux.

40. De manière générale, il n'existe pas de garantie de résultat et, en cas d'échec des discussions, la procédure amiable peut être clôturée sans règlement. Cela étant, la Convention européenne d'arbitrage de 1990 prévoit déjà la **mise en œuvre**

d'un arbitrage afin de résoudre ces situations. Dans le cas français, il y a eu quelques applications. Certaines conventions bilatérales comportent aussi de telles clauses, par exemple avec les États-Unis.

De nouveaux développements conduisent désormais à mettre davantage en avant cette procédure : il s'agit de l'Instrument multilatéral (IM) adopté par l'OCDE en 2017 dans le cadre du plan BEPS, qui comporte une clause optionnelle d'arbitrage obligatoire retenue par la France et 27 de ses partenaires, et de la directive sur le règlement des différends fiscaux adoptée la même année par l'UE. Ces instruments prévoient qu'en cas d'absence de solution en PA, à l'issue d'un délai de deux à trois ans, les États parties doivent mettre en place une commission d'arbitrage.

On peut penser que ces textes tendront à renforcer la mise en œuvre de l'arbitrage, en particulier la directive européenne. Ainsi, elle a fait l'objet d'une transposition en droit français en loi de finances pour 2019 (codifiée aux articles L. 251 B et suivants du LPF). La Commission contrôlera son application effective.

Cela étant, la prudence de la France et de ses partenaires dans leur recours à l'arbitrage ne résulte pas exclusivement d'un défaut de base juridique suffisante. La mise en œuvre de la procédure, relativement lourde et complexe, et qui repose sur les administrations, est aussi un élément à prendre en compte. De plus, un traitement procédural sécurisé est d'autant plus nécessaire qu'il peut s'agir de dossiers comportant des enjeux budgétaires élevés.

Ainsi, dans la perspective d'une mise en œuvre régulière de l'arbitrage pour les dossiers dépassant la limite d'ancienneté de deux ou trois ans, il paraît indispensable de mettre en place un dispositif qui faciliterait, au moins au niveau de l'UE dans un premier temps, l'organisation d'un nombre plus important d'arbitrages.

Parallèlement, l'extension à de nouveaux États de la pratique de l'arbitrage est un enjeu essentiel pour nos entreprises, notamment dans les zones géographiques où elles développent leurs activités et rencontrent des difficultés en raison de conflits d'imposition. De ce point de vue, si l'arbitrage obligatoire n'est pas accepté pour des raisons de protection de la souveraineté, il pourrait être utile de développer des clauses permettant d'ouvrir la porte à cette procédure sous forme d'un recours volontaire en fonction des dossiers, comme dans la convention avec la Colombie signée en 2015.

B. La résolution *ex post* des doubles impositions ne doit pas faire oublier l'importance première de prévenir celles-ci, et de sécuriser et d'accompagner le développement international des entreprises

41. Dans le contexte de la loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (loi dite « ESSOC »), des nouveaux dispositifs d'accompagnement ont été présentés lors d'une conférence qui s'est tenue le 14 mars 2019 sous la présidence du ministre de l'action et des comptes publics. Ils visent à prendre en considération les besoins des entreprises,

quelle que soit leur taille. À cet effet, ils tiennent compte de leurs situations particulières, en donnant à la dimension internationale une importance essentielle.

La DGFIP peut ainsi prendre position, comme sur tout autre sujet, sur des thèmes concernant la fiscalité internationale dans le cadre du **service partenaire (SPE)** à destination des grandes entreprises et des ETI ou de l'accompagnement fiscal mis en place en régions pour les PME. Si les questions posées l'exigent, ces services bénéficient de l'appui de l'administration centrale (Direction de la législation fiscale, Service juridique de la fiscalité). Il peut s'agir par exemple de sécuriser une question de territorialité ou bien la fixation de la rémunération d'une transaction simple.

Par ailleurs, les demandes plus complexes concernant des transactions d'envergure significative en matière de prix de transfert des groupes relèvent de la procédure spécifique des **accords préalables de prix (APP)**.

42. Toutefois, les entreprises, quelle que soit leur taille, peuvent aussi être confrontées à des difficultés dans leurs relations avec les administrations fiscales étrangères. Le débat peut porter sur l'application des conventions fiscales bilatérales ou des principes de l'OCDE. Or les moyens procéduraux disponibles pour régler ces situations, que ce soient les PA ou les APP, s'inscrivent dans des cadres contraints et restent lourds à mettre en œuvre.

C'est ce qui a conduit à la **création d'un service spécifique appelé guichet international**³, rattaché à la MEJEI comme les PA et les APP. Il est ouvert à toute entreprise rencontrant une difficulté fiscale relative à son activité à l'étranger. Cette dernière est analysée et, dès lors que la situation de l'entreprise justifie un accompagnement, l'ensemble des leviers disponibles est susceptible d'être mobilisé afin de la soutenir.

Dans ce cadre, la DGFIP peut intervenir auprès de l'administration étrangère homologue afin de faire valoir sa position, elle-même ou par l'intermédiaire des ambassades et de leur service économique. Elle peut également indiquer formellement à l'entreprise sa position, de sorte que celle-ci puisse s'en prévaloir à l'égard des autorités locales. Enfin, en cas de difficulté de principe touchant régulièrement les entreprises françaises, la question peut être mise à l'ordre du jour d'échanges au niveau politique avec les autorités de l'État concerné.

Les travaux du guichet international ont commencé. Ils reposent sur la consultation des entreprises françaises, contactées notamment par l'intermédiaire des organisations professionnelles, pour identifier les différentes problématiques concernant les partenaires économiques de la France, mais aussi sur des saisines au cas par cas à l'occasion d'une difficulté ponctuelle rencontrée. La DGFIP dispose par ailleurs d'attachés fiscaux (l'attaché fiscal de Washington, notamment, est compétent pour les États-Unis, le Canada et le Mexique, celui de Pékin pour la Chine, la Corée et le Japon).

S'agissant du champ géographique concerné, les économies émergentes, notamment les plus importantes, sont une priorité pour les entreprises françaises. Les pays en développement

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

donnent également lieu à des demandes. Enfin, les pratiques de certains États de l'OCDE ou de l'UE peuvent aussi poser des difficultés par rapport aux règles conventionnelles.

À ce jour, l'action du guichet international a apporté des premiers résultats avec un État africain qui a fait évoluer sa position en matière de documentation nécessaire pour justifier des flux intra-groupe, au bénéfice direct de plusieurs entreprises. Des discussions sont par ailleurs engagées avec d'autres partenaires. Dans certains cas, la désignation d'un point de contact pourrait permettre une amélioration durable.

À cet égard, il serait utile que la Commission européenne, qui peut s'appuyer notamment sur le poids économique du marché intérieur, conduise aussi à son niveau, en tant que de besoin, des démarches équivalentes à l'égard des pays tiers au bénéfice des entreprises de l'UE.

43. Les autorités françaises ont par ailleurs décidé d'aller plus loin en **adhérant au projet d'international compliance assurance program (ICAP) lancé par l'OCDE**⁴, dans le cadre duquel les administrations fiscales de plusieurs États ou une entreprise est présente évaluent conjointement sa politique de prix de transfert et se prononce sur le niveau de risque.

Des efforts sont encore nécessaires pour donner à cette expérimentation toute sa dimension opérationnelle. Elle ouvre toutefois la voie pour travailler à un cadre fiscal international et européen qui, en lien avec la mise en place de dispositifs d'accompagnement des entreprises au niveau national, permettrait d'atténuer le problème du règlement des conflits d'imposition par une action en amont à travers un développement des mécanismes multilatéraux de prévention.

E. MARCUS ■

4 V. FI 4-2019, n° 10, § 18.

2^e table ronde : Vers des évolutions futures ?

PRÉSIDENCE



Bruno GIBERT

Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats,
Président du groupement français de l'IFA

INTERVENANTS



Lukasz STANKIEWICZ

Professeur de droit public,
Université de Limoges, OMIJ
(EA 3177), membre associé
CERFF-EDPL (EA 666)



Georges CAVALIER

Maître de conférences (HDR)
de droit privé, Université Jean
Moulin Lyon III, Directeur du
Master 2 Droit fiscal, Directeur
adjoint du CERFF, CERFF-
EDPL (EA 666)



Christophe ROUX

Professeur de droit public,
Université Jean Moulin Lyon
III, IEA- EDPL (EA 666)

I. Vers une cour fiscale internationale ou européenne ?

44. **Lukasz STANKIEWICZ** - C'est un plaisir de gourmet pour un universitaire que de pouvoir, de temps à autre, traiter d'un sujet qui relève, de prime abord, de la science-fiction. Nous le faisons avec d'autant moins de gêne que d'éminents spécialistes ont pu déjà, lors de la première table ronde, se livrer à une analyse approfondie du droit positif.

45. Avant d'aller plus loin, **revenons un instant sur quelques notions fondamentales.**

La discipline qui nous a réunis aujourd'hui porte bien son nom : droit fiscal international et non droit international fiscal. Le droit fiscal international reste toujours principalement

un droit interne applicable aux opérations transfrontalières. L'existence des conventions fiscales préventives de double imposition ne change pas cette nature des choses et leur régime confirme l'observation : les conventions fiscales sont, par principe, appliquées unilatéralement et de manière non coordonnée par les administrations et tribunaux de chaque partie contractante. En effet, la matrice du système fiscal international, comme du système international tout court, consiste toujours en une juxtaposition latérale d'égalités souverainetés et ignore la hiérarchie⁵.

Un même texte d'origine internationale peut donc être interprété et appliqué de manière contradictoire par les États. Parfois cela tourne à **l'avantage du contribuable** – et

5 P.-M. Dupuy, Y. Kerbrat, Droit international public : Dalloz, 13^e éd., 2016, p. 19.

c'est l'absence de toute imposition - comme l'illustre jusqu'à peu la saga des plus-values de cession de biens immobiliers, détenus directement ou à travers une société, réalisées par des résidents luxembourgeois, véritables ou apparents. Mais le plus souvent cela se passe **au détriment du contribuable** – et il en résulte une double imposition - alors qu'il existe précisément une convention internationale qui devait l'éliminer. Les contribuables peinent à comprendre cette imperfection du droit qui laisse s'exécuter un algorithme vicié provoquant ce qu'ils perçoivent comme une défaillance du système.

D'où l'utilité des procédures amiables. La procédure amiable présente structurellement l'immense avantage de couvrir l'intégralité des rapports juridiques qui se nouent dans une situation fiscale transfrontalière. Elle peut donc apporter une solution d'ensemble. En effet, une situation fiscale transfrontalière se décompose en des rapports juridiques distincts entre le contribuable et chacun des États concernés. Or, les voies de droit nationales ne traitent que de l'une des branches de cette situation complexe⁶. Qui plus est, les procédures amiables s'avèrent efficaces. Les statistiques de l'OCDE montrent qu'elles permettent le plus souvent d'éliminer la double imposition et donc de trouver une solution satisfaisante pour le contribuable. Mais, c'est **une procédure d'essence gracieuse** qui repose sur la **bienveillance**. Et même si cela relève parfois de l'illusion, à la grâce, le citoyen-contribuable moderne préfère **des droits**. Or, pour que des droits puissent être pleinement opposables, il faut que le différend puisse être réglé par un tiers **impartial**.

Cela postule de compléter le règlement amiable par un règlement d'essence juridictionnelle, ne serait-ce que pour mieux inciter les États à parvenir à une solution amiable. C'est ainsi que s'est développée l'idée d'un « arbitrage » fiscal. Sur le fondement de la Convention européenne d'arbitrage⁷, des conventions bilatérales, de l'Instrument multilatéral⁸ ou de la directive du 10 octobre 2017⁹, un panel *ad hoc*, composé, en partie, de personnalités indépendantes est désormais susceptible de donner une solution au différend, contraignante pour les États. Cependant, c'est un arbitrage entre guillemets, ou plutôt un quasi-arbitrage, car la formule fiscale semble montrer ses irréductibles spécificités. Parmi les plus significatives : le contribuable n'est pas partie à la procédure, mais en retour il n'est lié par son résultat que s'il l'accepte ; le panel ne rend pas une sentence mais un avis dont les États peuvent encore s'écarter d'un commun accord. On note au passage que le mot « arbitrage » est soigneusement évité par le texte de la directive du 10 octobre 2017.

6 R. Ismer, S. Piotrowski, A BIT Too much : Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes ? : Intertax 2016, n° 5, p. 348.

7 Convention du 23 juillet 1990, relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées : JOUE L 225, p. 10.

8 Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 7 juin 2017.

9 Dir. (UE) 2017/1852 du Conseil, 10 oct. 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne : JOUE L 265, p. 1.

46. Ceci constitue donc le cadre actuel renouvelé. Mais, **pourrait-on, devrait-on, aller encore plus loin dans la logique de juridictionnalisation des différends fiscaux et consacrer une véritable juridiction fiscale internationale ou, à tout le moins, européenne ?** Imaginons un instant une juridiction composée de meilleurs experts, entièrement indépendante, permanente et donc capable de développer un esprit de corps, fondée sur une continuité institutionnelle. Elle produirait inmanquablement une jurisprudence contribuant au développement d'un véritable droit **international fiscal commun**, pour reprendre cette expression célèbre de Maxime Chrétien¹⁰.

Une telle évolution ne serait pas sans risques. Pareille juridiction échapperait aux États et pourrait se couper des réalités. Elle offrirait sans doute de nouveaux droits procéduraux aux contribuables, mais comme toute juridiction qui se respecte serait nécessairement soumise à l'exigence de publicité. Les contribuables devraient donc faire le deuil de la confidentialité qui caractérise l'actuel arbitrage fiscal.

Si l'idée d'une telle juridiction relève davantage de la science-fiction, nous pourrions tout de même essayer d'envisager quelques pistes, sous la forme de libres propos, en distinguant le niveau international (A) et le niveau européen (B). Au-delà de la pure prospective, il s'agit aussi de mieux situer le régime actuel et d'en mesurer les potentialités.

A. Au niveau international

47. Il faut souligner que **le cadre actuel** du règlement des différends fiscaux internationaux, à savoir la procédure amiable le cas échéant coiffée du quasi-arbitrage, **n'est qu'une variante de la vénérable protection diplomatique**, où un État - comme dans la célèbre affaire *Nottebohm*¹¹ - endosse la prétention de l'un de ses ressortissants auprès d'un autre souverain. En effet, contrairement au criminel de guerre ou à l'investisseur, le contribuable n'est pas sujet du droit international public et la procédure demeure interétatique.

48. À partir de ce constat, en pure théorie, un litige fondé sur l'application d'une convention bilatérale pourrait être soumis à la **Cour internationale de justice** de la Haye¹². Cependant, cette juridiction généraliste qui rend une poignée d'arrêts par an, surtout en matière de délimitation des frontières, n'est manifestement pas un forum adapté pour connaître d'un contentieux récurrent impliquant une analyse factuelle, comme en matière de prix de transfert. Sa dernière décision fiscale remonte d'ailleurs à 1952¹³. Il faudrait songer

10 M. Chrétien, Contribution à l'étude du droit fiscal international actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement de questions d'impôts entre les divers Etats : *R.C.A.D.I.*, t. 86, 1954/II, p. 17.

11 C.I.J., 6 avr. 1955, *Nottebohm (Liechtenstein v. Guatemala)* : Rec., p. 4

12 E. van der Bruggen, Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an 'International Tax Court'? : Intertax 2001, n° 8/9, p. 250.

13 C.I.J., 27 août 1952, Droits des ressortissants des États-Unis d'Amérique au Maroc (France c. États-Unis d'Amérique) : Rec., p. 176.

plutôt à créer une juridiction spécialisée, quitte à contribuer davantage à la fragmentation du droit international. Au moins un exemple existe déjà : le Tribunal international du droit de la mer. Mais ce serait une construction *ex nihilo*, une pure utopie.

49. Une piste plus crédible serait de **s'inspirer du système de règlement des différends de l'Organisation mondiale du commerce (OMC)**. Une organisation mondiale de la fiscalité dotée d'un organe de règlement des différends pourrait ainsi voir le jour, par exemple, auprès de l'OCDE, enrichie de son expérience du Cadre inclusif sur le BEPS. En effet, la procédure devant l'organe de règlement des différends (ORD) de l'OMC reste interétatique et présente des **similitudes** avec l'arbitrage fiscal. Elle laisse d'abord la place à la négociation bilatérale, les points restant en litige pouvant être soumis à un groupe spécial, des experts *ad hoc*, qui rédigent un rapport : on évite encore le terme « sentence » ou « décision ». Sa grande originalité consiste cependant en la possibilité d'un appel contre le rapport devant **l'organe d'appel**, qui ressemble fort à une juridiction permanente¹⁴, tout en laissant encore la place à la négociation politique au stade de l'exécution du « rapport » d'appel¹⁵. L'organe d'appel de l'ORD est cependant victime de son succès car, mécontents de ses décisions, les États-Unis bloquent actuellement toutes les nouvelles nominations en son sein de sorte qu'il devrait, en toute logique, cesser de fonctionner à partir du mois de décembre 2019 faute d'un nombre suffisant de membres. Cet épisode, qui peut s'avérer fatal pour l'OMC, illustre les limites d'une quasi-juridiction mondiale en l'absence de consensus entre les principaux acteurs.

50. Une autre piste consisterait à s'inspirer des mécanismes de règlement prévus par les **traités bilatéraux de protection des investissements**. Le plus répandu et le plus perfectionné est l'arbitrage organisé sous l'égide du CIRDI¹⁶ sur le fondement de la convention multilatérale de Washington de 1965¹⁷. À la différence de l'arbitrage fiscal, l'arbitrage d'investissement CIRDI permet à l'individu d'actionner directement l'État et les sentences sont définitives. La convention de New York de 1958¹⁸ en assure l'exequatur dans l'ordre interne des États signataires.

L'arbitrage en matière d'investissement est cependant sous le feu de critiques. On lui reproche souvent, de par la composition des panels arbitraux, de favoriser les grandes entreprises au détriment des États. On lui reproche un manque

de cohérence et un manque de transparence. Comme les États en voie de développement rejettent déjà l'idée même de l'arbitrage fiscal fondé sur l'Instrument multilatéral, on peut difficilement imaginer qu'ils acceptent un mécanisme inspiré de l'arbitrage d'investissement. Qui plus est, dans l'état des choses, l'arbitrage d'investissement ne donne pas lieu à la consécration d'une juridiction permanente. Il s'agit juste d'une forme plus pure d'arbitrage dont on peut douter de la valeur ajoutée en matière fiscale¹⁹.

51. Ainsi, **au niveau international, l'idée d'une juridiction fiscale mondiale reste de la pure spéculation intellectuelle**. Aucune juridiction internationale existante n'est capable d'assumer ce rôle, alors que les modes de règlement existant ne démontrent pas leur supériorité à l'actuel cadre de l'arbitrage fiscal fondé sur l'Instrument multilatéral.

Les choses pourraient en revanche se présenter différemment au niveau européen.

B. Au niveau européen

52. L'idée qui paraît de prime abord la plus évidente serait de **voir la Cour de justice de l'Union européenne endosser le rôle de cour fiscale européenne**. Concentrons-nous sur elle. Pour aller dans cette direction, il faudrait admettre que la double imposition résultant de l'articulation des impôts directs des États membres est régie par le droit de l'Union. Or, sur le terrain des libertés économiques de circulation, la **Cour de justice s'est toujours gardée de faire la police de la répartition conventionnelle du droit d'imposer entre États membres**²⁰, en allant jusqu'à juger, dans les arrêts *Kerckheart et Morres*²¹ et *Columbus Container*²², qu'une éventuelle violation d'une convention fiscale bilatérale par un État membre est indifférente du point de vue du droit de l'Union.

53. Cependant, **il ne faut peut-être pas s'arrêter là**.

Une observation générale, d'abord. La Cour de justice est bien familière des conventions fiscales, puisqu'elle les intègre comme élément du cadre juridique de la législation de l'État membre pour vérifier sa conformité avec les libertés de circulation²³.

Ensuite, dans un arrêt de grande chambre du 12 septembre 2017, *Autriche c/ Allemagne*, la CJUE a déjà assumé le rôle d'interprète ultime des conventions fiscales bilatérales²⁴. La Cour a été saisie sur le fondement, très spécifique, de l'article 273 TFUE, au titre duquel elle peut « *statuer sur tout différend entre*

14 La juridictionnalisation n'est pas complète puisque, autre autres, les rapports d'appel peuvent être encore rejetés par l'ORD, c'est-à-dire par le Conseil général de l'OMC, un organe politique, ce qui exige cependant un vote à l'unanimité en ce sens (« consensus négatif »).

15 D. Carreau, P. Juillard, *Droit international économique* : Dalloz, 5^e éd., 2013, p. 110.

16 CIRDI : Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements.

17 Convention de Washington pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre États et ressortissants d'autres États, 18 mars 1965.

18 Convention de New York pour la reconnaissance et l'exécution des sentences arbitrales étrangères, 10 juin 1958.

19 Le risque est plutôt de voir les affaires fiscales faire l'objet d'un arbitrage d'investissement au titre de la violation de la clause, pour le moins imprécise, de traitement juste et équitable.

20 CJCE, 12 mai 1998, C-336/96, *Épx Gilly*. - CJCE, gde ch., 5 juill. 2005, C-376/03, D.

21 CJCE, gde ch., 14 nov. 2006, C-513/04, *Kerckhaert et Morres*.

22 CJCE, 6 déc. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*.

23 CJCE, 11 août 1995, C-80/94, *Wielockx*. - CJCE, 8 nov. 2007, C-379/05, *Amurta*.

24 CJUE, gde ch., 12 sept. 2017, C-648/15, *Autriche c/ Allemagne*.

États membres en connexité avec l'objet des traités, si ce différend lui est soumis en vertu d'un compromis ». Or, en vertu de l'article 25 de la convention fiscale germano-autrichienne les deux États se sont engagés à soumettre à la Cour l'ensemble des difficultés qui pourraient s'élever quant à l'interprétation ou à l'application de cette convention et qui n'auraient pas été résolues dans le cadre d'un règlement amiable.

Enfin et surtout, **il devient difficile d'admettre que la question de la double imposition échappe encore au droit de l'Union**. Certes, avec la suppression de l'ancien article 293 TCE par le Traité de Lisbonne, le droit primaire ne mentionne plus la double imposition internationale. Cependant, le droit dérivé n'ignore pas - et ce depuis 1990 - le problème, même si les solutions sont parcellaires. On pourrait citer la Convention européenne d'arbitrage, les directives mère-fille, intérêts-redevances ou l'ex-directive épargne²⁵. Mais, c'est la directive du 10 octobre 2017 elle-même qui renouvelle peut-être la matière de façon la plus décisive. Rappelons que cette directive impose aux États membres un cadre procédural harmonisé pour résoudre les différends nés de l'application de leurs conventions fiscales et dont résulte une double imposition. **De là à juger que donner un effet utile à la directive implique une incorporation des conventions fiscales bilatérales entre États membres dans l'ordre juridique de l'Union**, il n'y a à notre avis qu'un pas qui n'est peut-être pas si grand.

Ainsi, la CJUE pourrait être amenée, dans une architecture renouvelée, à donner une **interprétation** contraignante des conventions fiscales bilatérales, rendue nécessaire aux fins d'application de la directive. La Cour pourrait être saisie à cette fin, par exemple, par une juridiction spécialisée, commune aux États membres, par voie de question préjudicielle. Pareille solution à deux étages semble plus opportune car la CJUE est une cour de pur droit, et il n'est pas sérieusement envisageable de lui confier la mission de résolution des différends résultant de l'**application** des conventions fiscales, comme le gros des différends liés aux prix de transfert ou à la détermination de la résidence fiscale. Ces différends relèvent de la qualification juridique des faits et devraient être opportunément confiés à une juridiction spécialisée. Confier cette mission, en première instance, au Tribunal, avec, dans ce cas, la faculté d'appel devant la Cour de justice, nécessiterait une modification des traités mais la solution pourrait être plus simple, cette (proto-) juridiction spécialisée se cachant peut-être déjà dans le texte de la directive.

En effet, l'article 10 de la directive permet aux États membres de constituer **une commission de règlement alternatif des différends** à la place de la commission consultative. Les États membres déterminent librement ses règles de fonctionnement, dès lors que les membres de la commission restent indépendants. Surtout, l'article 10 prévoit aussi que la commission de règlement alternatif

des différends peut prendre la forme d'un **comité permanent**²⁶. Rien n'empêche alors les États de donner à un tel comité permanent les caractéristiques d'une juridiction, respectueuse à la fois de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union et de l'article 267 TFUE²⁷, ce qui lui permettrait de renvoyer **des questions préjudicielles à la Cour de justice et assurer l'unité d'un nouvel ordre fiscal européen**. À notre avis, correctement construit, le comité permanent se distinguerait du panel arbitral de la récente décision *Achmea*, auquel la qualité de juridiction d'un État membre a été refusée, mais qui a été créé par un traité bilatéral d'investissement entre la Slovaquie et les Pays-Bas et non sur le fondement d'une directive²⁸. Le comité permanent pourrait s'inspirer, par exemple, de la **juridiction unifiée du brevet**, créée par 25 des États membres participants dans le cadre d'une coopération renforcée. L'accord relatif à une juridiction unifiée du brevet la décrit comme une juridiction commune aux États membres contractants faisant partie de leur système judiciaire et lui réserve expressément le droit de saisir la Cour de justice d'une question préjudicielle.

Alternativement, la CJUE elle-même pourrait être désignée par les États comme « comité permanent » au sens de la directive. La Cour pourrait alors assumer le même rôle que dans l'affaire *Autriche c/ Allemagne* et se déclarer compétente sur le fondement de l'article 273 TFUE, au risque cependant d'encombrer son prétoire d'affaires à forte dimension factuelle.

Une option moins ambitieuse pourrait également consister à créer un comité permanent sans qu'il revête les caractéristiques de juridiction. L'accès à la CJUE serait alors fermé et le cadre nouveau ne différerait pas fondamentalement de l'actuel. Cependant, à tout le moins, un tel comité pourrait, par sa continuité institutionnelle, contribuer à faire émerger de nouvelles habitudes en acculturant l'idée de l'utilité d'une juridiction fiscale européenne dont il serait alors le précurseur.

54. En conclusion, des pistes relativement crédibles d'évolution vers une cour fiscale européenne existent. Nous venons d'en envisager une, en prenant appui sur l'existant, à savoir la directive de 2017. Il reste à savoir, et c'est à la pratique de donner des éléments de réponse, si une telle évolution est opportune.

L. STANKIEWICZ ■

25 Dir. 2011/96/UE du Conseil, 30 nov. 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents : JOUE L 345, p. 8. – Dir. 2003/48/CE du Conseil, 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts : JOUE L 157, p. 38.

26 Pour une proposition de construction du comité permanent, v. S. Piotrowski, R. Ismer, P. Baker, J. Monsenego, K. Perrou, R. Petruzzi, E. Reimer, F. Serrano Antón, L. Stankiewicz, E. Traversa et J. Voje, Towards a Standing Committee pursuant to article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive : a proposal for implementation : Intertax 2019, n° 8/9, p. 678-692.

27 La notion de juridiction est une notion autonome du droit de l'Union, appréciée à l'aune d'un ensemble d'éléments : l'origine légale de l'organe, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, la nature contradictoire de la procédure, l'application, par l'organe, des règles de droit, ainsi que son indépendance (v. not. CJCE, 30 juin 1966, C-61/65, Vaassen-Göbbels. - CJCE, 11 juin 1987, C-14/86, Pretore di Salò/X. - CJCE, 17 oct. 1989, 109/88, Danfoss. - CJCE, 27 avr. 1994, C-393/92, Almelo e.a. - CJCE, 19 oct. 1995, C-111/94, Job Centre).

28 CJUE, gde ch., 6 mars 2018, C-284/16, Slovaquie c/ Achmea BV.

II. L'arbitrage fiscal du point de vue du droit privé

55. Georges CAVALIER - Débuter l'examen des aspects internationaux de l'arbitrage fiscal par le prisme du droit privé, plutôt que par celui du droit public, n'est peut-être pas anodin. Non pas tant parce que les origines de l'arbitrage sont entre personnes privées²⁹ mais parce que, fondamentalement, l'arbitrage trouve *a priori* son siège dans le droit des obligations, dans la formation du contrat, dans le consentement. Pourtant, cet examen ne peut complètement être déconnecté d'une connaissance du droit public³⁰, et particulièrement de son droit international : lorsque les États concluent leurs premières conventions **spécifiquement** fiscales, l'arbitrage y est absent : cette spécialisation du droit international public³¹ préfère une seule procédure interétatique, amiable. Or il faut bien avouer que la pratique de ces procédures amiables fiscales n'est pas toujours satisfaisante : marchandage entre les États, « *horse-trading* », les maux sont connus³². L'idée de théoriser une clause d'arbitrage fait donc son chemin.

Ces clauses, insérées dans les conventions fiscales, et favorisées par l'Instrument multilatéral de juin 2017³³, présentent encore des défauts : les mécanismes qu'elles prévoient ne sont pas toujours appliqués par les États. Et même lorsqu'ils les appliquent, leurs dispositifs ne permettent parfois pas le règlement des différends dans des délais raisonnables³⁴.

Pour remédier à ces refus d'accès et retards, la directive de 2017³⁵ insère des voies de recours et un calendrier strict ; en généralisant l'arbitrage « *obligatoire* », cette **directive constitue sans doute le modèle le plus abouti d'arbitrage fiscal**³⁶. **C'est donc à partir de cette directive que l'examen du point de vue du droit privé va être mené**, en gardant à l'esprit le modèle que constitue l'arbitrage commercial international. Or les deux traits distinctifs de cet arbitrage, et de l'arbitrage en général d'ailleurs, tiennent à son caractère doublement conventionnel et juridictionnel. L'arbitrage en droit privé est en effet intrinsèquement conventionnel : il naît d'une clause compromissoire, ou d'un compromis. Il est aussi de nature juridictionnelle : la sentence est obligatoire, en ce qu'elle

est revêtue de l'autorité de la chose jugée. Ces deux caractéristiques se retrouvent-elles pleinement dans la procédure prévue par la directive de 2017 ?

Au premier abord, et si l'on s'intéresse au seul nominalisme³⁷, la fonction arbitrale se révèle assez ambiguë ; elle déconcerte même par l'impossibilité d'un rattachement univoque à cette catégorie qu'est l'« arbitrage » de droit privé. Il faut dire que la directive ne qualifie pas elle-même sa procédure d'arbitrage³⁸ ; il n'y a pas davantage de tribunal arbitral, d'arbitres, ou de sentence arbitrale, mais des « représentants des autorités compétentes », des « personnalités indépendantes », composant une seule « commission consultative »³⁹, laquelle ne rend qu'un « avis »⁴⁰. Mais le nominalisme n'est pas à lui seul suffisant pour disqualifier une institution. Encore faut-il s'attacher aux éléments distinctifs de l'arbitrage fiscal en les identifiant à la lecture de la directive de 2017. Or, la **mise à l'épreuve de cet arbitrage fiscal par rapport aux éléments distinctifs de l'arbitrage** tel qu'analysé par la doctrine de droit privé⁴¹, s'il révèle le caractère véritablement consensuel de la procédure d'arbitrage fiscal (A), met au jour le caractère faiblement obligatoire de la sentence rendue (B).

A. Un caractère véritablement consensuel

56. Le caractère véritablement consensuel de la procédure est *a priori* conforme au consentement des parties. Ce consentement est classiquement le pivot de l'arbitrage : en droit privé, les parties sont maîtresses de tous les aspects afférents à la procédure. La lecture de la directive de 2017 permet, globalement, d'accepter l'existence d'une telle autonomie. Même si plusieurs raisons, à différents degrés, peuvent alimenter l'hésitation.

57. Premièrement, s'agissant du différend soumis à l'arbitrage, **seuls les différends résultant de l'interprétation ou de l'application des conventions fiscales sont dans le champ de la directive**⁴². L'arbitrage fiscal n'existe donc que pour régler ces questions prédéterminées. Toutefois, cette observation ne permet pas de disqualifier cette procédure de la catégorie arbitrage. En effet, une loi nationale peut, exceptionnellement, imposer le recours à l'arbitrage pour le règlement d'une question spécifique⁴³, sans que l'on exclue la procédure qu'elle instaure de la catégorie arbitrage.

29 On trouvait des arbitrages entre les cités grecques, y compris en matière fiscale (pour un résumé des aspects historiques, v. A. E. Gildemeister, *L'arbitrage des différends fiscaux en droit international des investissements*, LGDJ, 2013, avant-propos ; v. aussi P. Fouchard, E. Gaillard et B. Goldman, *Traité de l'arbitrage commercial international* : Litec, 2006.

30 V. *infra* dans le présent dossier, C. Roux, *L'arbitrage du point de vue du droit public* (V. § 67).

31 Sous l'influence allemande (A. E. Gildemeister, *préc.*).

32 V. par ex. OCDE, *Améliorer le processus de résolution des différends fiscaux internationaux*, 2014, p. 59.

33 V. généralement, A. de Nanteuil, *Introduction aux conventions de double imposition* : Bruylant, 2019, n° 370 et s. - B. Delaunay, *L'arbitrage dans la convention multilatérale BEPS* : REIDF 2017/4, p. 390.

34 V. *supra* C. Pasquier, *L'apport de l'Instrument multilatéral et de la directive du 10 octobre 2017 en matière de procédure amiable* (V. § 19).

35 Dir. 2017/185/UE, 10 oct. 2017.

36 Sur ce thème, v. not. en France le colloque « Arbitrage et fiscalité » paru à la Revue de l'Arbitrage 2001, vol. 2, et le dossier paru sous le même intitulé paru plus de quinze ans après à la REIDF 2017/4.

37 Né sous la plume de G. d'Ockham, le nominalisme consiste à nier toute réalité au-delà des individus. L'influence du nominalisme dans le domaine juridique est importante (v. not. M. Villey, *Le droit et les droits de l'homme* (1983) : PUF, 2009).

38 Art. 8.

39 Art. 6.

40 *Ibidem*, § 2, avant-dernière phrase, art. 6.3, et art. 14 not.

41 V. généralement C. Jarrosson, *La notion d'arbitrage* : LGDJ, 1987, Paris, spéc. p. 372. Ces mêmes caractères se retrouvent en matière d'arbitrage commercial international.

42 Art. 1.

43 L'article L. 761-5 (abrogé en 2007) du code du travail français renvoyait obligatoirement vers l'arbitrage les désaccords spécifiques au sujet de l'indemnité de congédiement due aux journalistes professionnels.

58. Deuxièmement, la **procédure est actionnée unilatéralement et par un contribuable** qui n'est pas, à proprement parler, partie à la procédure. En effet, la formulation de la directive indique que le recours à la procédure est, pour lui, un droit. En d'autres termes, en envoyant sa demande aux autorités compétentes des États membres concernés⁴⁴, le contribuable leur impose cette procédure. Un privatiste spécialiste de l'arbitrage considère que l'autonomie dans l'arbitrage exclut toute hypothèse de contrainte⁴⁵. Mais le fait que le contribuable puisse actionner le déclenchement ne semble cependant pas remettre fondamentalement en cause la liberté des États, et la dimension consensuelle de la procédure. Car le consentement initial des États est bien acquis. C'est librement et démocratiquement que les États européens ont, à l'unanimité, consenti à l'adoption de la directive⁴⁶. Elle implique alors leur consentement à la juridiction obligatoire de la commission et l'acceptation du mode de saisine unilatérale. Il s'agit en quelque sorte d'un consentement anticipé et de validité permanente à l'arbitrage. Cela n'est pas sans évoquer l'offre permanente d'arbitrage dans le cadre du consentement dissocié que connaît le droit des investissements⁴⁷.

59. Troisièmement, s'agissant du **choix des arbitres**, celui-ci appartient *a priori* aussi pleinement aux États. La commission consultative est composée de représentants directement ou indirectement nommés par chaque État membre.⁴⁸ Certes, et au nom de l'impartialité et de l'intégrité, la directive restreint de façon drastique le nombre des personnes susceptibles d'être nommées : ainsi, peuvent être récusés les avocats et autres directeurs fiscaux, et les anciens membres de l'administration fiscale. Certains se sont légitimement demandé si, en pratique, le choix de l'arbitre appartient toujours aux parties⁴⁹. En réduisant le nombre de personnes ayant une pratique professionnelle de la fiscalité internationale et susceptibles d'être choisies à la portion congrue, peut-on toujours dire que le choix appartient toujours aux États ? Cette critique nous paraît fondée mais est sans doute excessive : certains universitaires ont souvent une pratique arbitrale ; on pourrait imaginer également certains avocats honoraires, ou encore des membres de l'administration à la retraite. Et il reste que, théoriquement également, ce sont bien les États qui choisissent la composition de la commission.

44 Art. 6.1.

45 V. C. Jarrosson préc., p. 13-20.

46 V. le visa de l'article 115 (impôts autres que la fiscalité indirecte) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, en tête de la directive de 2017.

47 V. dernièrement W. Ben Hamida, Droit fiscal et droit international des investissements in Le droit des investissements internationaux : perspectives croisées, Journée d'études organisée par l'Institut de Recherche en Droit International et Européen de la Sorbonne (IREDI), ss dir. S. Robert Cuendet, Univ. Paris I : Bruylant 2017, p. 119-134.

48 Art. 8.

49 B. Gibert et C. Pasquier, La directive du 10 octobre 2018 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux, Un nouvel instrument à la disposition des contribuables en vue de résoudre les doubles impositions au sein de l'Union européenne : Dr. fisc. 2018, étude 266, spéc. p. 7 in *fine*.

60. Quatrièmement, s'agissant du **choix de la procédure**, l'autonomie des parties est là aussi *a priori* présente. La directive, dans son article 11 consacré aux règles de fonctionnement, prévoit que chacun des États membres concernés « *communiquent* » ces règles au contribuable. On peut donc penser que ce sont eux qui décident de la procédure⁵⁰ ; en même temps, le paragraphe 3 du même article prévoit que c'est la commission qui établit des règles de fonctionnement types sur la base de ce qu'auraient arrêté les États. Dans tous les cas, ces règles seraient des actes d'exécution. Ce sont donc bien les États qui participent à l'élaboration de la procédure, directement ou de manière déléguée via la commission consultative elle-même.

61. Ce n'est donc pas avec ce quatrième élément que le consentement est affaibli, mais davantage peut-être s'agissant d'un cinquième, à savoir le **calendrier**. Celui-ci est certes déterminé par les parties, mais il est inséré dans des limites fixées par la directive. Pourtant, cet encadrement ne nous semble pas, là encore, évincer totalement le consentement des parties : encadrer n'est pas synonyme d'imposer, et une place pour la liberté demeure.

62. Enfin, s'agissant du sixième et dernier élément concernant le **droit applicable**, il relève expressément de l'autonomie des parties : il s'agit non seulement de la convention fiscale applicable, mais également de toute disposition juridique du droit national⁵¹.

63. En conclusion partielle, l'autonomie des parties est caractérisée. Elle est toutefois encadrée pour forcer les États à un règlement qu'ils ne menaient souvent pas à terme. Dès lors que la fixation de délais ne prive pas en soi l'État de décider, **il semble bien que l'autonomie caractéristique de l'arbitrage selon sa définition doctrinale classique en droit privé est présente**. Mais cette similitude avec l'arbitrage fiscal international se retrouve-t-elle également s'agissant de la force obligatoire des décisions rendues ?

B. Un caractère faiblement obligatoire

64. C'est peut-être là, à travers l'examen de ce deuxième point relatif à l'avis de la commission consultative, que le bât blesse : ses décisions ne revêtent pas pleinement un caractère juridictionnel au regard de ce second critère, pourtant déterminant. **La commission rend un simple avis qui n'est transformé en décision définitive que par le bon vouloir des États et du contribuable.**

L'avis rendu par la commission consultative n'est pas pleinement obligatoire : concrètement, sa décision est notifiée aux autorités des deux États⁵². Ce sont ces deux États qui doivent conclure un accord reprenant, ou pas, les solutions proposées par l'avis. Il s'agit donc d'un dispositif bien plus proche de la médiation, dans laquelle un tiers - ici la

50 V. spéc. art. 11, 2, d in *fine*.

51 Art. 11, 1, c qui prévoit une application cumulative.

52 Art. 14, 1 in *fine*.

commission consultative - propose et non impose une solution aux États. Ceux-ci décident alors de la retenir ou non. Seule cette décision des États est pleinement obligatoire : l'article 15 de la directive confère expressément le caractère « contraignant » à cette seule décision définitive des États. L'article 15 ne vise donc pas prioritairement l'avis de la commission. Pour revenir au nominalisme évoqué en introduction, relevons que l'expression « décision définitive » est curieuse en droit privé : elle n'appartient pas au vocabulaire qui a généralement cours pour affirmer la force de chose jugée. Mais la version anglaise vient dissiper le doute sur le sens à donner au terme « contraignant ». L'expression employée est « *binding on the Member States concerned* » ce qui lève l'ambiguïté. C'est donc par le truchement de cette décision définitive des États que l'avis que rend la commission est susceptible de devenir une décision obligatoire pour les parties. Mais hors la volonté des États, point de salut : le § 2 de l'article 15 prévoit que les États peuvent s'écarter de l'avis de la commission. Cette dernière disposition affaiblit nécessairement⁵³ le caractère obligatoire de l'avis.

Fondamentalement, cet arbitrage fiscal n'est conçu que comme subsidiaire aux négociations entre les États : ces derniers ont toujours la possibilité de régler autrement le sort de la double imposition, même après l'avis de la commission. La logique du système continue de faire la part belle aux négociations. Et nécessairement, la sentence qui n'est pas le point final de la procédure et voit son efficacité ainsi compromise, au moins théoriquement, même si la pratique pourrait nous inviter à relativiser cette conclusion. En effet, cette procédure n'est pas dénuée de toute utilité puisqu'elle consiste en un aiguillon imposant aux États une obligation de négociation de résultat.

65. En revanche, si les États ne parviennent pas à un accord sur la manière de régler le différend, ils sont liés par l'avis de la commission⁵⁴. Cette dernière phrase du paragraphe 2 de cet article 15 semble essentielle : théoriquement, elle permet de déceler un bout de juridictionnalisation de l'avis de la commission consultative : pour la première fois dans l'histoire récente, les États s'accordent pour revêtir d'une force obligatoire la décision rendue par un tiers non étatique⁵⁵. Cela les pousse à résoudre le différend au moment de la phase amiable.

66. En conclusion, si l'on détecte dans cet arbitrage fiscal l'autonomie caractéristique du droit privé de l'institution d'arbitrage, force est de reconnaître des degrés dans la force obligatoire de l'avis rendu. À mi-chemin entre un règlement juridictionnel et un règlement diplomatique, l'absence de qualification ferme de sentence arbitrale de l'avis rendu n'est pas théoriquement souhaitable pour le contribuable : *quid* en

effet si les États n'exécutent pas l'accord définitif auquel la commission est parvenue ? Faut-il appliquer distributivement la convention de New York de 1958 sur les sentences arbitrales selon que les États parviennent ou non à un accord sur la manière de régler le différend ? S'il y a accord, la convention ne serait pas applicable puisque l'avis n'est pas obligatoire ; mais à défaut d'accord, la nature juridictionnelle de l'avis serait entière et la convention serait alors applicable ? Ou doit-on l'exclure faute d'être précisément face à une sentence nécessairement arbitrale, puis qu'elle ne l'est que potentiellement⁵⁶. Encore faudrait-il conclure à la compétence du juge judiciaire, ce qui est loin d'être certain⁵⁷.

Contentons-nous pour le moment de **constater l'hybridité de l'arbitrage fiscal**⁵⁸ et **d'espérer pour l'avenir qu'il devienne un véritable arbitrage au sens du droit privé**. Ne serait-ce que pour assurer davantage de sécurité fiscale, l'évolution future souhaitable pourrait être en effet de poursuivre la juridictionnalisation de cette procédure hybride, en rendant obligatoire pour les États l'avis rendu, et en leur ôtant la possibilité qu'ils conservent de pouvoir régler autrement le différend une fois la commission saisie.

G. CAVALIER ■

III. L'arbitrage fiscal du point de vue du droit public

67. Christophe ROUX - Dans une visée panoramique, la nouvelle faculté de recourir à l'arbitrage intégrée par la directive européenne sur le règlement des différends fiscaux renforce plusieurs lames de fond parcourant l'action publique. La première a trait à sa contractualisation - la décision arbitrale devant *in fine* aboutir à un accord interétatique -, laquelle vient ici assaillir deux bastions considérés, traditionnellement, comme rétifs à l'expansion de l'*instrumentum* : la fiscalité et la justice. La seconde a trait au développement, tout aussi manifeste, des modes alternatifs de règlement des différends, leur développement, en droit fiscal comme ailleurs, n'étant pas sans présenter quelques dangers, menant potentiellement à une concurrence, voire à une mise en concurrence des procédures (contentieuses ou non). Quitte à enfoncer des portes ouvertes, on pourra enfin y voir un témoignage de l'europeanisation du droit public et, plus largement, de son hybridation au regard des droits étrangers ou régionaux, la spécificité de ses règles « organiques » étant relativisée à leur

56 Le caractère non obligatoire de la sentence dans l'État d'origine est un motif de refus de reconnaissance et d'exécution.

57 CE, 19 avr. 2013, n° 352750, Syndicat mixte des aéroports de Charente (SMAC), s'estimant incompétent pour connaître d'une sentence arbitrale rendue par une juridiction étrangère, et le commentaire de P. Cassia : D. 2013, p. 1445.

58 Rapp. H. Ruiz Fabri, Le règlement des différends de l'OMC : une forme d'arbitrage ? : Arch. phil. droit : Dalloz, 2009, p. 97-119.

53 « Les autorités compétentes peuvent prendre une décision qui s'écarte de l'avis de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends. Toutefois, si elles ne parviennent pas à un accord sur la manière de régler le différend, elles sont liées par cet avis. »

54 *Idem*.

55 Art. 15, 2 *in fine*.

contact. Resterait à concéder, en revanche, que cette nouvelle faculté semble tordre le cou à quelques idées reçues au sujet de l'arbitrage : là où on présente l'instrument comme un gage de célérité, force est de constater que son recours est ici bien tardif, intervenant comme une *ultima ratio*. En zoomant le propos sur cette nouvelle procédure, tout en essayant d'embrasser la casquette du publiciste au sens large, il semble possible de tenir des réflexions assez différentes sur cette novation, selon que, justement, l'on embrasse les différentes spécialités de la discipline.

68. Nul doute que, pour un « internationaliste », l'évolution laissera de marbre : non pas au regard de son objet et de son épaisseur, mais eu égard au fait que l'arbitrage constitue un mode de règlement des différends « conventionnel » entre États. Ce constat invite d'ailleurs à penser autrement la directive dont les ressorts sont probablement moins « fiscalistes » qu'« internationalistes » ; dit autrement, c'est moins l'objet (fiscal) que le contexte supranational qui a légitimé l'instauration de cette procédure d'arbitrage. Du point de vue d'un « constitutionnaliste », et dans la veine des propos précédents, la directive invite à tenir des propos éculés. Si certains, au sujet de cette procédure d'arbitrage, pourront crier à l'abandon de souveraineté, d'autres répondront que, précisément, les limitations de souveraineté sont des manifestations de souveraineté. Du reste, il existe aussi une conception « transnationale » et extra-étatique de l'arbitrage, laquelle « accepte de considérer que la juridicité de l'arbitrage puisse être puisée non dans un ordre juridique étatique, qu'il s'agisse de celui du siège ou de celui du ou des lieux d'exécution, mais dans un ordre juridique tiers, susceptible d'être qualifié d'ordre juridique arbitral »⁵⁹. Il faut encore admettre, à la suite d'autres, que si abandon de souveraineté il y a, il reste tempéré, le recours à l'arbitrage étant ici tout à la fois subsidiaire et supplétif par rapport à la procédure amiable en amont, les États parties restant par ailleurs maîtres de la solution apportée *in fine*⁶⁰.

69. Le prisme « européeniste » se révèle plus riche. Cette nouvelle faculté témoigne en effet d'une européanisation rampante des fiscalités directes nationales, visées principalement par les conventions fiscales internationales au titre de la double imposition. Le principe - déjà vacillant - selon lequel « la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté »⁶¹ vient ici subir un nouvel assaut. De fait, demain, pour l'interprétation de stipulations conventionnelles ayant trait à la perception d'impôts directs, c'est une commission arbitrale « européanisée » qui sera susceptible de se prononcer : il faut dès lors admettre qu'une évolution procédurale sera susceptible d'affecter matériellement le fond du droit, quand bien même la perspective paraîtrait, à ce stade, lointaine. En pratique, il s'avèrera sans doute nécessaire, pour les arbitres, d'acquérir

une connaissance de la jurisprudence applicable dans les États parties au différend, dans la mesure où celle-ci est pertinente pour décider si l'imposition est conforme à la convention⁶². Indubitablement, c'est donc la « fabrique » du droit fiscal qui semble susceptible de se décentraliser. Il paraît ainsi illusoire de considérer que les solutions rendues n'auront pas d'impact sur l'appréciation et l'interprétation des notions gouvernant l'applicabilité des conventions, sauf à être convaincu par les commentaires du modèle OCDE, selon lesquels la décision arbitrale n'aurait pas valeur de précédent et ne concernerait que le cas concret soumis à l'arbitrage. Cette crainte (celle que les décisions arbitrales soient susceptibles de remettre en cause les droits nationaux et l'interprétation qui en est faite par les juges nationaux), il faut relever que la Cour de justice de l'Union la partage lorsqu'elle se frotte elle-même à l'arbitrage international. La Cour s'accommode en effet avec (les mêmes) difficultés du recours à l'arbitrage, craignant que son instrumentalisation puisse remettre en cause l'autonomie de l'ordre juridique européen. C'est ainsi que, récemment, au sujet d'un accord liant les États membres de l'Union et le Canada, prévoyant dans certaines hypothèses le recours à l'arbitrage, le juge a validé l'instauration de tribunaux arbitraux mais « à la condition de ne pas porter atteinte à l'autonomie de l'ordre juridique de l'Union » ; la Cour de justice d'ajouter que ces tribunaux « ne sauraient être habilités à interpréter ou à appliquer des dispositions du droit de l'Union autres que celles contenues dans l'Accord »⁶³.

70. C'est, pour terminer, à un regard d'administrativiste que l'on se livrera. Cette nouvelle faculté confirmera, en premier lieu, combien il ne reste plus grand-chose du principe (général du droit⁶⁴) selon lequel les personnes publiques ne peuvent avoir recours à l'arbitrage. L'actuel article L. 311-6 du code de la justice administrative en convainquait déjà, les dérogations organiques (notamment pour les EPIC) et sectorielles (notamment pour les contrats signés avec des personnes étrangères) s'étant amoncelées au fil du temps. L'interdiction, on le sait, a fait l'objet d'historiques débats et a, durant la période contemporaine, été largement remise en cause⁶⁵. La prohibition reposerait sur deux arguments. Le principal a toujours été le suivant : « l'État ne pourrait être jugé que par des juridictions instituées par la loi »⁶⁶, les personnes publiques n'étant pas libres de choisir leur(s) juge(s). L'explication a toujours eu, de l'aveu de Maurice Hauriou (qu'on ne

59 E. Gaillard, Aspects philosophiques du droit de l'arbitrage international : RCADI 2007, vol. 329, p. 49.

60 V. B. Delaunay, L'arbitrage dans la convention multilatérale BEPS : REIDE, 2017-4, p. 390.

61 CJCE, 14 févr. 1995, C-279/93, Schumacker.

62 V. en ce sens, D. Gutmann, Brèves réflexions sur les règles procédurales de l'arbitrage fiscal international post-BEPS : REIDE, 2017-4, p. 396.

63 CJUE, ass. plén., 30 avr. 2019, avis 1/17, Accord ECG UE-Canada, pts 108 et 118.

64 Cf. CE, ass., 13 déc. 1957, Sté Nationale de Vente des Surplus (SNVS) : Rec. Lebon, p. 678 ; AJDA, 1958, p. 91, chron. J. Fournier et G. Braibant ; D. 1958, II, p. 517, concl. F. Gazier, note J. L'Huillier.

65 V. M. Chambon, L'arbitrage international en droit administratif, ou l'impossible conciliation de deux phénomènes antagonistes : Civitas Europa, 2013-2, p. 261. - A. Legrand, Arbitrage et intérêts publics, in *Mél. J. Chevallier* : LGDJ, 2013, p. 131. - P. Delvolvé, L'arbitrage en droit public français, in D. Renders, P. Delvolvé et T. Tanquerel (dir.), L'arbitrage en droit public : Bruylant, LGDJ, 2010, p. 189. - D. Labetoulle, Pour un statut de l'arbitrage en droit administratif, in *Mél. J.-F. Lachaume* : Dalloz, 2007, p. 667.

66 E. Laferrière, Contentieux administratif : 1896, 2^e éd., t. 2, p. 152.

peut pas, pourtant, soupçonner de romantisme exacerbé), un caractère plus « *sentimental* » que juridique⁶⁷. Le second, sous un angle matériel, réside quant à lui dans la structure même du droit public : les « *limites à l'arbitrabilité s'expliquent parce qu'on est ici en présence de règles qui ne statuent pas sur des droits subjectifs, dont on pourrait ou non disposer, mais qui ont pour objet d'organiser les rapports de l'individu et de la collectivité* »⁶⁸.

Dans le cadre qui est le nôtre, le premier argument possède un caractère spécieux pour remettre en cause cette faculté de recourir à l'arbitrage, puisqu'il renvoie au prétendu monopole du juge administratif. Or nul n'ignore que, en matière fiscale, le juge administratif partage le rôle avec son homologue judiciaire. Par ailleurs, dans le cadre d'un différend entre États, l'explication est fragile, l'arbitrage apparaissant moins exorbitant dans une relation d'égal à égal. On pourrait toutefois, pour prolonger l'argument, évoquer la question de la publicité liée aux décisions de justice, là où par principe (et même si un résumé « public » de la décision arbitrale est semble-t-il prévu par la directive) l'arbitrage reste caché, ce qui s'accorde assez mal avec l'aspiration contemporaine de transparence. Le second argument est en revanche plus probant, renvoyant à l'article 2060 du code civil selon lequel il y a impossibilité de compromettre « *dans toutes les matières qui intéressent l'ordre public* ». Le sujet sur l'étendue et les bornes de l'ordre public étant vaste, on s'autorisera juste une réflexion. Il n'apparaît pas hardi de considérer, avec Pascal Ancel, que la fiscalité a « *pour objet d'organiser les rapports de l'individu et de la collectivité* » ; c'en est même une manifestation de quintessence, à tel point qu'il n'apparaît pas plus osé de relever que la fiscalité « *au sein de l'immense nébuleuse des règles d'ordre public [fait partie du] noyau dur, [c'est-à-dire] du petit nombre de questions qui doivent être soustraites aux arbitres et réservées aux juridictions étatiques* »⁶⁹.

Quoiqu'on en pense, le propos reste abstrait puisque, visiblement, ces garde-fous n'ont ému personne, peut-être du reste car la « sentence » arbitrale d'espèce n'est pas exécutoire à elle seule. L'obligation des États concerne en effet la prise en compte de la décision arbitrale dans la rédaction de l'accord amiable final, le règlement du différend restant donc matérialisé par un accord interétatique. Reste alors à se demander concrètement dans quelle mesure la « sentence » arbitrale, voire l'accord interétatique, qui le prolongerait, pourraient être amenés à la vie judiciaire interne, rendant la confrontation avec l'ordre public moins évanescence. La première hypothèse serait la suivante : le requérant (le contribuable) concerné, souhaiterait remettre en cause la légalité de l'acte (de l'administration fiscale) issu de l'acte interétatique comme, par exemple, un dégrèvement... insuffisant, en ce qu'il ne respecterait pas les termes de l'accord interétatique. Dans cette hypothèse, le juge national exercerait un contrôle de conventionalité traditionnel et il ne semble pas que, dans ce cadre, il pourrait apprécier si la décision heurte l'ordre public national. Seconde hypothèse : il faudrait d'abord partir du

principe que la sentence arbitrale en est bien une; partant, demain, les tribunaux judiciaires ou administratifs pourraient en connaître. Comme on le sait, depuis la jurisprudence *INSERM*⁷⁰, reprise notamment par la décision *FOSMAX*⁷¹, cette compétence est en principe dévolue au seul juge judiciaire en matière d'arbitrage international, dès lors du moins que la sentence est rendue à l'étranger. Si cette sentence est rendue en France (et rien n'est précisé à ce sujet au sein de la directive), elle pourrait toutefois faire l'objet d'un recours devant le juge administratif, lequel se reconnaîtrait alors compétent, d'une part, pour apprécier l'arbitrabilité même du litige et, d'autre part, pour « *contrôler la conformité de la sentence aux règles impératives du droit public français* ». Si, à ce stade, le contenu de ces règles reste à circonscrire, le Conseil d'État en a déjà dressé une liste ouverte et non exhaustive avec, en son sein, une référence opérée à la prohibition des libéralités par les personnes publiques, laquelle pourrait être instrumentalisée en la matière. On peut encore se demander si le principe d'égalité devant l'impôt ne pourrait pas, demain, grossir les rangs de ces règles impératives. Une même menace contentieuse existerait par ailleurs si l'on imaginait que la sentence arbitrale puisse faire l'objet d'un *exequatur* : il faudrait imaginer l'hypothèse où le contribuable concerné par l'accord souhaite que celui-ci soit effectivement mis en œuvre, là où il ferait face à un État récalcitrant. Dans cette hypothèse, le juge administratif serait compétent pour en connaître et effectuerait un contrôle similaire à celui qu'il exerce s'agissant du recours direct contre les sentences⁷².

71. À ce stade, ces éléments relèvent la grande projection juridique. L'hypothèse a toutefois le mérite de remettre en perspective un point important et, au fond, non traité par la directive : celui lié à l'exécution de la sentence et de l'accord interétatique qui le prolonge. Certes, il est plus probable que, si un État refuse finalement de respecter ses engagements, ce soit davantage sur le terrain de la responsabilité issue du droit de l'Union européenne - voire de la responsabilité internationale - que le contentieux se déportera. Mais **il ne nous semble pas impossible de considérer que, du point de vue du contribuable - grand absent de cette procédure d'arbitrage -, la problématique de l'exécution fasse resurgir celle liée à la compétence des tribunaux internes pour connaître de ces sentences arbitrales ou accords.** Corrélativement, ressurgiraient alors tous les problèmes liés au mariage (à trois) déraisonnable entre arbitrage, fiscalité et personnes publiques.

C. ROUX ■

67 M. Hauriou, Précis de droit administratif et de droit public : Sirey, 12^e éd., 1933, p. 52.

68 P. Ancel, Arbitrage et ordre public fiscal : Rev. arb., 2001, p. 269.

69 *Idem*.

70 TC, 17 mai 2010, n° 3754, *INSERM c/ Fondation Saugstad* : Rec. Lebon, p. 580 ; RFDA 2010, concl. M. Guyomar, p. 959 et note P. Delvolvé, p. 971 ; AJDA 2010, p. 1047 et p. 1564, étude P. Cassia ; D. 2010, p. 2633, obs. X. Delpech, note S. Lemaire ; Dr. adm., 2010, comm 122, note F. Brenet et F. Melleray.

71 CE, ass., 9 nov. 2016, n° 388806, *Sté Fosmax LNG* ; AJDA, 2016, p. 2368, chron. L. Dutheillet de Lamothe et G. Odinet ; RFDA 2016, p. 1154, concl. G. Pellissier et 2017, p. 111, note B. Delaunay.

72 V. TC, 24 avr. 2017, n° 4075 : CMP 2017, comm. 176, note P. Devillers ; AJDA, 2017, p. 981, chron. G. Odinet et S. Roussel.

3^e table ronde : Les espoirs et craintes de la pratique

PRÉSIDENTE



Lukasz STANKIEWICZ

Professeur de droit public, Université de Limoges, OMIJ (EA 3177), membre associé CERFF-EDPL (EA 666)

INTERVENANTS



Valéry BRISSON

Avocat associé, AKILYS Avocats, Lyon



Terence WILHELM

Docteur en droit,
Avocat associé, CARA Avocats, Lyon

72. Valéry BRISSON - Bruno Gibert a rappelé combien il était étrange d'exclure les avocats spécialisés en droit fiscal de la catégorie des personnalités indépendantes susceptibles d'être membres de la commission consultative susceptible d'être constituée en cas de désaccord entre État ou rejet de la demande d'ouverture de la procédure amiable par certaines administrations. On ne peut effectivement que s'en émouvoir car, au-delà des aspects de pure technique fiscale, la possibilité d'ouvrir la composition de la commission à des personnalités présentant des expériences et des cultures professionnelles différentes apparaît au contraire comme un gage de plus grande objectivité.

Cela est d'autant plus regrettable que le contribuable lui-même peut être totalement absent de la procédure :

- les règles de fonctionnement de la commission sont déterminées par les seuls États compétents et rien ne leur impose de permettre au contribuable d'être d'une quelconque façon acteur du processus d'élaboration de la décision ;

- le contribuable ne peut fournir à la commission d'éléments, renseignements, preuves ou documents utiles à la décision que si l'administration l'y autorise ou si la commission elle-même l'y invite ;

- les contribuables ne peuvent se présenter ou se faire représenter devant la commission que si la commission le demande ou si l'administration fiscale française a accepté leur demande.

Certes, il est permis de penser que l'administration fiscale française observera une pratique bienveillante s'agissant des demandes de représentation formulées par les contribuables ou des demandes de transmission à la commission de documents ou éléments. Mais si tel n'était pas le cas, cette procédure nouvelle pourrait évoquer une forme de « Yalta fiscal » où les États se partageraient dans un entre-soi quelques richesses de la principale et pourtant absente personne concernée...

sans même oublier d'être défrayés le cas échéant, pour le dérangement⁷³.

Cette incertitude ne pourra que conduire à **s'interroger de plus fort sur l'opportunité d'avoir ou non recours aux dispositions nouvelles des articles L 251 B à L 251 ZH du LPF**. Ce questionnement sera d'autant plus délicat à résoudre que le contribuable devra, à cette occasion, faire face à un dilemme, si ce n'est cornélien, du moins sérieusement épineux. En effet, conformément à l'article L 251 B du LPF, le contribuable peut en principe, introduire une réclamation contre les impositions mises en recouvrement parallèlement à sa demande d'ouverture de la procédure de règlement du différend entre États et, au-delà, poursuivre leur contestation devant les juridictions administratives en cas de rejet. Mais lorsque les administrations des États se sont accordées, le cas échéant après qu'une commission consultative a été constituée et a rendu sa décision, le contribuable a un choix :

- soit, jugeant la solution satisfaisante, il souhaite s'en prévaloir, auquel cas il doit renoncer à tout recours (LPF, art. L. 251 H, II) ;

- soit il peut purement et simplement renoncer à son bénéfice.

Dès lors, dans cette seconde hypothèse, on ne peut que redouter la qualité de l'accueil qui pourra être réservé par les juridictions contentieuses à ses prétentions. En effet, il faudra bien plus aux magistrats administratifs que leur indéniable intégrité pour rester imperturbables et indifférents face au

⁷³ Le 2° de l'article R. 251 T-2 du LPF dispose que le défrayment et la rémunération des personnalités indépendantes composant la commission sont à la charge du contribuable lorsque celle-ci considère fondé le rejet de la demande d'ouverture par les administrations compétentes.

gâchés d'un processus long et coûteux devenu vain⁷⁴. Cette éventualité doit donc conduire à **ne pas formuler à la légère de demande d'ouverture et encore moins à solliciter la formation d'une commission consultative** sans avoir préalablement mûrement réfléchi à la suite qui serait donnée à sa décision, quelle qu'elle soit.

Cette **analyse préalable, aussi indispensable qu'elle soit, sera complexe** car les arguments de droit susceptibles d'être présentés par le contribuable à l'occasion d'une demande d'ouverture ne peuvent reprendre la totalité des fondements susceptibles d'être soutenus devant une juridiction contentieuse.

Certes, en théorie et conformément à l'article L. 251 Z du PLF, la commission consultative peut fonder son avis sur les accords ou conventions applicables mentionnés à l'article L. 251 B, mais aussi sur « *toute règle nationale applicable* ». Par « *toute règle nationale applicable* », si l'on fait abstraction des objectifs de la directive 2017/1852 dont ces dispositions sont la transposition, on ne voit pas bien pourquoi il faudrait s'en tenir aux seuls arguments fondés sur des règles d'assiette.

Mais on imagine quand même avec beaucoup de difficulté le représentant d'une administration étrangère tenter de faire prévaloir la position de son État en soulevant un vice dans la procédure d'imposition française ou en faisant remarquer à son homologue français l'absence de conformité de l'imposition française à notre Constitution. À l'inverse, si par évidence les moyens susceptibles d'être soulevés au plan contentieux pourront emprunter de tels fondements et être plus nombreux, le juge administratif ne pourra en aucun cas venir au secours du contribuable s'il s'avère qu'un État étranger observe une position contraire à une convention qu'il a pourtant conclue.

Toutefois, quelles que soient les imperfections de ce nouveau dispositif et les questions que peuvent susciter sa mise en œuvre, on ne peut que se féliciter de l'entrée en vigueur d'une nouvelle voie de droit offrant enfin au contribuable une chance de ne plus être la victime de divergences d'interprétation entre États.

73. Terence WILHELM - La thématique du règlement des différends en droit fiscal international, outre le fait de renfermer un bon sujet de thèse, se pose comme une question fondamentale dans nos environnements contemporains. Peut-on encore en effet aborder la fiscalité dans un cadre purement domestique, en la soustrayant à toute influence internationale ? Le point d'interrogation qui ponctue cette dernière phrase est parfaitement inutile, tant la réponse réside déjà dans la question. Car sans être nécessairement fiscaliste, tout juriste (au sens large et noble du terme) sait désormais que nos normes sont pour la plupart influencées, voire directement inspirées de sources externes, qu'il s'agisse du droit de l'Union européenne, du droit conventionnel, ou encore des travaux d'organisations faisant autorité, à l'instar de l'OCDE ou de l'OMC.

⁷⁴ En effet dans une telle hypothèse, non seulement les représentants des administrations concernées auront en pure perte consacré leur temps à une procédure sans suite, mais le défraiement et la rémunération des membres de la commission le cas échéant constituée restera, en tout état de cause, à la charge des États.

Cela étant posé, en devenant global, le sujet du règlement des différends en devient également plus complexe. Protéiforme même. En effet, la division du monde en une multitude de pays n'a eu d'équivalent que la multiplication proportionnelle des systèmes juridiques. Leur coexistence, combinée à la souveraineté des États et aux effets corrélatifs des crises économiques sur les finances publiques, génère forcément des frictions, dont le contribuable engagé dans des opérations transfrontalières peut faire les frais⁷⁵.

Devant cette multiplication des différends, les États ont tôt fait d'adopter dans leurs corpus juridiques des procédures de revue, de discussion et d'arbitrage afin de garantir l'équilibre économique et politique. On retrouve ainsi des émanations de ces procédures dans le paquet fiscal de l'UE qui, dès 1990, posait déjà les bases d'une convention multilatérale d'élimination des doubles impositions ; dans le modèle de convention de l'OCDE et l'ONU ; et dans les travaux récents de l'OCDE, tout particulièrement son programme dit « BEPS ».

Dans cet environnement, **la question fondamentale me semble être celle-ci : ces règlements, nécessairement internationaux, sont-ils efficaces ?**

En creux, cette question soulève le point de savoir s'il est préférable pour le contribuable d'activer ces procédures internationales ou de porter le litige (car si différend il y a, il y a forcément un litige) devant les tribunaux compétents. Cela sous-entend déjà que le contribuable ait accès à un système judiciaire organisé et efficace, où les juges seraient à même de traiter de questions fiscales nécessairement complexes, car internationales. Si l'on prend l'exemple de la France, qui certainement figure parmi les États de droit les mieux organisés, la réponse n'est pas si évidente. La pratique montre que, outre le délai de traitement (de plusieurs années), ces questions complexes de droit fiscal international peinent souvent à trouver une audience réceptive devant les juridictions de première instance. Il n'est pas rare en effet que le fond du dossier, autant que le droit, ne soient correctement analysés qu'en appel. À l'incertitude liée à l'issue de l'affaire (de laquelle le contribuable doit répondre devant ses actionnaires, ses commissaires aux comptes, ses investisseurs, son personnel, etc.) s'ajoutent les coûts de la procédure et surtout, le fait qu'une décision en justice d'un État donné ne saurait automatiquement et mécaniquement trouver à s'exécuter dans un autre État concerné par l'opération en cause.

Néanmoins, **on ne peut balayer si rapidement l'option contentieuse et ce, pour plusieurs raisons.**

D'abord, seule la voie contentieuse peut régler une affaire au fond et sur la base d'une règle de droit. Les procédures internationales de règlement des différends, de même que l'arbitrage international, sont davantage des voies diplomatiques qui, bien que souvent pragmatiques, cherchent à préserver les intérêts des parties, et non pas à faire respecter la règle juridique. En cela, une même affaire, pouvant potentiellement lier les deux mêmes parties, mais portée devant deux commissions différentes (par exemple dans des pays ou à des

⁷⁵ Ces frictions sont d'ailleurs souvent provisionnées par les entreprises et les nouvelles obligations IFRIC 23, à l'instar des obligations américaines dites FIN 48, n'en sont qu'une manifestation.

époques différentes) pourrait accoucher de deux solutions contradictoires. La voie contentieuse nous semble de ce point de vue-là offrir davantage de garanties et de sécurité juridique.

En lien avec ce qui précède, la nature diplomatique des procédures de règlement tend à rendre l'issue des affaires portées très aléatoire. Prenons l'exemple des procédures amiables d'élimination des doubles impositions applicables en Europe. Ces procédures, qui découlent d'une convention multilatérale liant les États de l'Union, prévoient en théorie que les différends en matière de prix de transfert sont réglés dans un délai maximal de trois années, dont les six derniers mois sont dévolus à une procédure d'arbitrage en cas d'échec des discussions lors des phases précédentes. En pratique, nombreux sont les cas dont le traitement dépasse (parfois même très largement !) ce délai de trois années. Il n'est même pas rare qu'un différend entraînant un autre, la procédure de règlement n'est pas encore clôturée qu'il faille déjà la lier à une seconde affaire similaire, portant sur des années ultérieures. En outre, de l'aveu même des rédacteurs auprès de l'administration fiscale qui ont à traiter de ces procédures, de nombreuses affaires sont négociées dans le cadre d'un ensemble plus vaste de litiges, au cours des réunions souvent biannuelles que les autorités fiscales organisent entre elles. La solution qui en découle relève donc parfois plus de la négociation que du droit.

Enfin, s'il fallait citer un troisième point clivant, rappelons que le contentieux est fort heureusement ouvert à toute question de droit fiscal, là où la plupart des procédures de règlement des différends embrassent un champ d'application plus restreint. Les procédures amiables d'élimination des doubles impositions en Europe sont en effet cantonnées à la seule sphère des prix de transfert. Les procédures amiables et d'arbitrage contenues dans les conventions internationales sont applicables aux seuls impôts couverts par ces traités. Or, on le sait désormais en France, un contribuable exonéré ou exempté d'impôt ne peut réclamer le bénéfice d'une convention internationale, dans la mesure où le juge de

l'impôt estime qu'il ne peut être considéré comme un résident fiscal⁷⁶. D'autres affaires nous ont également appris que certaines taxes ou impôts au Brésil ne peuvent être soldés que par la voie contentieuse, car ils ne sont pas visés par les traités.

Nous sommes conscient que ce court exposé ne réponds pas à la question essentielle que nous avons nous-même posée au début. Nous allons donc raccrocher un temps la robe et revêtir l'habit plus conventionnel de l'« homme d'affaires ». Après tout, un bon fiscaliste doit d'abord et avant tout être à l'écoute des intérêts économiques et financiers de ses clients. **Une position pragmatique nous pousserait donc à encourager le contribuable vers une procédure internationale plutôt que vers un contentieux.** En effet, le monde des affaires commande un traitement des différends rapide, quitte à y laisser quelques deniers. Or, disons-le tout net, notre système judiciaire ne brille pas par sa hardiesse, ce que la Cour de justice de l'Union européenne ne manque pas de nous rappeler régulièrement.

Qui plus est, seule une procédure internationale permet de solutionner un litige dans tous les États concernés par l'opération en cause.

Enfin, comme rappelé précédemment, ces procédures internationales sont souvent seules garantes de l'élimination effective des doubles impositions, ce qui assure les droits économiques du contribuable, à défaut d'offrir une solution juridique toujours pertinente. Gageons encore que l'élan d'uniformisation renforcera encore davantage l'efficacité de ces procédures, et la voie internationale achèvera de s'affirmer comme une solution adéquate, à défaut d'être parfaite.

Nous concluons par une question évidente, qui nous écarte de nos tentations de juridisme et doit guider toute notre réflexion : au fond, que souhaite notre client ?

76 V. en ce sens CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) et 371132, Santander Pensiones SA EGFP.