

# Université Panthéon-Assas

école doctorale de droit international privé

Thèse de doctorat en droit  
Soutenue le 11 septembre 2014



Université Panthéon-Assas

## Les procédures de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées

**Auteur : Marie-Laure HUBLLOT**

Sous la direction de Guy **GEST**,  
*Professeur à l'Université Paris II – Panthéon-Assas*

### **Membres du jury :**

Guy **GEST**,

*Professeur à l'Université Paris II – Panthéon-Assas, directeur*

Daniel **GUTMANN**

*Professeur à l'Université Paris I – Panthéon-Sorbonne, rapporteur*

Bernard **PLAGNET**

*Professeur émérite à l'Université Toulouse I Capitole, rapporteur*

Bruno **GIBERT**,

*Président du forum conjoint de l'Union européenne en matière de prix de transfert*

Caroline **SILBERZTEIN**,

*Anciennement Chef de l'Unité des prix de transfert à l'O.C.D.E.*



## ***Avertissement***

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

## **Remerciements**

- à Jean-Marc, qui m'a supportée, dans une acception large du terme, tout au long de ce projet. Je n'aurais pu aboutir sans son soutien sans faille et ses encouragements répétés,
- à mes parents et à mes beaux-parents,
- à mes enfants, Quentin, Thibault et Lucile, qui m'ont laissé un peu de temps pour écrire.

Je tiens à remercier le Professeur Guy GEST, qui a accepté de diriger mes recherches dans leurs phases finales, malgré son emploi du temps déjà trop chargé. C'est avec le plus grand respect que je souhaite lui témoigner ma profonde gratitude.

Mes pensées vont au Professeur Patrick DIBOUT, qui accepta de me diriger, avec patience et dans une grande rigueur scientifique.

Je mesure l'honneur et la chance d'avoir pu travailler sous la direction de ces deux professeurs d'exception.

Je tiens également à remercier toutes les personnes qui ont accepté de me recevoir dans le cadre de mes recherches : mon confrère M. Eric BONNEAUD, qui fut chef de section au bureau E1 de la Direction de la législation fiscale et qui a accepté de partager avec moi son expérience, Mme Jocelyne COLLONVAL, archiviste de la Commission européenne, M. Bruno GIBERT, en tant que président du forum conjoint de l'UE en matière de prix de transfert, M. Franco ROCCATAGLIATA, administrateur principal à la Commission européenne, ainsi que ses collègues M. Wolfgang BUETTNER et M. Jean-Marc VAN LEEUW, de la DG TAXSUD, pour nos échanges et pour m'avoir ouvert les portes du centre des archives de la Commission, toute l'équipe des archives historiques du Conseil de l'UE, particulièrement M. Roland ROLKER, M. Pascal Saint-Amans, alors chef de bureau E1 à la Direction de la législation fiscale et enfin M. Jacques SASSEVILLE, responsable de l'unité conventions internationales à l'O.C.D.E.

Mes remerciements à Emmanuel Raingard de la Blétière, pour ses critiques et son écoute dans les moments de doute.

Enfin, je remercie l'école doctorale de droit international privé de Paris II pour sa patience et sa compréhension à mon égard.

## **Résumé :**

Avec l'accroissement des échanges transfrontaliers entre entreprises associées et des moyens de contrôles des transactions internationales par les administrations fiscales, les risques de différends en matière de prix de transfert augmentent nécessairement. Si ces conflits ne sont pas résolus, ils peuvent entraîner des doubles impositions, principalement économiques, et constituer des obstacles pour la libre circulation des biens et des services dans une économie globalisée. Les contribuables et les Etats ont donc besoin de procédures efficaces pour résoudre ces situations, unanimement dénoncées par les organisations internationales et les contribuables. Or les procédures actuelles ne sont pas totalement satisfaisantes. La Commission européenne, puis l'O.C.D.E ont récemment mené des travaux d'envergure visant à en améliorer les mécanismes. Le règlement de la double imposition en matière de prix de transfert est incontestablement un sujet d'actualité.

Ces travaux invitent à une analyse critique de l'ensemble des mécanismes internationaux de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert. Ces procédures sont étudiées, les causes de dysfonctionnement recherchées et des mesures d'amélioration sont proposées, notamment à la lumière des récents travaux des organisations internationales.

La première partie est consacrée à la procédure amiable dans le cadre des conventions fiscales bilatérales. L'analyse menée suit une approche chronologique des étapes de la procédure, depuis son ouverture jusqu'à la mise en œuvre de l'accord amiable.

La seconde partie traite des voies nouvelles de règlement des doubles impositions que constituent la médiation, la conciliation et l'arbitrage en matière fiscale. Une large place est consacrée à l'arbitrage qui est analysé tant sur le plan conventionnel, puisqu'il a été récemment intégré dans les conventions modèles O.C.D.E. et O.N.U., que dans le cadre de la convention européenne d'arbitrage.

Cette étude fait largement référence à l'approche de l'O.C.D.E. et des principaux Etats partenaires de la France. Néanmoins, il ne s'agit pas là d'un exercice de droit comparé mais seulement d'une mise en exergue d'autres pratiques pour servir le propos.

**Mots-clés** : Procédure amiable, Procédure d'arbitrage, Double imposition, Prix de transfert, Entreprises associées, Médiation, Conciliation, Ajustement corrélatif

***Dispute resolution procedures to resolve double taxation resulting from transfer pricing adjustments between associated entities***

With increasing cross-border trade between associated enterprises and means of control of international transactions by the tax authorities, the risk of disputes over transfer pricing necessarily increase. If these conflicts are not resolved, they can lead to double taxation, mainly of economic nature, and constitute obstacles to the free movement of goods and services in a globalised economy. Taxpayers and States therefore need effective procedures to resolve these situations, unanimously denounced by international organizations and taxpayers. However, current procedures are not entirely satisfactory. The European Commission and the O.E.C.D. have recently completed extensive work to improve the mechanisms. Dispute resolution in transfer pricing is certainly a hot topic.

A critical analysis of all international settlement mechanisms of double taxation arising from transfer pricing adjustments is conducted. These procedures are examined, the causes of dysfunction sought and improvement measures are proposed, particularly in light of recent work of international organizations.

The first part is devoted to the mutual agreement procedure under bilateral double tax treaties. The analysis is carried out following a chronological approach of the stages of the procedure, from its opening till the implementation of the mutual agreement.

The second part deals with the new ways of resolving transfer pricing double taxation that are mediation, conciliation and arbitration in tax matters. Emphasis is on arbitration that is analysed both in conventional terms, as it has recently been integrated into the O.E.C.D. and U.N. model conventions, and as part of the European arbitration convention.

This work makes extensive reference to the O.E.C.D and France key partners' approaches. Nevertheless, it is not a work of comparative law but only examples to illustrate other practices.

## ***Principales abréviations***

A.l : alinéa

Aff. : affaire

BDCF : Bulletin des conclusions fiscales

BOII : Bulletin officiel des impôts

BOFIP : Bulletin officiel des finances publiques

C.A.A : Cour administrative d'appel

C.E. : Conseil d'Etat

C.E.E. : Communauté économique européenne

C.G.I. : Code général des impôts

C.J.C.E. : Cour de Justice des Communautés européennes

C.J.U.E. : Cour de Justice de l'Union européenne

Dr. fisc. : Droit fiscal

*e.g. : exempli gratia*

E.T. : European Taxation

F.C.P.T. : Forum conjoint de l'Union européenne en matière de prix de transfert

I.B.F.D. : International bureau of fiscal documentation

*i.e. : id est*

I.F.A. : International fiscal association

J.O. : Journal officiel

J.O.C.E. : Journal officiel des Communautés européennes

J.O.U.E. : Journal officiel de l'Union européenne

n°: Numéro

LPF : Livre des procédures fiscales

O.C.D.E. : Organisation de coopération et de développement économique

O.E.C.E. : Organisation européenne de coopération Economique

p. : page(s)

RJF : Revue de jurisprudence fiscale

S.D.N. : Société des nations

T.C.E. : Traité instituant la Communauté européenne

T.F.U.E. : Traité sur le fonctionnement de l'UE

U.E. : Union européenne

Vol. : volume

O.N.U : Organisation des Nations Unies

§ : paragraphe

# Sommaire

<b>INTRODUCTION</b>	<b>17</b>
<b>CONTEXTE</b>	<b>17</b>
<b>DEFINITION ET CAUSES DE LA DOUBLE IMPOSITION</b>	<b>24</b>
<b>REGLEMENT DE LA DOUBLE IMPOSITION</b>	<b>29</b>
<b>PRESENTATION DE LA RECHERCHE</b>	<b>34</b>
<b>PREMIERE PARTIE : L'ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION DANS LE CADRE DE LA PROCEDURE AMIABLE DES CONVENTIONS FISCALES BILATERALES</b>	<b>40</b>
<b>TITRE 1 : L'OUVERTURE DE LA PROCEDURE AMIABLE</b>	<b>45</b>
<b>CHAPITRE 1 : L'ENGAGEMENT DE LA PROCEDURE AMIABLE</b>	<b>47</b>
<b>SECTION 1 : LE CHAMP D'APPLICATION DE LA PROCEDURE AMIABLE</b>	<b>47</b>
I. Les cas de recours à la procédure amiable	48
A. Perspectives historiques	48
1) Les cas de recours proposés par les premières conventions modèles	48
a. Des projets de convention modèle de la S.D.N. au modèle O.C.D.E	48
b. La convention modèle O.N.U.	50
2) L'article 25 du projet de convention multilatérale de la Commission européenne	52
B. Typologie des litiges pouvant faire l'objet d'une procédure amiable	54
1) Les cas individuels	54
2) Les cas collectifs	55
a. Les difficultés d'interprétation et d'application de la convention	55
b. La double imposition dans des cas non prévus par la convention	59
II. La double imposition entrant dans le champ d'application de la procédure amiable	62
A. La nature de la double imposition entrant dans le champ d'application de la procédure amiable	63
1) La double imposition juridique	64
2) La double imposition économique	65
a. Conventions contenant des dispositions comparables à l'article 9-2 de la convention modèle	65
b. Conventions ne contenant pas de dispositions comparables à l'article 9-2 de la convention modèle	68
B. La notion de risque de double imposition	71
1) Le caractère probable de la double imposition	71
2) L'absence de double imposition	77

SECTION 2 : LA DEMANDE D'OUVERTURE DE LA PROCEDURE AMIABLE _____	78
I. La présentation de la demande d'ouverture _____	78
A. Les contribuables ayant qualité pour agir _____	79
1) Principe _____	79
2) Difficultés d'application _____	81
a. Les sociétés de personnes _____	81
b. Les établissements stables _____	82
B. La saisine des autorités compétentes _____	85
1) La détermination de l'autorité compétente _____	85
a. Le critère de résidence _____	86
b. L'appréciation du lieu de résidence _____	88
2) Les délais de saisine _____	89
a. La durée du délai de saisine _____	90
b. La computation du délai de saisine _____	92
II. L'appréciation du bien-fondé de la demande d'ouverture _____	94
A. La nature du pouvoir d'appréciation de l'autorité compétente française _____	96
1) D'un pouvoir discrétionnaire... _____	96
a. La nature de la procédure amiable _____	97
b. La motivation du refus d'ouverture de la procédure amiable _____	98
2) ...Vers une compétence liée ? _____	100
a. La position de l'O.C.D.E _____	100
b. La position française _____	102
B. Le pouvoir de contrôle du juge administratif _____	106
1) Recours pour excès de pouvoir et action en responsabilité de l'Etat _____	106
a. Le recours pour excès de pouvoir _____	106
b. L'action en responsabilité pour faute _____	108
2) L'action en décharge _____	110
a. Recevabilité _____	110
b. Portée _____	112
<b>CONCLUSION DU CHAPITRE 1 : L'ENGAGEMENT DE LA PROCEDURE AMIABLE _____</b>	<b>114</b>
<b>CHAPITRE 2 : LES EFFETS EN DROIT INTERNE DE L'OUVERTURE DE LA PROCEDURE AMIABLE _____</b>	<b>116</b>
<hr/>	
SECTION 1 : L'EFFET SUSPENSIF DE LA PROCEDURE AMIABLE SUR LE RECouvreMENT DE L'IMPOT ET DES INTERETS DE RETARD _____	116
I. La suspension du recouvrement de l'impôt contesté _____	117
A. L'apport des travaux de l'O.C.D.E _____	117
1) Propositions de l'O.C.D.E _____	118
2) La diversité des pratiques des Etats _____	119
B. L'approche française _____	121
1) Procédures amiables ouvertes avant le 1 <sup>er</sup> janvier 2005 _____	122



2) Procédures amiables ouvertes après le 1 <sup>er</sup> janvier 2005 _____	123
a. Exposé du dispositif de l'article L 189 A du LPF _____	124
b. Précisions et évolution _____	127
II. Le paiement des intérêts de retard _____	130
A. Les travaux de l'O.C.D.E _____	131
1) La position de l'O.C.D.E _____	131
2) La diversité des pratiques des Etats _____	132
a. Intérêts de retard _____	132
b. Intérêts compensatoires _____	134
B. L'approche française _____	134
1) Intérêts de retard _____	134
2) Intérêts compensatoires _____	136
SECTION 2. L'ARTICULATION DE LA PROCEDURE AMIABLE ET DES RECOURS DE DROIT COMMUN _____	137
I. L'articulation de la procédure amiable avec les recours administratifs _____	138
A. Les recours hiérarchiques _____	139
1) Présentation _____	139
2) Interaction avec la procédure amiable _____	140
B. Le recours administratif contentieux _____	142
1) Présentation _____	142
2) Interaction avec la procédure amiable _____	144
II. L'articulation de la procédure amiable avec les recours juridictionnels _____	144
A. Position de la France _____	145
1) Les procédures juridictionnelle et amiable sont engagées par le même contribuable _____	145
2) Les procédures juridictionnelle et amiable sont engagées par deux contribuables différents au titre d'une même question de droit _____	147
B. Autres pratiques _____	148
<b>CONCLUSION DU CHAPITRE 2 : LES EFFETS EN DROIT INTERNE DE L'OUVERTURE DE LA PROCEDURE AMIABLE _____</b>	<b>151</b>
<b>TITRE 2 : LA CONCLUSION DE LA PROCEDURE AMIABLE _____</b>	<b>153</b>
<b>CHAPITRE 1 : L'OBTENTION DE L'ACCORD AMIABLE _____</b>	<b>155</b>
SECTION 1 : LES OBLIGATIONS LIMITEES DES ETATS _____	155
I. L'absence d'obligation de résultat _____	156
A. L'obligation de diligence des Etats _____	156
1) L'obligation de négocier _____	156
2) L'absence d'obligation d'éliminer la double imposition _____	157
B. L'évolution de la position de l'O.C.D.E _____	158
II. L'absence de délais procéduraux impératifs _____	160
A. Solutions visant à réduire les délais d'obtention de l'accord amiable _____	161

1) Propositions de l'O.C.D.E	161
a. La gestion des ressources humaines	162
b. Le cadre temporel incitatif	163
2) Les solutions adoptées par les Etats-Unis et la France	164
a. L'approche des Etats-Unis	165
b. L'approche de la France	167
B. Les recours potentiels contre le manque de diligence de l'autorité compétente française	169
1) Sur le fondement du droit interne	169
2) Sur le fondement de l'article 6-1 de la CESDH	171
a. L'applicabilité de l'article 6-1 de la CESDH en matière fiscale	171
b. La commission mixte peut-elle être qualifiée de tribunal au sens de la CESDH ?	173
SECTION 2 : LES FONDEMENTS DE L'ACCORD AMIABLE	175
I. Le fondement juridique de l'accord amiable : le principe de pleine concurrence	176
A. L'application du principe de pleine concurrence	176
1) L'approche méthodologique de l'O.C.D.E	177
a. Exposé des méthodes traditionnelles	178
b. Exposé des méthodes de partage des bénéfices	180
2) L'approche méthodologique française	181
a. La méthode par comparaison : d'une approche subsidiaire de détermination des prix de transfert...	182
b. ...vers une approche à titre principal	184
B. Les critiques émises à l'encontre du principe de pleine concurrence	187
1) Les critiques premières à l'encontre du principe de pleine concurrence	187
a. L'insuffisante prise en compte de la réalité économique des groupes et du libre jeu de la concurrence	188
b. Les limites de la notion de comparabilité	190
2) Les critiques récentes à l'encontre du principe de pleine concurrence	194
II. Les autres fondements de l'accord amiable	196
A. Les alternatives au principe de pleine concurrence	196
1) L'équité	196
a. La notion d'équité	196
b. L'application de la notion d'équité dans le cadre de la procédure amiable	198
2) La tractation d'ensemble	201
B. La question de la conformité des fondements alternatifs aux principes de légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt	203
1) Le principe de la légalité de l'impôt	203
a. Exposé du principe	204
b. Application dans le cadre de l'accord amiable	205

2) Le principe d'égalité devant l'impôt _____	205
a. Exposé du principe _____	205
b. Application dans le cadre de l'accord amiable _____	206
<b>CONCLUSION DU CHAPITRE 1 : L'OBTENTION D'UN ACCORD AMIABLE _____</b>	<b>208</b>
<b>CHAPITRE 2. LA RECEPTION DANS LE DROIT INTERNE DE L'ACCORD AMIABLE _____</b>	<b>209</b>
SECTION 1. LA NATURE JURIDIQUE DE L'ACCORD AMIABLE _____	209
I. La force exécutoire de l'accord amiable _____	209
A. L'inopposabilité de l'accord amiable au contribuable français _____	210
B. L'inopposabilité de l'accord amiable au juge _____	212
II. La qualification juridique de l'accord amiable _____	214
A. L'acte administratif _____	214
1) L'acte administratif individuel _____	214
2) Le contrat administratif _____	215
B. L'acte de gouvernement _____	215
1) La notion d'acte de gouvernement _____	216
a. Définition par le régime _____	216
b. Fondement de la théorie des actes de gouvernement _____	217
2) Application à l'accord amiable _____	218
SECTION 2 : LES EFFETS JURIDIQUES DE L'ACCORD AMIABLE _____	219
I. Les effets de l'accord amiable sur la situation du contribuable redressé _____	219
A. La décharge de l'imposition résultant de l'ajustement primaire _____	220
1) La nature du dégrèvement prononcé _____	220
a. Le dégrèvement gracieux _____	221
b. Le dégrèvement d'office des revenus imposés _____	221
2) La question de la prescription de droit interne _____	222
B. La décharge de l'imposition résultant de l'ajustement secondaire _____	223
1) Position de l'O.C.D.E et des Etats membres de l'UE autres que la France _____	224
a. Position de l'O.C.D.E _____	224
b. Position des Etats membres de l'UE, autres que la France _____	226
2) Position de la France _____	227
a. Fondements juridiques et modalités d'imposition _____	227
b. La décharge de l'imposition résultant de la transaction secondaire dans le cadre de l'accord amiable _____	235
II. Les effets de l'accord amiable sur la situation du contribuable ayant indument bénéficié du transfert de bénéfices _____	235
A. Définition de l'ajustement corrélatif _____	236
B. Questions pratiques liées aux ajustements corrélatifs _____	237
1) Méthodes d'élimination de la double imposition _____	237
2) Taux de change à retenir _____	239

<b>CONCLUSION DU CHAPITRE 2 : LA RECEPTION DANS LE DROIT INTERNE DE L'ACCORD AMIABLE</b>	<b>241</b>
<b>CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE</b>	<b>242</b>
<b><i>PARTIE 2 : L'EMERGENCE DE VOIES NOUVELLES DE REGLEMENT DE LA DOUBLE IMPOSITION INTERNATIONALE</i></b>	<b>244</b>
<b>TITRE 1 : LES MODES ALTERNATIFS DE REGLEMENT DE LA DOUBLE IMPOSITION EN DROIT FISCAL INTERNATIONAL</b>	<b>247</b>
<b>CHAPITRE 1 : LA MEDIATION ET LA CONCILIATION EN MATIERE FISCALE</b>	<b>249</b>
<b>SECTION 1 : LES PROCEDURES DE MEDIATION</b>	<b>251</b>
I. La médiation dans le contentieux fiscal de droit interne	251
A. La médiation en matière fiscale en France	251
1) Les organes de médiation stricto sensu	252
a. Le médiateur de la République	252
b. Le médiateur des ministères économiques et financiers	254
2) Les comités et commissions fiscales	256
B. La médiation fiscale aux Etats-Unis	259
1) Présentation de la procédure de médiation fiscale américaine	259
a. Champ d'application	259
b. Procédure	260
2) Principaux enseignements ressortant de la pratique américaine	262
II. La médiation dans le contentieux fiscal international	264
A. La position de l'O.C.D.E.	265
B. La position de l'O.N.U.	266
1) Le rôle du médiateur selon l'O.N.U.	267
2) La mission du médiateur selon l'O.N.U.	268
<b>SECTION 2 : LES PROCEDURES DE CONCILIATION</b>	<b>269</b>
I. La conciliation en droit interne	270
A. La commission départementale de conciliation	270
1) Présentation	270
2) Fonctionnement	270
B. Le conciliateur fiscal départemental	271
II. La conciliation en droit international	272
A. La conciliation comme mode de règlement des différends privés	272
B. La conciliation comme mode de règlement des différends entre Etats	273
1) Les procédures internationales de conciliation	274
2) La position de l'O.N.U. en matière de conciliation	275
<b>CONCLUSION DU CHAPITRE 1 : LA MEDIATION ET LA CONCILIATION EN MATIERE FISCALE</b>	<b>277</b>
<b>CHAPITRE 2 : L'ARBITRAGE EN DROIT FISCAL INTERNATIONAL</b>	<b>278</b>
<b>SECTION 1 : LES PARTICULARITES DE L'ARBITRAGE EN DROIT FISCAL INTERNATIONAL</b>	<b>280</b>

I. L'arbitrabilité des litiges fiscaux	281
A. Les critères essentiels de l'arbitrage	281
1) La notion d'arbitre	282
a. Indépendance et impartialité	282
b. Désignation par voie conventionnelle	285
2) La mission juridictionnelle de l'arbitre	285
B. Les obstacles invoqués à l'encontre de l'arbitrage dans les contentieux fiscaux	288
1) L'ordre public	288
a. La contrainte légale	289
b. La contrainte constitutionnelle	294
2) La souveraineté fiscale des Etats	299
II. Le revirement de position de l'O.C.D.E. et de l'O.N.U. en matière d'arbitrage fiscal international	301
A. Les influences extérieures	302
1) L'appel en faveur de l'arbitrage de certaines organisations internationales	302
2) L'évolution de la position des Etats-Unis	305
B. Les clauses d'arbitrage des conventions modèles	308
1) L'article 25-5 de la convention modèle O.C.D.E.	309
a. Les caractéristiques de la procédure d'arbitrage de l'O.C.D.E.	309
b. Les modalités de fonctionnement de la commission arbitrale	313
2) L'article 25-5 de la convention modèle O.N.U.	318
SECTION 2 : L'ANALYSE DES CLAUSES D'ARBITRAGE DES CONVENTIONS FISCALES BILATERALES	322
I. L'engagement de la procédure d'arbitrage conventionnelle	323
A. L'ouverture de la procédure arbitrale	324
1) Conditions tenant aux personnes concernées	324
a. L'accord des parties et du contribuable	324
b. L'engagement du contribuable	326
2) Conditions tenant à la nature du différend	327
a. Clauses arbitrales conclues avant 2008	328
b. Clauses arbitrales conclues après 2008	329
B. La composition de la commission arbitrale	332
1) La commission d'arbitrage	333
a. Composition de la commission arbitrale	333
b. Délais procéduraux applicables à la commission d'arbitrage	337
2) La Cour de justice de l'Union européenne : une instance arbitrale ?	339
a. L'exemple de la convention fiscale conclue entre l'Allemagne et l'Autriche le 24 août 2000	340
b. Une compétence contestable ?	341
II. Le déroulement et la conclusion de la procédure d'arbitrage	343

A. Le déroulement de la procédure d'arbitrage _____	343
1) La participation du contribuable _____	344
2) La confidentialité des informations transmises à la commission _____	345
B. La conclusion de la procédure d'arbitrage _____	348
1) Le fondement de la décision de la commission d'arbitrage _____	348
2) L'application de la décision d'arbitrage _____	350
<b>CONCLUSION DU CHAPITRE 2 : L'ARBITRAGE EN DROIT FISCAL INTERNATIONAL _____</b>	<b>353</b>
<b>TITRE 2 : LA CONVENTION EUROPEENNE D'ARBITRAGE DU 23 JUILLET</b>	
<b>1990 _____</b>	<b>355</b>
CHAPITRE 1 : LA PHASE AMIABLE DE LA CONVENTION EUROPEENNE	
D'ARBITRAGE _____	361
SECTION 1 : L'ENGAGEMENT DE LA PHASE AMIABLE _____	361
I. Le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage _____	362
A. Nature des litiges entrant dans le champ d'application de la convention _____	363
1) Litiges portant sur l'application du principe de pleine concurrence _____	363
2) Difficultés d'application _____	367
a. La double imposition résultant de l'application des règles de sous-capitalisation	
_____	367
b. La double imposition impliquant des cas triangulaires _____	371
B. Litiges impliquant un établissement stable _____	374
1) Principe _____	375
2) Interaction entre l'article 4-2 de la Convention européenne d'arbitrage et le nouvel	
article 7 de la convention modèle O.C.D.E. de 2010 _____	376
a. L'évolution de l'interprétation du principe de pleine concurrence appliqué aux	
établissements stables _____	377
b. L'application du principe de pleine concurrence aux transactions impliquant un	
établissement stable _____	378
II. Les cas de refus d'ouverture de la phase amiable _____	382
A. L'application d'une pénalité grave _____	383
1) Principe _____	383
2) Difficultés d'application _____	385
B. Les autres cas de refus d'ouverture de la phase amiable _____	386
1) Les autres motifs de rejet de la demande d'ouverture de la phase amiable _____	386
2) Les voies de recours à l'encontre du rejet de la demande d'ouverture de la phase	
amiable _____	388
SECTION 2 : LE DEROULEMENT DE LA PHASE AMIABLE _____	389
I. Les délais procéduraux _____	389
A. Le délai pour engager la phase amiable _____	390
1) Points de départ du délai de trois ans de l'article 6-1 de la convention européenne	
d'arbitrage _____	390

2) Position de la France _____	392
B. La durée de la phase amiable _____	392
1) Les difficultés d'application du délai de deux ans de l'article 7-1 de la convention européenne d'arbitrage _____	393
a. Les dérogations conventionnelles _____	393
b. L'absence de diligence des autorités compétentes _____	395
2) L'apport des travaux du F.C.P.T _____	395
a. Définition du point de départ du délai de deux ans _____	396
b. Proposition de cadre temporel _____	398
II. L'articulation de la procédure amiable de la convention européenne d'arbitrage avec les autres voies de recours _____	399
A. Les recours de droit interne _____	400
1) Interaction de la phase amiable avec les recours de droit interne _____	400
2) Indépendance de l'autorité compétente par rapport au service vérificateur _____	402
B. Les recours en droit international _____	403
1) Interaction de la phase amiable avec la procédure amiable de la convention fiscale bilatérale _____	403
2) Interaction de la phase amiable avec l'article 5 de la Convention européenne d'arbitrage _____	405
<b>CONCLUSION DU CHAPITRE 1 : LA PHASE AMIABLE DE LA CONVENTION EUROPEENNE D'ARBITRAGE _____</b>	<b>406</b>
<b>CHAPITRE 2 : LA PHASE ARBITRALE DE LA CONVENTION EUROPEENNE D'ARBITRAGE _____</b>	<b>407</b>
<b>SECTION 1 : L'ENGAGEMENT DE LA PHASE ARBITRALE _____</b>	<b>408</b>
I. Les conditions d'engagement de la phase arbitrale _____	409
A. La condition posée par l'article 7-3 de la Convention _____	410
1) La position des Etats membres autres que la France _____	410
2) Analyse critique de la position de la France _____	411
B. L'accord des autorités compétentes et du contribuable _____	414
1) La question de l'accord des autorités compétentes : perspectives historiques _____	414
2) La question de l'accord du contribuable pour engager la phase arbitrale _____	416
II. La constitution et le fonctionnement de la commission consultative _____	417
A) Dispositions de la Convention _____	417
1) Composition de la commission consultative _____	417
2) Qualité des personnalités indépendantes _____	420
a. Compétence et indépendance _____	420
b. Résidence et nationalité _____	422
B. Compléments du Code de conduite _____	423
1) Détermination de l'autorité compétente ayant l'initiative de la saisine de la commission consultative _____	424

2) Délai de nomination des membres de la commission consultative _____	424
<b>SECTION 2. L'ISSUE DE LA PHASE ARBITRALE</b> _____	<b>426</b>
I. L'instruction du différend _____	426
A. La communication des informations _____	426
B. La protection des informations confidentielles _____	428
II. La résolution du différend _____	429
A. La décision éliminant la double imposition _____	430
1) L'avis de la commission consultative _____	430
a. Base légale _____	430
b. Motivation _____	432
2) La décision des autorités compétentes _____	433
a. L'accord amiable _____	433
b. La publication de la décision _____	434
B. La mise en œuvre de la décision _____	436
1) Recours ouverts au contribuable _____	436
2) Application dans le temps _____	439
<b>CONCLUSION DU CHAPITRE 2 : LA PHASE ARBITRALE DE LA CONVENTION EUROPEENNE</b>	
<b>D'ARBITRAGE</b> _____	<b>441</b>
<b>CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE</b> _____	<b>442</b>
<b><i>CONCLUSION GENERALE</i></b> _____	<b>445</b>
<b><i>ANNEXES</i></b> _____	<b>462</b>
<b><i>BIBLIOGRAPHIE</i></b> _____	<b>494</b>
<b><i>TABLE DE JURISPRUDENCE</i></b> _____	<b>525</b>
<b><i>INDEX</i></b> _____	<b>538</b>



# INTRODUCTION

---

## Contexte

- 1 - La mondialisation des échanges, phénomène qui ne cesse de s'amplifier, conduit les entreprises à intervenir de plus en plus au-delà des frontières juridiques. Cette internationalisation de la vie économique a favorisé la multiplication de groupes de sociétés. On estime aujourd'hui que près de 60% du commerce mondial est le fait d'échanges intra-groupe<sup>1</sup>. Mais si l'intervention des entreprises est désormais sans frontière au plan économique, les frontières fiscales demeurent.
- 2 - Dans ce contexte, les prix de transfert, entendus comme étant les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe, résidentes d'Etats différents, représentent un enjeu budgétaire important pour les Etats, à la mesure des flux financiers concernés.
- 3 - Aussi les administrations fiscales s'attachent-elles à vérifier que les revenus des opérations intra-groupes n'ont pas été minorés par un transfert indirect<sup>2</sup> de bénéfices à l'étranger. En opérant dans plusieurs Etats, les groupes multinationaux peuvent en effet optimiser leur taux effectif d'imposition en tirant avantage des différences de taux ou de systèmes fiscaux des Etats dans lesquels ils sont établis, voire en manipulant leurs prix de transfert afin de localiser les bénéfices dans un Etat à plus faible pression fiscale.
- 4 - Les Etats-Unis se sont lancés les premiers dans une réforme fiscale visant à contrôler plus sévèrement les prix pratiqués entre les sociétés américaines et leurs filiales situées à l'étranger. L'adoption, en 1982, de la loi dite *Tax Equity and Fiscal Responsibility Act* a ainsi donné à l'administration fiscale américaine des moyens accrus de contrôle des

---

<sup>1</sup> *OECD Insights, Debate the issues*, 18 April 2013, <http://oecdinsights.org/2012/03/26/price-fixing/>. Voir également, les propos de M. SAINT-AMANS, alors expert fiscal à l'O.C.D.E. et chef du secrétariat du forum mondial sur l'échange d'informations fiscales, *Le Monde*, 28 janvier 2010. Voir aussi M. COZIAN et Fl. DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec 2012/2013, 36<sup>ème</sup> Edition, n° 1000 où il est indiqué que les opérations intra-groupe représentent plus de la moitié du commerce international des biens et des services. Voir également, *Prix de transfert, Analyse critique des pratiques actuelles*, p. 6, Le Club des juristes, avril 2012, qui indique que les groupes contribuent à environ 75% des échanges internationaux réalisés par les entreprises françaises.

<sup>2</sup> Le prix de transfert indirect est « la compensation monétaire d'un bien, d'un service ou d'un droit de propriété à l'intérieur d'un groupe d'entreprises ou de sociétés apparentées. Ce prix est fixé en dehors des conditions normales de concurrence. Les partenaires sont en effet, en relation de dépendance, l'une des parties pouvant dominer l'autre ou toutes les deux se trouvant placées sous la maîtrise d'une tierce entreprise » : J-L BILON, *Transfert indirect de bénéfices (régime fiscal)*, Librairies Techniques, 1981, p.2. Le « transfert indirect de bénéfices » est donc constitué par l'attribution artificielle de revenus à l'occasion de relations entre entreprises dépendantes. Il s'oppose au « transfert direct de bénéfices » qui est le mode normal de distribution de revenus d'une société à son ou ses actionnaires comme le paiement de dividendes.

opérations des groupes étrangers opérant aux Etats-Unis<sup>3</sup>.

5- L'administration fiscale française a, pour sa part, longtemps considéré que les dispositions de l'article 57 du code général des impôts étaient suffisantes pour lutter contre les transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes. Issu de la loi du 31 mai 1933<sup>4</sup>, l'article 57 du code général des impôts l'autorise à redresser les bénéfices déclarés lorsqu'ils ne correspondent pas à ceux qui auraient été réalisés entre des entreprises indépendantes<sup>5</sup>. Pour pouvoir appliquer cet article, l'administration fiscale française doit apporter une double preuve. D'une part, il lui faut établir l'existence d'un lien de dépendance<sup>6</sup>, de droit<sup>7</sup> ou de fait<sup>8</sup>, entre l'entreprise française et l'entreprise

---

<sup>3</sup> Cette loi, votée en 1982, a introduit la section 6038 A dans l'Internal Revenue Code, qui met à la charge des entreprises des obligations déclaratives au titre de leurs transactions intra-groupe. Voir J. CLAUDE, *Le renforcement du contrôle fiscal américain à l'encontre des sociétés US, filiales de groupes étrangers. Section 6038 A de l'internal revenue code*, Revue de droit des affaires internationales, 1992, n°4, p.401s., UNICE, *Comments on proposed Section 6038 A Regulations*, Intertax, 1991/4, p. 236s., voir également la thèse de N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, L'Harmattan, 2005, p. 173s.

<sup>4</sup> JO Lois et décrets, 1<sup>er</sup> juin 1933, p. 5708.

<sup>5</sup> Article 57 du CGI : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France (...) ». L'article 57 ne semble s'appliquer que pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Mais l'article 209-1 du code général des impôts, qui se réfère à l'article 57, permet l'application de ce dernier également pour la détermination des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés. Le terme « entreprise » vise aussi bien les sociétés que les succursales ou établissements (CE 14 juin 1974, n° 80624, Dr.fisc 1974, comm. 1058, concl. D. MANDELKERN) ou encore les associations exerçant une activité lucrative (CE 27 février 1991, n° 48780 7ème et 9ème s-s, SARL d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied, Dr.fisc. 1992, n° 13, comm 64, concl. O FOUQUET).

<sup>6</sup> La preuve du lien de dépendance n'a pas à être apportée si l'entreprise étrangère est située dans un Etat étranger dont le régime fiscal est qualifié de privilégié au sens de l'article 238 A du code général des impôts.

<sup>7</sup> L'article 57 du CGI ne définit pas la notion de sociétés dépendantes (à la différence de nombreux autres articles, il ne renvoie pas au paragraphe 12 de l'article 39 du CGI, qui précise cette notion). La dépendance juridique est succinctement définie par l'administration fiscale comme résultant, soit de la détention d'une part prépondérante du capital, soit de la détention de la majorité absolue des suffrages, soit enfin, de l'exercice de fonctions comportant le pouvoir de décision (BOFIP, BOI-CF-IOR-60-50-20120912). La jurisprudence ne la définit pas autrement. Ainsi, la dépendance juridique peut être prouvée par le contrôle exclusif de la majorité du capital de l'autre société, voir CE, 30 mars 1987, n° 52 754, Labo Industrie, RJF 5/87, n° 489, concl B. MARTIN LAPRADE. Le tribunal administratif de Lyon a jugé que la détention égalitaire à 50% du capital d'une société n'est pas suffisante pour établir que les sociétés parties sont des entreprises juridiquement indépendante au sens de la réglementation en matière de prix de transfert, voir TA Lyon, 25 avril 1990, n° 86.9508, Laboratoires Fisons, RJF 11/91 n° 1347.

<sup>8</sup> Selon la documentation administrative, la dépendance de fait peut, par exemple, résulter de relations contractuelles, voir BOFIP, BOI-CF-IOR-60-50-20120912. Cette notion est interprétée de façon restrictive par la jurisprudence française qui s'attache essentiellement à l'analyse d'un faisceau d'indices économiques. Ainsi, un lien de dépendance de fait a été reconnu dans le cas d'une entreprise française liée par un contrat à une société étrangère qui fixait les prix d'achat et de vente pratiqués par la première, laquelle devait rendre compte de ses opérations et verser des redevances importantes pour le seul usage de la marque dont l'entreprise était propriétaire (CE, 23 mars 1953, n° 75 326, Recueil des arrêts du Conseil d'Etat, p.226). Un lien de dépendance de fait a également été constaté dans le cas d'une société française qui assure

étrangère ou encore démontrer que ces deux entreprises sont sous la dépendance d'une même entité. D'autre part, il lui appartient de prouver l'existence d'un avantage consenti<sup>9</sup> par l'entreprise française. Une fois cette double démonstration apportée, une présomption simple de transfert de bénéfices pèse sur l'entreprise vérifiée qui doit alors apporter la preuve d'une contrepartie de nature à justifier l'avantage consenti<sup>10</sup>.

**6 -** Indépendamment de l'article 57 du code général des impôts, l'administration fiscale française peut également contester les prix de transfert sur le fondement de la théorie prétorienne de l'acte anormal de gestion<sup>11</sup>, développée dans le cadre d'une interprétation de l'article 39-1 1° du code général des impôts. C'est ce fondement qui est utilisé lorsque le service vérificateur n'arrive pas à établir le lien de dépendance entre les parties<sup>12</sup>.

la distribution exclusive d'ouvrages édités par une société suisse dès lors qu'elle utilise des locaux et du matériel d'exploitation mis à la disposition par une filiale de la société suisse, que les deux sociétés ont une activité identique, qu'elles ont un personnel et un gérant commun et qu'aucune latitude n'est laissée à la société française dans le choix des ouvrages à diffuser (TA Paris, 13 février 1997, n° 93-7089, SARL Les Amis de l'Histoire, RJF 11/97, n° 1014). A l'inverse, le Conseil d'Etat a jugé que le lien de dépendance entre une société française et une société suisse n'était pas suffisamment caractérisé, ni par l'étroite communauté d'intérêts existants, selon l'administration, entre ces sociétés qui serait démontrée par l'absence de contrat régissant leurs relations commerciales, ni par les constatations faites par un juge pénal (saisi des poursuites pour fraude fiscale) selon lesquelles il y avait "une interdépendance économique" entre les sociétés (CE, 18 mars 1994, n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe, avec les conclusions de M. Philippe MARTIN, RJF 5/94, n°532).

<sup>9</sup> La loi donne une définition extrêmement large des avantages qui peuvent être présumés anormaux puisqu'ils peuvent revêtir la forme d'une majoration ou de minoration de prix, ou tout autre moyen. Ils peuvent ainsi prendre la forme d'un versement de redevances excessives, d'abandons de créances, d'aides financières, etc. Pour une illustration jurisprudentielle, voir notamment, SA Guerlain, Dr.fisc. 2008, n°18 comm. 302, concl. C. VEROT, (aide financière) ; CAA Paris 30 avril 2004, n° 99-2135, Sté Firmenich et Cie (minoration de recettes) RJF 8-9/04 n° 866 ; CAA Paris 31 mars 2004 n° 99-3544 Sté Almed (prix d'achats à prix minorés) RJF 8-9/04, n° 911; CAA Bordeaux 14 juin 2001, n°97-1746, Sté Lindt et Sprungli (redevance excessive), RJF 5/03 n° 553.

<sup>10</sup> L'existence d'une contrepartie justifiant l'octroi de l'avantage consenti est appréciée au cas par cas par le juge. En la matière, « *le juge renonce à exiger une contrepartie précise et identifiable et accepte un raisonnement « globalisant » portant sur l'ensemble des transactions des deux entreprises* » : Jérôme TUROT, « *Avantages consentis entre sociétés d'un groupe multinational* », RJF 5/89, p 269s. Voir notamment, CE 3 mars 1989, n° 77-581, 7<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s-s, Lainière de Picardie, RJF 5/89, n°538. Dans cette espèce, la société française avait apporté gratuitement sa caution à une filiale étrangère qui avait contracté des emprunts auprès d'une banque française. Le fait que ces emprunts aient permis de développer de façon significative les ventes de la société française vers ladite filiale étrangère constituait, selon la Cour, une contrepartie suffisante pour la société française.

<sup>11</sup> L'acte anormal de gestion a notamment été défini par le rapporteur public Olivier FOUQUET comme étant "*celui qui est accompli dans le seul intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou qui n'apporte à cette entreprise qu'un intérêt minime hors de proportion avec l'avantage consenti* », CE 10 juillet 1992, RJF 8-9/92, n° 1249, concl. FOUQUET p. 674s. Voir également CE 25 novembre 2009, Compagnie Rhénane de Raffinage, conclusions Edouard GEFFRAY, RJF 2/10 n°106, BCDF 2/10, n° 15 ; CE 22 janvier 2010, Sté d'acquisitions immobilières, concl. N. ESCAUT, Dr.fisc., n°11 du 18 mars 2010, comm. 230.

<sup>12</sup> Pour un exemple de substitution de base légale dans une affaire où l'administration fiscale n'arrivait pas à prouver le lien de dépendance, voir CE 18 mars 1994, n°68799 et n°70814, SA Sovemarco-Europe, précité, p.290. Voir également CE 11 avril 2008, n°281033, SA Guerlain, précité. Dans cet arrêt, le rapporteur public rappelle la parenté entre l'article 57 du code général des impôts et l'acte anormal de gestion.

7 - Mais le temps où le législateur français se suffisait de ces dispositions est désormais largement révolu.

Les articles 39 et 40 de la loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier du 12 avril 1996<sup>13</sup> ont renforcé les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale d'une part, en mettant à la charge du contribuable une obligation d'information relative aux politiques de prix de transfert appliquées et d'autre part, en étendant le délai de reprise dont disposent les inspecteurs des impôts lorsqu'une demande d'information en matière de prix de transfert est faite auprès d'une administration fiscale étrangère<sup>14</sup>.

L'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2009<sup>15</sup> a instauré l'obligation, pour les entreprises remplissant certains critères, de tenir à la disposition du service vérificateur la documentation permettant de justifier leurs politiques de prix de transfert. Ce dispositif est durci lorsque les transactions sont réalisées avec des entreprises associées situées dans des Etats ou des territoires non coopératifs au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts<sup>16</sup>.

Enfin, l'article 45 de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière<sup>17</sup>, du 6 décembre 2013, impose désormais aux grandes entreprises<sup>18</sup>, la transmission d'une « documentation en matière de prix de transfert allégée », dans les six mois de la date limite de dépôt de leur déclaration de résultat<sup>19</sup>.

---

<sup>13</sup> Loi n° 96-314 du 12 avril 1996, Dr.fisc 1996, n°17, comm. 555. Codifié sous l'article L 13 B du Livre des procédures fiscales, ces dispositions ont été commentées par une instruction administrative du 23 juillet 1998, BOI 13 L-7-98, Dr.fisc.1998, n° 37 et BOFIP, BOI-CF-IOR-60-50-20120912.

<sup>14</sup> Codifiées sous l'article L 188 A du LPF, ces dispositions prévoient une prorogation du délai de reprise de l'administration fiscale lorsque celle-ci a, dans le délai initial de reprise, formulé une demande de renseignements auprès d'autorités fiscales étrangères. Le nouveau délai de reprise expire soit à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande d'informations, soit, à défaut de réponse, à la fin de la cinquième année qui suit l'année au titre de laquelle l'imposition est due. En supposant, par exemple, que l'exercice fiscal coïncide avec l'année civile, les opérations intragroupes réalisées en 2007 peuvent en principe être examinées dans le cadre d'un contrôle fiscal jusqu'au 31 décembre 2010. Si une demande d'information auprès d'un fisc étranger intervient en décembre 2010, ces opérations pourront faire l'objet d'un redressement au cours des années 2011 ou 2012.

<sup>15</sup> Loi de finances rectificatives pour 2009, n°2009-1674 du 30 décembre 2009, FR 54/09. Ce dispositif a été codifié à l'article L 13 AA du Livre des procédures fiscales et commenté par voie d'instruction administrative, BOI 4A-10-10 du 4 janvier 2011, BOFIP, BOI-BIC-BASE-80-10-20-20140218, § 60 et suivants.

<sup>16</sup> Article L 13 AB du LPF. Une documentation complémentaire est demandée, comprenant notamment le bilan et le compte de résultat de l'entreprise associée.

<sup>17</sup> Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, JO 7 décembre 2013, Dr. fisc. 2013, n° 51-52. L'article 45 de cette loi a été codifié à l'article 223 quinquies B du CGI.

<sup>18</sup> Les grandes entreprises s'entendent de celles qui sont dans le champ d'application de l'article L 13 AA du LPF.

<sup>19</sup> Cette documentation allégée est composée des informations suivantes : (i) une description générale de l'activité du groupe, (ii) une liste des principaux actifs incorporels du groupe, (iii) une description

8 - L'évolution de la législation française en matière de prix de transfert est loin d'être un cas isolé. La plupart des Etats sont aujourd'hui dotés de règles documentaires contraignantes afin d'être en mesure de contrôler les politiques de prix de transfert des groupes multinationaux. Entre 2006 et 2009, pas moins de dix Etats ont introduit de nouvelles règles de ce type dans leur législation<sup>20</sup>.

9 - Toutefois, malgré ce renforcement notable des obligations documentaires, malgré l'augmentation des contrôles fiscaux et des montants redressés<sup>21</sup> en matière de prix de transfert, les bases imposables des sociétés continueraient à s'éroder du fait notamment de transferts indirects de bénéfices. Au niveau européen, la perte annuelle liée à des pratiques fiscales abusives a été récemment chiffrée à près de 1 000 milliards d'euros par an selon le commissaire européen chargé de la fiscalité<sup>22</sup>. Elle approcherait 60 à 80 milliards d'euros

générale de la politique de prix de transfert du groupe, (iv) une description générale de l'activité déployée par l'entreprise française, (v) un état récapitulatif des opérations réalisées par l'entreprise française avec d'autres entreprises associées, par nature et par montant, lorsque le montant agrégé par nature de transactions excède 100 000 € et (vi) une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert utilisées.

<sup>20</sup> En dehors de la France, il s'agit de la Chine (en 2008), de l'Espagne (2008), de la Finlande (2007), de la Grèce (2011), de la Norvège (2007), de la Roumanie (2006), de la Slovaquie (2009), de la Suède (2007), de la Turquie (2007). Voir E&Y, *2013 global transfer pricing survey*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013\\_Global\\_Transfer\\_Pricing\\_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf). Voir aussi l'ouvrage *International transfer pricing*, 2013, PricewaterhouseCoopers, <http://www.pwc.com/gx/en/tax/transfer-pricing/index.jhtml>.

<sup>21</sup> Le montant annuel des redressements prix de transfert aurait atteint en 2009 1,2 milliard d'euros (représentant une augmentation d'environ 600% en six ans), soit un tiers du total des redressements en matière d'impôt sur les sociétés, voir Tax Management Transfer Pricing Report, *France auditing transfers of trademarks to Switzerland, Ireland*, 18 Transfer Pricing Report 566, 10/08/09. Voir aussi l'article de S. GELIN et V. LESCROAT, *France*, Tax Management International, Forum, Volume 30, Number 4 – December 2009.

<sup>22</sup> Il s'agit de M. Algirdas Šemeta. Rapport au Sénat, n° 738, session extraordinaire de 2012-2013, p. 20. Voir également le rapport de la commission d'enquête du Sénat sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales : *L'évasion fiscale internationale : et si on arrêtait ?*, P. DOMINATI, président, E. BOCQUET, rapporteur, rapport n° 673 – Tome 1 (2011-2012). Dans ce rapport, la fraude fiscale est analysée comme couvrant la dissimulation d'avoirs dans les établissements financiers de pays ne coopérant pas – ou peu – avec les autorités françaises, le placement d'actifs dans des trusts, notamment utilisés dans le domaine des œuvres d'art, les transferts fictifs de domiciles fiscaux à l'étranger, le recours à des prête-noms ou des sociétés écran, la fraude à la TVA ou encore les manipulations des prix de transfert par les entreprises.

S'agissant plus particulièrement des prix de transfert, un représentant du World Federation of United Nations Associations a noté que « *shady pricing practices and abusive transfer pricing by multinational companies accounted for some \$500 billion annually* », voir Press Release DEV/2708, U.N., Department of public information, 1st December 2008, <http://www.org.un.org/News/Press/docs/2008/dev2708.doc.htm>.

Voir également, Richard MURPHY FCA, Tax Research, *The direct tax costs of tax havens in the UK*. « *In addition, it is well known from international evidence that multinational corporations (...) take advantage of transfer pricing and other mechanisms for the reallocation of profits out of the UK. The largest study on illicit financial flows (...), published by Global Financial Integrity in January 2009 estimated total worldwide illicit flows of between \$850 billion and \$ 1 trillion per annum, of which 17% flowed in Europe* », [http://www.globalpolicy.org/nations/laundry/haven/2005/Price\\_of-Offshore.pdf](http://www.globalpolicy.org/nations/laundry/haven/2005/Price_of-Offshore.pdf)

par an pour la France<sup>23</sup>. Bien qu'il faille rester prudent vis-à-vis de ce genre de données car, si on connaissait vraiment les montants de la fraude, on serait capable de les imposer<sup>24</sup>, il n'en demeure pas moins que les Etats durcissent aujourd'hui le ton à l'égard de la fraude fiscale en général<sup>25</sup> et des prix de transfert en particulier<sup>26</sup>.

**10 -** Pour certains, le terme « prix de transfert » a désormais une connotation systématiquement péjorative. Il serait synonyme de manipulation des prix et ne serait rien

<sup>23</sup> Estimation du syndicat national Solidaires finances publiques, citée dans le rapport du Sénat n° 738, précité.

<sup>24</sup> Propos de Grace L. PEREZ-NAVARRO, *Les frontières fiscales dans une économie mondialisée, L'Observatoire de l'O.C.D.E. 1999, n° 215, p.19*, aussi repris par J. NIRMAL THOMAS, *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, thèse, année 2004, L'Harmattan.

<sup>25</sup> L'OCDE a présenté fin juillet 2013, lors de la réunion des ministres des Finances du G20 à Moscou, son *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Ce plan d'action vise à « *apporter des réponses coordonnées et globales au problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.* » Il se décline en quinze actions à mener d'ici à la fin 2015 :

- Une action concerne les défis posés par l'économie numérique, tant en matière de fiscalité directe que de TVA.
- Six actions concernent les mesures à prendre pour éviter certaines pratiques considérées comme abusives : renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (de type article 209 B du CGI) ; limiter les déductions d'intérêts et autres frais financiers ; lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables ; neutraliser les effets des montages hybrides ; empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales ; empêcher les mesures visant à éviter artificiellement la caractérisation d'un établissement stable.
- Quatre actions concernent les prix de transfert : faire en sorte que les prix de transfert soient conformes à la création de valeur, qui se décline en trois actions (i) sur les actifs incorporels, (ii) sur la prise en compte des risques et du capital des entreprises et (iii) sur les autres transactions dites « à haut risque » ; réexaminer la documentation des prix de transfert.
- Trois actions concernent la transparence et l'amélioration de la prévisibilité des normes pour les entreprises : mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier ; obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive ; accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends entre les Etats.
- La dernière action vise à élaborer un instrument multilatéral permettant aux pays de mettre en œuvre les mesures arrêtées ci-dessus et de modifier les conventions fiscales bilatérales.

Voir [www.oecd.org/taxp/BEPS.htm](http://www.oecd.org/taxp/BEPS.htm), voir également pour un résumé, *Revue Option Finances*, du 2 septembre 2013.

Pour la France, voir la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance fiscale, précitée, qui durcit le dispositif pénal applicable en cas de fraude et renforce les moyens de contrôle de l'administration.

<sup>26</sup> Pour la France, voir la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance fiscale, précitée, mais également la loi de finances pour 2014 (loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013, Dr. fisc. 2014, n° 1-2) qui crée une obligation de présentation de la comptabilité analytique, et le cas échéant, de la comptabilité consolidée pour les grandes entreprises faisant l'objet d'une vérification de comptabilité, ajoute aux informations devant être communiquées dans le cadre de la documentation des prix de transfert de l'article L 13 AA du LPF les décisions administratives opposables (« ruling ») émises par les administrations fiscales étrangères et supprime la procédure de suspension de la mise en recouvrement de l'impôt qui était applicable en cas d'ouverture de la procédure amiable. La mesure qui figurait sous l'article 106 du projet de loi de finances a été censurée par le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2013-685 DC (Dr. fisc. 2014, n° 1-2, comm. 70). Cette mesure prévoyait d'amender l'article 57 du CGI afin de renverser la charge de la preuve en cas de transfert de fonctions ou de risques se traduisant par une réduction du résultat d'exploitation de plus de 20% par rapport à la moyenne des trois années précédentes. Le contribuable aurait alors dû apporter la preuve de l'existence d'une contrepartie équivalente à celle qui aurait été convenue entre des entreprises indépendantes. Le Conseil constitutionnel a considéré que le législateur utilisait des notions trop vagues, contraire à l'accessibilité et à l'intelligibilité de la loi.

d'autre qu'une « technique » d'optimisation<sup>27</sup>, voire de fraude et d'évasion fiscale<sup>28</sup>.

**11** - Dans ce contexte de stigmatisation des prix de transfert, nul doute que la tendance à l'accroissement des contrôles des transactions intra-groupe par les administrations fiscales ne va pas s'inverser. La surveillance des frontières fiscales n'est pas près de faiblir.

**12** - Mais la concurrence des compétences fiscales des Etats a une incidence notable sur la compétitivité des entreprises. Si les prix de transfert sont remis en cause dans le cadre du contrôle d'une des entreprises affiliées, une surcharge fiscale apparaît dès lors que la correction de ces prix n'est pas compensée par un ajustement symétrique dans l'autre Etat. Un même revenu est en effet imposé deux fois, une première fois du chef de l'entreprise qui l'a reçu, puis une seconde fois, du chef de l'entreprise redressée.

**13** - Bien que cette double imposition ne soit pas contraire aux dispositions des conventions fiscales internationales, puisque l'article 9-1<sup>29</sup> de la convention modèle O.C.D.E autorise un Etat contractant à rectifier les profits déclarés par la société contrôlée si ceux-ci diffèrent de ceux qui auraient été réalisés par une entreprise indépendante dans des conditions comparables, elle constitue une véritable double peine pour les groupes multinationaux.

**14** - Elle devrait, en conséquence, pouvoir être éliminée afin de ne pas pénaliser le développement économique des groupes de sociétés<sup>30</sup>.

**15** - La question du règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert est précisément l'objet de cette étude.

---

<sup>27</sup> Voir l'article dans Le Monde en date du 28 janvier 2010, *Ces sociétés qui s'évadent vers les paradis fiscaux*, dans lequel la journaliste cite que « dans leur combat contre les paradis fiscaux, engagé depuis la mi-juin 2009 sous l'égide du G20, les Etats s'intéressent à une technique bien connue des entreprises : les prix de transfert ». Voir également, Le Figaro du 21 janvier 2013, « Fiscalité: l'O.C.D.E. s'attaque à Google, Amazon ou Apple : Les États veulent changer les règles pour empêcher que la fiscalité ne soit déconnectée de l'activité réelle. Pour empêcher que Google ne paye que 4% d'impôt en Europe ».

<sup>28</sup> Pour une analyse des notions de fraude et d'évasion fiscale, voir Charles ROBBEZ MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Thèse, LJDJ, 1990.

<sup>29</sup> Convention modèle O.C.D.E., article 9-1 : « [Lorsque]... les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre les entreprises indépendantes, les bénéficiaires qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ».

Les conventions fiscales conclues par la France, qui contiennent le plus souvent l'équivalent de l'article 9-1, ne font ainsi pas obstacle à l'application de l'article 57 du code général des impôts et, en conséquence, à l'imposition en France d'un revenu déjà taxé ou taxable à l'étranger

Pour les conventions conclues avec la France qui ne contiennent pas d'article 9-1 ou équivalent, voir les conventions fiscales conclues avec l'Arabie Saoudite (1982), le Bahreïn (1993), la Bulgarie (1987), le Koweït (1982), Oman (1989), le Qatar (1990) et la Polynésie (1957).

<sup>30</sup> Selon le rapport E&Y, *2013 global transfer pricing survey*, 47% des sociétés mères interrogées ont subi une double imposition à la suite d'un redressement en matière de prix de transfert.

## Définition et causes de la double imposition

**16 -** S'il est communément admis que l'expression « double imposition » ne vise que des cas où l'imposition répétée entraîne une surcharge d'impôt pour le contribuable, ce terme est loin de caractériser à chaque fois une même situation. La double imposition peut avoir un caractère national ou international. Elle peut être juridique ou économique.

**17 -** Les redressements en matière de prix de transfert entraînent des doubles impositions internationales, deux Etats s'accordant le droit d'imposer, de nature principalement économique, plus rarement juridique.

**18 -** Selon une définition classique, la double imposition juridique internationale résulte de la perception d'un impôt comparable dans au moins deux Etats, auprès d'un même contribuable, à raison d'un même revenu ou d'une même fortune<sup>31</sup>. Un critère d'unité de temps est souvent également requis<sup>32</sup>.

**19 -** Une telle situation peut se présenter dans trois cas<sup>33</sup>.

Un premier cas de figure se rencontre lorsque chaque Etat contractant applique à un même contribuable un impôt sur l'ensemble de son revenu et sa fortune<sup>34</sup>. Cette situation est le résultat de la superposition d'impôts personnels, c'est-à-dire reposant sur le statut du contribuable. Une personne domiciliée dans un Etat, mais possédant la nationalité d'un autre Etat, peut se retrouver assujettie dans ces deux Etats si les législations nationales respectives sont basées sur des principes différents<sup>35</sup>.

Une double imposition juridique existe également lorsqu'une personne, résidente d'un Etat contractant, possède des biens ou dispose de revenus dans un autre Etat contractant qui sont imposés dans les deux Etats. Il y a ainsi concours d'un impôt personnel et d'un impôt réel.

Enfin, elle peut également résulter d'une superposition d'impôts réels, causés

---

<sup>31</sup> Voir les commentaires O.C.D.E. sous les articles 23 A et 23 B. Voir également, BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912. § 1. La double imposition juridique est définie comme étant « *la situation où un même contribuable est imposé dans deux Etats à raison d'un même revenu* ».

<sup>32</sup> Voir O.C.D.E., « *Modèle de convention fiscale* », 2010, Introduction §1 : « *La double imposition juridique résulte de l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques* » (souligné par nos soins). Pour une définition similaire de la double imposition juridique, voir, Bernard CASTAGNEDE et Salomon TOLEDANO, *Fiscalité internationale de l'entreprise*, 2<sup>ème</sup> édition, 1987, PUF, p.29 et Bernard CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, 2013, PUF.

<sup>33</sup> Voir notamment, Bernard CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, 2013, PUF, précité, p. 11 et 12.

<sup>34</sup> Cette situation est appelée par l'O.C.D.E. « *assujettissement fiscal intégral concurrent* », voir les Commentaires O.C.D.E., sous les articles 23 A et 23 B, précités.

<sup>35</sup> Par exemple, en matière d'impôts sur le revenu, certains Etats imposent en fonction du critère de résidence, d'autres en fonction du critère de nationalité. Les conflits de définition du domicile du contribuable sont d'autres cas usuels de double imposition personnelle.



par un conflit de règles de source. Chaque Etat décide de rattacher à son territoire les différents éléments imposables<sup>36</sup>.

**20** - Ces situations relèvent en fait d'une concurrence de compétence entre les différentes juridictions fiscales. Elles sont généralement résolues par les dispositions<sup>37</sup> des conventions relatives à l'élimination des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune. Ces traités ont en effet pour objet premier de répartir le droit d'imposer entre Etats contractants afin d'éviter les phénomènes de double imposition juridique.

**21** - La double imposition juridique ne sera abordée dans le cadre de cette étude que dans la mesure où elle résulte de redressements en matière de prix de transfert.

Tel est le cas lorsque les prix des transactions entre un établissement stable et son siège étranger sont rectifiés. Pour la détermination de leurs bénéfices imposables, ces entreprises doivent être traitées comme des entreprises distinctes<sup>38</sup>. Plus que le conflit de compétence, c'est la question de la répartition de la base imposable entre les juridictions fiscales qui est en jeu. Les problématiques résultant d'une situation de double imposition impliquant un établissement stable recouvrent donc largement celles des doubles impositions économiques.

Par ailleurs, certains Etats considèrent que le transfert anormal de bénéfices caractérise une transaction dans laquelle les revenus excédentaires résultant du redressement sont traités comme s'ils avaient été transférés sous la forme, selon les législations nationales, de dividendes, d'un prêt ou encore d'apports en fonds propres<sup>39</sup>. Une double imposition juridique survient lorsque le redressement en matière de prix de transfert donne lieu à l'application d'une retenue à la source au titre des revenus réputés distribués, ce qui est la position de la France.

---

<sup>36</sup> Tel peut être le cas en vertu de l' « approche autorisée de l'O.C.D.E. » en matière d'attribution des profits aux établissements stables, qui considère qu'un actif doit être attribué à l'entité qui en assume les risques et en exerce les fonctions clés, alors même que comptablement, cet actif serait immobilisé dans les comptes de l'entité d'un autre Etat. Voir O.C.D.E., *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, 17 juillet 2008.

<sup>37</sup> Voir articles 23 A et 23 B de la convention modèle O.C.D.E.. La double imposition juridique est éliminée par l'octroi d'un crédit d'impôt égal à l'impôt étranger payé ou par l'attribution du droit exclusif d'imposer à l'un des deux Etats.

<sup>38</sup> Voir O.C.D.E., Commentaires sur l'article 7 et rapport O.C.D.E. *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, juillet 2008.

<sup>39</sup> O.C.D.E., Principes directeurs, § 4.67. Si la transaction secondaire est assimilée à une distribution de dividendes, une retenue à la source pourra être appliquée par l'Etat qui redresse sous réserve des dispositions de la convention fiscale applicable (article 10 ou équivalent). Si la transaction secondaire est assimilée à un prêt, l'Etat de la source pourra exiger le versement d'intérêts à un taux de pleine concurrence, qui pourra donner lieu à retenue à la source par l'Etat de résidence du bénéficiaire dudit prêt, sous réserve des dispositions de la convention fiscale applicable (article 11 ou équivalent). Si la transaction secondaire est assimilée à un apport en fonds propres, un droit d'apport peut être exigé si la législation de l'Etat de résidence du bénéficiaire le permet.

**22** - La double imposition économique est définie par le Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E comme la situation dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu<sup>40</sup>. Un exemple classique est celui de l'actionnaire qui est imposé sur ses dividendes prélevés sur un revenu déjà imposé au niveau de la société distributrice.

**23** - Les phénomènes de double imposition économique en matière de prix de transfert surviennent pour deux raisons majeures, que sont l'absence de reconnaissance de la notion de groupe en droit fiscal et les difficultés d'application du principe de pleine concurrence.

**24** - Il est en effet reconnu que les principes de détermination de la base taxable sont inadaptés aux modes opératoires des groupes internationaux. Ceux-ci raisonnent le plus souvent en termes de divisions transfrontalières et de résultats consolidés alors que les impératifs fiscaux imposent de ventiler les résultats du groupe entre les différentes entités juridiques qui le composent.

**25** - Constatant que la loi fiscale ne reconnaît pas de statut au groupe de sociétés, puisque l'imposition séparée prévaut, le Conseil d'Etat juge de façon constante que la gestion normale ou anormale des transactions intra-groupe doit être appréciée au niveau de chaque société<sup>41</sup>. Aussi les relations entre sociétés d'un même groupe doivent-elles respecter la fameuse « règle de l'égoïsme sacré<sup>42</sup> ». Les prix des transactions réalisés entre les entités ne peuvent pas constituer des prix convenus dans l'intérêt collectif du groupe.

**26** - Dès lors se pose la question cruciale de l'identification du « juste » prix de ces transactions intra-groupe. Entre parties tierces, un tel prix présente un caractère objectif et exogène, qui s'impose aux cocontractants par le libre jeu de l'offre et de la demande. Mais pour les parties liées, le point d'équilibre entre l'offre et la demande ne se fait pas mécaniquement. Les contribuables sont donc confrontés à de réelles difficultés pratiques pour déterminer le prix de leurs transactions intra-groupe.

---

<sup>40</sup> Commentaires du modèle de Convention de l'O.C.D.E., sous les articles 23 A et 23 B, juillet 2010, précités. Voir également, BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912. § 1.

<sup>41</sup> La jurisprudence selon laquelle il n'existe pas un intérêt général qui transcenderait les intérêts particuliers de ses membres a été clairement exposée par le Président Rivière dans ses conclusions sous deux arrêts du 26 juillet 1982, n°2533 et n°19.645, RJF 10/82, n°903, avec chronique de M. Racine : « *S'il paraît souhaitable de prendre davantage en considération la réalité économique que constituent les « groupes » de sociétés, c'est au législateur qu'il appartient de le faire en définissant avec précision les conséquences, notamment fiscales, qui doivent en découler. En attendant pareil changement, le juge doit constater que les solidarités économiques existant entre des sociétés trouvent leur limite dans l'autonomie juridique de chacune d'elles, et tirer les conséquences de cette autonomie* ». Voir également, CE 22 juin 1984, n°38108 et 37368 : RJF 8-9/84, n°213 ; CE 3 mars 1989, n° 77.581, Lainière de Picardie, chronique de J. Turot, RJF 5/89, p.1s. ; CE 21 juin 1995, n°132531 : RJF 8-9/95, n°963 avec les conclusions de Ph. Martin p.559 ; CE 10 mars 2006, Dr. fisc. 2006, n° 21-22, comm. 444, concl. F. SENERS et note de J-L PIERRE, RJF 6/2006, n° 678.

<sup>42</sup> J. TUROT, *Avantages consentis entre sociétés d'un groupe international*, RJF 5/89, chron. p. 263s.

L'O.C.D.E a contribué à la mise en place d'une approche méthodologique<sup>43</sup> fondée sur le principe de pleine concurrence, qui est celui "*qui doit être mis en œuvre à des fins fiscales par les groupes internationaux et les autorités fiscales pour la fixation des prix de transfert*"<sup>44</sup>. La norme ainsi proposée, largement adoptée par les Etats et les contribuables, consiste à apprécier les prix de transfert entre entreprises associées par rapport à ce qui est fait, ou aurait été fait, si les parties n'avaient pas fait partie du même groupe de sociétés. A cette fin, un certain nombre de méthodes sont proposées pour déterminer les prix de pleine concurrence<sup>45</sup>. Mais si le prix de marché est une référence idéale, il est pratiquement impossible de le reconstituer de façon fiable et rigoureuse dans le cadre de transactions intra-groupe. La notion de comparabilité, sur laquelle repose le principe de pleine concurrence, est extrêmement délicate à apprécier car les données pertinentes manquent souvent. L'O.C.D.E reconnaît d'ailleurs que « *la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation personnelle de la part de l'administration fiscale comme du contribuable*<sup>46</sup> ». L'application partiellement subjective du principe de pleine concurrence est une source importante de divergences d'interprétation entre le contribuable et l'administration fiscale, et entre les Etats.

**27 -** Il apparaît déjà clairement que les problématiques de prix de transfert n'existent que pour autant que l'on puisse établir un lien de dépendance entre les parties à la transaction redressée. La convention modèle O.C.D.E réserve en effet l'application des dispositions de l'article 9-1 aux seules entreprises dites associées. Cette notion est brièvement définie comme étant la situation dans laquelle :

a) « *une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de*

---

<sup>43</sup> Les Etats-Unis ont été à l'origine des évolutions des règles en la matière. Les *Regulations*, publiées en 1968 par l'administration fiscale américaine (« Internal Revenue Service») ont ainsi introduit le principe de « pleine concurrence » (« arm's length principle ») et précisé les méthodes de détermination des prix de transfert qui ont été largement reprises dans le rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'O.C.D.E. publié en 1979 sur les *Prix de transfert entre Entreprises multinationales*. Les initiatives prises par les Etats-Unis en 1986, proposant de nouvelles méthodes d'évaluation, fondées non plus sur les transactions mais sur l'identification d'un bénéficiaire, ont suscité de larges débats sur la scène internationale, aboutissant aux *Final Regulations* publiées en 1994 et 1995, qui précisent les nouvelles méthodes de détermination des prix de transfert. Cette réforme américaine est à l'origine des nouveaux principes directeurs publiés par l'O.C.D.E. en juillet 1995, depuis régulièrement complétés et mis à jour, voir O.C.D.E., *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*.

<sup>44</sup> O.C.D.E., *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et les administrations fiscales*, chap.1. A. §1.1. ci-après cités sous « Principes directeurs ».

<sup>45</sup> O.C.D.E., *Principes directeurs précité*, chapitres II et III, juillet 2010.

<sup>46</sup> O.C.D.E., *Principes directeurs*, juillet 1995 précité, chap.1. A. §1.12.

*l'autre Etat contractant, ou  
b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant, (...)»<sup>47</sup>.*

**28 -** Il n'existe pas de définition plus précise dans les commentaires de l'O.C.D.E. Ceux-ci font seulement référence aux sociétés mères et filiales et aux sociétés placées sous contrôle commun<sup>48</sup>. Les Principes directeurs de 1995 ne sont pas plus explicites<sup>49</sup>. Il faut rechercher dans le rapport de 1979<sup>50</sup> pour lire l'indication expresse selon laquelle il n'a pas été jugé nécessaire de définir les expressions telles qu'« entreprises associées » ou « contrôle commun » tant le consensus autour de ces notions était présumé<sup>51</sup>. C'est en conséquence dans le droit interne des Etats qu'il faut rechercher une définition éventuellement plus précise<sup>52</sup>.

**29 -** En droit français, l'administration fiscale considère que les dispositions conventionnelles relatives à l'article 9 de la convention modèle O.C.D.E « *ne sont pas très différentes de celles de l'article 57 du code général des impôts et doivent, par conséquent, recevoir la même interprétation*<sup>53</sup> ». Dans ses conclusions sous l'arrêt du 18 mars 1994<sup>54</sup>, Sovemarco-Europe, le commissaire du gouvernement, M. Philippe MARTIN, adopte la même position et indique que « *de fait, le champ d'application des articles inspirés de l'article 9 du modèle O.C.D.E et celui de l'article 57 du CGI nous semblent identiques. Les notions larges de participation directe ou indirecte à la direction, au contrôle ou au capital d'une autre entreprise sont compatibles avec la notion de dépendance de droit ou de fait dégagée par votre jurisprudence pour l'application de l'article 57 du CGI* », avant d'ajouter que le concept de dépendance « *est destiné à caractériser des situations*

<sup>47</sup> Article 9-1 de la convention modèle O.C.D.E..

<sup>48</sup> O.C.D.E., Commentaires, sur l'article 9, §1, juillet 2010.

<sup>49</sup> O.C.D.E., Principes Directeurs, juillet 1995. Les entreprises associées sont définies par référence à la définition de l'article 9 de la convention modèle.

<sup>50</sup> O.C.D.E., *Report on transfer pricing and multinational*, 1979, § 7: "It was not thought necessary for the purpose of this report to define such expressions as "associated enterprises" or "under common control". A broad basis of common understanding of what is meant is assumed".

<sup>51</sup> Toutefois, la question de savoir si la notion d'entreprises associées au sens conventionnel couvre non seulement les situations de contrôle juridique mais également les situations de contrôle de fait a été débattue (Voir, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Kluwer Law International, Third Edition, p.525, n°23). L'O.C.D.E., dans ses commentaires, ne cite que des cas de contrôle juridique mais les termes de « contrôle » et « direction » sont suffisamment vagues pour que beaucoup d'Etats les interprètent comme recouvrant également le contrôle de fait.

<sup>52</sup> Article 3-2 de la convention modèle O.C.D.E : « *Pour l'application de la Convention à un moment donné par un Etat contractant, tout terme ou expression qui n'est pas autrement définie a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'appliquent la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet Etat prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet Etat* ».

<sup>53</sup> Note 4 mai 1973, BODGI 4 A-2-73, reprise au BOFIP, BOI-BIC-BASE-80-20-20120912.

<sup>54</sup> CE 18 mars 1994, n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe, précité.

*particulières dans lesquelles une entreprise a la capacité de dicter à une autre des conditions économiques défavorables à l'entreprise dépendante mais correspondant à l'intérêt de l'entreprise dominante ou du groupe».*

**30** - Les législations des Etats ne sont pas nécessairement alignées sur ce point. En Allemagne<sup>55</sup> et en Chine<sup>56</sup>, toute entreprise détenue à plus de 25% de son capital est considérée comme associée au sens de la législation en matière de prix de transfert. Au Royaume-Uni<sup>57</sup>, le seuil de détention juridique pour caractériser un tel lien est fixé à 40%.

**31** - Cette diversité d'appréciation en droit interne peut être une première source de difficultés lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre les mécanismes internationaux d'élimination des doubles impositions résultant d'un redressement en matière de prix de transfert.

## Règlement de la double imposition

**32** - En France, la double imposition juridique a été récemment déclarée inconstitutionnelle dans le cadre de l'application de l'article 155 A du code général des impôts<sup>58</sup>. En revanche, la Constitution, la loi ou la jurisprudence ne prévoient pas de principe général selon lequel il serait interdit de taxer deux contribuables au titre d'un même revenu.

**33** - Sur le plan international, bien que les phénomènes de double imposition soient dénoncés de longue date par les organisations internationales<sup>59</sup>, il n'existe pas d'obligation

---

<sup>55</sup> Section 1 paragraph 3 of the Foreign Tax Act (Außensteuergesetz).

<sup>56</sup> Article 9 of the Chinese Transfer Pricing Guidelines.

<sup>57</sup> Article 28 AA ICTA 1988.

<sup>58</sup> Voir Cons. const. déc. 26 nov 2010, n°2010-70 QPC, M. Moreau, Dr fisc. 2011, n°6, comm. 209, note F. DIEU. Interrogé dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à l'article 155 A du code général des impôts, le Conseil constitutionnel a déclaré qu'il n'était pas conforme à la Constitution qu'un même contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même revenu. Cela serait en effet contraire à l'exigence d'égale répartition de la contribution commune entre tous les citoyens posée par l'article 13 de la Déclaration de 1789. Cette exigence ne serait pas respectée si « *l'impôt revêtait un caractère confiscatore ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* » (Note sous Cons. const., précité, Cah. Cons. const. 2011, n°30).

<sup>59</sup> Voir les commentaires de la convention modèle O.C.D.E., Introduction § 1, juillet 2010, mentionnés dès 1963 : « *Les effets néfastes sur l'échange de biens et services et sur les mouvements de capitaux, de technologies et de personnes sont si bien connus qu'il est superflu de souligner l'importance d'une suppression des obstacles que constitue la double imposition pour le développement des relations économiques entre les pays* ».

L'Union européenne a, elle-aussi, reconnu dès l'origine la nécessité de lutter contre les situations de double taxation. L'article 220-2 du Traité de Rome (par la suite codifié à l'article 293-2 du TCE, non repris dans le Traité pour le fonctionnement de l'Union européenne) indiquait que « *Les Etats membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants (...) l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté* ». Par la suite, les travaux engagés par la Commission ou à sa demande, n'ont eu de cesse de souligner la nécessité de prévenir et d'éliminer les situations de double imposition dans le marché unique. Voir le rapport de la Commission européenne : La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur,

inconditionnelle à la charge des Etats de résoudre la double imposition juridique<sup>60</sup>. Ceux-ci sont en effet libres d'organiser comme bon leur semble la répartition de leur pouvoir d'imposer. Cette position a été confirmée dans le cadre de l'Union européenne dès lors que la législation en cause ne crée pas d'entrave discriminatoire<sup>61</sup>. La jurisprudence actuelle de la C.J.U.E. est quelque peu troublante puisque « *la double imposition internationale est un obstacle majeur à l'activité et aux investissements transfrontaliers au sein de l'UE. (...) Son élimination est un objectif fondamental et un principe essentiel de toute solution coordonnée* »<sup>62</sup>.

**34** - S'agissant de la double imposition économique, certains Etats ne reconnaissent même pas la validité de ce concept<sup>63</sup>. La doctrine est également partagée sur ce point. En effet pour certains auteurs, la double imposition économique n'est pas une double imposition au sens du droit conventionnel et « *c'est probablement de manière abusive que l'on parle de double imposition dans cette hypothèse* »<sup>64</sup>.

**35** - Néanmoins, la double imposition économique bénéficie d'un traitement particulier en droit conventionnel, ainsi que dans le cadre de l'Union européenne, lorsqu'elle résulte d'un

SEC(2001) 1681, page 284 : « *Neither discrimination nor double-taxation resulting from the transnational character of an operation can be tolerated in the Internal Market* ». Voir également, La fiscalité dans l'Union européenne – Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux, Bruxelles, le 22.10.1996, COM(596) 546 final, page 7, §3.10 et la Communication de la Commission au Conseil, au Parlement Européen et au Comité économique et social – *Politique fiscale de l'Union européenne – Priorités pour les prochaines années*, Bruxelles, le 23.5.2001, COM(2001) 260 final, page 18.

<sup>60</sup> Voir K. VOGEL, *Klaus VOGEL on double taxation conventions*, précité. Voir également la thèse de J. MONSENEGO, *Taxation of foreign business income within the European internal market*, IBFD Doctoral Series, 2011. La conclusion de conventions fiscales bilatérales ne permet pas toujours l'élimination des doubles impositions juridiques. Pour un exemple de double imposition juridique non résolue dans le cadre de l'application de la convention fiscale conclue entre la France et la Belgique, voir CJCE, 1er ch., 16 juillet 2009, aff. C-128/08, M. Damseaux c/Belgique, Dr.fisc. 2010, n° 7, comm. 189, note J-C. GRACIA.

<sup>61</sup> A l'exception des directives 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (JO L 225, p.6) et 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (JO L 157, p.38), aucune mesure d'harmonisation visant à éliminer la double imposition juridique n'a été adoptée à ce jour au sein de l'Union européenne. La Cour de justice du Luxembourg a jugé que la circonstance que la double imposition juridique subsiste malgré l'application d'une convention fiscale bilatérale (voir arrêt Damseaux, CJCE, 16 juillet 2009, aff. C-128/08, Dr.fisc. n° 7, comm. 189, précité) ou résulte d'une législation nationale (voir arrêt Kerckhaert et Morres, CJCE 14 novembre 2006, aff. C-513/04) n'est pas critiquable au regard du droit communautaire. La circonstance qu'il subsiste une double imposition juridique découle de l'exercice parallèle par deux Etats membres de leur compétence fiscale.

<sup>62</sup> Voir notamment Communication de la Commission, au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, *Coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres dans le marché intérieur*, Doc. COM (2006) 823, final, du 19 décembre 2006, Introduction.

<sup>63</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 10, juillet 2010, §41 et §42 : « *Certains Etats ne reconnaissent pas la validité de ce concept et d'autres, plus nombreux, n'estiment pas nécessaire d'atténuer la double imposition économique sur le plan national* ».

<sup>64</sup> Voir chronique de F. DIEU relative à l'arrêt du Conseil constitutionnel du 26 nov 2010, n°2010-70 QPC, M. Moreau, précité.

redressement en matière de prix de transfert. Cette attention spécifique témoigne de la place particulière qu'occupe ce type de double imposition en droit fiscal international.

**36 -** Celle-ci peut en effet être prévenue sur trois fondements juridiques.

C'est tout d'abord sur le fondement de l'article 9-2<sup>65</sup> des conventions modèles O.C.D.E et O.N.U qu'elle peut être éliminée. En vertu de cette disposition, l'Etat qui a induit le bénéficiaire du revenu transféré accorde un ajustement de la base imposable de son contribuable égal au montant de l'impôt qu'il a perçu au titre dudit revenu. Cet alinéa crée une obligation, et non pas seulement une possibilité, pour l'Etat bénéficiaire de procéder à un tel ajustement corrélatif<sup>66</sup>. Certains Etats ne l'incluent pas dans leurs conventions fiscales car ils le considèrent trop contraignant. La très grande majorité des autres Etats n'appliquent l'article 9-2 qu'en lien avec les dispositions de l'article 25 des conventions modèles, relatives à la procédure amiable. Un pays au-moins, les Pays-Bas, utilise ce mécanisme de façon autonome.

Par ailleurs, l'article 25 des conventions modèles prévoit la possibilité pour les administrations fiscales des deux Etats concernés de se concerter afin, notamment, de supprimer la double imposition. Cette procédure, appelée procédure amiable, se déroule en deux phases. Dans une première phase, la phase dite interne, l'administration fiscale, appelée « autorité compétente », qui est saisie de la demande d'ouverture examine le cas de façon unilatérale. Si elle est en mesure d'éliminer la double imposition, elle peut prendre les mesures nécessaires pour ce faire. Mais dans la plupart des cas, l'autorité compétente saisie du différend n'est pas en mesure d'apporter une solution satisfaisante unilatéralement. Il est alors nécessaire de s'entendre avec l'autorité compétente de l'autre Etat. La procédure amiable devient ainsi bilatérale et internationale. Cette procédure n'impose qu'une obligation de moyens aux Etats.

Enfin, au sein de l'Union européenne, la double imposition peut être éliminée sur le fondement de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de

---

<sup>65</sup> Article 9-2 de la convention modèle, « lorsqu'un Etat contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat - et impose en conséquence - des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat contractant a été imposée dans cet autre Etat, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier Etat si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent ».

S'agissant des établissements stables, le principe de l'ajustement corrélatif est prévu à l'article 7-3 de la convention modèle.

<sup>66</sup> Les commentaires O.C.D.E. précisent que cet ajustement ne doit être accordé que sous réserve que l'Etat concerné reconnaisse le bien-fondé du redressement notifié par l'autre Etat, voir *Infra* n° 149 -.

correction des bénéficiaires d'entreprises associées<sup>67</sup>, adoptée le 23 juillet 1990. Cette convention, conclue sur le fondement de l'article 293-2 du TCE, article qui n'a pas été repris dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne<sup>68</sup> (« TFUE »), institue d'abord une procédure amiable permettant aux Etats de se concerter puis, en cas d'échec de celle-ci, une procédure de type arbitrale. Elle instaure un délai de deux ans à l'issue duquel, à défaut d'accord entre les autorités fiscales, celles-ci doivent constituer une commission consultative qui a six mois pour rendre un avis. Les autorités compétentes ont ensuite également six mois pour, soit adopter l'avis de la commission consultative, soit trouver une autre solution à l'amiable. La résolution de la double imposition est ainsi garantie et ce, dans un délai de trois ans en principe.

37 - Mais force est de constater que les contribuables mettent en doute l'efficacité de ces procédures et sont, de ce fait, souvent réticents à les engager. La consultation des milieux d'affaires lancée par l'O.C.D.E en décembre 2003 a montré que, pour ces derniers, *« la procédure amiable était une «boîte noire» dans laquelle disparaissaient les réclamations du contribuable et qui, soit ne permettait pas de trouver une solution, soit ne permettait d'en trouver une que longtemps après la survenue du*

---

<sup>67</sup> Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, n° 90/436/CEE, 23 juillet 1990 : JOCE n° L 225, 20 août 1990, ci-après citée sous « convention européenne d'arbitrage ».

<sup>68</sup> Article 293-2 du TCE : *« Les Etats membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants (...) l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté ».*

Le sens et la portée juridique à donner à l'abrogation de l'article 293 du TCE opposent actuellement les auteurs. Pour certains, il s'agit d'un recul de l'Union européenne en matière d'harmonisation des impôts directs. Pour d'autres, l'article était inutile car ses dispositions sont déjà couvertes par les mesures de rapprochement des législations qui actuellement peuvent être adoptées sur la base de l'article 115 du TFUE (voir en ce sens les travaux préparatoires de la Convention européenne présidée par M. Valéry GISCARD d'ESTAING qui était chargée de travailler sur le Traité établissant une Constitution pour l'Europe. Dans un premier rapport du groupe d'experts désignés par les services juridiques du Parlement Européen, du Conseil et de la Commission en date du 17 mars 2003 (voir CONV 618/03 p. 157), il est suggéré à la Convention qu'elle examine le sort à réserver à l'article 293 TCE étant donné que le groupe de travail IX « Simplification » plaide pour que l'instrument de la convention soit supprimé (voir Rapport final du groupe de travail IX, Simplification, CONV 424/02 p. 5). Le deuxième rapport du groupe d'experts en date du 12 mai 2003 (voir CONV 729/03 p. 16) explique clairement qu'une suppression de l'article 293 TCE est envisageable en se reposant notamment sur l'article 94 TCE, devenu 115 du TFUE. Les Etats sont par ailleurs libres de conclure des conventions multilatérales sans avoir besoin du fondement de l'article 293 TCE). Enfin, un troisième courant y voit une avancée en ce sens que l'article 293 du TCE pouvait être compris comme excluant l'élimination de la double imposition internationale de la compétence de la Communauté puisqu'il laissait aux Etats membres le soin d'apprécier « en tant que de besoin », et donc au cas par cas, la nécessité de prendre des mesures visant à résoudre cette double imposition. L'abrogation de l'article serait alors l'indication de la volonté des Etats membres de faire entrer pleinement l'élimination de la double imposition internationale dans le champ de compétence de l'Union européenne, voir en ce sens, J. MONSIEGO, *Réflexions sur les conséquences de l'abrogation de l'article 293, alinéa 2 du Traité CE*, Dr. fisc. 3 mars 2011, n°9, p 15s, précité. et aussi, JC GRACIA, *La prévention de la double imposition comme obligation des Etats membres*, Dr. fisc. n°7, 18 février 2010, comm. 189, précité ; voir également Emmanuel Raingeard de la Blétière, thèse précité.



*différend (...)»<sup>69</sup>.*

**38** - La Convention européenne d'arbitrage a cherché à pallier les faiblesses de la procédure amiable du modèle O.C.D.E en instaurant une obligation de résultat et des délais procéduraux. Néanmoins, l'expérience a montré que le délai de deux ans imparti aux autorités compétentes pour se mettre d'accord à l'amiable a été largement dépassé dans la quasi-totalité des affaires qui ont été soumises aux autorités compétentes françaises ; la première commission consultative n'a été constituée que fin 2002 et la plupart des litiges soumis aux autorités compétentes entre 1995 et 2000 n'étaient pas encore résolus en 2004.

**39** - Devant les dysfonctionnements patents de la procédure européenne d'arbitrage et les critiques répétées qui lui étaient adressées, la Commission européenne a été la première à réagir et à proposer, dans sa communication du 23 octobre 2001<sup>70</sup>, la création d'un groupe de travail de type tout à fait inédit, le Forum conjoint de l'Union européenne en matière de prix de transfert (« F.C.P.T. »). Composé aujourd'hui de seize représentants du milieu des affaires et d'un représentant de chaque Etat membre, il est chargé d'identifier les améliorations non législatives pouvant être apportées au traitement des prix de transfert et plus particulièrement à l'application de la Convention européenne d'arbitrage.

**40** - Portée par la dynamique initiée par la Commission européenne, l'O.C.D.E a entamé, à partir de mai 2003, des travaux visant à améliorer la résolution des différends en matière de fiscalité internationale afin «*d'instaurer une procédure pleinement efficace, en laquelle les contribuables auraient confiance et qui couvrirait donc tous les aspects, depuis l'accès initial à cette procédure jusqu'à la mise en œuvre d'un accord amiable*»<sup>71</sup>.

**41** - Un premier rapport d'étape sur l'amélioration de la résolution des différends a été publié par l'O.C.D.E en 2004<sup>72</sup>, suivi d'un second en 2006<sup>73</sup>. Le rapport final a été adopté par le Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E le 30 janvier 2007<sup>74</sup>. Enfin un manuel destiné à favoriser l'efficacité des procédures amiables<sup>75</sup> (« MEMAP ») a été publié en février 2007. Ces travaux ont permis des avancées d'une portée sans équivalent depuis l'article 25 du projet de convention modèle de 1963.

---

<sup>69</sup> Rapport d'étape sur l'amélioration de la résolution des différends, 27 juillet 2004, n° 9. Ce rapport peut être consulté sur le site Internet de l'O.C.D.E., [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

<sup>70</sup> *Commission working staff paper, Company taxation in the internal market*, Com(2001)582 final, Brussels, 23.10.2001, p.357, précité.

<sup>71</sup> O.C.D.E., *Rapport d'étape sur l'amélioration de la résolution des différends à l'attention de commentateurs publics*, 27 juillet 2004, précité, p. 3.

<sup>72</sup> O.C.D.E., *Rapport d'étape sur l'amélioration de la résolution des différends à l'attention de commentateurs publics*, 27 juillet 2004, précité.

<sup>73</sup> O.C.D.E., *Proposals for improving mechanisms for the resolution of tax treaty disputes, Public discussion draft*, February 2006.

<sup>74</sup> O.C.D.E., *Improving the resolution of tax treaty disputes*, 30 January 2007.

<sup>75</sup> O.C.D.E., *Manual on effective mutual agreement procedures, (MEMAP)*, février 2007.

42 - En effet, si l'O.C.D.E a longtemps soutenu que «*la pratique conventionnelle a montré que l'article 25 représente généralement le maximum de ce que les Etats contractants sont prêts à accepter*<sup>76</sup>», il est désormais admis que l'intervention d'une tierce personne, autre que le juge, peut être une solution pour sortir de l'impasse lorsque les discussions entre les autorités compétentes ont échoué. Une telle intervention peut prendre plusieurs formes. Le tiers peut se limiter à encourager les parties à se rapprocher ou à leur proposer une solution, il est conciliateur ou médiateur. Il peut leur imposer sa décision, il est alors arbitre.

43 - La coopération au niveau international prend donc aujourd'hui une autre dimension en s'orientant résolument, semble-t-il, vers de nouvelles voies de règlement de la double imposition économique. Pour la première fois, en 2008, l'O.C.D.E s'est déclarée favorable à l'instauration d'une procédure dit d'arbitrage à l'issue d'une procédure amiable infructueuse. Elle a été suivie en 2010 par l'O.N.U.

44 - L'arbitrage fiscal était déjà connu sur la scène internationale puisqu'en 2008, plus d'une soixantaine de conventions fiscales en vigueur contenaient déjà une clause de type arbitrale, applicable en cas d'échec de la procédure amiable<sup>77</sup>. Mais à cette date, aucun arbitrage n'avait jamais été initié sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale. L'avenir dira si les travaux récents de l'O.C.D.E auront un impact positif sur l'application effective des clauses conventionnelles d'arbitrage. Quelques Etats, dont la France, ont déjà adopté la clause modèle O.C.D.E. dans le cadre de la conclusion ou de la renégociation de certaines de leurs conventions fiscales.

45 - Dans ces conditions, la réflexion sur les procédures actuellement à la disposition des contribuables pour régler les situations de double imposition internationale résultant de la correction des prix de transfert prend toute son importance.

## **Présentation de la recherche**

46 - L'objet de cette étude est de mener une analyse critique des procédures internationales de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées. Leurs mécanismes seront étudiés, les causes de

---

<sup>76</sup> O.C.D.E., Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, *Ajustements corrélatifs et procédure amiable* 1984, et Commentaires sur l'article 25, juillet 1995, *Observations finales*. Ces observations finales ont été supprimées dans la version 2008 des commentaires de l'O.C.D.E. puisque l'O.C.D.E. préconise aujourd'hui l'instauration de procédure dites d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable.

<sup>77</sup> Voir annexe 2.

dysfonctionnement recherchées et des mesures d'amélioration seront proposées, notamment à la lumière des récents travaux des organisations internationales.

**47 -** La première partie sera consacrée à la procédure amiable instaurée par l'article 25 ou équivalent des conventions fiscales bilatérales. Cette procédure reste le mécanisme privilégié dans l'ordre juridique international d'élimination de la double imposition économique. La pratique de l'administration fiscale française sera analysée au regard du droit existant, des recommandations de l'O.C.D.E et de la position de ses principaux partenaires, suivant une approche chronologique des étapes de la procédure, de son ouverture à sa conclusion. Les convergences et les divergences de positions entre ces Etats seront soulignées et un regard critique sera porté aux solutions d'amélioration proposées par l'O.C.D.E.

**48 -** Il sera démontré que la procédure amiable occupe une place très particulière dans notre ordre juridique. Ni contentieuse, ni totalement gracieuse, elle offre très peu de garanties aux contribuables français.

**49 -** Tout d'abord, les différents cas de recours à la procédure amiable seront catégorisés et la nature de la double imposition entrant dans son champ d'application définie. Déjà, l'absence de position consensuelle entre les Etats apparaît. Certains considèrent que la procédure amiable ne peut pas traiter de la double imposition économique lorsque la convention applicable n'inclut pas de dispositions similaires à celles de l'article 9-2 de la convention modèle. D'autres exigent une double imposition effective, ce qui exclut les situations où l'une des parties est en perte ou non imposable.

**50 -** Les effets de l'ouverture de la procédure amiable sur la situation du contribuable seront ensuite analysés. Dans un certain nombre d'Etats, l'engagement de la procédure suspend le recouvrement de l'impôt redressé, plus rarement celui du cours des intérêts de retard. La législation française prévoyait, depuis 2005, une procédure spécifique de suspension de la mise en recouvrement de l'impôt dès lors qu'une procédure amiable était ouverte. Ce dispositif a été abrogé par la loi de finances pour 2014, ce qui pourrait avoir pour résultat de décourager le contribuable de se prévaloir du droit qu'il tire de la convention fiscale internationale de demander l'engagement d'une procédure amiable. Par ailleurs, l'ouverture de cette procédure affecte la mise en œuvre des recours de droit interne. Si en principe, la procédure amiable peut être engagée indépendamment de ces recours, la plupart des législations nationales, ou des pratiques administratives, notamment française, ne permettent pas de mener en parallèle ces différents moyens d'action.

**51** - S'agissant ensuite de l'accord amiable, les autorités compétentes n'ont aucune obligation de résultat pour le conclure. En outre, il sera établi qu'en l'absence de délais procéduraux conventionnels ou légaux, les contribuables ne disposent pas de recours, que ce soit en droit interne ou dans le cadre de la Convention européenne des droits de l'Homme, pour obliger les autorités compétentes à se mettre d'accord dans un temps raisonnable. Sur ces deux points, les travaux de l'O.C.D.E ont le grand mérite d'avoir abouti à des propositions de solutions précises, mais qu'il appartient encore aux Etats de mettre en œuvre.

**52** - Enfin, la nature juridique et les fondements de l'accord amiable, ainsi que sa place dans la hiérarchie des normes française seront recherchés afin d'identifier ses effets dans l'ordre interne. Conclu en principe sur la base du principe de pleine concurrence, l'expérience a pu montrer que les autorités compétentes, à la recherche d'un éventuel compromis, pouvaient prendre en compte des éléments d'opportunité ou d'équité, voire même, peut-être, « *procéder à de véritables « trocs » de contribuables à l'occasion de l'examen d'une série de cas controversés*<sup>78</sup> ». Ce sont finalement les problématiques relatives à la mise en œuvre de cet accord amiable, notamment liées aux ajustements corrélatifs, qui seront étudiées.

**53** - La seconde partie de cette étude traitera de l'émergence d'autres voies de règlement des doubles impositions que constituent la médiation, la conciliation et l'arbitrage en matière fiscale. Une large place sera consacrée à ce dernier qui sera analysé tant sur le plan conventionnel, puisqu'il a été récemment intégré dans les conventions modèles O.C.D.E et O.N.U., que dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage.

**54** - Tout d'abord, les procédures actuelles de médiation et de conciliation en matière fiscale seront recensées, en droit interne, ainsi qu'en droit international. Cette étude permettra de dégager certains enseignements qui éclairent utilement les raisons du peu de succès de ces modes de règlements sur le plan international. Il ressortira également que la distinction traditionnellement opérée entre la médiation et la conciliation a singulièrement perdu de sa netteté, au point que les appellations officielles utilisées par les organisations ou les Etats doivent être relativisées. Les travaux récents des organisations internationales auraient pu favoriser un regain d'intérêt pour ces procédures à l'issue d'une procédure amiable infructueuse. Mais l'O.C.D.E., qui a envisagé le recours à la médiation, et

---

<sup>78</sup> Propos tenus par le commissaire du gouvernement BISSARA dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 13 mai 1983, req. n° 28831, Dr. fisc. 1983, n° 29/30, comm. 1568 et RJF 7/83, n° 848, voir *Infra*, n°659 -

l'O.N.U., qui a étudié l'opportunité de la médiation et de la conciliation, ont ouvertement douté de leur efficacité puisque l'élimination de la double imposition n'est pas garantie. Les Etats n'ont pas été plus convaincus de l'utilité de ces procédures, qui sont ignorées des conventions fiscales récentes, comme elles l'étaient des plus anciennes.

**55 -** L'arbitrage dans le cadre des conventions fiscales bilatérales sera ensuite étudié. Les particularités de l'arbitrage en matière fiscale seront dégagées, les clauses arbitrales des conventions modèles O.C.D.E. et O.N.U. analysées et une synthèse des dispositions conventionnelles existantes, qui prévoient la saisine d'une commission d'arbitrage à l'issue d'une procédure amiable infructueuse, sera proposée. A cette fin, l'influence des travaux de l'O.C.D.E. sera mise en lumière. Les évolutions rédactionnelles des clauses d'arbitrage conclues ou renégociées depuis 2008 seront ainsi dégagées. Il apparaîtra que les procédures instaurées ne sont pas des procédures d'arbitrage, mais plutôt une nouvelle forme de procédure amiable, assortie d'une obligation de résultat. Les positions de la France et des Etats-Unis, seront également analysées, tant sur le plan interne que sur le plan international. Il sera établi que si en France, le recours à l'arbitrage en cas de procédure amiable infructueuse est autorisé, et prévu dans sept conventions, l'arbitrage fiscal en droit interne est interdit puisque la matière fiscale intéresse l'ordre public. Les Etats-Unis, quant à eux, ont eu un rôle fondamental dans la promotion de l'arbitrage fiscal international. Dans le cadre de leurs récentes conventions bilatérales, y compris celle renégociée avec la France en 2009, la procédure dite de « la dernière meilleure offre » a été adoptée. Cette procédure s'avère finalement plus protectrice des droits du contribuable, s'agissant de l'indépendance des arbitres et des délais de résolution du différend, que ce que propose l'O.C.D.E.

**56 -** Enfin, c'est la procédure instaurée par la Convention européenne d'arbitrage qui sera analysée. Son application sera étudiée à la lumière de l'expérience de la France, notamment et des travaux du F.C.P.T. Les débats qui ont eu lieu, de 1976 à 1989, entre les représentants des Etats membres dans le cadre de l'adoption de la procédure européenne seront également évoqués, chaque fois qu'un éclairage historique se révélera utile.

**57 -** Les caractéristiques propres à la phase amiable de la procédure européenne seront recherchées. Ainsi, son champ d'application est plus restreint que celui des procédures amiables des traités bilatéraux. A cet égard, les positions des Etats divergent quant à la nature des litiges relevant de sa compétence. Par ailleurs, son accès est restreint, par le texte même de la Convention, en cas d'application d'une pénalité dite grave. Se pose alors la question des voies de recours offertes aux contribuables français en cas de rejet de la

demande d'ouverture par l'autorité compétente sur un autre fondement. Enfin, le déroulement de la phase amiable est encadré dans des délais prévus conventionnellement. Mais l'absence d'une définition claire et unique de leur point de départ, ainsi que l'absence de sanction en cas de non-respect constituent, sans doute, les principaux obstacles à l'efficacité de la procédure amiable de la Convention européenne d'arbitrage. Les travaux du F.C.P.T., formalisés dans le cadre d'un code de conduite adopté par le Conseil en 2004, et révisé en 2009, ont permis d'atténuer ces difficultés, sans toutefois réussir à obtenir une harmonisation des positions des Etats.

**58** - Les particularités de la phase arbitrale de la procédure européenne seront enfin étudiées. Les conditions de saisine de la commission, dite consultative, seront analysées et la position de la France en la matière fera l'objet d'une analyse critique. Par ailleurs, bien que les règles procédurales régissant la phase arbitrale soient plus détaillées que dans le cadre des conventions bilatérales, certains aspects ont dû être réglés dans le cadre du code de conduite. C'est également le rôle de la commission consultative et le fondement juridique de l'avis qu'elle rend qui seront analysés. Cet avis ne s'impose pas aux autorités compétentes puisque la décision qui élimine la double imposition est formellement prise par ces dernières. La procédure instaurée par la Convention européenne d'arbitrage n'est donc pas une procédure d'arbitrage mais plutôt une procédure amiable avec une obligation de résultat.

**59** - La procédure amiable représente donc bien « *le maximum de ce que les Etats contractants sont prêts à accepter* » puisqu'aucune autre voie de résolution de la double imposition n'a pu être dégagée, tant dans l'ordre international que dans l'ordre européen. Mais il existe désormais deux types de procédures amiables, l'une sans garantie de résolution, l'autre avec une obligation de résultat.

**60** - Cette étude fait largement référence à l'approche de l'O.C.D.E et des principaux Etats partenaires de la France, références incontournables compte tenu du caractère bilatéral et international des procédures étudiées. Néanmoins, il ne s'agit pas là d'un travail de droit comparé mais seulement d'exemples de pratiques pour illustrer le propos.

\* \* \*

**PREMIERE PARTIE : L'ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION  
DANS LE CADRE DE LA PROCEDURE AMIABLE  
DES CONVENTIONS FISCALES BILATERALES**

**SECONDE PARTIE : L'EMERGENCE DE VOIES NOUVELLES DE  
REGLEMENT INTERNATIONAL DE LA DOUBLE  
IMPOSITION**

## PREMIERE PARTIE : L'ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION DANS LE CADRE DE LA PROCEDURE AMIABLE DES CONVENTIONS FISCALES BILATERALES

---

**61** - Les travaux récents du comité fiscal de l'O.C.D.E visant à améliorer la résolution des différends en matière de fiscalité internationale invitent à une analyse critique de la pratique administrative de la procédure amiable des conventions fiscales bilatérales.

**62** - L'accroissement spectaculaire des redressements en matière de prix de transfert ces dernières années a entraîné une augmentation significative des demandes d'ouverture de procédure amiable<sup>79</sup>. Mais même si son recours n'est plus aujourd'hui exceptionnel, il reste néanmoins toujours limité eu égard au nombre des différends qui opposent les contribuables à l'administration fiscale en la matière.

**63** - Car au-delà de la satisfaction affichée par l'O.C.D.E, quelque peu nuancée au fil des années<sup>80</sup>, force est de constater que les contribuables sont réticents à s'engager dans cette

---

<sup>79</sup> En 1995, il y avait 57 procédures amiables ouvertes impliquant la France, dont seulement 4% d'entre elles concernaient des problèmes de prix de transfert. En 2001, elles étaient au nombre de 224, dont 34% au titre des prix de transfert – Statistiques données par Monsieur Hervé le FLOC'H-LOUBOUTIN, alors directeur de la législation fiscale en France au colloque organisé par le MEDEF le 11 octobre 2001 sur le thème « *Vers la fin des doubles impositions de prix de transfert dans l'Union Européenne ?* ».

Au niveau mondial, l'O.C.D.E. a recensé, en 2012, 4 061 procédures amiables ouvertes entre ses Etats membres, soit une augmentation de 5,8% par rapport à 2011 et de 72,7% par rapport à 2006. Pour les statistiques de l'O.C.D.E., voir *Résolution des différends en matière de conventions fiscales : statistiques sur les procédures amiable maintenant disponibles*, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/mapstatistics2012.htm>.

Pour l'Union européenne, 738 procédures amiables étaient en cours fin 2012 entre les Etats membres, dont 157 concernaient la France, voir EU Joint Transfer Pricing Forum, *Statistic on pending mutual agreement procedures under the arbitration convention at the end of 2012*, DOC :JTPF/012/2013/EN, August 2013.

Enfin, selon l'étude EY de 2013, 28% des sociétés redressées auraient eu recours à une procédure amiable pour éliminer la double imposition résultant d'un redressement en prix de transfert, soit une augmentation de 55% par rapport à 2010, EY, *Global transfer pricing survey*, 2013.

<sup>80</sup> Selon l'O.C.D.E., la procédure amiable est, d'une façon générale, un instrument « *très efficace pour résoudre les litiges entre autorités fiscales* » (1984, O.C.D.E., « *Prix de transfert et entreprises multinationales, Trois études fiscales* », p. 38.), qui « *a donné satisfaction* » (novembre 1997, Commentaires O.C.D.E. sous l'article 25, § 45), qui « *a raisonnablement bien fonctionné dans le passé* » (2003, O.C.D.E., [www.oecd.org/oecd/pages/home/displaygeneral/à.3380.FR-document-0-nodirecto](http://www.oecd.org/oecd/pages/home/displaygeneral/à.3380.FR-document-0-nodirecto)), ou encore qui « *Sous sa forme actuelle (...) constitue généralement un mode de règlement efficace et efficient des différends fiscaux internationaux* » (février 2006, « *Proposition pour améliorer les mécanismes de résolutions des différends en matière de conventions fiscales* », Document pour discussion publique).



voie, qui soit ne permet pas de trouver une solution, soit ne permet d'en trouver une que longtemps après la survenance du litige.

**64** - Les raisons de l'inefficacité de ce mode de résolution des différends sont multiples. L'absence d'obligation de résultat et de délais contraignants pesant sur les Etats est généralement invoquée en premier lieu. Mais si ces procédures ont été si peu opérantes jusqu'à maintenant, c'est aussi, et peut-être même avant tout, à cause du défaut de règles procédurales détaillées, contraignantes et communes aux Etats.

**65** - Les références aux procédures amiables dans les conventions bilatérales sont en effet limitées à la raison d'être du processus. Le recours au droit fiscal interne est donc inévitable pour assurer l'application de cette disposition conventionnelle. Le fonctionnement de la procédure autant que les droits accordés au contribuable sont ainsi exclusivement régis par celui-ci. Or, qui dit législation interne dit diversité des pratiques, voire même conflits de dispositions et blocage de la procédure.

**66** - L'O.C.D.E a certes, dans ses commentaires sur l'article 25 de la convention modèle, tenté d'engager les Etats à l'adoption de pratiques procédurales concordantes. Mais cette organisation ne produit pas de textes contraignants<sup>81</sup>, seulement des principes et des lignes directrices, ce qui inmanquablement entraîne des différences d'interprétation et d'application de la part des pays membres.

**67** - La France a été l'un des premiers Etat à donner, par voie d'instruction administrative<sup>82</sup> en date du 4 mars 1986, son interprétation des modalités d'application de la procédure amiable. Un grand nombre de pays<sup>83</sup> ont depuis publié leurs commentaires en la matière.

---

<sup>81</sup> Pour un développement sur la valeur juridique des commentaires O.C.D.E., voir notamment l'article du professeur Dr. Klaus VOGEL, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, Bulletin-Tax Treaty Monitor, December 2000, p.612s. ; l'article du professeur Maarten J. ELLIS, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel*, Bulletin-Tax Treaty Monitor, December 2000, p.617s ; l'article de Peter J.WATTEL et Otto MARRES, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European taxation, July/August 2003, p.222-235.

Pour un exemple de jurisprudence française dans laquelle le juge n'a pas suivi les commentaires O.C.D.E., voir par exemple CE 13 octobre 1999, n° 190083, ministre c/ SA Banque française de l'Orient, RJF 12/99, n° 1587, conclusions de J. Arrighi de CASANOVA, p. 938s. Dans cette espèce qui traite de la question de la qualification des revenus réputés distribués à des dividendes au regard de la convention signée entre la France et les Pays-Bas le 16 mars 1973, le ministre tire son argumentation de l'interprétation donnée à l'article 10 de la convention modèle O.C.D.E. dans les commentaires officiels émanant du comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E.. Le Conseil d'Etat ne suivit pas cette analyse.

<sup>82</sup> Cette instruction administrative a été rapportée par l'instruction du 23 février 2006, 14 F-1-06 (ci-après citée sous Inst. adm. 2006), elle-même rapportée à compter du 12 septembre 2012 et remplacée par BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912.

<sup>83</sup> L'Allemagne, l'Australie, la Belgique, le Canada, l'Espagne, l'Italie, les Etats-Unis, les Pays-Bas, le Japon et le Royaume-Uni notamment, ont désormais publié leurs commentaires relatifs à la mise en œuvre de la procédure amiable.

**68** - En droit français, l'interprétation que l'administration fiscale donne de la loi dans sa doctrine, désormais regroupée dans une base unique<sup>84</sup>, n'a pas de valeur juridique. La doctrine administrative n'est en effet pas une norme juridique au sens de la hiérarchie des textes<sup>85</sup>. Toutefois, lorsque l'administration apporte une interprétation formelle d'un texte fiscal, le contribuable peut la lui opposer, sur le seul fondement des dispositions de l'article L 80 A du LPF<sup>86</sup>. Mais cet article ne peut être invoqué par un contribuable qu'en cas de rehaussement de son imposition, fondé sur une interprétation d'un texte fiscal différente de celle que l'administration avait précédemment formellement admise. Or la loi et la jurisprudence entendent la notion de « *texte fiscal* » de façon restrictive et excluent du champ d'application de cet article les prises de position de l'administration fiscale relatives à la procédure d'imposition<sup>87</sup> notamment. En conséquence, le contribuable français ne peut

Pour l'Allemagne, voir Federal Ministry of Finance, Head of Sub-department IV B, IV 6-B 1300 – 340/06, *Memorandum on international mutual agreement and arbitration procedures in the field of taxes on income and capital*.

L'Australie a publié un *Taxation Ruling 2000/16*, consultable sur le site Internet gouvernemental suivant : [www.ato.gov.au](http://www.ato.gov.au), ci-après cité sous "Australie, TR 2000/16".

La Belgique a publié ses commentaires quant à son interprétation de l'article 25 du modèle O.C.D.E. : « *Commentaires administratifs sur les conventions en vue d'éviter les doubles impositions* », ci-après cités sous « Belgique, Com.conv. ».

Le Canada a publié une circulaire, « *Circulaire d'information en matière d'impôt sur le revenu, n° IC 71-17R5, Demande d'assistance présentées à l'autorité compétente en vertu des conventions fiscales conclues par le Canada, Ebauche* », ci-après citée sous « Canada, Circulaire ». Le texte de la circulaire peut être consulté à l'adresse suivante : <http://www.cra-adrc.gc.ca/tax/nonresidents/draft-ic71-17r5-f.html>.

Pour l'Espagne, voir REAL DECRETO 1794/2008, de 3 novembre 2008, *amistosos en materia de imposición directa*.

Pour l'Italie, Circular 21/E en date du 5 juillet 2012.

Pour les USA, US, Revenue Procedure 2006-54, consultable sur le site Internet de TaxAnalysts à l'adresse suivante : <http://taxbase.tax.org>, ci-après cité sous "US, Rev.proc."

Pour les Pays-Bas, Decree of 30 March 2001, VN 2001/21.3.

Pour le Japon, Japon, Commissioner's directive on Mutual Agreement Procedures (Administrative Guidelines).

Pour le Royaume-Uni, voir « Draft Statement of Practice », <http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/sop.pdf>.

Des fiches pays sont consultables sur le site Internet de l'O.C.D.E. (<http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/fichespaysenmatieredeprixdetransfert.htm>) et sur le site Internet du F.C.P.T ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_fr.htm)).

<sup>84</sup> L'ensemble des instructions, circulaires, réponses ministérielles ont été rapportés à compter du 12 septembre 2012 (voir instruction du 7 septembre 2012, 13 A-2-12). C'est désormais au sein d'une base unique BOFIP, « Bulletin officiel des finances publiques - impôts » que la doctrine administrative est regroupée.

<sup>85</sup> Voir notamment, CE 30 décembre 2013, section du contentieux, n° 350100, Sté Rallye, concl. Nathalie ESCAUT, note O. FOUQUET, Dr. fisc. 2014, n°14, comm. 256; voir également l'avis contentieux rendu par le Conseil d'Etat : CE 8 mars 2013, n° 353782, Mme Monzani, Dr ; fisc. 2013, n° 15, concl. E. CREPEY, note O. FOUQUET.

<sup>86</sup> L'article 100 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 a institué l'article L 80 A du LPF qui accorde au contribuable une garantie contre les changements d'interprétation des textes fiscaux, Voir instructions administratives du 9 septembre 2010, 13 L-10-10 et 13 L-11-10 et BOFIP, BOI-SJ-RES-10-10-10-20120912.

<sup>87</sup> Voir CE 29 juillet 1983, n°31.761, RJF 09/83, n° 1179 ; CE 17 mai 1985, n° 39234, RJF 7/85, n° 1044 ; CE 31 mars 2006, n° 265953, RJF 2006, n° 736 ; CAA Versailles, 12 avril 2005, n° 03-2259, RJF 2005, n° 906. Il n'existe pas de définition générale de ce qu'il faut entendre par « procédure

pas se prévaloir de la doctrine administrative afférente aux modalités d'application de la procédure amiable en France pour s'opposer à un redressement que l'administration aurait effectué en contradiction avec les termes de celle-ci. En revanche, la jurisprudence a admis que le recours en annulation pour excès de pouvoir est recevable contre une instruction qui fixe, dans le silence des textes, une règle nouvelle dès lors que ses dispositions sont impératives et à caractère général<sup>88</sup>. Le contribuable qui considérerait que les dispositions administratives relatives à la procédure amiable méconnaissent le sens et la portée des stipulations conventionnelles ou législatives qu'elles entendent expliciter sera donc recevable à en demander l'annulation devant le Conseil d'Etat, sous réserve d'en démontrer le caractère impératif et général.

**69 -** Dans cette première partie, la pratique administrative française en matière de procédure amiable sera analysée à la lumière du droit existant, des recommandations de l'O.C.D.E et des positions des principaux partenaires de la France. Les convergences et les divergences de positions entre ces Etats seront soulignées à tous les stades de la procédure, de son ouverture (Titre 1) à sa conclusion (Titre 2). Un regard critique sera porté sur les

d'imposition ». Il a été jugé que cela couvre notamment, la saisine de la commission départementale ou encore la mise en demeure préalable à la procédure de taxation d'office.

<sup>88</sup> Voir, CE 18 décembre 2002, n° 233618, Section, Duvignères, RJS 5/03, n° 688, conclusions P. FOMBEUR, Lebon p. 463, chronique F. DONNAT et D. CASAS, AJDA 2003, p. 487. Auparavant, un recours tendant à l'annulation d'une instruction administrative ou d'une circulaire n'était recevable que si ce texte ajoutait à l'ordonnancement juridique, c'est-à-dire ajoutait au droit et n'était pas uniquement interprétatif (CE 29 janvier 1954, n° 7134, Assemblée, Notre-Dame du Kreisker). La pratique ayant montré qu'il était souvent délicat de déterminer ce qui était interprétatif de ce qui rajoutait au droit, le Conseil d'Etat choisit une nouvelle approche dans l'arrêt Duvignères. Le recours en annulation pour excès de pouvoir est jugé recevable dès lors que les dispositions attaquées sont impératives et à caractère général, sans qu'il y ait besoin nécessairement de démontrer qu'elles rajoutent au texte de droit. Si les dispositions administratives sont entachées d'incompétence ou, si elles sont illégales pour d'autres motifs, ou si elles méconnaissent le sens et la portée des dispositions législatives et réglementaires qu'elles entendent expliciter, ou encore réitèrent une règle contraire à une norme juridique supérieure, alors le recours en annulation est recevable.

Cette jurisprudence a été étendue au domaine fiscal, voir CE 19 février 2003, n° 235697, Sté Auberge Ferme des Genêts, RJF 5/03, n° 616, conclusions P. COLLINS, Dr. Fisc., 38/03, n° 646.

La portée de la jurisprudence de 2002 a été limitée en 2004 (CE 4 février 2004, n° 248647 n° 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s, OPHLM de Seine et Marne ; RJF 2004, n° 405, conclusions G. BACHELIER, BDCF 4/04, n° 53). Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat juge qu'une instruction qui recopie la loi fiscale ne présente pas de caractère impératif. Le recours en annulation n'est donc pas recevable. Voir pour une critique de cette position la chronique de L. OLLEON, *Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable*, RJF 4/04 p. 271.

Cette jurisprudence a été remise en cause par un arrêt du Conseil d'Etat du 6 mars 2006, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s-s, Syndicat national des enseignants et artistes, RJF 5/06, n° 573, qui, après avoir repris le considérant de principe de l'arrêt Duvignères, juge que si une instruction se borne à résumer les modifications apportées à la législation, elle est susceptible d'être déférée au juge de l'excès de pouvoir dès lors qu'elle présente un caractère impératif, voir conclusions du commissaire du gouvernement S. VERCLYTTTE, BDCF 2006, n° 66 ; voir également CE 9 juillet 2010, n° 339081, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s, Mathieu, RJF 11/10, n° 1079, conclusions L. OLLEON, BDCF 11/10, n° 120. Voir également l'avis du Conseil d'Etat, CE 8 mars 2013, n° 353782, Mme Monzani, note O. FOUQUET, Dr. Fisc. n° 15, n° 240, précité. Dans cet avis, le Conseil d'Etat se prononce sur les conséquences de l'annulation d'une instruction administrative au regard de l'application de l'article L 80 A du LPF. L'annulation n'emporte pas d'effet rétroactif et l'annulation ne vaut que pour l'acte déféré et non pas tous les actes exprimant la doctrine litigieuse.

solutions d'amélioration de ce mécanisme de résolution des différends fiscaux internationaux proposées par l'O.C.D.E.

**TITRE I : L'OUVERTURE DE LA PROCEDURE AMIABLE**

**TITRE II : LA CONCLUSION DE LA PROCEDURE AMIABLE**

## **TITRE 1 : L'OUVERTURE DE LA PROCEDURE AMIABLE**

**70** - Le contribuable désireux d'engager une procédure amiable doit, dans un premier temps, s'assurer que le litige qui l'oppose à son administration fiscale entre dans le champ d'application de cette procédure. En effet, seuls les différends d'une certaine nature peuvent faire l'objet de négociation entre autorités compétentes des Etats contractants dans le cadre des conventions fiscales bilatérales. Lorsque la mesure prise par un Etat entraîne, ou est susceptible d'entraîner, une double taxation, se pose également la question de la nature de cette double imposition subie par le groupe. Si tous les Etats reconnaissent que la double imposition juridique entre dans le champ d'application de la procédure amiable, les positions divergent s'agissant de la double imposition économique.

**71** - Dans un second temps, le contribuable devra respecter les règles procédurales de droit interne régissant la demande d'ouverture de la procédure amiable. Il lui faudra déterminer l'autorité compétente à laquelle il convient d'adresser cette demande et s'assurer des délais qui lui sont ouverts pour la saisir. L'autorité compétente a-t-elle alors un pouvoir discrétionnaire pour l'accepter ou est-elle, au contraire, en situation de compétence liée ?

**72** - Telles sont les problématiques qui seront abordées dans un premier chapitre consacré à l'engagement de la procédure amiable (Chapitre 1).

**73** - Dès son ouverture, la procédure internationale produit un certain nombre d'effets en droit interne, d'importance plus ou moins grande selon la législation des Etats. C'est tout d'abord sur la protection des intérêts financiers du contribuable que l'on peut trouver l'influence de l'ouverture d'une procédure amiable. Les stipulations conventionnelles ne permettent pas d'exonérer le contribuable du paiement de l'impôt redressé pendant la durée de la procédure amiable et, si les intérêts de retard continuent à courir pendant toute la durée de la procédure amiable, ils peuvent entraîner une charge financière pour le contribuable parfois plus importante que l'impôt lui-même. L'O.C.D.E a proposé un certain nombre de solutions pour atténuer ces surcoûts. Ce sont plus particulièrement les positions adoptées par les Pays-Bas et la France, pour les procédures amiables ouvertes avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014, qui méritent d'être soulignées compte tenu de leur caractère singulier.

**74** - C'est ensuite l'influence de la procédure amiable sur les recours de droit commun qui sera abordée. Le contribuable qui engage cette procédure peut-il poursuivre sa contestation de l'imposition litigieuse dans le cadre des recours de droit interne ? En d'autres termes, la procédure amiable est-elle un recours supplémentaire offert au contribuable ou, au contraire, une alternative aux recours administratifs et juridictionnels de droit commun ? La pratique des Etats est diverse, ce qui constitue sans nul doute une source majeure de dysfonctionnement de la procédure amiable que les travaux de l'O.C.D.E relatifs à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends en matière de conventions fiscales n'ont pas su, semble-t-il, atténuer. Enfin, s'agissant de l'interaction des recours administratifs avec la procédure amiable, la pratique de l'administration fiscale française n'est plus parfaitement conforme à l'esprit des dispositions conventionnelles.

**75** - Le chapitre 2 sera ainsi consacré à l'analyse des effets en droit interne de l'ouverture de la procédure amiable (Chapitre 2).

#### **CHAPITRE 1 : L'ENGAGEMENT DE LA PROCEDURE AMIABLE**

#### **CHAPITRE 2 : LES EFFETS DE L'OUVERTURE DE LA PROCEDURE AMIABLE**

## Chapitre 1 : L'engagement de la procédure amiable

76 - La procédure amiable est une procédure internationale dont l'existence découle des stipulations des conventions fiscales bilatérales<sup>89</sup>. De ce fait, son champ d'application doit être interprété strictement, en vertu des termes mêmes de la convention fiscale applicable (Section 1).

77 - En France, la demande d'ouverture de la procédure amiable devra respecter des conditions de forme et de fond prévues soit conventionnellement, soit par la documentation administrative (Section 2).

### SECTION 1 : LE CHAMP D'APPLICATION DE LA PROCEDURE AMIABLE

78 - La nature des différends fiscaux internationaux entrant dans le champ d'application de la procédure amiable est définie conventionnellement. L'article 25 des conventions modèles O.C.D.E et O.N.U. prévoit tout d'abord, dans un paragraphe 1, que les autorités compétentes doivent s'efforcer de régler la situation des contribuables faisant l'objet d'une imposition non conforme aux dispositions de la convention. Ceci est notamment le cas lorsqu'une double imposition est subie. Il prévoit ensuite, dans un paragraphe 3, la possibilité pour les autorités compétentes de résoudre, d'une part, les problèmes relatifs à l'interprétation ou à l'application de la convention et, d'autre part, de se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans des cas non prévus par la convention. Les cas de recours à la procédure amiable sont donc de trois ordres (I).

79 - La nature de la double imposition entrant dans le champ d'application de la procédure amiable n'est pas définie dans les conventions fiscales internationales. S'agit-il d'une double imposition uniquement juridique ou bien également économique ? Doit-elle être effective ou peut-elle être seulement latente ? L'analyse des conventions fiscales bilatérales conclues par la France montre que la notion de double imposition est entendue

---

<sup>89</sup> Aucune procédure amiable ne peut être ouverte en cas de différends fiscaux survenant au titre d'une transaction impliquant un contribuable français et un résident d'un Etat tel que l'Angola, la Colombie, le Danemark, le Guatemala ou le Pérou puisque la France n'a pas conclu de traité fiscal bilatéral avec ces Etats. S'agissant toutefois du Danemark, une procédure amiable avec la France peut être ouverte sur le fondement de la Convention européenne d'arbitrage, voir *Infra*, Seconde Partie, Titre 2.

de façon plus ou moins restrictive selon les conventions, ce qui revient à élargir ou, au contraire, restreindre le champ d'application de la procédure amiable (II).

### ***I. LES CAS DE RECOURS A LA PROCEDURE AMIABLE***

**80** - La définition conventionnelle des trois cas de recours à la procédure amiable bénéficie d'une stabilité remarquable depuis 1963 (A).

**81** - Ces cas de recours sont définis en termes généraux. Les stipulations conventionnelles ne listent pas de façon exhaustive les types de litiges pouvant donner lieu à l'ouverture d'une procédure amiable. L'analyse des stipulations de l'article 25 des conventions modèles permet néanmoins d'en déterminer une typologie (B).

#### **A. Perspectives historiques**

**82** - De nombreux travaux au sein de commissions d'experts et de forum de travail ont été nécessaires avant d'aboutir aux modèles actuels de clauses de procédure amiable. Ce sont les travaux de l'O.C.D.E qui les premiers aboutirent en 1963, inspirant fortement les travaux de l'O.N.U. (1). La Commission européenne a également réfléchi dès la fin des années soixante à une clause de recours à la procédure amiable dans le cadre de ses travaux relatifs à un projet de convention multilatérale tendant à éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts directs. Ce projet n'a pas abouti mais l'analyse des travaux préparatoires n'en est pas moins riche d'enseignements (2).

#### ***1) Les cas de recours proposés par les premières conventions modèles***

**83** - Les premières conventions modèles remontent aux efforts internationaux déployés pendant l'entre deux guerres pour éliminer la double imposition. Les travaux en la matière ont été menés au sein de plusieurs organisations internationales telles que la S.D.N. et l'O.C.D.E (a), ainsi que l'O.N.U. (b).

#### ***a. Des projets de convention modèle de la S.D.N. au modèle O.C.D.E***

**84** - Les premiers travaux internationaux visant à résoudre la double imposition grevant



les transactions transfrontalières débutèrent vers 1921 au sein du comité fiscal de la S.D.N.<sup>90</sup>. Ils aboutirent à l'élaboration d'un premier modèle de convention fiscale qui fut présentée lors d'une conférence tenue à Mexico en 1943. Le projet de convention de Mexico, stipulait, en son article XVI<sup>91</sup>, que :

« 1) Lorsqu'un contribuable fait la preuve que la décision de l'administration fiscale de l'un des Etats contractants a entraîné une double imposition, il aura le droit d'adresser une réclamation à l'administration de l'Etat dans lequel il a son domicile fiscal ou dont il est ressortissant.

2) Si la réclamation est jugée recevable, l'administration compétente de l'Etat en question consultera directement l'autorité compétente de l'autre Etat afin de s'entendre avec elle pour éviter de façon équitable la double imposition ».

**85** - La convention modèle de Mexico, élaborée principalement par des représentants de pays en développement fut considérée par les pays développés comme étant trop favorable à l'Etat de la source des revenus. Ce projet de convention fut amendé et présenté lors d'une nouvelle conférence tenue à Londres en 1946. La convention modèle de Londres reproduisait textuellement, en un article XVII, l'article XVI de la convention modèle de Mexico. Le projet de Londres fut inversement jugé trop favorable aux pays développés<sup>92</sup>.

**86** - La S.D.N. fut dissoute en 1945 mais les travaux menés pour élaborer un modèle de convention fiscale bilatérale visant à éliminer les doubles impositions continuèrent au sein de l'Organisation Européenne de Coopération Economique, l'O.E.C.E.<sup>93</sup>, qui allait devenir quelques années plus tard l'O.C.D.E. La première convention modèle de l'O.C.D.E fut présentée en 1963. Elle contenait un article XXV<sup>94</sup> concernant la procédure amiable.

**87** - L'influence du projet de convention modèle O.C.D.E de 1963 a été considérable. Son

<sup>90</sup> Le Comité fiscal de la S.D.N. confia l'étude théorique des problèmes de double imposition à quatre économistes, les professeurs Bruins des Pays-Bas, Einaudi d'Italie, Seligman des Etats-Unis et Sir Josiah Stamp du Royaume-Uni. Le sujet de l'étude fut ensuite élargi à la problématique de l'évasion fiscale et en 1925, de nouveaux experts venus notamment d'Amérique Latine, d'Asie, d'Allemagne, de France, de Suisse, de Pologne, furent invités à se joindre au Comité fiscal. En 1927, ce Comité soumit un rapport qui comportait un projet de conventions bilatérales sur le revenu et les impôts immobiliers. Pour de plus amples détails, voir NGYUEN PHU DUC, *La fiscalité internationale des entreprises*, Collection Le Nouvel Ordre Economique, Masson, 1985 et la documentation Francis Lefebvre, Conventions internationales, Généralités.

<sup>91</sup> Modèles des Conventions fiscales de Mexico et de Londres, Comité fiscal de la S.D.N., Doct C 88 M, 1946, II A, Genève 1946.

<sup>92</sup> Pour de plus amples développement, voir Gilbert TIXIER, Guy GEST, Jean KEROGUES, *Droit fiscal international – Pratique française*, Litec, 1979, p. 71s.

<sup>93</sup> En 1956, l'OECE constitua un comité fiscal dont la mission était de mener « l'étude des questions relatives à la double imposition et autres questions fiscales de nature analogue » (Résolution C(56) 49 du 16 mars 1956). De 1958 à 1961, ce comité fiscal établit quatre rapports intérimaires, dont le dernier proposait un article XXV concernant la procédure amiable. Voir Quatrième rapport du comité fiscal, 1961, *L'élimination des doubles impositions*, OECE. Voir également, O.C.D.E., *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune – rapport du comité fiscal de l'O.C.D.E. 1963*, commentaires sur l'article 25 p. 17 et p. 163s.

<sup>94</sup> Ci-après "article 25".

article 25<sup>95</sup> a posé les fondements de la procédure amiable telle que nous la connaissons aujourd'hui. En effet, si les modèles de convention de Mexico et de Londres ne traitaient que du seul cas où le contribuable subissait une double imposition, le projet de convention de 1963 élargit significativement le champ d'application de la procédure amiable qui devient applicable aux cas d'imposition non conforme aux dispositions de la convention, aux difficultés d'interprétation et d'application de la convention, ainsi qu'aux cas de double imposition non prévus par la convention. C'est très exactement le champ d'application de la procédure amiable des modèles actuels de conventions fiscales bilatérales<sup>96</sup>.

### ***b. La convention modèle O.N.U.***

**88 -** L'O.C.D.E a eu une influence majeure sur les travaux de l'O.N.U. qui n'a commencé à travailler sur le sujet de l'élimination de la double imposition qu'à partir de la fin des années soixante. L'opportunité d'encourager la conclusion de conventions bilatérales visant à éliminer les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu a été reconnue par le conseil économique et social des Nations Unies dans sa résolution 1273 (XLIII),

---

<sup>95</sup> Article 25 du projet de convention modèle de 1963 : « 1. *Lorsqu'un résident d'un Etat contractant estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par chacun des deux Etats entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme à la présente Convention, il peut, indépendamment des recours prévus par la législation nationale de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont il est un résident.*

2. *Cette autorité compétente s'efforcera, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de régler la question par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention.*

3. *Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la présente Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.*

4 *Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents. Si les échanges de vues oraux semblent devoir faciliter cet accord, ces échanges de vues peuvent avoir lieu au sein d'une Commission composée de représentants des autorités compétentes des Etats contractants.* »

<sup>96</sup> L'article 25 du projet de convention de 1963 a été amendé en 1977 pour tenir compte de l'expérience acquise dans les pays membres. Les dispositions relatives à la procédure amiable ont ainsi été complétées dans le modèle de 1977 sur trois points :

- (i) Article 25-1: la procédure peut désormais être sollicitée par des personnes qui n'ont pas de résidence dans l'un des Etats contractants, pour autant qu'il possède la nationalité d'un de ces Etats et qu'elles fassent l'objet de mesures discriminatoires de la part de l'Etat de leur résidence.
- (ii) Article 25-1, dernier alinéa : un délai de 3 ans pour soumettre le cas devant les autorités compétentes est introduit.
- (iii) Article 25-2, 2ème alinéa : l'accord amiable doit être appliqué indépendamment des délais prévus en droit interne.

Ces dispositions seront commentées dans les développements ci-après.

adoptée le 4 août 1967<sup>97</sup>, laquelle souhaitait favoriser le développement des échanges entre pays développés et pays en voie de développement. Un groupe de travail spécifique, composé d'experts et de fonctionnaires des services fiscaux, proposés par leur gouvernement mais agissant en leur nom personnel, fut constitué. L'aboutissement des travaux de ce groupe de travail a été le projet de modèle de convention des Nations Unies concernant la double imposition entre pays développés et pays en développement, présenté et adopté en décembre 1979<sup>98</sup>.

**89** - La convention modèle O.N.U. prévoit, comme le modèle O.C.D.E, un article 25 relatif à la procédure amiable, dont les trois premiers paragraphes sont identiques à ceux de l'article 25 du modèle O.C.D.E, tel qu'amendé en 1977. Dans son rapport de 1980, l'O.N.U. indique que les commentaires de l'O.C.D.E sont applicables et les cite *in extenso*.

**90** - Si le paragraphe 4 de l'article 25 de la convention modèle O.N.U. reprend la première phrase de celui du modèle O.C.D.E de 1977, à savoir que « *les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents* », les deuxième et troisième phrases du paragraphe 4 contiennent, en revanche, des dispositions qui n'existent pas dans l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E. Il est ainsi précisé que « *Les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des procédures, des conditions, des méthodes et des techniques bilatérales appropriées pour mettre en œuvre la procédure amiable prévue dans le présent article. En outre, une autorité compétente peut instituer des procédures, des conditions, des méthodes et des techniques unilatérales appropriées pour faciliter les mesures bilatérales susmentionnées et la mise en œuvre de la procédure* ».

**91** - L'O.N.U. a souhaité renforcer l'idée que les autorités compétentes doivent faire preuve de souplesse et ne se fermer aucune possibilité de communication<sup>99</sup>. Dans son rapport de 1980<sup>100</sup>, il est ainsi souligné que plusieurs méthodes de communication entre autorités compétentes sont possibles, telles que « *les consultations officieuses par correspondance ou directes, l'organisation de rencontres entre spécialistes ou experts-*

---

<sup>97</sup> Pour un historique détaillé, voir Publication des Nations Unies, New York, 1980, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, Introduction.

<sup>98</sup> Publication des Nations Unies, New York, 1980, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*.

<sup>99</sup> C'est ainsi sur le fondement du paragraphe 4 de l'article 25 que l'O.N.U. considère que le recours à des modes alternatifs de règlement de la double imposition, telle que la médiation et à la conciliation, est possible – voir *Infra*, n°937 -

<sup>100</sup> Publication des Nations Unies précitée, p.262.

*comptables de chacun des pays intéressés, dont les conclusions seraient soumises aux autorités compétentes, la désignation d'une commission mixte chargée d'examiner un cas ou une série de cas difficiles, l'organisation de rencontres personnelles officielles des représentants des autorités compétentes, etc ».*

**92 -** A ce jour, la procédure amiable proposée dans le cadre de la convention modèle O.N.U. ne se distingue pas fondamentalement de celle proposée par la convention modèle O.C.D.E<sup>101</sup>. En pratique, le traitement des dossiers de règlement amiable par l'autorité compétente française est d'ailleurs le même que la procédure soit ouverte sur le fondement d'une convention bilatérale de type O.C.D.E ou de type O.N.U. En France, peu de demandes sont faites sur ce dernier fondement. En 2008, une vingtaine de procédures amiables avaient été demandées sur le fondement d'une convention de type O.N.U. sur les quelques 320 procédures ouvertes à l'époque<sup>102</sup>.

**93 -** Si l'O.N.U. ne s'est pas départie du modèle proposé par l'O.C.D.E, la Commission européenne a, quant à elle, travaillé sur un projet de procédure amiable plutôt innovant.

## ***2) L'article 25 du projet de convention multilatérale de la Commission européenne***

**94 -** La Commission a inscrit l'action communautaire tendant à l'élimination des doubles impositions parmi les objectifs importants de son premier programme d'action fiscale relatif à l'harmonisation des impôts directs du 23 juin 1967<sup>103</sup>. La Commission soulignait dans ce programme que *« les impositions doubles ou multiples résultant de l'application simultanée ou successive de plusieurs législations nationales à une même suite d'opérations, en dépit des conventions contre la double imposition, pouvaient constituer des obstacles au bon fonctionnement du Marché commun »*. Il convenait, dès lors, de s'efforcer de parvenir à une *« élimination totale des doubles impositions »*.

**95 -** Ce programme d'action faisait suite aux travaux de la Direction des Problèmes

---

<sup>101</sup> Nous n'évoquons, dans la suite de ce travail, les propositions de l'O.N.U. que dans la mesure où elles se distinguent des propositions et recommandations de l'O.C.D.E. dans le cadre de ses travaux sur l'amélioration des mécanismes de résolution des différends.

<sup>102</sup> Propos recueillis lors d'un entretien avec le chef du bureau E1 de la Direction de la législation fiscale, en date du 2 avril 2008. A titre d'exemple, il a été indiqué que les procédures amiables avaient été ouvertes notamment avec le Brésil (problème d'interprétation d'une clause de la convention débouchant sur une double imposition), l'Arabie Saoudite (problème de management fees), l'Inde (problème d'établissement stable) et l'Afrique du Nord (problème de domiciliation de personnes physiques).

<sup>103</sup> SEC(67) 1480 final, BAC 28/1980.

Fiscaux de la Direction Générale de la Concurrence<sup>104</sup> qui montraient que si l'harmonisation des législations fiscales devait apporter des solutions satisfaisantes aux problèmes de doubles impositions, une telle harmonisation n'était pas suffisante pour éviter toute difficulté dans les rapports entre Etats membres<sup>105</sup>. En outre, une telle harmonisation ne pouvait être réalisée que progressivement. Une convention multilatérale tendant à l'élimination des doubles impositions paraissait particulièrement souhaitable, notamment parce qu'en liant les Etats membres entre eux par des solutions uniformes, elle facilitait l'adoption d'une attitude commune vis-à-vis des pays tiers.

**96 -** A la suite de ce programme, des travaux furent lancés par la Commission pour préparer un projet de convention multilatérale tendant à éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts directs. Ce projet<sup>106</sup> prévoyait, sous un article 25, le recours à une procédure amiable.

**97 -** Mais au-delà d'une numérotation identique, la procédure présentée par la Direction Générale de la Concurrence se distinguait nettement de la procédure proposée dans le cadre de la convention modèle O.C.D.E. Dès lors que la demande était recevable, c'est-à-dire, lorsque l'administration fiscale saisie par le contribuable estimait que la réclamation était fondée et qu'elle n'était pas en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, la demande était examinée par une « *Commission mixte* », composée de représentants des administrations fiscales. Si le contribuable était en désaccord avec la décision de cette commission mixte, il pouvait faire appel devant un « *Comité permanent des dirigeants des administrations fiscales* », qui intervenait ainsi en second ressort. Le texte de l'article 25 ne donnait aucune précision sur ce qu'il fallait entendre par « *représentants* » des administrations fiscales, par opposition aux « *dirigeants* » de ces mêmes administrations. Pas plus de détail n'était donné quant aux modalités pratiques de fonctionnement de ces deux organes.

**98 -** Par ailleurs, l'article 25 prévoyait, au paragraphe 4, l'intervention éventuelle de la Cour de Justice. Le texte prévoyait que le Comité permanent « *peut (...) demander à la Cour de Justice un avis juridique* ». Il s'agissait donc d'une simple faculté laissée au Comité permanent et le terme « *avis* » laisse penser que la position de la Cour ne

---

<sup>104</sup> Document concernant l'Harmonisation fiscale dans la C.E.E pour la Réunion des Ministres des Finances, 23 novembre 1966, ref. 15.056/IV/66-F, Archives historiques de la Commission.

<sup>105</sup> A l'origine, le rapprochement de la fiscalité directe des entreprises n'a aucunement été inscrit dans le champ d'application de l'harmonisation fiscale, limité par l'article 99 du Traité de Rome à ce qui, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et d'impôts indirects, était nécessaire à l'achèvement du marché commun.

<sup>106</sup> Doc. 3923/IV/67 du 24 février 1967 et note de la Direction Générale de la Concurrence du 7 août 1967, n° 67-05361, archives historiques de la Commission européenne.

s'imposait pas à ce Comité. L'article 182 du Traité de Rome<sup>107</sup> était évoqué comme base juridique de cette procédure de consultation, ce qui peut sembler critiquable puisque cet article donne compétence à la Cour pour statuer sur tout différend alors que la disposition de l'article 25 donnait à la Cour un simple rôle consultatif.

**99** - Le projet européen de convention fiscale multilatérale n'a pas abouti à ce jour<sup>108</sup>. Les discussions se sont concentrées autour d'une procédure de type arbitrale<sup>109</sup>.

## **B. Typologie des litiges pouvant faire l'objet d'une procédure amiable**

**100** - L'ensemble des litiges susceptibles d'être traités par la voie d'une procédure amiable peuvent être répartis en deux catégories<sup>110</sup> : les cas individuels, qui visent à offrir une solution d'espèce (1) et les cas collectifs qui à l'occasion d'une demande particulière d'un contribuable ou à l'initiative de l'administration fiscale, offrent une interprétation formelle et générale d'une clause ou d'un terme conventionnel (2).

**101** - La documentation administrative française ne traite que des recours individuels<sup>111</sup>.

### *1) Les cas individuels*

**102** - La première catégorie de recours à la procédure amiable est définie au paragraphe 1 de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E qui stipule que la procédure amiable peut être engagée si « (...) *les mesures prises par un Etat contractant ou par chacun des deux Etats entraînent ou entraîneront (...) une imposition non conforme à la présente Convention* ».

**103** - Cette disposition vise l'élimination des doubles impositions mais également, de façon plus large, toute imposition établie contrairement aux stipulations de la convention.

---

<sup>107</sup> L'article 182 du Traité de Rome, aujourd'hui codifié sous l'article 273 du TFUE stipule que « *la Cour de justice est compétente pour statuer sur tout différend entre Etats membres en connexité avec l'objet du présent traité, si ce différend lui est soumis en vertu d'un compromis* ».

<sup>108</sup> La Commission a relancé l'étude et les discussions sur l'intérêt de développer une telle convention multilatérale, voir sa Communication "*Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*" COM(2001) 582 final du 23 octobre 2001, précité.

<sup>109</sup> Voir Seconde Partie, Titre 2.

<sup>110</sup> Une classification des différends fiscaux en trois catégories, « *cas particulier* », « *disposition interprétative* » et « *disposition législative* » est parfois faite par la doctrine, qui illustre ainsi les trois cas de recours proposés par les conventions modèles O.C.D.E. et O.N.U.. Voir notamment, Cahiers de droit fiscal international, *Procédure amiable – procédure et pratique*, Volume LXVIa, 1981, édités par l'Association Fiscale Internationale, ci-après cité sous « Rapport IFA de 1981 », rapporteur national Pierre Pinson, p. 295s ; John F. Avery Jones et autres : *The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention*, BTR 1979, p. 333s et BTR 1980 p. 13s.

<sup>111</sup> Voir BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912.

En effet, une imposition non conforme aux dispositions conventionnelles n'implique pas nécessairement une double imposition. Il en est ainsi des pratiques fiscales discriminatoires contraires aux dispositions de l'article 24 de la convention modèle ou lorsqu'un Etat impose un revenu donné alors que la convention attribue un droit exclusif d'imposition à l'autre Etat<sup>112</sup>.

**104** - En pratique, c'est le plus souvent pour éliminer la double imposition résultant d'un redressement en matière de prix de transfert que l'ouverture de la procédure amiable est demandée<sup>113</sup>.

**105** - La France n'a pas systématiquement adopté la rédaction de l'article 25-1 de la convention modèle. Certaines conventions fiscales, en général anciennes, ne font pas référence à « *une imposition non conforme aux dispositions de la convention* » mais visent exclusivement les mesures entraînant ou risquant d'entraîner « *une double imposition* »<sup>114</sup>. Ces conventions ont en conséquence un champ d'application plus restrictif que ce que l'O.C.D.E propose à partir de 1963.

## ***2) Les cas collectifs***

**106** - La procédure amiable des conventions fiscales bilatérales a également vocation à résoudre les problèmes d'interprétation ou d'application de la convention (a) ainsi que les cas de double imposition non prévus par la convention (b).

### ***a. Les difficultés d'interprétation et d'application de la convention***

**107** - La seconde catégorie de recours à la procédure amiable est définie par le

---

<sup>112</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 13, version de 2010. Les cas suivants d'imposition non conformes à la convention sont expressément cités au paragraphe 9, à titre purement illustratif :

- les questions relatives à l'attribution à un établissement stable d'une quote-part des dépenses de direction et des frais d'administration de l'entreprise ;
- l'imposition dans l'Etat du débiteur de la partie excédentaire des intérêts ou redevances, dans l'hypothèse de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ;
- les cas d'application d'une législation concernant la sous-capitalisation lorsque l'Etat de la société débitrice a assimilé les intérêts à des dividendes (aucune référence aux problématiques de sous-capitalisation n'était faite dans les commentaires O.C.D.E. avant 1995) ;
- les cas où l'ignorance de la situation de fait du contribuable a entraîné une application inexacte de la convention, à propos notamment de la résidence du contribuable, de l'existence d'un établissement stable ou du caractère temporaire de la mission effectuée par un salarié.

<sup>113</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 9, version de 2010.

<sup>114</sup> Tel sont les cas des conventions en vigueur entre la France et le Bénin (1975), la Belgique (1964), le Burkina Faso (1965), le Centrafrique (1969), Comores et Mayotte (1970), la Côte d'Ivoire (1966), le Luxembourg (1960), l'Italie (1989), le Mali (1972), la Mauritanie (1967), Monaco (1963), le Niger (1965), le Togo (1971) et le Sénégal (1974).

paragraphe 3, alinéa 1er de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E qui invite et habilite les autorités compétentes « à résoudre les difficultés ou [à] dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention ». Il s'agit donc de difficultés ne touchant pas un contribuable spécifiquement mais une catégorie de contribuables, même si l'autorité compétente est amenée à se livrer à une interprétation formelle à l'occasion d'une demande individuelle d'un contribuable.

**108** - Selon l'O.C.D.E, « le paragraphe 3 souligne le rôle de facilitation de la procédure amiable, qui contribue à garantir le bien-fondé permanent des conventions fiscales existant de longue date<sup>115</sup> ».

**109** - On peut déjà se poser la question de la distinction entre les termes « *interprétation* » et « *application* ». Lorsqu'une clause est claire et précise, lorsque sa signification n'est ni équivoque, ni ambiguë, il suffit, peut-on penser, de l'appliquer. A l'inverse, lorsqu'une clause est imprécise et obscure, il faut, pour l'appliquer, l'interpréter au préalable. *A priori*, il semble facile de distinguer ces deux notions. Mais dans un contexte bilatéral, impliquant deux Etats qui dans le cadre des conventions visant à éliminer la double imposition auront souvent tendance à limiter au minimum leurs obligations et à étendre en revanche au maximum leurs droits conventionnels, ces deux notions deviennent très difficiles à distinguer. Les Etats peuvent s'opposer sur la portée d'une clause qui peut être claire pour l'un et obscure pour l'autre. Aussi les traités internationaux accolent-ils souvent ces deux termes sans jamais les définir.

**110** - La disposition, dite interprétative, de la procédure amiable vise à permettre de dégager une application ou une interprétation commune aux deux Etats contractants d'une clause conventionnelle imprécise ou ambiguë.

**111** - La procédure amiable qui a été engagée entre les autorités compétentes française et russe<sup>116</sup>, en 2001, pour régler les difficultés d'interprétation et d'application de la nouvelle convention fiscale franco-russe du 26 novembre 1996 offre un bon exemple des problématiques qui peuvent être évoquées dans le cadre de l'article 25-3 alinéa 1 ou équivalent. En l'espèce, le litige qui a opposé les deux Etats concernait plusieurs points, dont la notion d'établissement stable dans le cadre d'un chantier. La nouvelle convention fiscale stipule qu'un chantier de construction ou de montage constitue un établissement stable si sa durée dépasse douze mois, alors que la durée nécessaire pour caractériser un tel

---

<sup>115</sup> O.C.D.E., projet de rapport, février 2006, « Proposition n°6 « d'études futures » : portée appropriée du paragraphe 3 de l'article 25 ».

<sup>116</sup> Voir Instruction du 31 août 2001, BOI 14 A-8-01, rapportée le 12 septembre 2012 et reprise au BOFIP, BOI-INT-CVB-RUS-20120912.



établissement était de vingt-quatre mois dans la convention antérieure. Les autorités compétentes se sont rencontrées pour se mettre d'accord sur la façon de traiter les chantiers ouverts sous l'empire de l'ancienne convention et terminés sous celui de la nouvelle, moins de vingt-quatre mois plus tard. Ces situations transitoires n'avaient pas été prévues dans la cadre des stipulations conventionnelles. Les autorités compétentes se sont également accordées à cette occasion sur les conditions d'application de la retenue à la source sur les dividendes et des règles de déductibilité des charges imputées à un établissement stable.

**112** - L'interprétation ainsi donnée par les Etats ne fait pas partie du traité primaire originellement conclu mais d'un accord secondaire, ultérieurement contracté par les parties. Deux procédés sont possibles pour interpréter «secondairement» le traité initial. Les Etats contractants peuvent conclure un avenant interprétant ou précisant certaines dispositions conventionnelles. Cet acte diplomatique secondaire est soumis à la même procédure formelle que celle prévue par la Constitution pour les traités, à savoir l'approbation par le Parlement et la ratification par le Président de la République. Le second procédé, qui est celui offert dans le cadre de la procédure amiable, permet la conclusion d'accords interprétatifs sans recours à la lourdeur du procédé solennel. Ces accords prennent généralement la forme d'un échange de lettres entre les autorités compétentes.

**113** - La question de la force obligatoire de cette interprétation se pose immédiatement. Quelle valeur peut avoir une interprétation du traité international faite par deux administrations ? La réponse de la jurisprudence française est sans ambiguïté. Dans un arrêt du 10 juin 1992, le Conseil d'Etat a jugé que « *que le ministre n'est par ailleurs pas fondé à invoquer les termes d'un accord amiable (...) dès lors que cet accord n'a pas été publié au Journal officiel de la République française et n'était dès lors pas applicable en France*<sup>117</sup> ». La publication de l'échange de lettres entre autorités compétentes au Bulletin

---

<sup>117</sup> CE 10 juin 1992, n° 72704, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., Helmer Frères, RJF 1992, n° 1232, au sujet d'un accord amiable intervenu entre les autorités compétentes allemande et française sur la définition des dividendes de l'article 9 de la convention franco-allemande. La Cour a jugé que les stipulations de la convention visant les dividendes ne concernaient pas les revenus réputés distribués au sens du 1-1° de l'article 109 du CGI, nonobstant l'accord amiable intervenu. Dans une autre espèce, s'agissant de la convention franco-américaine en vigueur à l'époque des faits, le Conseil d'Etat a jugé que cette convention, qui réserve l'imposition des redevances de droits d'auteur à l'Etat de résidence de l'auteur, ne permettait pas à la France, faute de clause précise en ce sens, d'instituer une procédure subordonnant le non-prélèvement de la retenue à la source à une procédure comportant une demande visée par un établissement financier américain ou par l'administration fiscale américaine, CE 17 juin 1987, n° 64.549, RJF 8-9/87, p. 493. Voir également CE 16 février 1990, n°68.627, RJF 4/90 n° 393 avec conclusions Ph MARTIN p 230. Dans cette dernière espèce, l'administration fiscale invoquait notamment l'article 23 de la convention franco-suédoise, relatif à la procédure amiable, pour justifier l'instauration d'un mécanisme de dégrèvement d'imposition dans l'Etat de la source de dividendes ou d'intérêts. Le commissaire du gouvernement indique, dans ses conclusions, que « *cette stipulation, si elle permet d'exprimer des interprétation ou de résoudre de simples difficultés d'adaptation, ne peut*

officiel des impôts ne suffit pas à rendre ce texte opposable au contribuable<sup>118</sup>.

**114 -** L'attribution d'une telle compétence d'interprétation des traités aux autorités compétentes a fait l'objet de controverse au cours des années qui suivirent la publication du projet de convention modèle de 1963. Une telle compétence est attribuée, parfois de façon exclusive en application du droit interne, à d'autres autorités que les autorités compétentes. L'alinéa 1 du paragraphe 3 de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E n'a pas fait l'objet d'amendement par la suite mais à partir de 1977, le comité fiscal de l'O.C.D.E précise que *«toutefois, il ne faut pas perdre de vue que, selon le droit interne des Etats contractants, il n'appartient pas seulement à « l'autorité compétente» désignée dans la Convention, mais aussi à d'autres autorités (Ministère des Affaires étrangères, tribunaux) d'interpréter les traités et accords internationaux et que parfois cette possibilité est même réservée exclusivement à ces autorités»*<sup>119</sup>.

**115 -** En droit français, le ministre des affaires étrangères a, longtemps, été le seul compétent pour interpréter les conventions fiscales internationales. Ces conventions étant des actes dits de haute administration, leur interprétation devait être de la seule compétence des puissances signataires. Le Conseil d'Etat refusait ainsi d'interpréter les conventions fiscales internationales, considérant qu'il y avait lieu de sursoir à statuer et de renvoyer l'interprétation au ministre des affaires étrangères<sup>120</sup>. Il a commencé à s'affranchir de son obligation de renvoi par le recours à la théorie de « l'acte clair »<sup>121</sup>. Puis, dans une décision importante d'assemblée du 29 juin 1990, l'arrêt GISTI qui concernait un litige non fiscal, le Conseil d'Etat a décidé implicitement qu'il n'était pas tenu de renvoyer pour interprétation au ministre des affaires étrangères une disposition conventionnelle dont le sens n'était pas clair, ni le cas échéant, de s'incliner devant l'interprétation ainsi faite par le

---

*autoriser à instituer une procédure de dégrèvement dans l'Etat de la source du revenu lorsque la convention réserve à l'Etat du domicile du bénéficiaire du revenu l'exclusivité du pouvoir d'imposition ».*

<sup>118</sup> Voir CE 29 juillet 1984, n°31.761, RJF 10/84 n° 1179 ; CE 4 décembre 1985, n°49.010, RJF 2/86 n° 209 ; CE 27 juillet 1988, n°67.168, RJF 11 /88, n°1261.

<sup>119</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 32, version de 1977.

<sup>120</sup> Voir notamment, CE 28 février 1913, Cie des Chemins de fer de l'Est, Lebon, p. 307 ; CE, 29 juin 1966, n.55.239, Institut des vins de consommation courante c. sieur Chabane, Lebon p. 420 : *« la chose interprétée par le Ministre des Affaires Etrangères, dans sa fonction de jurisconsulte censé s'exprimer en garant de la commune intention des Etats contractants se trouve investie d'une autorité absolue (...)»*.

<sup>121</sup> Voir CE, 5 décembre 1983, n° 35727, Dr. fisc. 1984, n.13, comm. 645. La théorie de l'acte clair se rattache à la maxime du jurisconsulte Vattel *« in claris non fit interpretatio »*. Il n'est pas permis d'interpréter ce qui n'a pas besoin d'interprétation. En réalité, le juge administratif n'hésitait pas à qualifier de claire une disposition passablement obscure pour éviter le recours à l'interprétation ministérielle, voir E. PICARD, Rep. Dalloz, *Contentieux administratif : droit international*, n°338.

ministre<sup>122</sup>.

**116** - Dans le cadre des procédures amiables, l'autorité compétente française habilitée à interpréter la convention fiscale est le ministre chargé du budget ou son représentant autorisé. La compétence du Quai d'Orsay n'est donc pas exclusive en matière d'interprétation ministérielle des conventions visant l'élimination des doubles impositions.

**117** - En pratique, la « *disposition interprétative* » de la procédure amiable n'est invoquée que de façon accessoire dans le cadre des problématiques de double imposition en matière de prix de transfert<sup>123</sup>.

**118** - Toutefois, l'alinéa premier du troisième paragraphe de l'article 25 pourrait, à lui seul, couvrir l'ensemble des cas de recours à la procédure amiable, y compris lorsque la double imposition intervient dans des cas non prévus par le traité bilatéral.

### ***b. La double imposition dans des cas non prévus par la convention***

**119** - La dernière catégorie de recours à la procédure amiable est exposée au paragraphe 3, alinéa 2 de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E. Les autorités compétentes sont autorisées à « *se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention* ». Le comité fiscal de l'O.C.D.E, dès 1963, cite l'exemple d'une entreprise d'un Etat tiers qui aurait un établissement stable dans chacun des deux Etats contractants<sup>124</sup>. Dans ces situations, « *la procédure amiable prévue aux paragraphes 1 et 2*

---

<sup>122</sup> CE 29 juin 1990, n°78519, Ass., GISTI, RJF 8-9/90, n°1096. Voir également; Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, Editions Francis Lefebvre, 9<sup>ème</sup> Edition, p.250 ; JFF, *Chronique d'une mort annoncée : la disparition devant les juridictions administratives du renvoi préjudiciel en interprétation des traités internationaux*, Petites Affiches, 1990, n°113, p.8.

La position des tribunaux judiciaires, quant à leur compétence en matière d'interprétation des traités, a également évolué ces dernières années. Elle reposait initialement sur une jurisprudence ancienne et constante aux termes de laquelle « *il appartient aux tribunaux judiciaires d'interpréter les traités (...) sauf lorsque les dispositions soumises à interprétation mettent en jeu des questions de droit public international* ». En application de cette jurisprudence, la Cour de Cassation refusait, en principe, d'interpréter les conventions fiscales internationales. Mais dans un arrêt en date du 19 décembre 1995, Banque africaine de développement (Cass.civ. 1, 19 décembre 1995, RGDIP 1996/3, p. 867), la première Chambre civile de la Cour de Cassation a opéré un revirement de jurisprudence et s'est alignée sur la position établie par le Conseil d'Etat dans l'arrêt GISTI. La chambre criminelle de la Cour de Cassation s'est, quant à elle, ralliée à cette position par un arrêt du 11 février 2004 (Cass. Crim. 11 février 2004, pourvoi n°02-84472).

<sup>123</sup> Bien qu'il n'existe pas de statistiques officielles, environ 20% des cas de procédures amiables avec la France auraient été, en 2008, relatifs à des questions d'application ou d'interprétation des conventions. Propos recueillis lors d'un entretien avec le chef du bureau E1 de la Direction de la législation fiscale, en date du 2 avril 2008.

<sup>124</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, version de 1963 § 7 et version de 2010, § 55.

de l'article 25 n'est pas disponible et le seul allègement amiable de la double imposition possible découle plutôt du paragraphe 3<sup>125</sup>».

**120** - Cette disposition, appelée par certains auteurs « *disposition législative* », a fait l'objet de controverses à la suite de la présentation du projet de convention modèle de 1963. Certains Etats considéraient qu'elle accordait *de facto* un pouvoir quasi législatif aux autorités compétentes. Le Mexique a été le seul pays membre de l'O.C.D.E à émettre à l'époque une réserve au motif que sa législation ne lui permettait pas de supprimer la double imposition dans des cas non prévus par la convention, réserve désormais levée<sup>126</sup>.

**121** - Pour répondre à ce type de critique, le comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E a précisé, dans ses commentaires à compter de 1977, que l'on « *doit réserver le cas des Etats contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la convention soit complétée sur des points qui n'y sont pas traités expressément ou tout du moins de manière implicite ; dans un tel cas, la convention ne pourrait être complétée que par un avenant soumis, comme la convention elle-même, à ratification ou à approbation* »<sup>127</sup>.

**122** - La France inclut en général cette disposition<sup>128</sup> dans ses conventions fiscales bilatérales. En revanche, un certain nombre d'Etats ne la reprennent pas. C'est le cas de la Belgique, pour des raisons constitutionnelles<sup>129</sup>. En effet, l'approbation des Chambres législatives est requise pour tout accord international susceptible d'entraîner des obligations

<sup>125</sup> OCDE, rapport de février 2006, *Proposition n°6 « d'études futures » : portée appropriée du paragraphe 3 de l'article 25*, p 35. Les établissements stables n'étant pas des résidents<sup>125</sup> des Etats parties prenantes dans le différend sur l'attribution des bénéfices, la procédure amiable ne leur est en effet pas ouverte.

<sup>126</sup> Le Mexique a désormais levé formellement sa réserve et aujourd'hui, aucun Etat membre de l'O.C.D.E. n'a de réserve sur cet article. Cela étant, la convention franco-mexicaine, par exemple, signée le 17 novembre 1991 n'inclut pas de disposition équivalente à celle de l'article 25-3, alinéa 2 de la convention modèle. Par ailleurs, à titre d'information, des Etats non membres de l'O.C.D.E. tels que le Brésil, la Thaïlande, la Tunisie et l'Ukraine ont réservé leur position sur cet article au motif que leur législation interne ne leur donnent pas le droit d'éliminer la double imposition dans des cas non prévus par la convention applicable. Les conventions signées par la France avec le Brésil (1971), la Thaïlande (1974), la Tunisie (1973) et l'Ukraine (1997) incluent néanmoins une telle disposition.

<sup>127</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 34, 1977.

<sup>128</sup> Conventions fiscales conclues par la France qui ne contiennent pas de dispositions équivalentes à l'article 25-3 alinéa 2 de la convention modèle O.C.D.E. : conventions conclues avec l'Allemagne (1959), l'Arabie Saoudite (1982), l'Argentine (1979), Bahreïn (1993), Bangladesh (1987), Bénin (1975), Bolivie (1994), Brésil (1971), Burkina Faso (1965), la Belgique (1964), Cameroun (1976), Canada, Centre-Afrique (1969), Chine (1984), Comores (1970), Congo (1987), Corée du Sud (1979), Côte d'Ivoire (1966), le Chili (2004), Chypre (1981), la Grèce (1963), la Hongrie (1980), la Finlande (1970), l'Irlande (1968), l'Italie (1989), l'Equateur (1989), le Luxembourg (1958), Malte (1977), Maurice (1980), Inde (1992), Indonésie (1979), Iran (1973), Islande (1990), Jordanie (1984), Koweït (1982), Liban (1962), Madagascar (1983), Malaisie (1975), Malawi (1950), Mali (1972), Maroc (1970), Mauritanie (1967), Mexique (1991), Niger (1965), Norvège (1980), Nouvelle Calédonie (1983), Nouvelle-Zélande (1979), Oman (1989), Pakistan (1994), les Pays-Bas (1973), Philippines (1976), Polynésie (1957), Pologne (1975), le Portugal (1971), Qatar (1990), Québec (1987), République Tchèque (2003), Roumanie (1974), Sénégal (1974), Singapour (1974), Sri Lanka (1981), Slovaquie (1973), Thaïlande (1974), Togo (1971), Tobago (1987), Tunisie (1973), Turkménistan (1985), Vénézuéla (1992), Etats de l'ex-Yougoslavie (1974), Zambie (1950), zimbabwe (1993).

<sup>129</sup> « *Commentaires administratifs sur les conventions en vue d'éviter les doubles imposition* », ci-après cités sous « Belgique, Com.conv. », § 25/34. La convention franco-belge ne contient d'ailleurs pas une telle disposition (convention signée le 10 mars 1964).

pour l'Etat, d'engager individuellement des nationaux ou de déroger à la législation nationale par une mesure non prévue par la convention fiscale<sup>130</sup>.

**123** - Jusqu'à récemment, la position du Royaume-Uni était de ne pas inclure d'article 25-3 alinéa 2 dans ses conventions fiscales. Mais la pratique a évolué et cette disposition conventionnelle est désormais incluse dans les nouvelles conventions conclues par cet Etat<sup>131</sup>.

**124** - La délégation de pouvoir accordée au profit des autorités compétentes pour « *se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention* » est juridiquement contestable du point de vue du droit français dans toutes les situations où l'accord amiable intervenu dans ce cadre s'analyse en une modification du traité. En effet, celui-ci intervient alors par un simple acte administratif et non conformément à la Constitution, par approbation du Parlement puis ratification du Président de la République. Cette problématique se pose d'ailleurs de la même façon pour les accords interprétatifs chaque fois que l'interprétation donnée aboutit à restreindre ou au contraire à élargir la portée de la convention<sup>132</sup>.

**125** - C'est par exemple sur le fondement de l'article 25-3, et de ses deux alinéas que la procédure d'accord préalable<sup>133</sup> en matière de prix de transfert a été introduite en France pour la première fois<sup>134</sup>. Une telle interprétation extensive du champ d'application de cette disposition est proposée par l'O.C.D.E, dans son rapport de juillet 1995 : « *les APP qui font intervenir l'autorité compétente d'un Etat contractant relèvent de la procédure amiable de l'article 25 du modèle de Convention fiscale de l'O.C.D.E, bien qu'ils n'y soient pas expressément mentionnés*<sup>135</sup> ». En effet, si des procédures d'accord préalable ont été mises en place, c'est parce que « *l'application des règles en matière de prix de transfert à une catégorie particulière de contribuables soulève des doutes et des*

<sup>130</sup> Avis du Conseil d'Etat sur le projet de loi portant approbation de la convention franco-belge du 23 novembre 1964, Doc.Parl. Chambre session 1964-1965, n°970-1, p 22.

<sup>131</sup> Voir John F. Avery JONES, *The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention*, BTR, 1979, p. 333s et BTR, 1980 p. 13. Michael Lang and Mario Züger, *Settlement of disputes in tax treaty law*, p. 484s. Cette position a évolué et la convention modèle du Royaume-Uni contient désormais une telle disposition. La convention fiscale signée avec la France le 19 juin 2008 et entrée en vigueur le 18 décembre 2009 dispose ainsi en son article 26, paragraphe 3, alinéa 2 que les autorités compétentes « *peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention* ».

<sup>132</sup> Cette problématique existe tout autant en droit interne avec la doctrine administrative qui, sous couvert d'explicitation du texte de la loi, interprète les dispositions législatives, ce qui revient à accorder à l'administration fiscale un quasi pouvoir législatif.

<sup>133</sup> Cette procédure permet aux contribuables qui le demandent d'obtenir un accord *a priori* sur la conformité de la méthode de détermination des prix de leurs transactions intra-groupe.

<sup>134</sup> Instruction administrative du 7 septembre 1999, BOI 4 A-8-99, Dr. Fisc 1999, n°40.

<sup>135</sup> O.C.D.E., Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, ci-après cités sous « Principes directeurs », § 4.140.

*difficultés*». L'O.C.D.E précise ensuite que les accords préalables relèvent également de l'article 25-3 alinéa 2 en ce que «*la Convention prévoit des ajustements de prix de transfert, mais elle n'indique aucune méthode ou procédure particulière, si ce n'est le principe de pleine concurrence de l'article 9*»

**126** - Toutefois, le dispositif d'accord préalable sur les prix de transfert ne vise pas à éliminer la double imposition mais à la prévenir. Ce mécanisme a finalement été légalisé en France par la loi de finances rectificative de 2004<sup>136</sup>, ce qui lui confère une sécurité juridique désormais incontestable.

**127** - En pratique, les dispositions de l'article 25-3 alinéa 2 sont utilisées le plus souvent pour régler les cas de doubles impositions résultant d'un redressement opéré au titre des transactions entre un établissement stable et son siège ou entre deux établissements stables<sup>137</sup>.

**128** - Si l'élimination de la double imposition est sans contexte l'un des cas majeurs de recours à la procédure amiable, encore faut-il que, par sa nature, cette double taxation entre dans le champ d'application de la procédure.

## **II. LA DOUBLE IMPOSITION ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE LA PROCEDURE AMIABLE**

**129** - L'article 25 de la convention modèle O.C.D.E ne donne aucune précision quant aux impôts couverts. Il convient dès lors de se reporter à l'article 2 de la convention modèle O.C.D.E., «*Impôts visés* » ou son équivalent<sup>138</sup>.

**130** - La taxe sur la valeur ajoutée est exclue de la procédure amiable puisqu'elle ne fait pas partie de la liste des impôts couverts par les conventions fiscales. Cette exclusion a été confirmée au moins à deux reprises par le juge français<sup>139</sup>.

---

<sup>136</sup> L. n° 2004-1485, 30 déc. 2004, Dr. fisc. 2005, n°5, comm. 165, disposition codifiée à l'article L 80 B-7° du LPF.

<sup>137</sup> Voir *Infra* n° 213 - sur la notion de cas triangulaires.

<sup>138</sup> Du point de vue français, il s'agit en général de l'impôt sur les sociétés, des contributions sociales généralisées, des contributions pour le remboursement de la dette sociale, de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur la fortune et des droits de mutation par décès. En présence d'une clause relative à la non-discrimination dans la convention fiscale, la procédure amiable peut être étendue aux impôts de toute nature ou dénomination, voir article 24-6 de la convention modèle O.C.D.E. et BOI-INT-DG-20-30-10-20120912 § 80.

Sur les intérêts de retard, les pénalités et les majorations, voir *Infra*, n° 400 -et suivants.

<sup>139</sup> CE 15 juin 2007, n°2999666, 9e et 10° s-s, Sté Printing Pack BV, Dr.fisc. n°38, sept. 2007, comm. 851 ; TA Paris, 3 juillet 2002, Cleret, RJF 8-9/03, n°1022.

**131** - La notion de double imposition n'est pas plus définie dans l'article 25 de la convention modèle. La première question qui se pose est celle de savoir si la procédure amiable concerne à la fois les cas de double imposition juridique et les cas de double imposition économique. Si en droit interne français, la double imposition juridique a récemment été considérée, dans certaines situations, comme inconstitutionnelle<sup>140</sup>, rien n'interdit en revanche de taxer deux contribuables au titre d'un même revenu. Sur le plan international, un certain nombre d'Etats traitent également différemment ces deux types de double imposition, allant jusqu'à exclure du champ de la convention fiscale, et donc de la procédure amiable, la double imposition économique (A).

**132** - La seconde question est celle de savoir si la double imposition doit être effective pour ouvrir la procédure amiable. La clause conventionnelle du modèle O.C.D.E prévoit que celle-ci peut être engagée lorsque « *les mesures prises par un Etat entraînent ou entraîneront (...)* » une imposition non conforme aux dispositions de la convention. Le risque de double imposition serait donc suffisant pour accéder à la procédure amiable. Mais c'est avant tout les stipulations conventionnelles qu'il convient d'analyser, sans qu'il soit possible de généraliser (B).

#### **A. La nature de la double imposition entrant dans le champ d'application de la procédure amiable**

**133** - L'accès à la procédure amiable en cas de double imposition juridique n'a jamais fait débat. C'est à l'évidence une imposition non conforme à la convention que celle-ci a notamment pour objet d'éviter. Mais l'élimination de la double imposition juridique est en principe traitée par les articles 23 A et 23 B de la convention modèle O.C.D.E. L'articulation des dispositions de l'article 25 avec ces deux articles n'a, semble-t-il, jamais été abordée par le comité fiscal de l'O.C.D.E ou par la documentation administrative française (1).

**134** - En revanche, la possibilité d'engager une procédure amiable dans le cas d'une double imposition économique est une question dont la réponse s'est révélée moins consensuelle parmi les Etats (2).

---

<sup>140</sup> Cons.const. déc. 26 nov 2010, n°2010-70 QPC, M. Moreau, Dr. fisc. 2011, n°6, comm. 209, note F. DIEU, précité.

### 1) *La double imposition juridique*

**135** - En application de l'article 23 A de la convention modèle O.C.D.E, « *lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus (...) qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier Etat exempté de l'impôt ces revenus (...)* ». Aux termes de l'article 23 B, « *lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus (...) qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier Etat accorde : a) sur l'impôt qu'il reçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre Etat (...)* ».

**136** - Ces articles instaurent conventionnellement des mécanismes d'élimination de la double imposition juridique. Ils créent une véritable obligation pour les Etats contractants de ne pas imposer deux fois le même revenu du chef du même contribuable.

**137** - Les redressements en matière de prix de transfert se traduisent par une double imposition juridique lorsque la transaction contrôlée concerne un siège et son établissement stable étranger ou bien lorsque l'ajustement notifié donne lieu à un revenu réputé distribué, soumis à retenue à la source. Dans ces situations, un résident d'un Etat reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions de l'article 7 de la convention modèle, pour l'établissement stable, ou de l'article 10, pour les revenus distribués, sont imposables dans l'autre Etat contractant.

**138** - Il paraît possible de soutenir que l'élimination de cette double imposition juridique pourrait être recherchée sur le fondement des articles 23 A et B au lieu de l'article 25 de la convention modèle. Le contribuable serait ainsi assuré de ne pas être taxé deux fois, alors que les autorités compétentes n'ont aucune obligation de résultat dans le cadre de la procédure amiable<sup>141</sup>.

**139** - Cette analyse n'est certainement pas conforme à l'intention des parties. Il est improbable qu'un Etat accepte de limiter sa souveraineté fiscale sans valider au préalable, dans le cadre des dispositions de l'article 25 ou équivalent, le bien-fondé du redressement effectué par l'autre Etat. L'O.C.D.E confirme ainsi que « *l'article 25 fournit aux autorités compétentes un mécanisme permettant de se concerter en vue de résoudre dans le contexte des prix de transfert (...) les cas de double imposition juridique (...)* »<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> Voir *Infra* n°484 -

<sup>142</sup> O.C.D.E., Commentaires sous l'article 25, § 10 et 11, 2010.



## 2) *La double imposition économique*

**140** - Certaines conventions fiscales conclues par la France semblent, de par leur rédaction, ne viser que la double imposition juridique. Ainsi, toutes les conventions qui font référence à une « *une double imposition*<sup>143</sup> » et non à « *une imposition non conforme à la convention* » stipulent que si un résident, ou une personne, estime que les mesures prises par un Etat entraînent ou sont susceptibles d'entraîner, « *pour lui [elle] une double imposition* », alors l'ouverture d'une procédure amiable peut être demandée par ce contribuable. C'est bien une double imposition subie par un même contribuable qui est visée et non l'imposition d'un même revenu au titre de deux contribuables. Cette rédaction n'a, semble-t-il, jamais été mise en avant par l'administration fiscale française pour motiver un refus d'ouvrir une procédure amiable au titre d'une double imposition économique subie au sein d'un groupe. L'accès à la procédure amiable dans le cas d'une double imposition économique a, en effet, toujours été expressément admis par la France<sup>144</sup>. Cette position est aujourd'hui celle de la très grande majorité des Etats membres de l'O.C.D.E.

**141** - Mais quelques Etats considèrent que la double imposition économique n'entre pas automatiquement dans le champ d'application de la procédure amiable. Tout dépend de savoir si la convention fiscale applicable contient une disposition comparable à l'article 9-2 de la convention modèle O.C.D.E (a) ou n'en contient pas (b).

### *a. Conventions contenant des dispositions comparables à l'article 9-2 de la convention modèle*

**142** - L'article 9-1 de la convention modèle O.C.D.E autorise un Etat contractant à rectifier les profits déclarés par la société contrôlée si ceux-ci diffèrent de ceux qui auraient été réalisés par une entreprise indépendante, dans des conditions et pour des transactions comparables.

**143** - Pour éliminer la double imposition qui naît mécaniquement de l'application de l'article 9-1 de la convention modèle, l'O.C.D.E a proposé, à partir de 1977, le principe de

---

<sup>143</sup> Pour la liste de ces conventions, voir *Infra*, Titre 1, chapitre 1, I, B 1).

<sup>144</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, §1. Dès l'instruction administrative relative à la procédure amiable de 1986, il était précisé « *qu'il est bien établi, tant par le texte que par les commentaires de l'O.C.D.E., que par le libellé même de certaines conventions que la procédure amiable couvre à la fois les doubles impositions dites juridiques (...) et les doubles impositions dites économiques (...)* »- Inst. adm. 1986, Introduction.

l'ajustement corrélatif, exposé dans un paragraphe 2 de cet article<sup>145</sup>. Aux termes de celui-ci, « lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État - et impose en conséquence - des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent ».

**144 -** Il est unanimement admis par les Etats que la double imposition économique en matière de prix de transfert entre dans le champ d'application de la procédure amiable lorsque la convention bilatérale applicable contient une disposition comparable à l'article 9-2 de la convention modèle O.C.D.E.

**145 -** Dans cette hypothèse, selon l'O.C.D.E, « l'article 25 fournit (...) aux autorités compétentes un mécanisme permettant de se concerter en vue de résoudre dans le contexte des prix de transfert non seulement les cas de double imposition juridique mais aussi les problèmes de double imposition économique (...). Ceci résulte des termes mêmes du paragraphe 2 de l'article 9 lorsqu'une clause de ce genre figure dans la convention bilatérale en cause<sup>146</sup> ». Il est précisé par ailleurs que l'ajustement corrélatif « (...) peut en pratique intervenir dans le cadre de la procédure amiable (...) », ou encore que « l'article 9 paragraphe 2 prévoit expressément que les autorités compétentes se consultent si nécessaire pour déterminer l'ajustement corrélatif, ce qui montre que la procédure amiable peut être utilisée pour examiner les demandes d'ajustement corrélatif »<sup>147</sup>.

**146 -** La procédure amiable de l'article 25 constituerait ainsi le cadre juridique au sein duquel les dispositions de l'article 9-2 sont mises en œuvre. Ces deux articles ne seraient donc pas indépendants l'un de l'autre.

**147 -** Une telle position paraît contestable. Le second alinéa de l'article 9 crée une obligation et pas seulement une possibilité, pour l'Etat bénéficiaire du revenu indument transféré de procéder à un ajustement corrélatif. Cette obligation résulte de l'utilisation du

---

<sup>145</sup> Le pendant de l'article 9-2 pour les établissements stables est l'article 7-3 de la convention modèle O.C.D.E., qui résulte de la mise à jour de la convention modèle en 2010, au titre de laquelle l'article 7 du modèle a été profondément remanié.

<sup>146</sup> O.C.D.E., Commentaires sous l'article 25, § 10 et 11, 2008.

<sup>147</sup> Voir O.C.D.E., Principes Directeurs, tels qu'amendés le 16 juillet 2009, § 4.32 et § 4.33.

présent indicatif, « *procède* », qui ne laisse pas de choix à l'Etat ayant indument bénéficié du transfert de bénéfices. Le texte conventionnel ne subordonne pas l'octroi de cet ajustement à la reconnaissance, par l'Etat devant l'accorder, du bien-fondé du redressement.

**148** - Selon une première approche, consistant en une lecture littérale de la convention, l'ajustement corrélatif devrait donc être automatiquement accordé par l'Etat de la société ayant indument bénéficié du transfert de bénéfices, quelle que soit sa position quant à l'ajustement initial. Une telle position ne semble pas défendable dans la mesure où cela reviendrait à un abandon unilatéral de souveraineté de la part de l'Etat qui doit accorder l'ajustement corrélatif<sup>148</sup>.

**149** - Selon une seconde approche, il convient de se référer à l'intention des parties au traité, que l'on peut rechercher notamment dans les commentaires de l'O.C.D.E, pour interpréter une clause conventionnelle dont le contenu est ambigu. Or, ceux-ci précisent que « *l'Etat (...) n'est tenu d'opérer un ajustement des bénéfices de l'entreprise associée que s'il considère que le redressement opéré dans l'Etat A est justifié dans son principe et dans son montant* »<sup>149</sup>.

**150** - Certains Etats ont jugé que l'article 9-2 est rédigé en des termes trop contraignants. Ils ont émis une réserve sur cet article ou ne l'ont pas inclus dans leurs conventions fiscales<sup>150</sup>.

**151** - Il est parfois expressément stipulé, comme dans le cadre de la convention conclue entre la France et l'Italie en date du 5 octobre 1989, que l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu « *si cet autre Etat estime que cet ajustement est justifié* »<sup>151</sup>.

<sup>148</sup> Voir également en ce sens, B GOUTHIERE, *Les impôts en France*, 9<sup>e</sup> Edition, Edition Francis Lefebvre, n°85723.

<sup>149</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 9, § 6, 2010.

<sup>150</sup> La position de la France a évolué. La réserve qu'elle avait émise en juillet 1992 a été levée à l'occasion de la mise à jour du modèle en juillet 2005. L'Allemagne, la Hongrie, l'Italie, la République tchèque et la Slovaquie ont à ce jour une réserve sur cet article

<sup>151</sup> Voir par exemple, la convention conclue entre la France et l'Italie le 5 octobre 1989, au § 5 du protocole annexé à la convention : « 5. *En ce qui concerne l'article 9, il est entendu que lorsqu'un Etat inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat - et impose en conséquence - des bénéfices qui auraient été réalisés par cette entreprise si les conditions convenues avec l'entreprise de l'autre Etat avaient été celles dont seraient convenues des entreprises indépendantes, l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices si cet autre Etat estime que cet ajustement est justifié* » (souligné par nos soins).

Une rédaction similaire est également reprise dans les conventions fiscales conclues entre la France et les Etats suivants : Afrique du Sud (1993), Albanie (2002), Algérie (1999), Autriche (1993), Azerbaïdjan (2001), Botswana (1999), Chili (2004), Émirats arabes Unis (1989), Espagne (1995), Estonie (1997), Gabon (1995), Ghana (1993), Guinée (1999), Israël (1995), Jamaïque (1995), Kazakhstan (1998), Lettonie (1997), Libye (2005), Lituanie (1997), Mongolie (1996), Namibie (1996), Ouzbékistan (1996), Russie (1996), Slovaquie (1973), Slovaquie (2004), Suède (1990), Syrie (1998), Turquie (1987), Ukraine (1997), Vietnam (1993).

**152** - Pour d'autres Etats le dernier alinéa de l'article qui stipule que « *si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent* » est suffisant pour ne pas obliger les Etats.

**153** - Seuls les Pays-Bas, semble-t-il, acceptent de recourir aux dispositions de l'article 9-2 indépendamment de celles de l'article 25<sup>152</sup>. Ce n'est que si l'administration fiscale néerlandaise considère que l'ajustement n'est pas justifié qu'une procédure amiable est ouverte, ce qui est pleinement conforme à la lettre de l'article 9-2. Une telle approche mériterait d'être suivie. Elle a l'immense mérite de permettre un examen et une résolution plus rapides du litige que si celui-ci est systématiquement examiné dans le cadre de la procédure amiable. Pour les autres Etats, dont la France, l'ajustement corrélatif ne peut pas être accordé en dehors du cadre de la procédure amiable.

**154** - Lorsque la convention bilatérale applicable ne contient pas de dispositions comparables à celles de l'article 9-2, ce qui est notamment le cas des conventions conclues avant 1977<sup>153</sup>, certains Etats considèrent que la double imposition économique n'entre pas dans le champ d'application de la convention fiscale.

### ***b. Conventions ne contenant pas de dispositions comparables à l'article 9-2 de la convention modèle***

**155** - Selon l'O.C.D.E, la double imposition économique entre dans le champ d'application de la procédure amiable même en absence des stipulations du paragraphe 2

---

<sup>152</sup> Au Pays-Bas, l'ajustement corrélatif hors procédure amiable n'est autorisé qu'à la double condition que l'administration hollandaise soit d'accord sur le principe et le montant du redressement effectué par l'Etat étranger et que le redressement notifié par cet Etat soit devenu définitif. Une telle position permet d'obtenir une sécurisation de la déductibilité fiscale de la charge refacturée à l'entité hollandaise à la suite d'un redressement en matière de prix de transfert, sans avoir à passer par la procédure formelle de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E.. Ce n'est que si l'inspecteur local n'est pas d'accord avec la position de l'Etat ayant redressé que le litige donne alors lieu à l'engagement d'une procédure amiable. L'inspecteur local agit donc comme un premier filtre d'examen des litiges. Les Pays-Bas ont trouvé une solution efficace pour éviter l'engorgement des dossiers au niveau des autorités compétentes et accélérer la résolution des doubles impositions au sein des groupes internationaux.

<sup>153</sup> Pour la France, les conventions fiscales conclues avec les Etats suivants ne contiennent pas de dispositions similaires à celles de l'article 9-2 de la convention modèle : l'Allemagne (1959), Argentine (1979), Bangladesh (1987), Belgique (1964), Bénin (1975), Bolivie (1994), Brésil (1971), Burkina Faso (1965), Cameroun (1976), Canada (1975), Centrafrique (1969), Chine (1984), Chypre (1981), Congo (1987), Corée du Sud (1979), Côte d'Ivoire (1966), Égypte (1980), Équateur (1989), Finlande (1970), Grèce (1963), Hongrie (1980), Inde (1992), Indonésie (1979), Iran (1973), Irlande (1968), Islande (1990), Italie (1989), Jordanie (1984), Liban (1962), Luxembourg (1958), Madagascar, (1983) Malaisie (1975), Malawi (1950), Mali (1972), Malte (1977), Maroc (1970), Maurice (Ile) (1980), Mauritanie (1967), Mayotte (, Mexique (1991), Niger (1965), Norvège (1980), Nouvelle-Calédonie (1983), Nouvelle-Zélande (1979), Québec (1987), Pakistan (1994), Pays-Bas (1973), Philippines (1976), Pologne (1975), Portugal (1971), Roumanie (1974), Saint-Pierre-et-Miquelon (1988), Sénégal (1974), Singapour (1974), Sri Lanka (1981), Suisse (1966), République Tchèque (2003), Thaïlande (1974), Togo (1971), Trinité et Tobago (1987), Tunisie (1973), Venezuela (1992), Zimbabwe (1993).

de l'article 9. En effet, « *lorsque la convention bilatérale ne contient pas de règles correspondant à celles du paragraphe 2 de l'article 9 (...), l'insertion de l'article 9, limité au paragraphe 1 (...) montre que les Etats contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la Convention. Par voie de conséquence, suivant l'opinion dominante au sein des pays Membres, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la Convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25* »<sup>154</sup>.

**156** - L'O.C.D.E a ajouté en 2008 qu'« (...), *il s'ensuit que même en l'absence d'une telle disposition, les Etats devraient tenter d'éviter la double imposition, notamment en procédant à un ajustement corrélatif* (...) ».<sup>155</sup>

**157** - Selon cette organisation, l'insertion de l'article 9-1 dans une convention fiscale démontre que les Etats contractants ont voulu faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la convention. En effet sur le fond, l'article 9-1 ne répond pas à une impérieuse nécessité puisqu'il ne fait que reprendre une règle figurant dans la plupart des législations internes<sup>156</sup>. On comprend que les Etats pourraient éviter d'insérer une disposition comparable à l'article 9-1 et ne s'appuyer que sur les dispositions de leur législation interne<sup>157</sup>. En conséquence, dès lors que les Etats ont fait entrer la double imposition dans le champ d'application de la convention, en insérant un article 9-1 ou équivalent, ils doivent pouvoir y remédier en engageant une procédure amiable puisque la double imposition économique résultant d'un redressement sur ce fondement est une double imposition, ce qui n'est pas conforme, dans l'esprit, aux dispositions de la convention fiscale internationale.

**158** - Une telle analyse ne fait pas l'unanimité au sein des pays membres de l'O.C.D.E.

**159** - L'Australie considère que la procédure amiable se limite au règlement des cas de taxation non conforme à la convention, qui ne peut pas se comprendre comme incluant les cas de double imposition économique en l'absence de stipulations comparables à l'article

---

<sup>154</sup>O.C.D.E., commentaires sur l'article 25 § 11, 2010

<sup>155</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25 § 12, 2010. La clarification de l'articulation entre l'article 25 et l'article 9-2 de la convention modèle O.C.D.E. a été identifiée comme une nécessité dans le cadre des travaux de l'O.C.D.E. sur l'amélioration des procédures de résolution des différends fiscaux. Voir Rapport O.C.D.E. de 2004, précité et projet de rapport O.C.D.E. de février 2006, précité, Proposition n°9, p. 31s.

<sup>156</sup> Voir O.C.D.E., rapport de 1984, §75.

<sup>157</sup> En droit français, l'article 9-1 de la convention modèle O.C.D.E. est effectivement le pendant sur le plan international de l'article 57 du code général des impôts.

9-2<sup>158</sup>. L'autorité compétente australienne peut, néanmoins, accepter de discuter avec son homologue étrangère afin de tenter de résoudre la double imposition économique dans le cadre de l'article 26 de la convention modèle relatif à l'échange d'informations entre administrations<sup>159</sup>.

**160** - Cette position a été également celle de la Belgique jusqu'en 2003. Dans une observation sur les commentaires O.C.D.E, il était précisé que *"La Belgique émet des doutes quant à l'interprétation donnée aux paragraphes 9 et 10 ci-dessus. En particulier, dans les cas où ne figure pas dans une convention une disposition correspondant au paragraphe 2 de l'article 9, aucune disposition de cette convention ne paraît, selon elle, conférer à l'entreprise dont les bénéfices ont été détournés ou à l'entreprise qui en a tiré avantage le droit d'introduire une demande en révision dans le cadre de la procédure amiable en raison du fait que les bénéfices abusivement transférés auraient subi une double imposition économique"*<sup>160</sup>.

**161** - La Belgique considérait que les doubles impositions créées du fait d'un redressement sur le fondement de l'article 9 ne conduisaient pas à une imposition ou à une double imposition qui n'était pas conforme à l'une ou l'autre disposition des conventions<sup>161</sup>. La position de l'administration belge était conforme à l'avis exprimé par le Conseil d'Etat belge à l'occasion de l'examen du projet de loi portant approbation de la convention belgo-suédoise du 2 juillet 1965 suivant lequel l'article 25 de cette convention ne permet la conclusion d'un accord entre autorités compétentes que dans la mesure où l'on se trouve en présence d'une double imposition non conforme à la convention et frappant le même contribuable<sup>162</sup>, c'est-à-dire lorsque l'on est en présence d'une double imposition juridique.

**162** - Cette position a été rapportée par une circulaire administrative du 25 mars 2003<sup>163</sup> relative à l'application de la Convention européenne d'arbitrage. Cette circulaire précise que *«Dorénavant, la Belgique s'est ralliée à la position adoptée dans les commentaires*

---

<sup>158</sup> Taxation Ruling, TR 2000/16, précité, § 2.3 : *« In the absence of a provision in a DTA specifically directed at the relief of economic double taxation (...), the ATO does not consider that tax treaty partner countries have an obligation to provide relief from economic double taxation. In these circumstances, the operations of the MAP article is limited to resolving taxation not in accordance with the DTA and does not extend to the provision of relief from economic double taxation*". Les conventions conclues avec l'Australie et l'Allemagne (1972), l'Italie (1982) et la Suisse (1980) ne contiennent pas de dispositions analogues à celles de l'article 9-2 de la convention modèle.

<sup>159</sup> Taxation Ruling, TR 2000/16, précité, § 2.3 : *« Nevertheless, the ATO will exchange information with the other competent authority as allowed under the DTA. This may assist to resolve economic double taxation where the tax treaty partner has a different view of its obligations under the DTA or has domestic provisions to relieve economic double taxation. Exchange of information will be undertaken in accordance with the Exchange of information Article in the relevant DTA*".

<sup>160</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25 § 49, 1992.

<sup>161</sup> Belgique, Com.conv. § 25/51-54.

<sup>162</sup> Doc. Parl. Chambre, session 1965-1966, n°274-1, p.13.

<sup>163</sup> Circulaire n° AAF/Intern. ISR/98-0170 (AAF 6/2003) dd. 25.03.2003, Bull. n° 837, p. 1325-1331.

*O.C.D.E sur l'article 25 du Modèle O.C.D.E de Convention fiscale (points 9 et 10 des commentaires). En vertu de ces commentaires, l'insertion d'un article 9 limité au paragraphe 1 montre que les Etats contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la [Conventions Préventives de la Double Imposition]. Par voie de conséquence, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert entre dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par cette CPDI ».*

**163 -** S'agissant de la convention modèle O.N.U., l'Inde et le Brésil ont indiqué qu'ils considéraient que la double imposition économique résultant de redressements en matière de prix de transfert n'entraîne pas dans le champ d'application de la procédure amiable<sup>164</sup>.

**164 -** Si la double imposition juridique et, en règle générale, la double imposition économique entrent dans le champ d'application de la procédure amiable, cette surcharge d'impôt doit-elle être définitivement établie pour pouvoir engager la procédure amiable ou un risque en la matière est-il suffisant ?

## **B. La notion de risque de double imposition**

**165 -** Un redressement fiscal opéré auprès d'une société peut ne pas entraîner, ou pas immédiatement, de double imposition au niveau du groupe. Plusieurs situations se présentent. La double imposition peut n'être que probable parce qu'elle n'est pas définitivement établie (a). Elle peut n'être que théorique parce que le revenu en cause ne sera jamais effectivement taxé deux fois (b).

### ***1) Le caractère probable de la double imposition***

**166 -** Il résulte des termes de la convention modèle que la double imposition n'a pas à être effectivement subie au sein du groupe pour que la procédure amiable soit engagée. Il suffit que les mesures prises par l'Etat contractant « entraînent ou entraîneront » une double imposition. Dans ses commentaires, l'O.C.D.E précise qu'« à la différence des recours contentieux de droit interne, le contribuable peut donc demander l'ouverture d'une procédure amiable sans attendre que l'imposition considérée par lui comme non

---

<sup>164</sup> O.N.U., *Note on dispute resolution: Proposed new article 25 commentary*, 11 October 2011, §2.

*conforme aux dispositions de la convention ait été établie ou lui ait été notifiée* »<sup>165</sup>. Il suffit que la double imposition soit probable et pas seulement éventuelle.

**167** - Dans le cadre de ses travaux visant à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends, l'O.C.D.E a cherché à préciser cette notion de probabilité<sup>166</sup>. Mais cet apport n'est guère éclairant. Quelques exemples de situations dans lesquelles le contribuable doit pouvoir demander l'ouverture d'une procédure amiable sont désormais énumérés dans les commentaires de 2008 sur l'article 25<sup>167</sup>, sans qu'il soit possible de dégager véritablement de lignes directrices.

**168** - En pratique, la probabilité de la double imposition doit être appréciée au regard des mesures qui permettent l'initiation de la demande d'ouverture par le contribuable de l'Etat qui redresse. Selon les commentaires de l'O.C.D.E, « *ces mesures s'entendent de tous actes ou décisions, de nature législative ou réglementaire, et de portée générale ou individuelle* »<sup>168</sup>.

**169** - L'interprétation donnée par l'administration fiscale française de la notion de « mesures » est plus réductrice que ce que propose l'O.C.D.E. Il s'agit de mesures uniquement administratives, limitativement énumérées<sup>169</sup>, à savoir, une proposition de rectification en cas de procédure contradictoire, la notification des bases d'imposition en cas de procédure de taxation d'office ou le prélèvement d'une retenue à la source. La promulgation d'une nouvelle loi, pour reprendre l'un des exemples cités par l'O.C.D.E, même si elle est susceptible d'entraîner une double imposition au sein d'un groupe, ne permet pas au contribuable français d'engager une procédure amiable.

**170** - En revanche, l'administration fiscale française convient, en ligne cette fois avec les commentaires O.C.D.E, que l'imposition supplémentaire n'a pas à être définitivement établie pour pouvoir déposer une demande d'ouverture de la procédure amiable. Il suffit qu'il y ait un risque d'imposition en France, susceptible d'entraîner une imposition non conforme à la convention internationale applicable<sup>170</sup>. En d'autres termes, il n'est pas nécessaire d'attendre l'expiration des voies de recours de droit interne et la confirmation

---

<sup>165</sup> O.C.D.E., commentaire sur l'article 25, § 14, 2010. Souligné par nos soins.

<sup>166</sup> Voir O.C.D.E. rapport d'étapes du 27 juillet 2004, p.7 ; rapport de février 2007, p 28s.

<sup>167</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 14, 2008. Par exemple, si du fait d'une modification du droit interne d'un Etat contractant, une personne gagnant des revenus d'une certaine nature fait l'objet d'une imposition non conforme à la convention, alors cette personne devrait pouvoir mettre en œuvre la procédure amiable dès la modification de la loi.

<sup>168</sup> O.C.D.E., commentaire sur l'article 25, § 14, 2010.

<sup>169</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912 §110.

<sup>170</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912 §80.



définitive du redressement notifié<sup>171</sup>.

**171 -** Toutefois, une dizaine de conventions fiscales, plutôt anciennes, conclues avec la France stipulent que la procédure amiable peut être ouverte si certaines mesures prises par un Etat « *ont entraîné (...) une double imposition*<sup>172</sup> ». Une application stricte de ces dispositions voudrait que la procédure amiable ne puisse être ouverte que si la double imposition est effective et non uniquement probable. Le contribuable devrait en conséquence démontrer qu'il a subi une double imposition pour pouvoir initier la procédure amiable, ce qui ressort d'ailleurs de la jurisprudence s'agissant notamment de la convention conclue entre la France et le Luxembourg<sup>173</sup>. Il semble qu'en pratique, l'autorité compétente française accepte néanmoins d'ouvrir la procédure amiable dans le cadre de ces conventions fiscales dès lors qu'un risque de double imposition existe.

**172 -** Par ailleurs, la convention conclue entre la France et la Belgique<sup>174</sup> prévoit que les délais avant l'expiration desquels une demande de révision dans le cadre de la procédure amiable doit être présentée s'entendent « *à compter de la date de la notification ou perception à la source de la seconde imposition* »<sup>175</sup>. Par seconde imposition, il faut comprendre « *l'impôt qui, dans l'Etat de résidence ou dans l'autre Etat contractant, a été le dernier notifié au contribuable ou perçu sur son revenu et qui, avec le premier impôt, a créé la double imposition, que ce soit le premier ou le dernier impôt qui repose sur une application erronée de la convention*<sup>176</sup> ». Une telle formulation se retrouve dans la plupart des conventions signées par la Belgique.

**173 -** Enfin, de façon assez proche, la convention conclue entre la France et le Portugal, en date du 14 janvier 1971, stipule que la demande d'ouverture de la procédure amiable doit être présentée « *dans un délai de deux années à partir de la date à laquelle le contribuable a eu connaissance de la double imposition par la communication ou la*

---

<sup>171</sup> En pratique cependant, les autorités compétentes françaises sont très majoritairement saisies à l'issue de la phase précontentieuse des opérations de contrôle, c'est-à-dire à un stade où l'imposition supplémentaire notifiée est maintenue à la suite des discussions avec l'interlocuteur départemental.

<sup>172</sup> Tels sont les cas des conventions fiscales signées entre la France et le Bénin (1975), le Centre-Afrique (1969), la Côte d'Ivoire (1966), la Haute-Volta (1965), le Luxembourg (1960), le Mali (1972), La Mauritanie (1967), le Niger (1965), le Sénégal (1974) et le Togo (1971).

<sup>173</sup> Voir par exemple, CE 12 mars 2010, n° 307235, Imagin'action Luxembourg, RJF 5/10, n° 465, conclusions de L. OLLEON, BDCF 2010, n° 53, s'agissant de la convention France-Luxembourg : « *qu'il résulte de ces stipulations qu'il appartient au contribuable, au soutien de sa demande d'ouverture d'une procédure d'accord amiable entre les deux Etats contractants, d'établir que les mesures prises par les autorités fiscales de ces deux Etats ont entraîné pour lui une situation de double imposition et que la demande peut être rejetée par les autorités fiscales de l'un ou l'autre des deux Etats si son bien-fondé n'est pas reconnu* ».

<sup>174</sup> Convention conclue le 10 mars 1964, article 24.

<sup>175</sup> Belgique, Com.conv. § 25/16. Souligné par nos soins.

<sup>176</sup> Belgique, Com.conv. § 25/17.

*notification de la dernière imposition (...) ».*

**174 -** De telles rédactions pourraient permettre aux autorités compétentes de refuser l'ouverture d'une procédure amiable tant que le revenu ne fait pas l'objet d'une double taxation effective.

**175 -** La question de l'accès à la procédure amiable se pose également lorsque l'une des entités concernées est en perte. Dans cette situation, la double imposition est latente<sup>177</sup>. Cette surcharge d'impôt futur s'analyse t'elle en une double imposition entrant dans le champ d'application de la procédure amiable ?

**176 -** Les clauses conventionnelles bilatérales ne donnent aucune indication sur le sujet, contrairement à la Convention européenne d'arbitrage qui stipule qu'elle est applicable *« lorsqu'une quelconque des entreprises concernées a subi des pertes au lieu de réaliser des profits<sup>178</sup> »*.

**177 -** L'O.C.D.E, dans son rapport de 1984<sup>179</sup>, commente cette problématique sans y répondre : *« (...), il resterait à déterminer ce qu'il convient de faire lorsqu'il n'y a pas eu double imposition parce que l'une ou l'autre des parties en cause ont subi des pertes. Il ne pourrait être question, du moins dans l'immédiat, de double imposition. Certes, si le contribuable intéressé est en mesure de reporter le paiement des impôts sur une année à venir, la double imposition peut se produire cette année-là (de même la double imposition pourrait être reportée sur une année antérieure si un tel report d'impôt est autorisé) »*.

**178 -** Si l'on définit la double imposition économique comme résultant de l'imposition d'un même revenu, chez deux contribuables différents, pour des périodes identiques, la réponse est négative. Une première imposition du revenu intervient au titre de l'exercice redressé, chez la société contrôlée alors que la seconde imposition n'intervient que lors de l'exercice au titre duquel le déficit va être utilisé chez la société indûment enrichie par exemple. Mais la définition communément admise de la double imposition économique n'intègre pas d'unité de temps, contrairement à une certaine définition de la double imposition juridique<sup>180</sup>.

---

<sup>177</sup> Prenons l'exemple où une société A a été redressée au titre de son prix d'achat, initialement de 100, qui aurait dû être de 80. La société B a corrélativement comptabilisé un revenu de 100 au titre de la vente de ce produit. Etant en déficit fiscal de 500, il lui reste alors un déficit de 400. En tenant compte du redressement effectué dans l'Etat de la société A, le déficit fiscal de la société B aurait dû être de 420 au lieu de 400.<sup>178</sup> Article 1, §3 de la convention européenne d'arbitrage.

<sup>178</sup> Article 1, §3 de la convention européenne d'arbitrage.

<sup>179</sup> O.C.D.E., rapport de 1984, précité, paragraphe 50, p.22

<sup>180</sup> Voir *Supra* n° 18 - et O.C.D.E., *« Modèle de convention fiscale »*, 2010, Introduction §1 : *« La double imposition juridique résulte de l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques »* (souligné)

**179** - Il pourrait donc être soutenu qu'un risque de double imposition existe même lorsque l'une des entités concernées est en perte. Mais lorsque la double imposition est de nature juridique, l'ouverture d'une procédure amiable ne pourrait-elle pas être refusée, en cas de pertes chez l'une des entités concernées, dans la mesure où le revenu en cause n'aura pas fait l'objet d'une double taxation de même nature, *pour des périodes identiques* ?

**180** - Les juridictions françaises ont été amenées à se prononcer sur ces sujets.

**181** - Dans une affaire qui concernait un établissement stable français d'une société belge, la cour administrative d'appel de Nancy a jugé que le contribuable ne pouvait utilement se prévaloir de la procédure amiable de règlement des cas de double imposition prévue par la convention franco-belge du 10 mars 1964 « *dès lors qu'il ne prétendait pas avoir fait l'objet en Belgique d'une imposition de même nature durant la même période* »<sup>181</sup>. Les faits de l'espèce ne permettent pas de déterminer de façon certaine si l'une des entités était en déficit fiscal mais on peut raisonnablement le déduire de la rédaction de l'arrêt. En tout état de cause, cette décision semble confirmer l'exigence d'une unité de temps pour établir l'existence d'une double imposition juridique.

**182** - Par ailleurs, le Conseil d'Etat a confirmé à plusieurs reprises qu'un revenu qui vient diminuer un déficit reportable ne peut pas être considéré comme non imposé. L'arrêt *Sté GBL Energy*<sup>182</sup>, du 9 mai 2012, en est une parfaite illustration. En l'espèce, la cour suprême était interrogée sur la compatibilité des dispositions du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts avec la liberté de circulation des capitaux garantie par le traité CE. Le Conseil retient « *qu'aucune disposition du droit interne français ne prévoit une*

par nos soins)». Pour une définition similaire de la double imposition juridique, voir, Bernard CASTAGNEDE et Salomon TOLEDANO, *Fiscalité internationale de l'entreprise*, 2<sup>ème</sup> édition, 1987, PUF, p.29 et Bernard CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, 2013, PUF, où le critère d'identité de période est également précisé.

En revanche, l'exigence d'une unité de temps n'est pas reprise par l'O.C.D.E. dans ses commentaires sur l'article 23 A et 23 B : la double imposition juridique est définie comme « *le cas où une même personne est imposable au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un Etat* ». La définition reprise par la documentation administrative française est identique : la double imposition juridique est « *la situation où un même contribuable est imposé dans les deux Etats en raison d'un même revenu* » (BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, §1).

<sup>181</sup> CAA Nancy 30 octobre 1990, n°1323, 1<sup>er</sup> ch., SARL Vanrobaeys, RJF 1991, n° 353.

<sup>182</sup> CE, plén., fisc., 9 mai 2012, n°342221 et n°342222, *Sté GBL Energy*, Dr.Fisc. n° 20, 17 mai 2012 ; conclusions du rapporteur public, L. OLLEON, BDCF 12, n°92 ; CAA Versailles, 3<sup>ème</sup> chambre, 7 décembre 2010, n°09PA0118, *Sté BNP Paribas*, RJF 6/2011, n°688, BDCF 6/2011, n°68, concl. P. BRUNELLI, voir également CE 29 octobre 2012, n°352209 ; SA Kermadec, Dr. fisc. 2012, n° 45, act. 435. Pour une position contraire selon laquelle l'utilisation d'un déficit ne serait pas une simple technique de différé d'imposition du revenu, voir les commentaires sur l'arrêt *GBL* de Gauthier BLANLUET : « *Retenue à la source sur dividendes et droit de l'Union européenne, ce que l'on sait, ce que l'on apprend, ce dont on peut douter* », Dr. fisc. n°4, 24 janvier 2013, comm. 80.

*exonération des dividendes reçus par une société résidente lorsque ses résultats sont déficitaires ; que ces dividendes sont effectivement compris dans le résultat de cette société et viennent en diminution du déficit reportable ; que lorsque le résultat de cette société redevient bénéficiaire, la diminution de ce déficit reportable implique que ces dividendes seront effectivement imposés à l'impôt sur les sociétés au titre d'une année ultérieure au taux de droit commun applicable ».*

**183** - La documentation administrative a abordé la question de l'accès à la procédure amiable en cas de pertes, de façon confuse.

**184** - Il est tout d'abord indiqué qu'« *un établissement stable en France d'une société résidente de l'autre État, peut demander l'ouverture d'une procédure amiable s'il existe une double imposition effective entre cette société et son établissement français*<sup>183</sup> » et qu'« *une société de personnes, un groupement de personnes ou un groupement d'intérêt économique sont habilités à demander l'ouverture d'une procédure amiable s'ils font l'objet d'une double imposition effective*<sup>184</sup> ». Si l'une de ces entités est en pertes fiscales, la procédure amiable ne devrait donc pas pouvoir être ouverte puisque le revenu en cause n'a pas été taxé effectivement deux fois.

**185** - Toutefois, il est ensuite précisé que « *la procédure amiable trouve également à s'appliquer même lorsque l'une des entreprises concernées a subi des pertes*<sup>185</sup> ». En choisissant le terme « entreprises » plutôt que « sociétés », la documentation administrative permet d'inclure le cas des établissements stables et autres entités sans personnalité juridique.

**186** - L'Australie considère que lorsqu'une des sociétés est en perte, il n'y a pas de double imposition effective et en conséquence, il ne lui est pas possible d'engager une procédure amiable<sup>186</sup>. Des discussions avec l'autre Etat peuvent être engagées pour tenter de résoudre le cas avant que la société redevienne profitable mais elles doivent alors être menées dans le cadre de l'article 26 de la convention modèle relatif à l'échange

---

<sup>183</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912 §70, termes soulignés par nos soins.

<sup>184</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912 §10, termes soulignés par nos soins.

<sup>185</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 70.

<sup>186</sup> Australie, TR 2000/16, § 2.27 à 2.32 : « *The ATO considers that the expressions "charged to tax" and "taxed accordingly" used in the context of the rest of the provision requires liabilities to tax to actually exist or arise in both jurisdictions in respect of the adjusted profits (...). This means that actual double taxation does not arise while one or both of the associated companies are in a loss position. However, double taxation may actually arise at a later stage when the company or companies return to profit. Accordingly, relief may be provided at that time. (...).* ».

d'informations entre administrations fiscales<sup>187</sup>.

**187** - L'ouverture d'une procédure amiable lorsque l'une des entreprises concernées est en perte dépend donc des stipulations conventionnelles applicables, de la nature de la double imposition en cause et de la pratique des Etats.

**188** - Une autre situation divise les Etats. Lorsque les revenus indûment perçus sont exonérés en vertu d'une disposition de droit interne, la double imposition n'est pas probable ou latente. Elle n'existe pas et n'existera pas.

## 2) *L'absence de double imposition*

**189** - Les situations d'absence de double imposition ont été brièvement abordées par l'O.C.D.E dans son rapport de 1984 : « *La double imposition économique ne se produira pas non plus si des bénéficiaires, qui sont en principe imposables dans les deux Etats, ne sont pas en fait imposés dans l'un d'entre eux à cause d'une exonération ou d'un allègement prévu par la législation de cet Etat*<sup>188</sup> ». Aucune conclusion n'est tirée quant à la possibilité d'initier une procédure amiable dans ces circonstances.

**190** - Si la procédure a pour objectif assigné d'éliminer la double imposition subie au niveau du groupe, alors le refus d'ouvrir une procédure amiable dans une telle situation semble justifié. Tel est le cas lorsque les conventions fiscales conclues par la France reprennent la rédaction restrictive selon laquelle la procédure peut être ouverte lorsque les mesures prises par les autorités fiscales « *ont entraîné ou sont susceptibles d'entraîner une double imposition* »<sup>189</sup>. La position de l'administration fiscale française illustre bien cette approche puisque « *lorsqu'un contribuable faisant état d'une double imposition pour revendiquer le bénéfice d'une procédure amiable, n'apporte pas la preuve de la réalité de la double imposition, l'administration peut rejeter sa demande. Il s'agit, en effet, d'éviter de créer des cas de double exonération* »<sup>190</sup>.

**191** - Cependant, il pourrait aussi être soutenu que l'objectif de l'article 25 alinéa 1 de la convention modèle O.C.D.E est de replacer l'entreprise dans les conditions qui auraient dû être les siennes si les prix de transfert avaient été pratiqués conformément au principe de

<sup>187</sup> Australie., TR 2000/16, § 2.42 : “*To enable the tax treaty partner country to give effect to its relevant DTA obligations and general domestic law provisions, the Australian competent authority will exchange information about the ATO transfer pricing adjustment. This exchange will be made under the Exchange of information article of the relevant DTA*”.

<sup>188</sup> O.C.D.E., rapport de 1984, précité, § 6.

<sup>189</sup> Souligné par nos soins. Voir *Supra*, n°190 -

<sup>190</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 140.

pleine concurrence exposé à l'article 9 de la convention modèle. La procédure amiable permet aux autorités compétentes de se mettre d'accord sur la méthode de prix de transfert et sur la rémunération de pleine concurrence qu'il convient d'attribuer aux parties<sup>191</sup>. Lorsqu'elle peut être engagée en cas « *d'imposition non conforme à la convention* », il semble possible de soutenir que l'existence d'une double imposition n'est pas une condition *sine qua non* à son ouverture.

**192** - Lorsque le différend et la double imposition en cause entrent dans le champ d'application de la procédure amiable, l'ouverture de la procédure peut être demandée par le contribuable, sous réserve du respect de conditions de fond et de forme.

## **SECTION 2 : LA DEMANDE D'OUVERTURE DE LA PROCEDURE AMIABLE**

**193** - Sur la forme, la demande d'ouverture de la procédure amiable, fondée sur le paragraphe 1 de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E doit être présentée, en principe, à l'autorité compétente de l'Etat de résidence du contribuable, dans un délai généralement déterminé conventionnellement (I).

**194** - Sur le fond, la demande doit être motivée afin que les autorités compétentes en apprécient le bien-fondé. La question de la nature de ce pouvoir d'appréciation, et de son contrôle par le juge administratif, se pose alors (II).

### ***I. LA PRESENTATION DE LA DEMANDE D'OUVERTURE***

**195** - S'agissant des cas de recours visés à l'article 25-3, alinéa 1 et 2 de la convention modèle, le droit d'initiative de la procédure amiable appartient au contribuable mais aussi aux autorités compétentes. Les administrations fiscales peuvent en effet s'autosaisir et s'engager de leur propre chef dans des négociations bilatérales.

---

<sup>191</sup> Dans son rapport de 1984, l'O.C.D.E. développe cette idée au sujet de l'arbitrage, en cherchant à définir le but vers lequel les arbitres doivent tendre. Il est étonnant que le conseil de l'O.C.D.E. ne se soit interrogé sur cette problématique que dans le contexte de l'arbitrage - O.C.D.E., rapport de 1984, paragraphes 49 et 50, p.22.

**196** - S'agissant des litiges relevant de l'article 25-1 de la convention modèle, c'est au seul contribuable qu'il revient d'engager la procédure<sup>192</sup>, sous réserve d'avoir qualité pour agir (A) et de respecter un formalisme précis (B).

### **A. Les contribuables ayant qualité pour agir**

**197** - La question de savoir qui a qualité pour agir est réglée par le texte même de l'article 25-1. Mais le principe ainsi posé (1) ne va pas sans soulever quelques difficultés d'application (2).

#### ***1) Principe***

**198** - En application de l'article 25-1 de la convention modèle O.C.D.E, « *lorsqu'une personne<sup>193</sup> estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme à la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité* ».

**199** - Le terme « *personne* » a été substitué au terme « *résident* » en 1977<sup>194</sup> afin de faciliter le recours à la procédure amiable pour les personnes ressortissantes d'un Etat faisant l'objet de discrimination.

**200** - D'un point de vue français<sup>195</sup>, la notion de personne doit être entendue dans une acception large. Toute personne physique ou morale peut demander l'ouverture de la procédure amiable, dès lors qu'elle est résidente de l'un des Etats contractants ou qu'elle en a la nationalité pour les conventions qui contiennent une clause de non-discrimination<sup>196</sup>. La convention fiscale conclue entre la France et les Etats-Unis le 31 août

---

<sup>192</sup> En France, la demande doit être adressée à la Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI) de la Direction générale des finances publiques, Télédéc 918, 86-92 Allée de Bercy, 75 574 Paris cedex 12 ([mejei@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:mejei@dgfip.finances.gouv.fr)).

<sup>193</sup> Souligné par nos soins.

<sup>194</sup> Modification apportée à l'occasion de la mise à jour du modèle de convention.

<sup>195</sup> Voir BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 50.

<sup>196</sup> A cet égard, il est précisé, depuis l'instruction administrative du 23 février 2006, qu'une entreprise française qui est membre d'un groupe de sociétés, au sens des articles 223 A à U du code général des impôts, peut demander l'ouverture d'une procédure amiable alors même que l'impôt sur les sociétés est acquitté pour son compte par la société mère. Parallèlement, la société mère peut

1994 modifiée est atypique<sup>197</sup> en ce qu'elle donne qualité pour agir à la personne qui est résidente fiscale ou qui a la nationalité de l'Etat qu'elle entend saisir. L'accord fiscal conclu avec Hong-Kong le 21 octobre 2010 accorde également le droit d'agir à la personne qui détient un droit de séjour dans la région administrative spéciale de Hong Kong<sup>198</sup>.

**201** - Certaines conventions conclues par la France utilisent le terme «contribuable» au lieu et place de « personne »<sup>199</sup>. On peut se demander si une telle dénomination est propre à modifier le champ d'application de la procédure<sup>200</sup>. La réponse est négative. La condition de mise en œuvre de la procédure amiable reste en effet la même, à savoir que cette personne, ou ce contribuable, doit pour agir avoir la qualité de résident de l'un des deux Etats ou en avoir la nationalité en cas de discrimination<sup>201</sup>.

**202** - Lorsque la convention applicable reprend les termes de l'article 1er de la convention modèle, qui stipule que « *la présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants* », la qualité requise pour invoquer l'article 25 est identique à celle exigée généralement pour être éligible aux avantages de la convention. Mais certaines conventions bilatérales n'exigent pas d'être résident fiscal pour entrer dans leur champ d'application<sup>202</sup>. Dans ces situations, un contribuable, non résident, pourra se voir accorder l'accès à la convention mais se voir

également demander pour le compte de sa filiale membre du groupe l'ouverture de la procédure amiable, BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 60.

<sup>197</sup> Cela résulte de la spécificité du droit américain et notamment de la clause de sauvegarde relative aux ressortissants américains.

<sup>198</sup> Accord fiscal entre la France et Hong-Kong, conclu le 21 octobre 2010, article 24-1 : « *Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par une Partie contractante ou par les deux Parties contractantes entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions du présent Accord, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Parties, soumettre son cas à l'autorité compétente de la Partie contractante dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 23 à celle de la Partie contractante dont elle est un ressortissant (dans le cas de la France) ou dans laquelle elle a un droit de séjour, est constituée en société ou est établie à un autre titre (dans le cas de la Région administrative spéciale de Hong Kong)* ».

<sup>199</sup> Voir les conventions avec le Bénin (1975), le Burkina Faso (1965), le Cameroun (1976), le Centrafrique (1969), l'Italie (1989), la Côte d'Ivoire (1966), le Luxembourg (1958), le Mali (1972), la Mauritanie (1967), Mayotte (1970), le Maroc (1970), le Niger (1965), le Sénégal (1974), la Suède (1990) et le Togo (1971).

<sup>200</sup> Voir également Hugues PERDRIEL VAISSIERE, *Le règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français*, L'année fiscale, PUF 2003, p.249.

<sup>201</sup> Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, dans le cas où une convention fiscale bilatérale limite son champ d'application aux seuls résidents et comporte une clause de non-discrimination en fonction de la nationalité sans référence à la résidence, il résulte de la combinaison de ces stipulations que la clause de non-discrimination n'est applicable qu'aux nationaux des Etats contractants résidant dans l'un d'entre eux, voir notamment CE 11 juin 2003, Epoux Biso, Dr. fisc. 2004, n°12, comm. 355, concl. L. Vallée.

<sup>202</sup> S'agissant des conventions conclues par la France, on peut citer la convention conclue avec le Maroc (1970).



refuser l'accès à la procédure amiable.

**203** - La décision Aznavour du Conseil d'Etat, en date du 28 mars 2008<sup>203</sup>, aurait pu être une illustration de cette situation. M. Aznavour, résident suisse, a été imposé en France au titre de ses revenus en application de l'article 155 A du code général des impôts. Ces sommes ont également été imposées du chef d'une société britannique. La double imposition économique, deux contribuables différents étant imposés au titre d'un même revenu, une fois en France et une seconde fois au Royaume-Uni, est avérée. A la date des faits, la convention franco-britannique du 22 mai 1968 ne comportait pas d'équivalent à l'article 1<sup>er</sup> de la convention modèle O.C.D.E. M. Aznavour pouvait donc chercher à invoquer celle-ci bien que non résident<sup>204</sup>. Toutefois, s'il avait souhaité engager une procédure pour éliminer la double imposition qu'il subissait, ce qui ne ressort pas des faits de l'espèce, il aurait été dans l'incapacité d'invoquer le bénéfice de l'article 26 de la convention franco-britannique relatif à la procédure amiable puisqu'il était résident suisse.

## ***2) Difficultés d'application***

**204** - L'appréciation de la qualité de résident peut s'avérer délicate lorsque le contribuable concerné est une société de personnes (a) ou un établissement stable (b).

### ***a. Les sociétés de personnes***

**205** - Les dispositions des droits internes des Etats diffèrent en matière de traitement appliqué aux sociétés de personnes. Ces divergences entraînent des difficultés d'application des conventions fiscales<sup>205</sup>. En effet, certains Etats traitent les sociétés de personnes comme des entités imposables alors que d'autres adoptent l'approche de la

---

<sup>203</sup> CE, 28 mars 2008, n°271366, M. Aznavour, Dr. fisc. n°17, 24 avril 2008, comm. 293. Voir en ce sens les conclusions du commissaire du gouvernement C. LANDAIS au sujet de l'arrêt Aznavour, CE, 28 mars 2008, n°271366, M. Aznavour, Dr. fisc. n°17, 24 avril 2008, comm. 293. Voir également, Etude de D. VILLEMOT, *Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales*, Dr. fisc. n°17, 23 avril 2009, p. 286s et aussi *Qualité requise pour invoquer le bénéfice de conventions fiscales internationales à l'encontre de l'application de l'article 209 B du CGI*, Dr. fisc., n°47, année 2001, p. 164s, précité ; J. BURGUBURU, *Mes concerts, mes impôts, mes....ou quand l'article 155 A pousse sa chansonnette un peu plus loin*, RJF 2008, p. 447 à 454.

<sup>204</sup> En l'espèce, le Conseil d'Etat a considéré que la convention franco-britannique ne pouvait pas être invoquée par le contribuable dans la mesure où celui-ci ne peut invoquer qu'une stipulation conventionnelle qui vise le revenu sur lequel il est imposé. La décision Aznavour semble donc avoir introduit une nouvelle condition pour pouvoir invoquer le bénéfice d'une convention fiscale.

<sup>205</sup> Voir le Rapport du Comité fiscal de l'O.C.D.E. : « *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'O.C.D.E. aux sociétés de personnes* », 20 janvier 1999 ; H. Torrione, *Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes, une approche « systémique »*, Staempfli Editions SA Berne, 2005.

transparence fiscale, en vertu de laquelle il n'est pas tenu compte de l'existence de la société de personnes du point de vue fiscal, les associés étant imposés directement et individuellement sur leur part de revenu de la société de personnes<sup>206</sup>.

**206** - Or en application de l'article 4-1 de la convention modèle O.C.D.E, l'expression « résident » d'un Etat contractant désigne « *toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (...)* ». En conséquence, si l'imposition de la société de personnes se fait au niveau de ses associés, alors la qualité de résident au sens de l'article 4-1 de la convention modèle O.C.D.E peut lui être refusée puisque cette entité juridique ne fait pas l'objet d'une imposition en tant que telle dans cet Etat.

**207** - Cette position n'est pas celle de la France. Les sociétés qui relèvent des dispositions de l'article 8 du code général des impôts, ainsi que les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêts économiques sont considérées comme des résidents de France nonobstant le fait que l'imposition de leurs bénéficiaires soit opérée non pas à leur niveau mais au niveau de leurs actionnaires, associés ou autres membres<sup>207</sup>.

**208** - La documentation administrative tire les conséquences de cette approche dans le cadre de la procédure amiable. Il est ainsi spécifié qu'une personne morale « *considérée comme telle aux fins d'imposition peut demander l'ouverture de la procédure amiable même si l'imposition effective est établie au niveau de ses membres ou associés* »<sup>208</sup>.

### ***b. Les établissements stables***

**209** - La question de l'accès à la procédure amiable se pose également lorsque la transaction redressée implique un établissement stable. En effet, l'établissement stable n'étant pas une personne juridique, il n'est pas résident. Il ne peut donc pas bénéficier des

---

<sup>206</sup> Voir O.C.D.E., commentaires sur l'article 1, § 3.

<sup>207</sup> Voir les instructions administratives du 26 avril 1999, 14-B-3-99, n° 2 et 3 et du 22 mai 2003, 14 B-3-03 concernant les commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999 et le BOFIP, BOI-INT-CVB-DZA-20120912. Voir également, CE 11 juillet 2011, Plen. n° 317024, Ministre contre Sté Quality Invest, Dr. fisc. 2011, n° 36, comm. 496, concl. L. OLLEON, note Ph. DEROUIN. Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat juge qu'une société de personnes est un résident de France pour l'application des conventions fiscales. Il fait ainsi application du principe de personnalité reconnue aux sociétés de personnes. Voir Cécile RAQUIN, *Imposition des associés non-résidents des sociétés de personnes françaises. Le Conseil d'Etat clôt la controverse doctrinale sur l'application des conventions fiscales internationales*: RJF 10/2011, p. 907 à 912 ; Guy GEST, *Subsidiarité des conventions fiscales et associés non-résidents des sociétés de personnes*, Dr. fisc. n° 24, 13 juin 2013, comm. 321.

<sup>208</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 50. Ce point était déjà précisé dans l'instruction administrative de 1986.

conventions fiscales<sup>209</sup>.

**210** - Au sein de l'Union européenne, l'impossibilité pour un établissement stable d'engager une procédure amiable en application du traité bilatéral conclu entre deux Etats membres pourrait constituer une discrimination au regard de la jurisprudence de la C.J.U.E.<sup>210</sup>, notamment de l'arrêt Saint-Gobain ZN<sup>211</sup> du 21 septembre 1999, aux termes de laquelle un Etat membre est tenu d'accorder à un établissement stable d'une société d'un autre Etat membre des droits identiques à ceux dont bénéficient ses propres sociétés. Dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage, il est d'ailleurs expressément prévu que le champ d'application de cette convention couvre les problématiques de double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre sociétés, ou établissements stables, appartenant à un même groupe<sup>212</sup>.

**211** - Sur le plan conventionnel, l'article 24-3 de la convention modèle, qui exige que l'établissement stable ne soit pas traité moins favorablement que le résident de l'Etat contractant où l'établissement stable est situé, pourrait être invoqué au soutien d'une demande d'ouverture d'élimination de la double imposition subie au titre d'une transaction entre l'établissement stable et son siège étranger.

**212** - En France, la question de savoir si un établissement stable peut engager une procédure amiable est désormais clarifiée depuis la publication de l'instruction du 23 février 2006, reprise dans le BOFIP. Il est en effet indiqué que « *dans le cas où les États contractants sont amenés à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention*<sup>213</sup>, un établissement stable en France d'une société résidente de l'autre État peut demander l'ouverture d'une procédure amiable s'il existe une double imposition effective entre cette société et son établissement français »<sup>214</sup>. C'est donc sur le fondement de l'article 25-3 alinéa 2 que la procédure peut être ouverte. Il n'est

<sup>209</sup> Voir notamment, O.C.D.E., commentaires sur l'article 24, § 68.

<sup>210</sup> Voir sur ce sujet les articles de Patrick DIBOUT, *Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales*, Dr. Fisc. n° 11, 2000, p. 474s. et *La portée fiscale des libertés fondamentales de circulation, (personnes, services, capitaux)*, Gazette Européenne, 17/18 décembre 2003, p. 18s, ainsi que l'article de Christophe TRACANELLI, *L'interaction entre les libertés économiques fondamentales du Traité de Rome et les conventions fiscales bilatérales*, Revue Fiscalité Européenne, 34<sup>e</sup> année, n° 136, p.3-37 et la thèse d'Emmanuel RAINGEARD de la BLETIERE, *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international*, Paris I, 2008.

<sup>211</sup> CJCE, 21 septembre 1999, Saint-Gobain, 30.979, RJF 12/99, n° 1629. Préalablement à cet arrêt, la CJCE avait déjà considéré que les Etats membres devaient accorder aux établissements stables situés sur leur territoire les avantages fiscaux prévus par le droit interne et dont bénéficiaient les sociétés résidentes, dès lors que les établissements stables se trouvaient dans une situation identique à celle des sociétés résidentes (décision sur l'avoir fiscal français, CJCE 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission contre France).

<sup>212</sup> Voir Infra, n° 155 -.

<sup>213</sup> Soulignés par nos soins.

<sup>214</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, §70.

pas précisé si la demande doit être faite auprès de l'autorité compétente de l'Etat d'implantation de l'établissement stable ou auprès de l'Etat de résidence de son siège.

**213** - Sur ce dernier point, il convient de rappeler que l'O.C.D.E. ne vise pas, sous l'article 25-3 alinéa 2, la situation des transactions réalisées entre un siège et son établissement stable mais les cas dits triangulaires, impliquant deux succursales d'une même société établie dans un troisième Etat<sup>215</sup>.

**214** - Au regard des réserves exprimées quant à la valeur juridique des décisions de l'autorité compétente française prises sur le fondement de l'article 25-3 alinéa 2<sup>216</sup> et, si les conflits liés à la détermination de la base imposable des établissements stables continuent à prendre de l'importance dans les années qui viennent<sup>217</sup>, ne serait-il pas souhaitable de donner à ces accords amiables un fondement juridique moins contestable ? Il pourrait être prévu dans le texte même des futures conventions fiscales, à l'instar par exemple de l'article 24 de la convention franco-belge du 10 mars 1964 relatif à la procédure amiable, que les autorités compétentes « *pourront d'un commun accord appliquer les règles prévues par la présente Convention à des personnes physiques ou morales qui ne sont pas résidentes de l'un des deux Etats contractants, mais qui possèdent dans l'un de ces Etats*

---

<sup>215</sup> Voir *Supra* n° 127 - et OCDE, commentaires sous l'article 25, § 55, version de 2010. Ni l'O.C.D.E., ni la doctrine administrative française ne traite, par ailleurs, du cas où le redressement en matière de prix de transfert porte sur une transaction entre d'une part, un établissement stable localisé dans un Etat A, dont le siège est dans un Etat B, et d'autre part, une société d'un Etat C. Dans une telle situation, l'établissement stable peut-il demander l'ouverture d'une procédure amiable impliquant l'Etat A et l'Etat C, ou faut-il que ce soit son siège qui ouvre la procédure ? Et si tel est le cas, faut-il appliquer les dispositions de la convention fiscale conclue entre les Etats B et C ou entre les Etats A et C ?

L'O.C.D.E. aborde le sujet des cas triangulaires dans ses travaux visant à l'amélioration de la résolution des différends fiscaux internationaux mais n'y apporte aucune réponse concrète. Seule l'Union européenne a, à ce jour, proposé certaines solutions (Voir *Infra* n° 1340 -et notamment DOC: JTPF/007/REV2/2009/EN, EU Joint transfer pricing forum report on non EU triangular cases, Meeting of 4th February 2010).

Pour l'O.C.D.E., voir le Rapport de février 2007, précité, p 42 : «6. *Triangular cases -Proposal: The possibility of a more explicit and structured approach to the issues raised in connection with 'triangular' cases could be undertaken, looking to suggestions for changes in the Commentary if agreement can be obtained on an appropriate approach and the possibility of developing a multilateral solution*». Voir aussi commentaires sur l'article 25, § 55, 2010. L'O.C.D.E. a également publié un rapport spécifique sur les situations triangulaires (voir O.C.D.E., *Triangular cases*, rapport adopté par le conseil le 23 juillet 1992) mais sans aborder le sujet de l'élimination des doubles impositions dans le cadre des procédures amiables puisqu'il ne traite que des revenus passifs.

Pour une présentation des situations triangulaires, voir l'article de Raphaël COIN, *Introduction aux situations triangulaires : du bilatéralisme à l'harmonisation fiscale...*, Dr. fisc. n°24, 13 juin 2013, comm 323.

<sup>216</sup> Voir *Supra* n° 214 -

<sup>217</sup> L'O.C.D.E. a longuement travaillé sur les questions liées à l'attribution de profits aux établissements stables, travaux qui ont été récemment finalisés dans le cadre d'un rapport publié le 22 juillet 2010, *Report on attribution of profits to permanent establishments*. L'O.C.D.E. précise également dans ses commentaires révisés de 2008 sur l'article 25 que « *la possibilité que de telles situations puissent être traitées dans le cadre de la procédure amiable prend de l'importance au fur et à mesure que les Etats contractants tentent de mettre en place un cadre plus cohérent pour traiter les questions de répartition de bénéfices entre succursales*».

*un établissement stable dont certains revenus ont leur source dans l'autre Etat* » ? Une autre possibilité serait d'inclure dans l'article relatif à la non-discrimination une disposition qui accorderait à l'établissement stable la possibilité de demander l'ouverture de la procédure amiable<sup>218</sup>.

**215** - Lorsque le contribuable a qualité pour agir, c'est en général auprès de l'autorité compétente<sup>219</sup> de l'Etat dont il est résident qu'il doit déposer sa demande d'ouverture de la procédure amiable.

## **B. La saisine des autorités compétentes**

**216** - Pour déterminer auprès de quelle autorité compétente le contribuable doit initier la procédure amiable, il convient de se référer aux stipulations conventionnelles applicables. Cette question est en effet expressément réglée par les termes de la convention fiscale (1).

**217** - En règle générale, le délai de saisine est également défini conventionnellement. La durée, le point de départ et les conséquences attachées au non-respect de ce délai peuvent varier sensiblement en fonction des conventions fiscales et des législations des Etats. Dans le cadre de ses travaux visant à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends fiscaux internationaux, l'O.C.D.E a cherché à unifier les règles procédurales relatives au délai de saisine des autorités compétentes (2).

### ***1) La détermination de l'autorité compétente***

**218** - En général, les Etats s'accordent à retenir le critère de résidence du contribuable pour identifier l'autorité compétente auprès de laquelle la demande doit être déposée. Ce n'est cependant pas systématiquement le cas. Il convient en conséquence de se reporter aux stipulations de la convention fiscale applicable (a). En pratique, l'identification du lieu de

---

<sup>218</sup> La convention fiscale conclue entre la France et l'Italie le 5 octobre 1989 accorde le bénéfice de certaines dispositions de la convention fiscale aux établissements stables - voir l'article 25 relatif à la non-discrimination « *b) Lorsqu'un établissement stable situé dans un Etat reçoit des dividendes, intérêts ou redevances provenant de l'autre Etat et correspondant à des biens ou droits effectivement rattachables à ses activités, ces revenus sont imposables dans l'Etat de la source conformément aux dispositions respectives des articles 10, paragraphe 2-b, 11, paragraphe 2, et 12, paragraphe 2. L'Etat où est situé l'établissement stable élimine la double imposition dans les conditions prévues à l'article 24 paragraphe 2 ou paragraphe 1 a, abstraction faite du dernier alinéa. Cette disposition est applicable quel que soit le lieu du siège de l'entreprise dont dépend l'établissement stable* ».

<sup>219</sup> En Italie, la procédure amiable peut être ouverte soit par voie administrative, auprès de l'administration fiscale, soit par voie juridictionnelle, auprès du "Commissione Tributaria", qui est une section du tribunal dédié aux questions fiscales, voir Circular n° 21/E du 5 juin 2012.

résidence du contribuable peut se révéler conflictuelle (b).

### *a. Le critère de résidence*

**219** - La convention modèle stipule que « *lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant entraîne ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la Convention, elle peut (...) soumettre son cas à l'autorité compétente dont elle est résident (...)* »<sup>220</sup>. Dans ses commentaires, l'O.C.D.E indique que l'obligation pour le contribuable de s'adresser à son autorité compétente est de portée générale sans qu'il y ait à distinguer selon que l'imposition litigieuse a été établie par cet Etat ou par l'autre Etat. Elle indique par ailleurs que les Etats peuvent également choisir d'accorder aux contribuables la faculté d'adresser leur réclamation à l'un ou l'autre des Etats contractants et propose une rédaction de la clause conventionnelle en ce sens<sup>221</sup>.

**220** - L'analyse des conventions fiscales conclues par la France permet de les classer en trois catégories.

**221** - Le premier groupe de conventions, de loin le plus fréquent, prévoit la saisine de l'autorité compétente du seul Etat de résidence du contribuable. Il n'est pas précisé s'il s'agit de l'Etat de résidence de la société qui a bénéficié du transfert de bénéfice ou bien de l'Etat de résidence de la société qui a subi le redressement. L'administration fiscale française ne s'est pas prononcée sur ce point dans le cadre bilatéral<sup>222</sup>.

**222** - Le choix est donc laissé à la discrétion des sociétés concernées. Si le contribuable redressé souhaite tenter d'obtenir l'abandon en tout ou partie du redressement fiscal dans le cadre de la phase unilatérale de la procédure amiable, il aura intérêt à saisir l'autorité compétente de son Etat. Si en revanche, le groupe cherche avant tout l'obtention d'un ajustement corrélatif de la part de l'autre Etat, c'est cet Etat qu'il conviendra plutôt de saisir. L'ouverture de la procédure sera alors demandée par l'entreprise ayant indument bénéficié des revenus.

---

<sup>220</sup> Le modèle de convention O.C.D.E. prévoit également un recours pour les nationaux des deux Etats, quelle que soit leur résidence, dans les cas où l'imposition litigieuse serait discriminatoire. Dans la mesure où les problématiques de discrimination sont distinctes de celles relatives à l'élimination des doubles impositions, cette disposition ne fait pas l'objet d'une étude dans le cadre de ce travail.

<sup>221</sup> Dans ce cas, la rédaction de la clause conventionnelle est la suivante : "*Lorsqu'une personne estime que les mesures prises (...), elle peut indépendamment des recours de droit interne soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou de l'autre Etat contractant*" (Com. O.C.D.E. sur l'article 25, § 19, 2010).

<sup>222</sup> L'administration fiscale s'est prononcée en revanche lorsque la saisine est faite sur le fondement de la convention européenne d'arbitrage. Il est recommandé de saisir l'autorité compétente de l'Etat qui a opéré le redressement, voir Infra, n° 1301 -.

**223** - S'il ressort des stipulations conventionnelles que lorsque l'autorité compétente du seul Etat de résidence peut être saisie, le dépôt de la demande d'ouverture auprès de l'autre Etat contractant devrait être entaché d'irrégularité<sup>223</sup>. La documentation administrative ne semble pas en tirer une telle conséquence. Il est en effet indiqué que « *si la demande a été formulée auprès de l'autorité compétente française, alors même que cette dernière n'est pas compétente en vertu de la convention fiscale bilatérale (...), cette requête est transmise à l'autorité compétente étrangère compétente pour la recevoir sans autre démarche du contribuable*<sup>224</sup> ».

**224** - Le second groupe comprend les conventions conclues par la France qui offrent le choix au contribuable de saisir l'une ou l'autre des autorités compétentes<sup>225</sup>. Dans ces situations, la France accorde conventionnellement le droit pour un contribuable résident en France de saisir l'autorité compétente étrangère. Corrélativement, un contribuable non résident en France peut saisir l'autorité compétente française. Les dispositions de la convention conclue avec le Maroc méritent d'être soulignées. Le contribuable peut présenter « *une réclamation aux autorités compétentes dont il conteste l'imposition. Si cette réclamation est demeurée sans suite pendant un délai de six mois, il peut saisir les autorités compétentes de l'autre Etat* »<sup>226</sup>. Cette convention est la seule qui prévoit la saisine successive des autorités compétentes.

**225** - Enfin, le dernier groupe ne comprend que deux conventions qui ne précisent pas quelle est l'autorité compétente qui doit être saisie<sup>227</sup>. Dans cette hypothèse, le contribuable est libre de choisir l'une ou l'autre des autorités compétentes<sup>228</sup>.

**226** - L'Australie<sup>229</sup>, la Belgique<sup>230</sup>, l'Espagne<sup>231</sup> ou encore les Etats-Unis<sup>232</sup> notamment,

---

<sup>223</sup> Voir en ce sens, les conclusions du commissaire du gouvernement FOUQUET, sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 2 juin 1986, n° 44 571, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s, RJF 8-9/86, p 474.

<sup>224</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, §390. Nous rappelons que cette documentation administrative n'est pas opposable à l'administration fiscale sur le fondement de l'article L 80 A du LPF.

<sup>225</sup> Tels sont les cas des conventions conclues par la France avec le Bénin (1975), la Bolivie (1994) si la personne n'est domiciliée dans aucun des deux Etats, le Burkina Faso (1965), le Centrafrique (1969), Comores et Mayotte (1970), la Côte d'Ivoire (1966), le Luxembourg (1958), le Mali (1972), la Mauritanie (1967), le Maroc (1970), le Niger (1965), la Polynésie (1957), le Sénégal (1974), le Togo (1971) et la convention conclue avec l'ex URSS en 1985 (encore en vigueur dans certains Etats tels que le Turkménistan). La convention conclue avec le Royaume-Uni en 1968 prévoyait également que le cas pouvait être présenté à l'une ou l'autre des autorités compétentes. La nouvelle convention signée en juin 2008 ne reprend pas cette disposition. Désormais, le cas doit être porté devant l'autorité compétente du seul lieu de résidence (article 26 de la nouvelle convention).

<sup>226</sup> Convention France-Maroc du 29 mai 1970.

<sup>227</sup> Ce sont les conventions conclues avec l'Equateur (1989) et Monaco (1963).

<sup>228</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 160.

<sup>229</sup> Australie, TR 2000/16, § 4.6 : "*Apart from the United Kingdom agreement, the MAP article in Australia's DTAs provides for the taxpayer to present its case to the competent authority of the country of which it is a resident*"

refusent d'offrir le choix aux contribuables et exigent la saisine de l'autorité compétente de l'Etat de résidence, sauf exceptions prévues conventionnellement.

### ***b. L'appréciation du lieu de résidence***

**227 -** La détermination du lieu de résidence du contribuable peut poser une difficulté lorsque les deux Etats contractants revendiquent ensemble le droit de traiter une personne comme un résident. Dans ce cas, le conflit est en principe réglé par les stipulations conventionnelles. L'article 4-3 de la convention modèle prévoit ainsi que « *lorsque (...) une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, elle est considérée comme un résident seulement dans l'Etat où son siège de direction effective est situé* ».

**228 -** D'un point de vue français, le critère de direction effective est défini comme « *le lieu où, sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle* »<sup>233</sup> ou encore « *comme le lieu où sont prises les décisions stratégiques en matière de gestion et de politique industrielle ou commerciale nécessaire à la conduite des affaires de l'entreprise. Le siège de direction effective sera normalement le lieu où la personne ou le groupe de personnes, de rang le plus élevé (par exemple le conseil d'administration) prend ses décisions ; toutefois, la détermination du siège de direction effective est une question de fait. Une entreprise peut disposer de plusieurs sièges de direction mais ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective à la fois* »<sup>234</sup>.

**229 -** Dans le cadre de la procédure amiable, la documentation administrative indique que lorsqu'il y a conflit de résidence, le contribuable saisit l'Etat dont lui-même s'estime

<sup>230</sup> La Belgique ne semble laisser aucune alternative au contribuable belge et seul « *un résident d'un Etat contractant peut (...) introduire une requête auprès de l'autorité compétente de l'Etat contractant dont il est résident* Belgique, Com. conv, 25/11.

<sup>231</sup> Le droit accordé au contribuable de saisir les autorités compétentes de l'autre Etat contractant semble être refusé aux contribuables espagnoles puisqu'à notre connaissance, aucune convention conclue avec l'Espagne n'offre la possibilité à un non résident de demander l'ouverture de la procédure – voir également Rapport IFA, 1981, Espagne, rapporteur national, p. 236.

<sup>232</sup> US, Rev. Proc. 2006-54, § 3.04: “*Unless otherwise permitted under an applicable tax treaty, the U.S competent authority will only consider requests for assistance from US persons. (...) Thus non US persons generally must present their initial request for assistance to the relevant foreign competent authority*”.

<sup>233</sup> BOFIP, BOI-IS-CHAMP-60-10-20.

<sup>234</sup> BOFIP, BOI-RPPM-RCM-30-30-30-20120912. La France a fait des observations sur l'article 4 de la convention modèle O.C.D.E. (au paragraphe 26.3). Elle considère que la définition du siège de direction effective correspond d'ordinaire au lieu où la personne ou le groupe de personnes exerçant les fonctions les plus élevées prend ses décisions.



résident<sup>235</sup>. Cette position souple permet de résoudre avec simplicité les situations dans lesquelles la détermination du lieu de résidence du contribuable n'apparaît pas évidente. Sous réserve d'acceptation de cette approche par l'autre Etat, c'est le contribuable lui-même qui tranche la question, sans avoir besoin d'impliquer les deux Etats sur ce sujet.

**230** - La question de la détermination du lieu de résidence peut également se poser lorsque le contribuable a changé d'Etat de résidence entre le moment où il a été redressé et le moment où il demande l'ouverture de la procédure amiable. Il ressort des commentaires de l'O.C.D.E qu'en visant « l'Etat de résidence », la convention vise l'Etat dont l'intéressé était résident durant l'année au titre de laquelle l'imposition en cause a été établie<sup>236</sup>.

**231** - Cette position semble parfaitement légitime. Le Conseil d'Etat<sup>237</sup> a eu à connaître d'une affaire dans laquelle le contribuable était résident belge au titre des années 1971, 1972 et 1973 et avait ensuite déménagé en 1975 en France. Ayant été imposé à la fois en France et en Belgique, il avait demandé l'ouverture de la procédure amiable en application de l'article 24 de la convention franco-belge auprès de l'autorité compétente française, qui n'avait jamais répondu. Saisie de la question de la régularité de la procédure d'imposition dans le cas du refus de l'Etat d'engager la procédure amiable, le tribunal administratif de Paris a rejeté la requête du contribuable au motif notamment que celui-ci aurait dû saisir l'autorité compétente belge et non française. Ce motif n'a pas été repris dans l'arrêt du Conseil d'Etat mais pour le commissaire du gouvernement FOUQUET, le point ne fait pas débat : *«le changement ultérieur de résidence est sans influence sur la détermination des autorités compétentes. La solution inverse qui ferait prévaloir le critère de l'Etat de résidence à la date de la demande aboutirait à un résultat absurde dans le cas où l'intéressé aurait ultérieurement transféré sa résidence dans un pays tiers»*.

## 2) Les délais de saisine

**232** - La durée du délai imparti pour saisir l'autorité compétente (a) et sa computation (b) dépendent non seulement des dispositions de chaque convention mais également des législations internes et des pratiques des Etats.

---

<sup>235</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 160.

<sup>236</sup> Com. O.C.D.E. sur l'article 25, § 17, 2010. La documentation administrative française n'apporte pas de commentaire sur ce point.

<sup>237</sup> CE 2 juin 1986, n° 44 571, RJF 8-9/86, conclusions O. FOUQUET, précité.

### a. La durée du délai de saisine

**233** - Depuis 1977, la convention modèle O.C.D.E. dispose que « *le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention* ». Selon les commentaires de l'O.C.D.E., ce délai vise à protéger les administrations contre des réclamations tardives mais il est en même temps suffisamment long pour protéger les intérêts des contribuables<sup>238</sup>. Ce délai serait un minimum et les Etats sont libres de l'allonger.

**234** - La pratique des Etats est très diverse. La France s'efforce d'inclure cette durée de trois ans dans ses conventions<sup>239</sup>. Les délais stipulés varient de six mois<sup>240</sup> à trois ans<sup>241</sup>.

**235** - Certaines conventions ne prévoient aucun délai de saisine particulier<sup>242</sup>. Selon Bruno GOUTHIERE<sup>243</sup>, cette situation est généralement celle où les Etats considèrent que leur droit interne est plus favorable au contribuable et qu'il s'applique de plein droit en l'absence de disposition conventionnelle spécifique.

**236** - Dans un tel cas de figure, le contribuable français n'est pas contraint par un délai

<sup>238</sup> Com. O.C.D.E. sur l'article 25, §20, 2010.

<sup>239</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 210.

<sup>240</sup> La documentation administrative indique, depuis l'instruction de 1986, des délais allant de 3 mois à 3 ans. Aucune convention conclue par la France ne stipule un délai de 3 mois. Le minimum est un délai de 6 mois.

<sup>241</sup> Délais stipulés dans les conventions conclues par la France pour saisir les autorités compétentes :

6 mois : Belgique (1964) ; Italie (1989) ; Maroc (1970)

1 an : Algérie (1982)

2 ans : Arabie Saoudite (1982) ; Azerbaïdjan (2001), Bahreïn (1993) ; Canada (1975) ; Emirats Arabes Unis (1989) ; Koweït (1982) ; Mexique (1991) ; Nouvelle-Calédonie (1983) ; Oman (1989) ; Pakistan (1994) ; Philippines (1976) ; Portugal (1971), Québec (1987) ; Saint-Pierre et Miquelon (1988) ; Vénézuéla (1992).

3 ans : Australie (2006), Autriche (1993), Chypre (1981) ; Espagne (1995) ; Estonie (1997) ; Hongrie (1980) ; Lettonie (1997) ; Lituanie (1997) ; Malte (1977) ; Pays-Bas (1973) ; Pologne (1975) ; Suède (1990) ; Afrique du Sud (1993) ; Argentine (1979) ; Arménie (1997) ; Bangladesh (1987) ; Bolivie (1994) ; Botswana (1999) ; Bulgarie (1987) ; Cameroun (1976) ; Chine (1984) ; Congo (1987) ; Corée du Sud (1979) ; Egypte (1980) ; Etats-Unis (2009) ; Ethiopie (2006), Gabon (1995), Ghana (1966) ; Guinée (1999) ; Géorgie (2007), Hong-Kong (2010), Ile Maurice (1980) ; Inde (1992) ; Indonésie (1979) ; Islande (1990) ; Israël (1995) ; Jamaïque (1995) ; Japon (1995) ; Jordanie (1984) ; Kazakhstan (1998) ; Kenya (2007), Lybie (2005), Madagascar (1983) ; Mongolie (1996) ; Namibie (1996) ; Nigeria (1990) ; Norvège (1980) ; Nouvelle-Zélande (1979) ; Ouzbékistan (1996) ; Panama (2011), Qatar (1990), Russie (1996) ; Saint Martin (2010), Sri Lanka (1981) ; Suisse (1966) ; Trinité et Tobago (1987) ; Ukraine (1997) ; USA (2009), Viêt Nam (1993) ; Zimbabwe (1993).

<sup>242</sup> Les conventions conclues par la France ne prévoyant aucun délai de saisine des autorités compétentes sont celles signées avec les Etats suivants : Allemagne (1959), la Finlande (1970), la Grèce (1963), l'Irlande (1968), le Luxembourg (1958), la République Tchèque (1973), la Slovaquie (1973), la Slovénie (1974), le Bénin (1975), le Brésil (1971), Burkina Faso (1965), le Centrafrique (1969), Comores et Mayotte (1970), Côte d'Ivoire (1966), Equateur (1989), Iran (1973), Liban (1962), Malaisie (1975), Mali (1972), Mauritanie (1967), Monaco (1963), Niger (1965), Polynésie (1957), Roumanie (1974), Singapour (1974), Sénégal (1974), Togo (1971), Thaïlande (1974), Togo (1971), Tunisie (1973), Turquie (1987), Ex Yougoslavie (1974).

<sup>243</sup> Bruno GOUTHIERE, op. précité, p. 1217.

précis pour initier la procédure amiable<sup>244</sup>. Il faut néanmoins qu'il soit en mesure d'apporter la preuve de ses prétentions. En effet, « *la Convention (...) ne contraint pas une autorité compétente à accepter sans preuve les arguments du contribuable* <sup>245</sup> ». A cet égard, la documentation administrative précise « *qu'en règle générale, une demande concernant une imposition relative à une année antérieure de plus de six ans à la date de la saisine ne sera pas prise en considération* <sup>246</sup> ».

**237** - Sans doute cette position est-elle en rapport avec les dispositions de l'article L 102 B du LPF<sup>247</sup> relatif au délai général de conservation des documents qui est de six ans. Toutefois, si le contribuable est en mesure de fournir une preuve suffisante pour une période antérieure, l'administration fiscale ne devrait pas être en droit d'imposer un délai de saisine non prévu par la convention applicable ou le droit commun. Le refus par l'autorité compétente d'ouvrir la procédure amiable au seul motif que la période visée est antérieure de plus de six ans à la date de la saisine semble en conséquence critiquable.

**238** - En Allemagne, si la convention applicable ne stipule aucun délai pour saisir l'autorité compétente, l'ouverture de la procédure amiable n'est plus admise au-delà de quatre ans, sauf si le contribuable peut justifier un tel délai<sup>248</sup>.

**239** - La Turquie et le Royaume-Uni ont émis une réserve au titre de ce délai de trois ans. En Turquie, l'affaire peut être soumise à l'autorité compétente dans un délai de 5 ans après l'exercice fiscal en cause. Toutefois, si la notification est effectuée la dernière année, cette demande doit être présentée dans un délai d'un an après la notification. Au Royaume-Uni, un délai de 6 ans est prévu en droit interne pour déposer une réclamation. C'est cette durée que le Royaume-Uni cherche à appliquer conventionnellement. La convention conclue avec la France en juin 2008 stipule ainsi que le cas doit être soumis « *dans les trois ans qui*

---

<sup>244</sup> La procédure amiable n'étant pas une procédure contentieuse (voir *Infra*, n° 261 -), les délais de droit commun applicables aux réclamations contentieuses ne peuvent pas être invoqués.

<sup>245</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 24, 2010.

<sup>246</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 220.

<sup>247</sup> L'article L 102 B du LPF définit les obligations de conservation des documents sur lesquels l'administration peut exercer son contrôle : « *Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration doivent être conservés pendant un délai de six ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis. Sans préjudice des dispositions du premier alinéa, lorsque les livres, registres, documents ou pièces mentionnés au premier alinéa sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai prévu à l'article L 169. Les pièces justificatives d'origine relatives à des opérations ouvrant droit à une déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires sont conservées pendant le délai prévu au premier alinéa* ».

<sup>248</sup> Allemagne, Federal Ministry of Finance, Head of Sub-department IV B, IV 6-B 1300 – 340/06, précité, § 2.2.3.

*suivent la première notification (...) ou dans les six ans qui suivent la fin de l'année fiscale ou de la période d'imposition au titre desquels cette imposition est établie ou proposée».*

**240** - D'autres Etats, bien que n'ayant pas officiellement émis de réserve n'appliquent pas ce délai en pratique. Les conventions conclues par le Canada<sup>249</sup> et par le Portugal<sup>250</sup> prévoient généralement un délai de deux ans. Les délais conventionnels prévus par les Etats-Unis diffèrent sensiblement d'une convention à l'autre<sup>251</sup>.

**241** - Le délai de saisine de l'autorité compétente n'est donc pas harmonisé. L'O.C.D.E recommande d'informer les contribuables, par exemple dans la notification de redressement, des délais de saisine et des actions nécessaires à la préservation de leur droit d'initiation de la procédure amiable<sup>252</sup>. La France, comme la majorité des Etats, n'applique pas cette recommandation.

**242** - Une autre source de divergence dans la pratique des Etats concerne le point de départ du délai de saisine.

### ***b. La computation du délai de saisine***

**243** - L'article 25-1 de la convention modèle prévoit que le point de départ du délai est la « *première notification de la mesure qui entraîne (...) une imposition non conforme aux dispositions de la Convention* ». Selon l'O.C.D.E, cette disposition devrait s'interpréter « *de la manière la plus favorable au contribuable* »<sup>253</sup>.

**244** - On comprendra aisément l'importance d'une définition claire de « *la première notification de la mesure* ». Une demande d'ouverture de la procédure présentée hors délai sera jugée irrecevable et rejetée par l'autorité compétente. Or la notion de « mesure » n'est

---

<sup>249</sup> Le Canada avait fait une réserve au sujet de cette disposition, désormais levée. Dans la plupart des conventions conclues avec le Canada, le délai de saisine est de deux ans à partir du moment où le contribuable a, pour la première fois, été avisé des mesures prises par une administration fiscale qui ont entraîné une imposition non conforme à la convention (Canada, Circulaire § 23).

<sup>250</sup> Rapport IFA 1981 – Portugal Rapporteur national F Rodrigues Pardal, p.350.

<sup>251</sup> A titre d'exemple, le délai est de trois ans pour la convention conclue avec la France (2009), quatre ans pour la convention avec l'Allemagne (1989), cinq ans pour la convention avec l'Espagne (1990) ou encore six ans pour la convention avec les Pays-Bas (1992).

Il convient de noter que l'article 25-1 du modèle de convention de 1996 rédigé par les Etats-Unis ne prévoit aucun délai particulier : Modèle de convention US, 1996: Article 25 « *Mutual Agreement Procedure 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, and the time limits prescribed in such laws for presenting claims for refund, present his case to the competent authority of either Contracting State* ». Taxanalyst: <http://taxbase.tax.org/taxbase/wwwtreaty.nsf>

<sup>252</sup> O.C.D.E., MEMAP, Best Practice n°9, p. 20.

<sup>253</sup> Com. O.C.D.E. sur l'article 25, § 21, 2010.

pas toujours définie de façon précise par les législations nationales. L'O.C.D.E a cherché à lever les zones d'incertitudes relatives aux délais procéduraux, notamment s'agissant de l'évènement constitutif du point de départ du délai de saisine des autorités compétentes<sup>254</sup>. Aucune définition de ce qu'il convient d'entendre par *première notification de la mesure* n'a été élaborée mais des clarifications ont été apportées sur des situations précises<sup>255</sup>. Un des cas de figure analysés concerne la situation d'un Etat contractant qui prélève un impôt non conforme à la convention mais l'autre Etat accorde une exemption d'impôt ou octroie un crédit d'impôt en application des dispositions de l'article 23 A et 23 B de la convention modèle. Si l'exemption ou le crédit d'impôt est remis en cause ultérieurement par l'Etat qui l'a accordé, il en résulte une double imposition créée par l'effet combiné de mesures prises par les deux Etats. Si l'on interprète les dispositions conventionnelles de la façon la plus favorable au contribuable, comme le recommande l'O.C.D.E, le délai de saisine de l'autorité compétente ne devrait commencer à courir qu'à compter de la notification de la remise en cause de l'ajustement corrélatif accordé.

**245** - S'agissant de la France, aucun texte légal ne définit les mesures en question. C'est la documentation administrative qui interprète la convention sur cet aspect<sup>256</sup> et permet d'identifier le point de départ du délai comme s'entendant, selon les cas, de la date de réception de la proposition de rectification en cas de procédure de redressement contradictoire, de la date de réception de la notification des bases en cas de procédure d'office ou de la date du prélèvement de la retenue à la source<sup>257</sup>.

**246** - Le point d'arrivée du délai est fixé, en France, à la date de réception de la demande d'ouverture de la procédure amiable, reconnue recevable<sup>258</sup>, c'est-à-dire, selon la documentation administrative, lorsque la demande est accompagnée de pièces justificatives limitativement énumérées<sup>259</sup>.

**247** - Ce point d'arrivée ne correspond pas à la date d'ouverture de la procédure amiable. En effet, lorsque la demande est présentée auprès de l'autorité compétente française, la procédure amiable est déclarée ouverte, non pas à la date du dépôt par le contribuable de sa demande mais à la date à laquelle l'autorité compétente en accuse réception au

---

<sup>254</sup> O.C.D.E., « Proposition pour améliorer les mécanismes de résolution des différends en matière de conventions fiscales », février 2006, p 23s.

<sup>255</sup> O.C.D.E., « Proposition pour améliorer les mécanismes de résolution des différends en matière de conventions fiscales », février 2006, précité.

<sup>256</sup> Voir *Supra* n°169 -

<sup>257</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 110.

<sup>258</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 220.

<sup>259</sup> Sur l'appréciation du bien-fondé de la demande d'ouverture, voir ci-après.

contribuable<sup>260</sup>. Cette position a été confirmée par la jurisprudence<sup>261</sup>.

**248** - L'instruction administrative de 2006 précisait qu' « à cet effet, il est rappelé que l'autorité compétente française adressera une lettre accusant réception de la demande d'ouverture dans un délai maximum d'un mois suivant la réception de celle-ci par ses services ». Cette disposition n'est pas reprise dans le BOFIP. Aucun délai n'est aujourd'hui prévu pour accuser réception de la demande du contribuable, et donc prendre date de l'ouverture de la procédure amiable.

**249** - Lorsque c'est l'autorité compétente étrangère qui est saisie, la procédure amiable est déclarée ouverte lorsque l'autorité compétente française a reçu la demande de son homologue étrangère et l'a acceptée<sup>262</sup>.

**250** - Dans les deux cas, la procédure amiable n'est déclarée ouverte que si l'autorité compétente reconnaît le bien-fondé de la demande du contribuable.

## **II. L'APPRECIATION DU BIEN-FONDE DE LA DEMANDE D'OUVERTURE**

**251** - L'article 25-2 de la convention modèle O.C.D.E prévoit que l'autorité compétente s'efforce de résoudre le différend par voie d'accord amiable lorsque, d'une part la réclamation paraît fondée et que, d'autre part, elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante.

**252** - La demande d'ouverture de la procédure amiable peut donc être rejetée si l'autorité compétente ne l'estime pas fondée. Au début des années 2000, un nombre grandissant de refus d'appliquer la procédure d'entente amiable de la part des autorités compétentes a ainsi été constaté<sup>263</sup>.

**253** - Dans ses commentaires, l'O.C.D.E précise que « les demandes d'ouverture d'une procédure amiable introduites par le contribuable ne doivent pas être rejetées sans motif

---

<sup>260</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 240.

<sup>261</sup> TA Montreuil, 1<sup>er</sup> ch., 29 avril 2010, n° 0710839, Sté Kimberley Clark, Dr. fisc. n° 29, 22 juillet 2010, comm. 424 ; TA Montreuil, 10<sup>e</sup> ch., 26 avril 2013, n° 1207347, Sté Carrefour SA, note N. PETON-PHILIPPOT, Dr. fisc. 2013, n° 36, comm. 404.

<sup>262</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 250.

<sup>263</sup> Voir la question écrite E-3449/00 posée par François BAYROU à la Commission, JOEU du 6 juin 2000, n° C 163 E, p. 122 : « Malgré de nombreuses conventions fiscales prises entre les différents pays concernés, on constate de plus en plus fréquemment un refus d'appliquer la procédure d'entente amiable instituée par les conventions fiscales. Notamment, il s'avère qu'entre la France et le Luxembourg, ce type de convention fiscale existe mais n'est que très rarement mis en œuvre par les deux administrations nationales concernées (...). C'est pourquoi je souhaiterais savoir quel moyen la Commission européenne entend mettre en œuvre afin que les administrations fiscales utilisent les conventions en vigueur (...) ». La Commission a répondu qu'un arbitrage contraignant pourrait efficacement contribuer à résoudre ces litiges.

*valable*»<sup>264</sup>. Le contribuable disposerait même « *d'un droit de soumettre son cas à l'autorité compétente dont il est résident (...)* »<sup>265</sup>.

**254** - En France, la documentation administrative indique que pour être recevable, la demande doit comporter certains éléments limitativement énumérés<sup>266</sup>. Dès lors que ces informations sont communiquées, l'autorité compétente française a-t-elle l'obligation de mettre en œuvre la procédure amiable ?

**255** - Les juridictions françaises ont, jusqu'à présent, toujours refusé de reconnaître au contribuable un droit à l'ouverture de la procédure amiable. Il n'aurait que le droit de solliciter la mise en œuvre de la procédure amiable. Mais l'autorité compétente française a-t-elle, pour autant, un pouvoir discrétionnaire pour apprécier le bien-fondé de la demande du contribuable ? On peut chercher à résoudre cette question par l'analyse de la nature de la procédure amiable elle-même. Si la procédure amiable est une procédure gracieuse, alors les pouvoirs de l'autorité compétente sont discrétionnaires et celle-ci n'est pas soumise à l'obligation de motiver sa décision de rejet. Mais il est difficile de cerner la véritable nature de la procédure amiable. L'analyse proposée n'est donc que de peu d'aide pour résoudre la question posée. Un retour aux concepts de base fournira les éléments d'une réponse (A).

**256** - Le contribuable qui conteste la décision de rejet de l'autorité compétente dispose de certains recours juridictionnels qui sont, aujourd'hui, d'une faible portée. Mais la jurisprudence pourrait évoluer sur cette question au regard, notamment, de l'instauration d'une procédure dite d'arbitrage dans certaines conventions fiscales (B).

---

<sup>264</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, 2010, § 34.

<sup>265</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, 2010, § 34, précité. Souligné par nos soins.

<sup>266</sup> Voir BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 250 : « *Dans la généralité des cas, pour être recevable, la demande du contribuable doit comporter les éléments suivants :*

- *identification (nom, prénom, raison sociale, adresse notamment) du contribuable et des autres parties aux transactions concernées ;*
- *informations détaillées concernant les faits et circonstances à prendre en compte générant ou pouvant générer une double imposition ;*
- *identification des impôts et des années d'imposition ou exercices fiscaux concernés ;*
- *copie des avis d'imposition et des propositions de rectification ou documents équivalents conduisant à la double imposition alléguée ;*
- *informations détaillées concernant les recours administratifs ou contentieux engagés par le contribuable et toute décision juridictionnelle concernant le cas ;*
- *déclaration par laquelle le contribuable s'engage à répondre de manière aussi complète et rapide que possible à toutes les demandes raisonnables et appropriées formulées par l'autorité compétente ».*

Il est précisé que la demande d'ouverture amiable peut être complétée de toute information spécifique réclamée par l'autorité compétente dans un délai de 2 mois suivant la réception de la demande du contribuable.

## **A. La nature du pouvoir d'appréciation de l'autorité compétente française**

**257** - Le pouvoir discrétionnaire, désigne la situation de complète liberté dans laquelle se trouve parfois l'administration. Le pouvoir de l'administration est dit lié quand celle-ci est obligée d'agir dans un sens strictement conforme à la réglementation existante. En réalité, l'administration fiscale n'est jamais totalement liée dans la mesure où elle lui appartient toujours d'apprécier une situation de fait avant d'appliquer le droit ; elle n'est jamais complètement libre puisqu'elle est contrainte de respecter une part de légalité<sup>267</sup>. Selon le Professeur RICCI, le silence de la loi, et plus généralement du droit positif, sur un point spécifique, donne aux pouvoirs de l'administration une présomption de discrétionnalité, c'est-à-dire une marge de liberté d'action<sup>268</sup>.

**258** - Aucun texte, aucune jurisprudence, ne précise la nature de la procédure amiable. Il ressort des seules conclusions de commissaires de gouvernement, dans deux espèces, que la procédure serait gracieuse. Le pouvoir de l'autorité compétente serait donc discrétionnaire (1). Mais la documentation administrative énumère, depuis 2006, les situations dans lesquelles l'autorité compétente refuse l'ouverture de la procédure amiable, intégrant en cela, et en partie, les recommandations de l'O.C.D.E. En conséquence, la marge de liberté d'action de l'administration française en est depuis réduite (2).

### **1) D'un pouvoir discrétionnaire...**

**259** - L'analyse des commentaires des commissaires de gouvernement BISSARA et FOUQUET sur la nature de la procédure amiable (a) et le fait que l'autorité compétente française, contrairement à certaines de ses homologues étrangères, n'a pas l'obligation d'informer le contribuable des raisons qui l'ont amenée à rejeter sa demande d'ouverture

---

<sup>267</sup> Voir R. CHAPUS, *Droit administratif général*, 13<sup>ème</sup> Edition, Montchrestien, 2008, p. 1011 : « *Le pouvoir discrétionnaire des autorités administratives ne serait rien d'autre que le pouvoir de choisir entre deux décisions ou deux comportements également conformes à la légalité* ». Voir également le Pr. LAMARQUE, *Contentieux fiscal*, RDCA, p5 : « *Le pouvoir discrétionnaire correspond à la marge d'appréciation laissée au fisc dans son action* » et Jean-Claude RIC.C.I., *Droit administratif, Les fondamentaux*, 4<sup>ème</sup> édition, Hachette, p. 18 : « *En pratique, le pouvoir de l'administration oscille entre un minimum de liberté (pouvoir lié) et minimum de légalité (pouvoir discrétionnaire)* ».

<sup>268</sup> Sur l'appréciation du caractère discrétionnaire des pouvoirs de l'administration fiscale, on pourra utilement se reporter à la décision du Conseil constitutionnel n° 87-237 DC du 30 décembre 1987 relative aux agréments fiscaux, ainsi qu'à la jurisprudence du Conseil d'Etat sur ce sujet, voir notamment, CE 7 mars 2012, n° 337529, ministre du budget c/ Sté de transport et d'assainissement de la Réunion, RJF 6/12, n° 574, conclusions de Vincent DAUMAS, BDCF 12, n°71 ; CE 24 février 1988, n° 76603, RJF 4/88, n° 341, conclusions O. Fouquet, RJF 4/88, p. 149 ; O. FOUQUET, *Agrément de plein droit et agrément discrétionnaire*, Revue administrative n° 387, p. 266s, 2012 ; E. MEDIONI, *Le nouveau contentieux de l'agrément fiscal*, Lexbase Hebdo, Edition fiscale, publié le 4 novembre 2004.



(b) militent en faveur du caractère discrétionnaire de la décision de l'autorité compétente française quant à l'ouverture de la procédure amiable.

### *a. La nature de la procédure amiable*

**260** - La distinction entre recours gracieux et recours contentieux se fonde sur la nature des prétentions du contribuable. La réclamation gracieuse se distingue en effet par l'absence de moyens d'ordre juridique<sup>269</sup>.

**261** - La procédure amiable n'est pas une procédure contentieuse puisque le litige fiscal entre dans une phase contentieuse à compter de la réclamation déposée en application de l'article L 190 du LPF<sup>270</sup>. Mais est-elle pour autant une procédure gracieuse ? Le commissaire du gouvernement BISSARA, dans ses conclusions sous un arrêt en date du 13 mai 1983<sup>271</sup>, semble l'admettre. Après avoir souligné que la procédure amiable est indépendante des recours de droit commun, il indique qu'elle « *est dans ce cas analogue aux procédures gracieuses que le droit français connaît en matière fiscale* ». Il s'interroge ensuite sur « *le paradoxe résultant de la coexistence de procédures juridictionnelles internes et d'une procédure gracieuse internationale* ».

**262** - Le commissaire du gouvernement FOUQUET, dans l'affaire du 2 juin 1986<sup>272</sup>, expose que le requérant dispose de deux types de recours, l'un contentieux et l'autre amiable, pour aussitôt ajouter que « *les erreurs commises par l'administration au cours d'une procédure gracieuse qui peuvent être sanctionnées par le juge saisi d'un recours pour excès de pouvoir ou d'une action en responsabilité, sont sans influence sur la procédure contentieuse suivie en parallèle* ». La procédure amiable serait donc une voie de recours gracieux.

**263** - Certes, si le contribuable a accepté le redressement, l'ouverture d'une procédure amiable n'a d'autre but que d'obtenir l'ajustement corrélatif dans l'autre pays. Le recours amiable est alors dénué de moyen juridique puisque le contribuable a reconnu que le redressement notifié était fondé en droit. Mais si le contribuable n'a pas accepté la position

---

<sup>269</sup> Voir Jurisclasseur Procédure civile, Fasc.105 : La juridiction contentieuse se caractérise par le fait que le juge "dit le droit", tranche une contestation sur un point de fait ou de droit, en fonction de certaines règles légales. Au contraire, les décisions présentent un caractère gracieux lorsque le juge reçoit un acte, autorise une mesure, homologue des actes graves. Voir également, la thèse de Christophe de la MARDIERE, *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, L.G.D.J. et la publication de H. LENA, *Aspects de la juridiction gracieuse en droit fiscal*, AJDA 1979, p3.

<sup>270</sup> Voir CE, Ass., 31 octobre 1975, Société Coq-France, Rec. p. 534.

<sup>271</sup> CE 13 mai 1983, req n 28831, Dr. Fisc. 1983, n.29.30, comm. 1568, avec les conclusions du commissaire de gouvernement BISSARA, RJF 7/83, n°848.

<sup>272</sup> CE 2 juin 1986, n° 44.571, conclusions précitées, p. 474.

de l'administration fiscale, les moyens en matière de rectification des prix de transfert ne sont-ils pas largement les mêmes que la procédure soit contentieuse ou amiable ? Il s'agit, en effet, dans les deux cas, de contester à travers des moyens fondés sur des faits, de la conformité au droit de la rectification des prix. Cependant, ce n'est pas un dégrèvement d'impôt que sollicite le contribuable dans le cadre de la procédure amiable. C'est l'élimination de la double imposition subie par le groupe qui est demandée. Or le contribuable ne dispose pas d'un droit en la matière puisque les autorités compétentes n'ont pas l'obligation de supprimer la double imposition économique<sup>273</sup>. Néanmoins, l'évolution récente du droit positif qui permet une résolution certaine de la double imposition lorsque la convention applicable prévoit le recours à une procédure d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable<sup>274</sup> serait-elle de nature à offrir au contribuable un moyen d'ordre juridique ?

**264** - La documentation administrative française précise uniquement que la procédure amiable a un caractère particulier. Il s'agit « *d'une voie de règlement contractuel des difficultés survenant entre deux Etats* »<sup>275</sup>. C'est une procédure semi-diplomatique<sup>276</sup>.

**265** - Si la procédure amiable a un caractère gracieux, alors l'autorité compétente a un pouvoir discrétionnaire. Elle n'a donc pas à motiver sa décision de refus de mise en œuvre de la procédure amiable.

### ***b. La motivation du refus d'ouverture de la procédure amiable***

**266** - Aucun texte conventionnel, législatif ou administratif ne prévoit que l'autorité compétente française doit motiver sa décision de refus d'ouverture d'une procédure amiable.

**267** - En droit français, l'auteur d'une décision administrative n'est pas obligé de porter à la connaissance du destinataire les raisons qui l'ont conduit à prendre une telle décision. L'obligation d'une motivation n'existe en effet que si la loi ou toute autre norme juridique le prévoit. Toutefois, ce principe, très contesté au nom de la « démocratie administrative » a subi une constante érosion. La loi n°79-587 du 11 juillet 1979<sup>277</sup>, relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public

<sup>273</sup> Voir *Infra*, n°484 -

<sup>274</sup> Voir *Infra*, n° 499 -et Seconde partie, Chapitre 2.

<sup>275</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 650.

<sup>276</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 650.

<sup>277</sup> Loi modifiée par la loi n° 86-76 du 17 janvier 1986 et par la loi n°2011-525 du 17 mai 2011.

constitue une avancée significative en matière de droit à l'information pour le citoyen. Cette loi n'impose pas d'obligation générale de motivation mais elle étend très largement les cas de motivation obligatoire à un certain nombre de décisions individuelles défavorables, dont la liste est limitativement fixée<sup>278</sup>.

**268** - La loi du 11 juillet 1979 peut-elle fonder l'obligation pour l'autorité compétente de motiver sa décision ? La réponse est négative. Bien que le refus d'ouvrir la procédure amiable constitue sans nul doute une décision individuelle défavorable, il n'entre dans aucun des cas limitativement énumérés par la loi<sup>279</sup>.

**269** - En outre, il a été jugé que les décisions de refus prises au titre de demandes gracieuses n'entrent pas dans les catégories de décisions administratives qui doivent être motivées en application de cette loi<sup>280</sup>. Il est en effet de jurisprudence constante que les décisions discrétionnaires, prises en vertu de recours gracieux, n'ont pas à être motivées<sup>281</sup>.

**270** - La question de savoir si le refus d'ouverture d'une procédure amiable doit être motivé par l'autorité compétente n'est pas tranchée de la même façon selon les Etats. En Belgique, c'est le directeur régional des contributions qui statue par décision motivée sur la requête que le contribuable a introduite. La décision du directeur régional étant un acte de juridiction selon le droit belge, il peut faire l'objet d'un recours devant la Cour d'appel. Dès lors, il importe que le directeur régional, lorsqu'il estime devoir rejeter la requête comme étant non fondée, étaye sa décision avec des éléments de fait ou de droit<sup>282</sup>.

**271** - Pour le Canada, la Circulaire prévoit expressément que dans les 30 jours suivant la réception d'une demande complète d'ouverture de la procédure amiable, l'autorité

---

<sup>278</sup> Voir la circulaire du 28 septembre 1987, JO du 20 octobre 1987, p 12173.

<sup>279</sup> Liste limitative des décisions qui doivent être motivées provenant des articles 1 et 2 de la loi du 11 juillet 1979. Ce sont les décisions suivantes :

« 1) *Restreignent l'exercice des libertés publiques ou de manière générale, constituent une mesure de police ;*

2) *Infligent une sanction ;*

3) *Subordonnent l'octroi d'une autorisation à des conditions restrictives ou imposent des sujétions ;*

4) *Retirent ou abrogent une décision créatrice de droits ;*

5) *Opposent une prescription, une forclusion ou une déchéance ;*

6) *Refusent un avantage dont l'attribution constitue un droit pour les personnes qui remplissent les conditions légales pour l'obtenir ;*

7) *Refusent une autorisation, sauf lorsque la communication des motifs pourraient être de nature, à porter atteinte à l'un des secrets ou intérêts protégés (...) ;*

8) *Rejetent un recours administratif dont la présentation est obligatoire préalablement à tout recours contentieux en application d'une disposition législative ou réglementaire».*

Pour une opinion divergente, voir rapport IFA, France, rapporteur national Pierre Pinson, précité, p. 302.

<sup>280</sup> Voir CE 29 juin 1988, n°58265-58400, CE 8 octobre 1993, n°118827.

<sup>281</sup> Par exemple, CE 12 février 1992, RJF 4/92, n°558 ; CE 8 octobre 1993, n°118827, RJF 11/93, n°1483.

<sup>282</sup> Rapport IFA 1981, Belgique, Rapporteur national, M. Jos Coremans, Conseiller à l'Administration centrale des contributions directes, Ministère des Finances, p.218.

compétente avise le contribuable par écrit de la décision d'accepter ou de rejeter la demande d'assistance qui lui a été présentée. Si la demande est rejetée, l'autorité compétente doit fournir les raisons de ce rejet<sup>283</sup>.

**272 -** En droit français, cette absence d'obligation de motivation pourrait confirmer le caractère discrétionnaire du pouvoir de l'administration fiscale quant à l'appréciation du bien-fondé de la demande d'ouverture de la procédure amiable. Mais une telle conclusion est difficile à soutenir aujourd'hui, à la lumière des dispositions de l'instruction administrative du 23 février 2006 qui intègrent, en partie, les propositions résultant des travaux de l'O.C.D.E.

## **2) ...Vers une compétence liée ?**

**273 -** Dans le cadre de ses travaux relatifs à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends en matière de conventions fiscales<sup>284</sup>, l'O.C.D.E a abordé les situations dans lesquelles l'autorité compétente d'un Etat lui semble en droit de refuser d'ouvrir une procédure amiable (a).

**274 -** La France a clarifié sa position à l'occasion de la publication de l'instruction administrative du 23 février 2006, dont les dispositions sur ce sujet ont été reprises dans le BOFIP (b).

### **a. La position de l'O.C.D.E**

**275 -** L'O.C.D.E considère que « *les circonstances dans lesquelles il conviendrait de refuser à un contribuable l'accès à la procédure amiable devraient être analysées, parallèlement à un débat sur les pratiques appropriées à cet égard, compte tenu des différences de situations juridiques d'un pays à l'autre*<sup>285</sup> ». Trois situations sont analysées.

**276 -** Le premier cas évoqué est celui des Etats qui refusent d'engager une procédure amiable lorsqu'ils considèrent que le contribuable a commis une fraude ou est coupable de certaines formes d'évasion fiscale en relation avec le cas pour lequel la procédure amiable est sollicitée. La convention modèle O.C.D.E ne limite pas l'accès à la procédure amiable aux seuls contribuables qui n'ont pas subi de pénalités pour fraude, mauvaise foi ou autres,

---

<sup>283</sup> Canada, Circulaire précitée, § 25.

<sup>284</sup> O.C.D.E., « *Propositions pour améliorer les mécanismes de résolution des différends en matière de conventions fiscales* », rapport final, février 2007, précité, proposition n°4, p27s.

<sup>285</sup> O.C.D.E., « *Propositions pour améliorer les mécanismes de résolution des différends en matière de conventions fiscales* », février 2006, proposition n°4, p27s.

contrairement à la Convention européenne d'arbitrage<sup>286</sup> et à la convention modèle O.N.U. telle que mise à jour en 2011<sup>287</sup>. Pour l'O.C.D.E, une telle restriction d'accès à la procédure amiable ne peut être acceptée que si elle est expressément prévue dans la convention fiscale bilatérale. En effet, « aucune règle générale ne rend la procédure amiable non applicable à des situations perçues comme étant abusives »<sup>288</sup>.

277 - Le second cas évoqué par l'O.C.D.E est celui relatif aux litiges qui ne peuvent pas être résolus au moyen de la procédure amiable en raison de dispositions en droit interne. Il peut en être ainsi lorsque le différend fiscal a fait l'objet d'une décision judiciaire passée en force de chose jugée. Une telle décision peut lier l'autorité compétente, qui est en conséquence dans l'incapacité de négocier une solution autre que celle dégagée par le juge. Mais, comme le souligne l'O.C.D.E, le droit interne ne peut généralement pas justifier un manquement aux obligations contenues dans un traité. La décision selon laquelle une

---

<sup>286</sup> La convention européenne relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées du 23 juillet 1990 prévoit, à l'article 8, que l'autorité compétente d'un Etat contractant n'est pas obligée d'engager la procédure amiable ou de constituer la commission consultative lorsqu'il est décidé définitivement, par une procédure judiciaire ou administrative, qu'une des entreprises concernées, par des actes donnant lieu à une correction des bénéfices, est passible d'une pénalité grave. Dans une déclaration unilatérale annexée à la convention, la France a défini les pénalités graves comme incluant "les sanctions pénales, ainsi que les sanctions fiscales telles que les sanctions pour défaut de déclaration après mise en demeure, pour mauvaise foi, pour manœuvres frauduleuses, pour opposition à contrôle fiscal, pour rémunérations ou distributions occultes ou pour abus de droit".

<sup>287</sup> O.N.U., *Note on dispute resolution: Proposed new article 25 commentary*, 11 October 2011, précité, §2 : « Article 9 of the United Nations Model Convention contains a paragraph 3 which provides that the provision of paragraph 2 shall not apply where in relation to the adjustment of profits (...) an enterprise has suffered a penalty for fraud, gross negligence or willful default. Where the conditions provided for in paragraph 3 are fulfilled, a Contracting State has no obligation to make the corresponding adjustment under paragraph 2 and the taxpayer may not initiate the mutual agreement procedure under Article 25(1) in order to request such corresponding adjustment ».

<sup>288</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 26, 2010. En effet, l'article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, du 23 mai 1969 énonce que « tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi ». Ce principe implique notamment que les Etats, parties à un traité, ne peuvent se prévaloir d'obstacles posés par leur ordre juridique interne pour éviter d'exécuter leurs obligations internationales. Mais en l'espèce, le principe *Pacta sunt servanda* ne saurait utilement être invoqué pour justifier le refus d'ouverture d'une procédure amiable en cas de situation abusive puisque le contribuable n'est pas une partie à la convention fiscale. Néanmoins, ce principe trouve une déclinaison au niveau du contribuable dans le concept « d'usage incorrect de la Convention ». L'idée est que l'un des objectifs des conventions fiscales bilatérales est la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Dès lors, les avantages conventionnels doivent-ils être accordés lorsqu'ont été conclues des transactions qui constituent un recours abusif aux dispositions de ces conventions ? Ces situations visent les cas, dits de « treaty shopping », dans lesquels le contribuable va chercher, par des constructions juridiques artificielles, à profiter à la fois des avantages fiscaux prévus par certaines législations internes et des allègements fiscaux prévus dans les conventions de double imposition. Il s'agit donc de situations très spécifiques, non représentatives des différends généralement portés devant les autorités compétentes pour un règlement amiable dans le cadre d'un redressement en matière de prix de transfert. Afin de limiter ces abus, les conventions prévoient en général des clauses spécifiques expresses limitant le bénéfice des dispositions conventionnelles (« limitation of benefit provisions »).

question n'est pas susceptible de donner lieu à une procédure amiable doit en conséquence trouver sa source dans les dispositions de la convention applicable<sup>289</sup>.

**278** - Enfin, l'O.C.D.E aborde les situations dans lesquelles le droit national a, depuis la négociation de la convention, évolué de façon telle qu'une autorité compétente est incapable de résoudre en tout ou partie la question soulevée par le contribuable. Lorsque la difficulté en cause n'est que temporaire, l'O.C.D.E citant l'exemple d'une loi en cours d'adoption, il est recommandé de suspendre la procédure amiable plutôt que d'y mettre fin.

**279** - Aux travers de ces exemples, non exhaustifs, il ressort que la décision de refus d'ouverture d'une procédure amiable doit trouver un fondement juridique en droit interne ou conventionnel. Le pouvoir d'appréciation du bien-fondé de la demande d'ouverture de la part des autorités compétentes ne devrait donc pas être discrétionnaire.

### *b. La position française*

**280** - L'instruction administrative du 4 mars 1986 ne prévoyait aucune disposition relative aux motifs de rejet de la demande de la procédure amiable. Tout au plus était-il précisé que *« si la demande lui paraît totalement ou partiellement irrecevable, elle [l'autorité compétente] en informe l'intervenant dans les meilleurs délais »*<sup>290</sup>.

**281** - L'instruction administrative du 23 février 2006 consacre un paragraphe aux *« situations excluant le recours à la procédure amiable »*, repris dans son intégralité dans le BOFIP. Trois cas de figure sont visés<sup>291</sup>.

**282** - La première situation concerne le contribuable qui, *« faisant état d'une double imposition pour revendiquer le bénéfice d'une procédure amiable, n'apporte pas les éléments de preuve de la réalité de la double imposition »*. L'administration précise *« qu'il s'agit, en effet, d'éviter de créer des cas de double exonération »*.

**283** - Cette restriction d'accès à la procédure amiable est validée par les juridictions françaises. Ainsi, le tribunal administratif de Paris, dans une espèce en date du 3 juillet 2002<sup>292</sup> a considéré que si le contribuable ne démontre pas l'existence d'une double imposition lorsque la procédure amiable est ouverte en vue de son élimination,

<sup>289</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 27, 2010.

<sup>290</sup> Inst adm. 1986, §III. 1.

<sup>291</sup> A ces trois cas s'ajoute le cas traité au paragraphe 220 du BOI (BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 220) au titre duquel *« en règle générale, une demande concernant une imposition relative à une année antérieure de plus de six ans à la date de la saisine ne sera pas prise en considération »*, voir *Supra*, n° 1 -236 -

<sup>292</sup> TA 3 juillet 2002, RJF 2003, 8-9/2003, dans le cadre de la convention France-Luxembourg, précité.

l'administration fiscale a compétence liée pour refuser l'ouverture de la procédure amiable<sup>293</sup>.

**284** - La deuxième situation envisagée traite du cas où « *l'administration ne sera pas tenue de donner suite aux demandes d'ouverture de procédures amiables lorsque les mesures générant la double imposition auront été assorties de pénalités graves devenues définitives* »<sup>294</sup>. Lorsque de telles sanctions ont été appliquées et font l'objet d'un recours contentieux, la procédure amiable peut être ouverte mais elle est aussitôt suspendue jusqu'à l'aboutissement de la procédure contentieuse. Si les pénalités sont définitivement<sup>295</sup> maintenues, la procédure amiable est clôturée sans examen du cas.

**285** - Avant la publication de l'instruction administrative de 2006, l'administration fiscale française acceptait l'ouverture d'une procédure amiable, sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale, malgré l'application de pénalité pour mauvaise foi ou pour fraude<sup>296</sup>.

**286** - On peut s'interroger sur la légalité de cette disposition administrative qui crée une restriction d'accès à la procédure amiable alors même que celle-ci n'est pas prévue par les stipulations de la convention bilatérale applicable. Lorsque la France entend exclure le contribuable de mauvaise foi du champ d'application des conventions fiscales, elle le fait expressément par la rédaction même de la clause conventionnelle. C'était notamment le cas de l'article 11 de la convention fiscale conclue entre la France et le Royaume-Uni du 22 mai 1968, qui organisait l'imposition des flux d'intérêts circulant entre les Etats signataires. Le paragraphe 7 dudit article permettait, plus précisément, de sanctionner les montages à caractère manifestement abusif et d'exclure les personnes de mauvaise foi. Il était ainsi stipulé que « *les dispositions du présent article ne s'appliquent pas si la créance pour laquelle les intérêts sont payés a été constituée ou affectée principalement dans le but de tirer avantage du présent article et non pour des raisons commerciales de bonne*

---

<sup>293</sup> Voir également CE 12 mars 2010, n° 307235, Sté Imagin'action Luxembourg, précité.

<sup>294</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 150. L'instruction administrative du 23 février 2006 renvoyait, pour la définition de ce qu'il faut entendre par « *pénalités graves* » à la convention européenne d'arbitrage. Cette référence n'est pas reprise dans le BOFIP, qui ne donne aucune précision de ce que couvre cette notion de « *pénalités graves* ».

<sup>295</sup> Le terme « *définitivement* » implique que la pénalité en cause n'est plus susceptible de recours contentieux.

<sup>296</sup> Pour un exemple de procédure amiable ouverte bien que le contribuable se soit vu appliquer, par le service vérificateur, une pénalité de 80%, voir CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect, 15 juin 2007, n° 299966, Sté Printing Pack BV, Dr.fisc. n°38, 20 septembre 2007, comm. 851, avec les conclusions du commissaire au gouvernement Stéphane VERCLYTTE, RJF 2007, n° 1150, BDCF 10/07, n° 115. Voir également en ce qui concerne l'application de pénalité pour mauvaise foi, CAA Douai, 27 juin 2006, n° 04DA01094, SAS PABO.

foi »<sup>297</sup>. On trouve également, s'agissant cette fois de la taxation des redevances, une disposition similaire dans la convention conclue entre la France et le Nigeria, en date du 27 février 1990, qui restreint le bénéfice des dispositions de l'article 12 « *si le droit ou le bien générateur des redevances a été créé ou transmis principalement en vue de profiter des avantages du présent article et non pour des raisons commerciales de bonne foi* ».

**287** - Les conventions fiscales bilatérales conclues par la France ne contiennent pas, dans leurs articles 25 ou équivalents, de dispositions qui pourraient permettre d'exclure du bénéfice de cette clause un contribuable de mauvaise foi, à l'exception de la convention signée le 7 novembre 1991 entre la France et le Mexique. Celle-ci stipule en effet que les autorités compétentes « *peuvent notamment se concerter pour s'efforcer de parvenir à un accord sur les modalités de calcul des transferts de bénéfices visées à l'article 9, dans les cas autres que les cas de fraude ou de mauvais foi* »<sup>298</sup>.

**288** - L'administration fiscale a précisé, dans le BOFIP, que le Conseil d'Etat a validé la position selon laquelle la procédure amiable ne peut pas être utilisée pour éliminer une double imposition dans des situations abusives dans une affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 12 mars 2010, Sté Imagin'Action Luxembourg<sup>299</sup>. Toutefois, cette décision ne permet pas une telle conclusion. En l'espèce, l'administration fiscale française avait considéré que la société luxembourgeoise avait un établissement stable en France, situé dans les locaux de sa filiale française. Elle avait en conséquence taxé l'activité en France avec application d'une pénalité de 40% pour mauvaise foi. L'autorité compétente luxembourgeoise a refusé d'ouvrir la procédure amiable sur le fondement de l'article 24 de la convention bilatérale du 1<sup>er</sup> avril 1958 au motif que ces stipulations ne pouvaient être utilisées pour éliminer une double imposition dans des situations abusives. Le Luxembourg ayant refusé d'ouvrir la procédure amiable, celle-ci était définitivement close. L'autorité compétente française en a simplement, et justement, pris acte, sans avoir à se prononcer sur le bien-fondé de la demande d'ouverture<sup>300</sup>.

---

<sup>297</sup> Cette convention a été remplacée par une nouvelle conclue le 19 juin 2008, entrée en vigueur le 18 décembre 2009. L'article 12 relatif aux intérêts ne reprend pas explicitement la référence à la bonne foi mais son paragraphe 5 reprend cette même idée : convention France-Royaume-Uni en date du 18 juin 2008, article 12, § 5 : « *Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs d'une personne concernée par la constitution ou l'affectation de la créance génératrice des intérêts a été de tirer avantage du présent article grâce à cette constitution ou à cette affectation* ».

<sup>298</sup> Convention France-Mexique du 7 novembre 1991, article 23 § 3. Souligné par nos soins.

<sup>299</sup> CE 12 mars 2010, Sté Imagin'Action Luxembourg, BDCF 2010, n° 53 avec les conclusions du rapporteur public Laurent OLLEON, RJF 5/10, n° 465, précité.

<sup>300</sup> CE 12 mars 2010, Sté Imagin'Action Luxembourg : « *qu'en jugeant que les autorités fiscales luxembourgeoises avaient refusé d'ouvrir une procédure amiable au motif que les stipulations précitées de l'article 24 de la convention ne pouvaient être utilisées pour éliminer une double imposition dans des situations abusives et que, dans ces conditions, la société Imagin'Action*



**289** - Une troisième et dernière situation est évoquée dans la documentation administrative. Il est indiqué que « *l'autorité compétente ne sera pas tenue de donner suite à une demande d'ouverture de procédure amiable lorsqu'il y aura eu de la part du contribuable une volonté manifeste de s'affranchir des principes posés par la convention fiscale bilatérale, ce contribuable ayant procédé par lui-même à une correction de ses revenus ou bénéfices déclarés dans un Etat au motif que l'autre Etat a procédé à un rehaussement touchant les mêmes revenus ou bénéfices*<sup>301</sup> ».

**290** - Il s'agit du cas où un contribuable français, ayant fait l'objet d'un redressement fiscal en matière de prix de transfert, a refacturé à l'entreprise affiliée cocontractante le montant redressé en France. Si une charge de 100 a été considérée comme non déductible en France, en application de l'article 57 du code général des impôts, la refacturation de cette même charge à l'entreprise étrangère permet d'éviter la double imposition économique au niveau du groupe. Si l'administration dont relève l'entité étrangère considère que cette charge était non déductible alors une double imposition existe. Dans une telle situation, l'administration fiscale française refusera d'ouvrir la procédure amiable pour éliminer la double imposition résultant d'un redressement fiscal au titre de l'ajustement corrélatif effectué par le contribuable en dehors de toute procédure amiable<sup>302</sup>.

**291** - L'instruction administrative du 23 février 2006 a le mérite d'avoir clarifié les cas dans lesquels l'autorité compétente française refusera l'ouverture d'une procédure amiable.

*Luxembourg, qui n'établissait pas qu'elle avait subi une double imposition, n'était pas fondée à demander la décharge des impositions en litige, la cour, qui n'avait pas à répondre au moyen inopérant tiré de ce qu'aucune décision des autorités fiscales françaises n'était intervenue, n'a pas commis d'erreur de droit au regard des stipulations de l'article 24 de la convention ni entaché son arrêt d'insuffisance de motivation ».*

<sup>301</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 150.

<sup>302</sup> Le Royaume-Uni et l'Allemagne, par exemple, ont adopté une position similaire à celle de la France. La Suisse refuse également les ajustements corrélatifs spontanés et qualifie de revenu distribué, soumis à retenue à la source au taux 53,8%, tout ajustement corrélatif qui aurait été effectué par le contribuable suisse sans accord de l'autorité compétente.

UK : Draft Statement of Practice, précité, § 51 : *"The UK does not accept that it is permissible for a taxpayer to make, unilaterally, an adjustment through its accounts and return to obtain corresponding relief for an adjustment which reduces its UK tax liability either when self-assessing or in response to an adjustment imposed by another jurisdiction. The only avenue to relief is presentation of a case invoking MAP"*.

Allemagne : Federal Ministry of Finance, Head of Sub-department IV B, IV 6-B 1300 – 340/06, précité, § 2.1.6 et § 2.1.7.

Suisse : Article 58 para. 1 lit. b of the direct Federal tax law et Article 4 para. 1, as well as Art. 13 para. 1 lit. a, of the Swiss withholding tax law. Il s'agit en fait d'un taux de 35% sur un revenu brut ou de 53,8% sur un revenu net, sachant que le revenu réputé distribué est considéré, selon la loi suisse, comme un revenu net.

Les Pays-Bas acceptent en revanche que le contribuable hollandais puisse tirer les conséquences d'un redressement fiscal en matière de prix de transfert dans un Etat étranger en dehors de toute procédure amiable, voir *Supra*, n° 153 -.

En faisant cesser « le silence du droit positif », cette instruction réduit largement la latitude de l'autorité compétente, sans pour autant la placer en compétence liée<sup>303</sup>. Néanmoins, certaines de ses dispositions sont critiquables. En refusant d'ouvrir une procédure amiable dans une hypothèse qui ne serait pas valablement fondée, l'administration fiscale commettrait-elle une erreur de droit, pouvant être portée devant les juridictions ?

## **B. Le pouvoir de contrôle du juge administratif**

**292** - En l'état actuel de la jurisprudence, seuls les recours pour excès de pouvoir ou en responsabilité de l'Etat semblent ouverts au contribuable se considérant lésé par le refus d'ouvrir la procédure amiable de la part de l'autorité compétente française (1).

**293** - Mais le droit positif a évolué depuis quelques années en faveur de procédures dites d'arbitrage. Cette évolution pourrait, peut-être, ouvrir une action en décharge pour le contribuable lésé, sous réserve d'admettre que la procédure amiable n'est pas une procédure gracieuse puisqu'il est de jurisprudence constante que la contestation de décisions gracieuses ne relève pas de cette voie de recours<sup>304</sup> (2).

### ***1) Recours pour excès de pouvoir et action en responsabilité de l'Etat***

**294** - Les juridictions françaises ont été amenées à se prononcer sur la recevabilité d'un recours pour excès de pouvoir (1) et d'une action en responsabilité pour faute de l'administration fiscale (2) engagés par des contribuables s'estimant victime d'un refus irrégulier de mise en œuvre de la procédure amiable.

#### ***a. Le recours pour excès de pouvoir***

**295** - Tous les actes émanant de l'administration fiscale ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. Deux conditions relatives à la décision contestée sont requises pour qu'une action puisse être engagée sur le fondement du recours pour excès de pouvoir.

---

<sup>303</sup> L'administration fiscale aurait été véritablement en compétence liée si un texte précisait les hypothèses dans lesquelles la procédure doit être ouverte et non celles dans lesquelles elle ne doit pas l'être.

<sup>304</sup> Les erreurs commises par l'administration fiscale au cours d'une procédure gracieuse ne peuvent être sanctionnées que par le juge saisi d'un recours pour excès de pouvoir ou d'une action en responsabilité. Voir par exemple CE 15 mars 1961, n°38432, CE 18 décembre 1970, n° 74862, Dupont 1972, p.106.

**296** - Il faut tout d'abord que l'acte litigieux soit un acte administratif. La décision qui formalise le refus d'ouvrir la procédure amiable en est, sans nul doute, un. Lorsque l'autorité compétente, sans refuser explicitement l'ouverture de la procédure amiable, n'agit pas, la jurisprudence considère que l'inaction de l'administration caractérise un refus implicite susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir<sup>305</sup>.

**297** - L'acte doit ensuite être un « acte détachable » de la procédure. Cette notion est d'une grande complexité puisqu'elle doit faire l'objet d'une appréciation au cas par cas<sup>306</sup>. Elle a fait l'objet d'une abondante jurisprudence. Les actes réglementaires sont toujours considérés comme détachables des opérations d'assiette et de recouvrement des impositions. Ils peuvent en conséquence, dans tous les cas, faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir<sup>307</sup>. La jurisprudence admet, en revanche, assez rarement le caractère détachable des actes non réglementaires<sup>308</sup>.

**298** - La décision de refus d'ouverture de la procédure amiable a été considérée comme un acte non réglementaire détachable de la procédure amiable par le tribunal administratif de Paris, dans son jugement précité du 3 juillet 2002<sup>309</sup>, dont il ressort que :

*« la décision de rejet de la demande d'ouverture de la procédure amiable prévue à l'article 24 de la convention fiscale franco-*

<sup>305</sup> Voir notamment CAA Nancy 6 juillet 1995, n° 93-1139, RJF 10/96, n°1205. Dans un tel cas, le contribuable pourrait aussi engager la responsabilité de l'Etat.

<sup>306</sup> Voir sur cette question, R CHAPUS, « *Droit administratif général* », 13<sup>ème</sup> éd., 2008, précité, n° 806s ; S. GUERARD, « *La notion de détachabilité en droit administratif français* », Thèse Paris II, 1997.

<sup>307</sup> Voir, Juris-Classeur adm. Fasc.1120, § 180 ; CONT-VII-6050.

<sup>308</sup> Par exemple, il est de jurisprudence constante que les décisions relatives à la mise en œuvre du contrôle fiscal ne constituent pas des actes détachables de la procédure d'imposition et, dès lors, elles ne sont pas susceptibles d'être critiquées dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, voir, CE 29 janvier 1965 n° 62558, 9e s.-s. : Dupont 1965 p. 219, BOCD 1965-II-2977, RO n° 269 ; les actes par lesquels l'administration décide de procéder à la rectification des bases d'imposition déclarées par un contribuable ainsi que les notifications de redressements qui en résultent ne constituent pas des actes détachables de la procédure d'imposition. Ils ne peuvent donc pas être déférés à la juridiction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoir et ne peuvent être contestés que dans le cadre du recours fiscal dirigé contre l'imposition en procédant (CE 15 janvier 1982 n° 37220, 7e et 9e s.-s. ; CE 15 janvier 1982 n° 37549, 7e et 9e s.-s. : RJF 3/82 n° 299 ; CE 30 juin 1982 n° 38020, 7e et 8e s.-s. : RJF 10/82 n° 1010). Dans le même sens, en ce qui concerne les notifications de redressements : CE 28 avril 1982 n° 14372, 7e et 9e s.-s. : RJF 6/82 n° 596 ; CE 20 avril 1983 n° 29118, 9e s.-s. : RJF 6/83 n° 822. La décision par laquelle l'administration rejette la réclamation du contribuable ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'imposition de nature à être déféré au juge administratif par la voie du recours pour excès de pouvoir (CE 10 février 1971 n° 77592, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s. : Dupont 1971 p. 187 ; CE 17 octobre 1984 n° 40917, 9<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> s.-s. : RJF 12/84 n° 1402). Le refus du directeur des services fiscaux d'accorder à un contribuable le bénéfice d'une doctrine administrative accordant un délai supplémentaire de déclaration ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'imposition. Une telle décision ne peut donc faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir et ne peut être critiquée que par la voie d'un recours en plein contentieux (CE 17 décembre 1984 n° 43023, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s. : RJF 2/85 n° 310).

<sup>309</sup> TA de Paris, 3 juillet 2002, RJF 8/9 2003, n° 1022, précité.

*luxembourgeoise du 1er avril 1958 est un acte détachable de la procédure d'imposition qui est susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir».*

**299** - Dans le cadre du recours pour excès de pouvoir, le Conseil d'Etat contrôle la motivation de la décision de rejet de la part de l'autorité compétente puisque le juge de l'excès de pouvoir peut exiger de l'administration qu'elle lui révèle les motifs de sa décision, même lorsque la loi ne l'a pas obligée à motiver sa position<sup>310</sup>. Il s'agit d'une condition *sine qua non* pour que le juge puisse apprécier la légalité de la mesure.

**300** - Ce recours faisant partie du contentieux de l'annulation, le juge ne peut qu'annuler la décision irrégulière de refus d'ouvrir la procédure ou rejeter le recours du contribuable. Sa décision est en conséquence sans influence sur la régularité de l'imposition.

### ***b. L'action en responsabilité pour faute***

**301** - Une faute commise par l'administration fiscale lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'Etat sous certaines conditions.

**302** - Jusqu'à une date récente, le Conseil d'Etat exigeait une faute lourde, un préjudice et un lien de causalité entre la faute et le préjudice. La jurisprudence avait déjà connu une première évolution avec l'arrêt Bourgeois du 27 juillet 1990<sup>311</sup> qui avait estimé qu'une faute simple suffisait mais pour autant qu'il n'existât aucune difficulté particulière dans l'appréciation de la situation du contribuable.

**303** - C'est dans ce contexte qu'a été rendu l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 24 novembre 2005<sup>312</sup>. Dans cette espèce, les requérants soutenaient que l'administration fiscale avait commis des fautes de nature à engager sa responsabilité, notamment en ne mettant pas en œuvre la procédure de concertation entre Etats destinée à éviter les doubles impositions, prévue par la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 modifié, alors qu'ils avaient formulé une demande en ce sens. Après avoir rappelé que les erreurs commises par l'administration fiscale lors de

<sup>310</sup> Voir, CE, sect., 26 janv. 1968, req. n° 6975, Sté "Maison Génestal" : Rec. Lebon, p. 62, concl. Bertrand ; JCP CI 1968, II, 83186, note Blancher, arrêt pris en matière de réduction du droit de mutation ; Doc. adm. DGI 13 D-10, § 51, 1er juill. 1993.

<sup>311</sup> CE 27 juillet 1990, n° 44676, Section, Bourgeois, RJF 8-9/90, n° 11102, conclusions du commissaire du gouvernement N. CHAHID-NOURAI, RJF 8-9/90, p. 548.

<sup>312</sup> CAA Lyon 24 novembre 2005, n°00-1835, 5è ch., Héritiers de M.C., RJF 4/06, n° 443.

l'exécution d'opérations qui se rattachent aux procédures d'établissement ou de recouvrement de l'impôt ne sont, en principe, susceptibles d'engager la responsabilité de l'Etat que si elles constituent une faute lourde, la cour juge que :

*« considérant que (...) les administrations des Etats parties à cette convention ne sont pas tenues de donner suite à cette demande mais disposent d'un pouvoir d'appréciation du bien-fondé de la demande dont elles sont saisies ; que, (...) compte-tenu des difficultés particulières d'appréciation que présentait la situation fiscale de M. Jean-Georges C., l'administration fiscale n'a pas commis de faute lourde de nature à engager la responsabilité de l'Etat en ne donnant pas suite à la demande de mise en œuvre de l'article 25 de la convention dont elle était saisie ».*

Le pourvoi dirigé contre cet arrêt n'a pas été admis par le Conseil d'Etat<sup>313</sup>.

**304** -La Cour suprême a depuis, par un arrêt de section Krupa du 21 mars 2011<sup>314</sup>, abandonné l'exigence d'une faute lourde pour engager la responsabilité de l'Etat. Désormais, celle-ci peut être engagée sur le terrain de la faute simple pour toutes les opérations illégales de l'administration fiscale, à condition toutefois qu'il existe un lien direct entre la décision illégale constitutive d'une faute et le préjudice allégué par le contribuable. Le Conseil d'Etat juge qu'un tel préjudice peut être constitué des conséquences matérielles de la décision irrégulière mais aussi, le cas échéant, des troubles dans les conditions d'existence du contribuable.

**305** -Compte-tenu de cette évolution jurisprudentielle, l'action en responsabilité pour faute de l'Etat aura, à l'avenir, plus de chance d'aboutir en cas de refus d'ouverture de la procédure amiable, sous réserve, bien évidemment, de démontrer l'illégalité de la décision de rejet, le préjudice subi, et le lien de causalité entre les deux. Le contribuable pourrait alors obtenir réparation du préjudice sous la forme d'une indemnité pécuniaire<sup>315</sup>.

**306** -Il a été soutenu précédemment<sup>316</sup> que le refus de mise en œuvre de la procédure amiable au seul motif que le litige porte sur une année antérieure de plus de six ans à la date de la saisine de l'autorité compétente ou que des pénalités graves ont été

<sup>313</sup> CE (na) 6 avril 2007, n°289514, 8è s-s, Consorts Chartron, RJF 12/07, n° 1478.

<sup>314</sup> CE 21 mars 2011, n° 306225, sect., Krupa, RJF 6/11, n° 742, conclusions du rapporteur public, C. LEGRAS, BDCF 6/11 n° 76, chronique du centre de documentation du Conseil d'Etat, RJF 6/11, p. 597. Voir également FR 16/11, n°1 et la documentation administrative qui intègre les principes dégagés par l'arrêt Krupa, BOFIP, BOI-CTX-RDI-30-20120912.

<sup>315</sup> Dans l'arrêt Krupa précité, le requérant a obtenu 20 000 € en réparation des troubles dans ses conditions d'existence occasionnés par quatorze années de procédure et la vente de ses biens, notamment de sa résidence principale pour commencer à apurer sa dette fiscale.

<sup>316</sup> Voir *Supra*, n° 237 -

appliquées, pourrait être illégal, donc fautif.

**307** -Le préjudice lié à une telle décision de rejet pourrait consister en l'impossibilité pour le contribuable de bénéficier, le cas échéant, d'une résolution certaine de la double imposition lorsque la convention applicable prévoit le recours à une procédure d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable.

**308** -Cette évolution récente du droit positif pourrait, peut-être aussi, permettre la recevabilité d'une action en décharge des impositions contestées.

## *2) L'action en décharge*

**309** - Sous réserve que le contribuable soit recevable à engager une telle action (a), le refus irrégulier d'ouvrir une procédure amiable pourrait-il entraîner une irrégularité de la procédure d'imposition nationale et donc la décharge des impositions litigieuses (b) ?

### *a. Recevabilité*

**310** - Le contribuable est recevable à contester la régularité d'un acte des autorités administratives qui lui dénie le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition, notamment législative, en application des dispositions de l'article L 190 du LPF.

**311** - Le juge a toujours refusé d'admettre que le refus de mise en œuvre de la procédure amiable faisait perdre au contribuable un droit. Le Conseil d'Etat a ainsi eu l'occasion d'aborder la question de l'influence du refus par l'Etat d'engager la procédure amiable, d'abord de façon incidente dans l'arrêt du 13 mai 1983 déjà évoqué<sup>317</sup>, puis de façon principale dans l'affaire du 2 juin 1986<sup>318</sup>. Dans cette espèce, un architecte exerçait simultanément son activité en France et en Belgique. Il avait déclaré la totalité de ses revenus en Belgique où il était domicilié, alors qu'en application de la convention franco-belge, il aurait dû déclarer en France la part de ses revenus d'origine française. Les redressements correspondants lui ayant été notifiés, il avait demandé à l'administration française la mise en œuvre de la procédure amiable. Celle-ci n'ayant jamais répondu à sa demande, ni engagé la procédure, il soutenait que cela viciait la procédure d'imposition. Selon le requérant, l'abstention des autorités compétentes avait eu pour effet de laisser

---

<sup>317</sup>CE 13 mai 1983, req n 28831, Dr. Fisc. 1983, n.29.30, comm. 1568, avec les conclusions du commissaire de gouvernement BISSARA, RJF 7/83, n°848, précité.

<sup>318</sup>CE 2 juin 1986, n° 44571, RJF 8-9/86, n°818, avec les conclusions d'Olivier FOUQUET, précité.

subsister une double imposition qui eût été, autrement, évitée.

**312** - Le Conseil d'Etat, suivant en cela les conclusions de son commissaire du gouvernement, Olivier FOUQUET, juge que le refus des autorités compétentes de mettre en œuvre la procédure amiable est sans influence sur la régularité et le bien-fondé des impositions notifiées par le service vérificateur. En effet, ce refus ne fait perdre au contribuable qu'une chance de résolution de son différend. Il ne le prive pas d'une solution à laquelle les Etats auraient eu l'obligation de parvenir. Cette position a été systématiquement appliquée depuis<sup>319</sup>.

**313** - Dans une affaire qui a donné lieu à l'arrêt<sup>320</sup> de la cour administrative d'appel de Nancy, Hoverlloyd Limited, rendu le 30 octobre 1991, le contribuable avait invoqué la jurisprudence applicable au refus irrégulier de saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires<sup>321</sup>. Il est jugé de façon constante que lorsque le contribuable a fait clairement connaître, dans ses observations, son intention de demander la saisine de cette commission nationale, le litige doit être soumis à la commission, faute de quoi les impositions sont irrégulières<sup>322</sup>. Dans l'affaire Hoverlloyd Limited, la cour juge que :

*« le requérant ne peut à bon droit soutenir que les règles relatives à la consultation de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sont transposables en la matière ».*

**314** - Cette solution est logique tant que l'on considère que le contribuable n'a que le droit

---

<sup>319</sup> CE 12 mars 2010, n° 307235, Sté Imagin'Action Luxembourg, précité ; CAA Douai, 27 juin 2006, n° 04DA01094, Sté PABO, précité ; CAA Lyon 24 novembre 2005, n°00-1835, 5<sup>e</sup> ch., Héritiers de M.C., précité ; CAA Nancy, 30 octobre 1991, Hoverlloyd Limited, RJF 1/92, n°124 ; TA Paris, 3 février 1988, n°52683, Sté Polybeton, Dr. fisc. 1988, comm. 1751.

<sup>320</sup> CAA Nancy, 30 octobre 1991, Hoverlloyd Limited, précité.

<sup>321</sup> Cette Commission peut être saisie, sur demande du contribuable ou sur l'initiative de l'administration dans les trente jours suivants la réception de la réponse de l'administration aux observations du contribuable. La commission n'est en principe compétente que pour examiner des questions de fait, à l'exclusion donc des questions de droit. L'article L 59 A du LPF, modifié par l'article 26 de la loi de finances rectificative pour 2004, élargit cependant la compétence de la commission à certaines questions de droit. La commission est compétente pour examiner les désaccords relatifs aux conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègements en faveur des entreprises nouvelles, des questions de fait même lorsque celles-ci participent à la qualification juridique d'une opération ou encore en matière d'appréciation du caractère anormal d'un acte de gestion, du principe et du montant des amortissements et des provisions et du caractère de charge déductible des travaux immobiliers.

Par ailleurs, la loi 2007-1824 du 25 décembre 2007 a institué une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, chargée d'émettre des avis sur les litiges fiscaux des grandes entreprises en lieu et place des commissions départementales. Ce dispositif s'applique aux propositions de rectifications adressées à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2008.

<sup>322</sup> CE 13 juin 1979, n° 10358, RJF 1979, n° 490 ; JO, 18 décembre 1989, question écrite n° 18322 de M. DHINNIN Claude, Assemblée Nationale ; CE 10 juin 1983 n° 28119, RJF 1983, n° 1019 ; CE 29 juillet 1983, RJF 1983, n° 1192 ; CE 21 février 1990, RJF 1990 n°455 ; CE 15 juin 2001, n° 220090, RJF 2001, n° 1286.

de solliciter l'ouverture d'une procédure amiable, sans avoir un droit à l'engagement de celle-ci. Il a en revanche le droit de demander et d'obtenir la saisine de la commission nationale ou départementale en vertu du droit interne.

**315** - Néanmoins, lorsque la convention fiscale applicable prévoit l'engagement d'une procédure dite d'arbitrage à l'issue d'une procédure amiable infructueuse, l'absence de mise en œuvre de la procédure amiable prive le contribuable du bénéfice d'une solution qui aurait abouti à l'élimination de la double imposition.

**316** - Dans ces conditions, ne peut-on pas soutenir que le contribuable lésé dispose désormais d'un moyen de procédure lui ouvrant droit à l'action en décharge en application de l'article L 190 du LPF ?

**317** - Dans le doute, le contribuable aura intérêt à engager une action sur les deux fondements, celui du recours en responsabilité pour faute de l'Etat ou pour excès de pouvoir et celui de la réclamation contentieuse. En application de la théorie du recours parallèle<sup>323</sup>, le juge choisira ensuite celle des deux voies qu'il conviendra de poursuivre.

**318** - La question est d'importance car si l'action en décharge était accueillie, elle aurait une portée nettement plus grande que ce qui résulte des deux autres voies de recours.

### ***b. Portée***

**319** - Les propos du commissaire du gouvernement FOUQUET dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 2 juin 1986 précité prennent un intérêt tout particulier aujourd'hui. Après avoir conclu à l'absence d'influence du refus d'ouvrir la procédure sur la régularité de l'imposition nationale au cas d'espèce, celui-ci ajoute qu'« *il n'en irait différemment que si la convention franco-belge comportait (...) une disposition comportant un engagement plus étendu des Etats selon lequel la procédure amiable, et surtout la commission mixte,*

---

<sup>323</sup> La théorie du recours parallèle a pour objet d'empêcher que tout recours puisse être valablement introduit sous la forme du recours pour excès de pouvoir. « *Actuellement, la position de la Haute Assemblée paraît pouvoir se résumer comme suit : la fin de non-recevoir résultant de l'existence d'un recours parallèle n'est opposable que lorsque ce recours parallèle permet au requérant d'obtenir un résultat absolument identique à celui que lui procurerait le recours pour excès de pouvoir. Dans ce cas, en effet, le recours de plein contentieux fiscal permet d'atteindre l'acte même faisant l'objet du recours.*

*Lorsque le recours parallèle n'est pas de nature à procurer un résultat aussi satisfaisant et aussi efficace que le recours pour excès de pouvoir, ce dernier est admis à l'encontre de tout acte détachable de l'opération relevant du contentieux parallèle*» (Voir Documentation Francis Lefèvre, CONT-III- 6360s).

Ainsi, en application de cette théorie, un contribuable n'est pas recevable à poursuivre directement devant le tribunal administratif, par la voie du recours pour excès de pouvoir, l'annulation d'une imposition dont il pouvait obtenir la décharge en recourant à la procédure prévue aux articles R 190-1 et suivants du LPF (CE 27 février 1950 n° 95586 : RO p. 16 ; CE 13 juin 1952 n° 13174 : RO p. 65 ; CE 22 mars 1957 n° 34403 : RO p. 316).



*devrait conduire à une solution du litige. Il est clair que, dans ce cas, le refus irrégulier des autorités compétentes d'engager la procédure amiable priverait le contribuable du droit d'obtenir une solution destinée à être le fondement légal de son imposition, et entacherait, par conséquent, d'irrégularité la procédure nationale d'imposition<sup>324</sup>».*

**320** - Sept conventions fiscales bilatérales conclues par la France prévoient, aujourd'hui, une procédure d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable<sup>325</sup>, qui garantit ainsi élimination de la double imposition. Sous réserve que cette clause soit effectivement applicable, le refus irrégulier d'ouvrir une procédure amiable entraîne dès lors un véritable préjudice pour le contribuable puisqu'il le prive d'une élimination assurée de la double imposition.

**321** - Le refus irrégulier des autorités compétentes d'ouvrir la procédure amiable serait ainsi un vice de forme, susceptible d'entraîner la décharge des impositions litigieuses.

\*\*\*\*\*

---

<sup>324</sup> CE 2 juin 1986, précité, conclusion du Commissaire du gouvernement FOUQUET, p. 474.

<sup>325</sup> Voir Infra n° .

## Conclusion du chapitre 1 : L'engagement de la procédure amiable

**322** - La procédure amiable peut être engagée en cas d'imposition non conforme aux dispositions de la convention bilatérale, de difficultés d'interprétation et d'application des clauses conventionnelles et enfin, de double imposition non prévue par la convention. D'un point de vue français, le pouvoir accordé aux autorités compétentes pour se concerter dans ces deux dernières situations apparaît juridiquement contestable toutes les fois où l'accord amiable peut s'analyser comme restreignant ou, au contraire, élargissant le champ d'application de la convention fiscale.

**323** - Un certain nombre d'Etats ne reprennent d'ailleurs pas dans leurs conventions bilatérales les dispositions de l'article 25-3 alinéa 2 selon lesquelles la procédure amiable peut être ouverte dans « *des cas de double imposition non prévus par la convention* », comme par exemple dans les cas dits triangulaires. Si les conflits liés à la détermination de la base imposable des établissements stables continuent à prendre de l'importance dans les années qui viennent, ne serait-il pas souhaitable de donner à ces accords une base juridique moins contestable et mieux admise par l'ensemble des Etats ?

**324** - La procédure amiable a vocation à éliminer les doubles impositions juridiques et économiques. Toutefois, certains Etats, comme un temps la Belgique, ou encore aujourd'hui l'Australie, le Brésil et l'Inde considèrent que la double imposition économique n'entre pas dans le champ d'application de la procédure amiable si la convention applicable ne contient pas une clause similaire à celle de l'article 9-2 des conventions modèles O.C.D.E et O.N.U.

**325** - Selon l'O.C.D.E, le contribuable aurait le droit de soumettre son cas aux autorités compétentes. En France, il est de jurisprudence constante que le contribuable ne dispose pas d'un droit à l'ouverture de la procédure amiable. L'autorité compétente détient en effet un pouvoir d'appréciation du bien-fondé de la demande. Ce pouvoir s'est toutefois largement réduit avec la publication de l'instruction administrative du 23 février 2006 qui prévoit les situations dans lesquelles l'autorité compétente refuse l'ouverture de la procédure amiable. Néanmoins, celle-ci n'a toujours pas l'obligation de motiver sa décision de rejet de l'ouverture de la procédure amiable, ce qui met en lumière la faiblesse de la garantie que constitue la procédure amiable pour le contribuable en France.

**326** - Le contribuable qui souhaite contester le rejet de sa demande pourra le faire par la voie du recours pour excès de pouvoir, un tel refus constituant un acte administratif détachable de la procédure, ou éventuellement par la voie d'une action en responsabilité

pour faute de l'Etat puisque désormais, la faute lourde n'est plus requise pour pouvoir engager la responsabilité de l'administration fiscale. Le refus d'engager une procédure amiable si des pénalités graves ont été appliquées pourrait ainsi être contesté puisque la doctrine administrative est, sur ce point, entachée d'illégalité en ce qu'elle ajoute au texte de la convention bilatérale.

**327** - Par ailleurs, compte tenu de l'évolution du droit positif, le refus irrégulier de mise en œuvre des stipulations conventionnelles de l'article 25 pourrait, peut-être à l'avenir, être sanctionné au travers d'une action en décharge sur le fondement de l'article L 190 du LPF. La sanction d'un refus irrégulier serait alors la décharge de l'impôt litigieux s'il est admis que la privation du droit d'engager une procédure d'arbitrage est constitutive d'un vice de procédure. Cette sanction est déjà celle appliquée au refus de saisine, de la part de l'administration fiscale, de la commission nationale ou départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire.

**328** - L'admission d'un tel moyen d'action serait la preuve que la procédure amiable n'est pas, ou plus, une procédure gracieuse.

**329** - Lorsque la demande d'engagement de la procédure conventionnelle est acceptée par l'autorité compétente saisie, elle emporte un certain nombre d'effets en droit interne.

## **Chapitre 2 : Les effets en droit interne de l'ouverture de la procédure amiable**

**330** - Dès son ouverture, la procédure amiable produit des effets en droit interne, de plus ou moindre importance selon la législation des Etats.

**331** - Le premier de ces effets a trait à la charge financière subie par le contribuable. Les Etats ont progressivement pris conscience de l'impact financier souvent très significatif qu'avait, pour le contribuable, l'absence de suspension de la mise en recouvrement de l'impôt contesté durant la procédure amiable, ainsi que le prélèvement d'intérêts de retard non compensé par le paiement d'intérêts moratoires par l'Etat qui dégrève. Désormais, lorsqu'une procédure amiable est ouverte, des mesures d'ordre interne organisent généralement la suspension du paiement de l'impôt redressé et parfois l'interruption du cours des intérêts de retard (Section 1).

**332** - Le second effet se rapporte à l'interaction de la procédure amiable avec les recours de droit commun. Le contribuable qui ouvre une procédure amiable peut-il poursuivre sa contestation de l'imposition litigieuse dans le cadre des recours de droit interne, que ceux-ci soient de nature administrative ou juridictionnelle ? Selon les Etats, la procédure amiable peut être ouverte en parallèle de ces voies d'action ou à l'exclusion de celles-ci ou encore, alternativement et non pas simultanément. S'agissant de la France, il semble que la pratique de l'administration fiscale française sur ce sujet ne soit plus conforme à sa doctrine (Section 2).

### **SECTION 1 : L'EFFET SUSPENSIF DE LA PROCEDURE AMIABLE SUR LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT ET DES INTERETS DE RETARD**

**333** - Lorsqu'une procédure amiable est ouverte, le contribuable bénéficie généralement d'un mécanisme de suspension du paiement de l'impôt, qu'il soit commun aux voies de recours de droit interne ou spécifique à la procédure amiable (I).

**334** - Mais dans la plupart des législations nationales, les intérêts de retard continuent de courir pendant toute la durée de la procédure amiable, ce qui peut entraîner un surcoût financier significatif pour le contribuable à l'issue de cette procédure. Certains Etats

toutefois ont adopté des dispositions qui évitent, réduisent ou encore neutralisent les coûts liés à ces intérêts (II).

### ***I. LA SUSPENSION DU RECOUVREMENT DE L'IMPOT CONTESTE***

**335** - Aucun mécanisme conventionnel ne permet de suspendre, dans le cadre de la procédure amiable, le recouvrement des impositions supplémentaires. En conséquence, à défaut d'un tel mécanisme en droit interne, l'ouverture de la procédure amiable ne suspend pas le recouvrement du montant des redressements. Le groupe multinational peut, de ce fait, avoir à supporter une double imposition tant que son cas n'est pas réglé par les autorités compétentes.

**336** - Dans le cadre de ses travaux sur l'amélioration des mécanismes de résolutions des différends en matière de conventions fiscales, l'O.C.D.E a cherché à mobiliser les Etats sur la problématique du recouvrement de l'impôt redressé malgré l'engagement de la procédure amiable (A).

**337** - La France n'a pas attendu l'issue des débats au sein du groupe de travail de l'O.C.D.E pour légiférer. Sous l'impulsion des travaux du forum conjoint en matière de prix de transfert et de Bruno GIBERT<sup>326</sup>, une solution originale a été adoptée. Mais la loi de finances pour 2014 l'a remise en cause (B).

#### **A. L'apport des travaux de l'O.C.D.E**

**338** - Dès ses principes directeurs de 1995, l'O.C.D.E indique qu'« *il est souhaitable que les pays n'ayant pas de procédure permettant de suspendre le recouvrement au cours d'une procédure amiable mettent en place une telle procédure si leur droit interne le permet, sous réserve qu'ils puissent se prémunir contre le risque de défaut de paiement du contribuable* »<sup>327</sup>.

**339** - Les débats qui ont eu lieu ultérieurement sur la scène internationale, notamment<sup>328</sup> au cours des travaux de l'O.C.D.E engagés à compter de 2003 (1), ont eu une influence

---

<sup>326</sup> Alors chargé par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, en juillet 2004, de mener une mission de réflexion sur les mesures qui pourraient être prises pour améliorer la sécurité du droit fiscal français et sa réputation afin de renforcer l'attractivité de la France pour les entreprises étrangères – voir Rapport au Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, établi par Bruno GIBERT, Corso BAVAGNOLI et Jean-Baptiste NICOLAS, septembre 2004.

<sup>327</sup> Principes directeurs, § 4.64.

<sup>328</sup> Ce sujet a fait également l'objet de larges débats dans le cadre du F.C.P.T.

positive puisqu'aujourd'hui, un grand nombre d'Etats acceptent de suspendre le recouvrement de l'impôt à compter de l'ouverture d'une procédure amiable (2).

### *1) Propositions de l'O.C.D.E*

**340** - Dans son rapport d'étape sur l'amélioration de la résolution des différends publié le 27 juillet 2004<sup>329</sup>, l'O.C.D.E constate que certains Etats refusent d'engager la procédure amiable tant que l'impôt redressé n'a pas été acquitté en tout ou partie par le contribuable. Pour d'autres, la procédure peut être engagée mais le recouvrement de l'impôt n'est pas suspendu pour autant.

**341** - Le rapport final de février 2007<sup>330</sup> sur l'amélioration des mécanismes de résolution des différends en matière de convention fiscale souligne que l'article 25 ne donne aucune précision sur la possibilité de refuser d'ouvrir une procédure amiable si l'impôt dû n'est pas préalablement acquitté. Il peut en être conclu, soit que cette question relève essentiellement de la procédure fiscale et qu'elle doit, en conséquence, être réglée en application du droit interne de chaque Etat, soit que l'article 25 ne subordonne en aucune façon l'engagement de la procédure amiable à la mise en recouvrement de l'impôt. La procédure amiable peut, en effet, être mise en œuvre sans attendre que l'imposition ait été établie ou ait été notifié au contribuable<sup>331</sup>.

**342** - Cette seconde interprétation a la faveur de l'O.C.D.E. Plusieurs arguments sont développés à l'appui de celle-ci. Ainsi, pour l'application de l'article 25, il convient de tenir compte du fait que « *la procédure amiable s'inscrit dans l'ensemble de la Convention et que le libellé de l'article 25 doit par conséquent être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscale* <sup>332</sup> ». En outre, la double imposition temporaire entraîne une charge de trésorerie incompatible avec les objectifs de la Convention. Par ailleurs, lorsque le versement d'intérêts moratoires ne compense pas complètement le coût supporté par le contribuable, la procédure amiable n'atteint pas le but de suppression totale, sur le plan économique, de la charge liée à l'imposition non conforme à la

---

<sup>329</sup> O.C.D.E., rapport d'étapes de 2004, précité, p 9.

<sup>330</sup> Rapport O.C.D.E., *Improving the resolution of tax treaty disputes* (Report adopted by the Committee on fiscal affairs on 30 January 2007), February 2007, précité, p. 32 et 33. Voir également O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 46s, 2010.

<sup>331</sup> Voir *Supra*, n°166 -

<sup>332</sup> O.C.D.E., rapport de février 2007, précité, p 32s.

Convention. Enfin, certains Etats pourraient être réticents à s'engager dans une procédure amiable lorsque le résultat probable serait d'avoir à rembourser l'impôt déjà perçu.

**343** - Selon l'O.C.D.E, à tout le moins, le paiement de l'impôt ne devrait pas être une condition pour engager la procédure amiable s'il ne l'est pas pour engager les recours de droit interne.

**344** - Tout en reconnaissant que la suspension du recouvrement de l'impôt nécessiterait, pour beaucoup d'Etats, des modifications législatives, cette solution est la seule recommandée en tant que bonne pratique par l'O.C.D.E.<sup>333</sup>. Il est souligné, à cette occasion que l'Etat peut éventuellement vérifier la solvabilité du contribuable et lui demander des garanties financières.

**345** - Un certain nombre d'Etats accordaient déjà la suspension du recouvrement de l'impôt à l'ouverture de la procédure amiable. D'autres ont évolué dans un sens favorable aux contribuables à la suite des travaux de l'O.C.D.E notamment.

## ***2) La diversité des pratiques des Etats***

**346** - Selon les législations nationales, la suspension du paiement de l'impôt redressé lors de l'ouverture d'une procédure amiable est accordée, soit de façon discrétionnaire, soit de droit sous certaines conditions ; elle peut être accompagnée d'une obligation, pour le contribuable, de constituer des garanties bancaires ou autres suretés, à la discrétion de l'administration fiscale ou de droit.

**347** - En Allemagne, la suspension du recouvrement de l'impôt est laissée à la discrétion de l'administration fiscale, de même que la nécessité de constituer, pour le contribuable, une garantie financière<sup>334</sup>.

**348** - En Australie, la suspension du paiement de l'impôt est, en revanche, de droit<sup>335</sup>. Cette suspension peut être refusée dans trois cas : lorsqu'il y a un risque de non-recouvrabilité, lorsque le contribuable est déjà débiteur par ailleurs vis-à-vis de l'administration fiscale ou lorsqu'il a failli à d'autres obligations fiscales.

**349** - En Belgique<sup>336</sup>, la suspension du paiement de l'impôt peut être demandée au directeur régional compétent, qui ne l'accepte que rarement. La seule possibilité pour le

---

<sup>333</sup> «*Manual on effective mutual agreement procedure (MEMAP)*», February 2007, § 4.5.3, Best Practice n° 21.

<sup>334</sup> Allemagne, § 222 Abgabenordnung (General Fiscal Code).

<sup>335</sup> Australie, TR 2000/16, § 4.50.

<sup>336</sup> Belgique, article 414, §2 du code des impôts.

contribuable d'éviter le décaissement des sommes contestées est de s'engager dans une procédure juridictionnelle. Le sursis de paiement est alors de droit et ne donne pas lieu à constitution de garanties.

**350** - Au Canada, la suspension du recouvrement de l'impôt est de droit uniquement si le contribuable conteste le redressement devant le ministre (*Notice of objection*) ou fait appel devant la cour fiscale (*tax court*). Cependant, cette mesure ne s'applique pas aux contribuables qui sont des grandes entreprises<sup>337</sup>. Même si ceux-ci contestent le redressement notifié, ils doivent acquitter 50% des montants redressés dans les 90 jours à compter de la date du redressement<sup>338</sup>. Toutefois, lorsque le contribuable saisit l'autorité compétente d'une demande en ouverture de la procédure amiable, le service en charge du recouvrement (*Revenue Collections Branch*) peut, à son entière discrétion, accorder une suspension de l'impôt en contrepartie de la constitution d'une garantie à hauteur de 50% de l'impôt dû si le contribuable porte le différend devant le ministre ou la cour fiscale et à hauteur de 100% des sommes dues si le contribuable n'utilise pas ses recours de droit interne<sup>339</sup>. Cette suspension de paiement de l'impôt n'est pas accordée en dehors de l'ouverture d'une procédure amiable<sup>340</sup>.

**351** - Depuis 2004 en Espagne<sup>341</sup>, l'ouverture de la procédure amiable entraîne, de droit, la suspension du paiement de l'impôt redressé, avec obligation de constituer des garanties financières pour le contribuable.

**352** - Aux Etats-Unis, l'*Internal Revenue Services* accepte généralement de suspendre toute mesure de recouvrement, sauf si l'autorité compétente américaine en décide autrement ou si la situation implique un cas pendant devant les juridictions ou encore, lorsqu'il convient de protéger l'intérêt du gouvernement américain<sup>342</sup>.

**353** - En Italie, le droit commun s'applique pour obtenir la suspension du recouvrement de l'impôt contestée. Celle-ci peut être obtenue, soit au stade des discussions avec l'administration fiscale italienne<sup>343</sup>, sans garantie financière à fournir, soit lorsque le cas

---

<sup>337</sup> Canada, Circular, 71-17R5, § 47s: "These collection restrictions on assessed amounts that are subject of a Notice of Objection or Tax Court appeal do not apply to (re) assessments issued to "large corporations"". On entend par *large corporations* les sociétés au capital d'au-moins 10 000 000 CA\$.

<sup>338</sup> Canada, Circular, 71-17R5, § 47s: "Large corporations are required to pay one-half of the assessed amount within 90 days of the date of assessment".

<sup>339</sup> Canada, Circular, 71-17R5, § 48s.

<sup>340</sup> Canada, Circular, 71-17R5, § 48s: "If the Corporation only pursues the objection or appeal procedure without seeking competent authority assistance, there is no relief for the requirement to pay 50% of the tax, and security will not be accepted".

<sup>341</sup> Espagne, loi RDL 5/2004 et le décret royal RD 1794/2008.

<sup>342</sup> US, Rev.Proc. 2006-54, § 7.01.

<sup>343</sup> Italie, article 39 du décret présidentiel no. 602 du 29 septembre 1973.



est porté devant les instances juridictionnelles<sup>344</sup>. Dans ce dernier cas, des garanties de paiements peuvent être exigées par la juridiction<sup>345</sup>.

**354** - Au Japon, il existe une procédure de suspension du paiement de l'impôt qui s'applique spécifiquement lorsqu'une procédure amiable est ouverte<sup>346</sup>. Des garanties de paiement sont en principe exigées à hauteur du montant des sommes dues. Il n'existe pas de mécanisme de suspension comparable lorsque le litige est uniquement porté devant les juridictions nationales<sup>347</sup>.

**355** - Les Pays-Bas accordent, depuis déjà 2001, un sursis de paiement jusqu'à ce que la procédure amiable soit close mais en contrepartie, en principe, de constitution de garanties financières<sup>348</sup>.

**356** - Au Royaume-Uni, les règles de droit commun s'appliquent. Le contribuable anglais peut demander la suspension de paiement de l'impôt en faisant appel dans les trente jours de la notification du redressement<sup>349</sup>. Aucune constitution de garantie n'est exigée.

**357** - En Suède, le contribuable peut demander le sursis de paiement mais il lui faut prouver qu'une double imposition est effectivement subie. Cette demande est examinée au cas par cas et si elle est accordée, elle ne donne pas lieu à constitution de garanties financières<sup>350</sup>.

**358** - La France avait adopté, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, un dispositif de suspension du cours du délai de l'établissement de l'impôt, que la loi de finances pour 2014 a abrogé<sup>351</sup>.

## B. L'approche française

**359** - Jusqu'en 2005, l'ouverture d'une procédure amiable n'exonérait pas le contribuable français d'acquitter l'impôt contesté (1). L'article 21 de la loi de finances rectificative pour

<sup>344</sup> Italie, article 47 du décret législatif no. 546 du 23 décembre 1993. Il est rappelé qu'en Italie, la procédure amiable peut être ouverte soit par voie administrative, auprès de l'administration fiscale, soit par voie juridictionnelle, auprès du "Commissione Tributaria", qui est une section du tribunal dédié aux questions fiscales.

<sup>345</sup> Il est indiqué, dans la circulaire n° 21/E "resolution of tax disputes – mutual agreement procedure" du 5 juin 2012 que la cour italienne a, à quelques reprises, imposé la suspension du recouvrement de l'impôt tant que la procédure amiable n'était pas close.

<sup>346</sup> Japon, Commissioner's directive on the Mutual Agreement Procedure (Administrative Guideline), 25 juin 2001, mise à jour le 29 août 2011, § 7.

<sup>347</sup> Voir article de PwC, *Transfer pricing litigation, a comparative study of fourteen countries*, International transfer pricing journal (2) 2011.

<sup>348</sup> Article 25, § 2 du « 1990 Tax Collection Guideline » (« Leidraad Invordering 1990») et décret Prix de transfert IFZ2001/295M du 20 mars 2001.

<sup>349</sup> UK, corporate taxation rule, s55(3) TMA 1970, ArtG2510 – "Reviews and appeals for direct taxes: Payment of tax pending the outcome of an appeal: Postponement applications"

<sup>350</sup> Article 17§6 de la Skattebetalningslagen (que l'on peut traduire par "loi relative au paiement de l'impôt").

<sup>351</sup> Voir Loi de finances pour 2014, Dr. fisc. n° 1-2, 2014, comm. 69 et FR 31/12/2013, n° 60.

2004<sup>352</sup> a instauré un mécanisme de suspension du cours de l'établissement de l'impôt qui s'appliquait, de droit, dès l'ouverture d'une procédure amiable. Mais l'Inspection générale des finances<sup>353</sup> l'a jugé trop favorable aux contribuables redressés (2).

### *1) Procédures amiables ouvertes avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005*

**360** - Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2004, la France ne disposait d'aucun mécanisme spécifique permettant de suspendre, dans le cadre de la procédure amiable, le recouvrement des montants redressés. Néanmoins, le recouvrement des sommes notifiées pouvait se trouver suspendu par l'effet des dispositions des instructions administratives non publiées, du 7 novembre 1972 et du 3 novembre 1975<sup>354</sup>. Mais celle-ci n'étant pas formalisée par une instruction publique, elle n'était donc pas opposable aux services fiscaux<sup>355</sup>.

**361** - En pratique, l'administration fiscale se refusait à suspendre la mise en recouvrement en cas de doute quant à la solvabilité du contribuable et lorsque, compte tenu de la longueur des procédures amiables, elle était confrontée aux règles de prescription de droit commun.

**362** - Dans ce dernier cas, deux situations devaient être distinguées.

Si la demande d'ouverture de la procédure amiable était faite avant l'envoi de l'avis de mise en recouvrement, l'administration fiscale était tenue de procéder au recouvrement de l'impôt à l'approche du terme de son délai de reprise<sup>356</sup> qui est de trois ans<sup>357</sup> en règle

---

<sup>352</sup> FR du 31 décembre 2004, n° 60/04.

<sup>353</sup> En 2013, les ministres ont confié à l'Inspection générale des finances (« IGF ») une mission consistant à « dresser un bilan comparé des dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intra-groupe chez nos principaux partenaires de l'OCDE » afin d'étudier « les mesures de toute nature, susceptibles de renforcer l'efficacité de nos propres dispositifs ». Dans une note (IGF, note N° 2012-M-032-03) rendue publique le 6 juin 2013, les inspecteurs de l'IGF formulent un certain nombre de propositions. Ils recommandent notamment l'abrogation de la disposition relative à la suspension du cours de l'établissement de l'impôt lors de l'ouverture d'une procédure amiable.

<sup>354</sup> BOI 13 A-1-72 et BOI 13 A-1-75.

<sup>355</sup> Voir les conclusions du commissaire du gouvernement VERCLYTTE dans l'arrêt du 15 juin 2007, n°299966, Sté Printing Pack BV, RJF 10/07, n°1150, précité : « Les procédures amiables étant généralement longue (...), le « coût de portage » de la double imposition peut s'avérer très élevé. Aussi l'administration se montre-t-elle en règle générale compréhensive, et diffère la mise en recouvrement des impositions concernées par la procédure amiable. Mais cette pratique souple n'a pas été formalisée par des instructions publiques qui seraient opposables aux services fiscaux (la suspension du délai de recouvrement est une règle d'assiette au même titre que l'interruption du délai de recouvrement par une proposition de rectification, et l'article L 80 A serait donc invocable) ».

<sup>356</sup> En principe, le délai de reprise de l'administration expire au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (article L 169 du LPF). La réception d'une proposition de rectification interrompt la prescription de ce droit de reprise à hauteur des rectifications en base proposées (article L 189 du LPF). L'interruption de la prescription a pour conséquence de faire courir un nouveau délai

général.

Si la demande d'ouverture de la procédure amiable était faite après l'envoi de l'avis de mise en recouvrement, l'administration fiscale était alors tenue par un délai quadriennal au-delà duquel l'action en recouvrement des droits notifiés est prescrite si aucun acte interruptif ou suspensif n'est intervenu<sup>358</sup>. Cette prescription peut être interrompue par une demande de sursis de paiement en application de l'article L 277 du LPF. Mais ce dispositif ne s'applique que si contribuable s'engage dans la voie contentieuse de droit interne. Or l'engagement d'une procédure amiable simultanément à l'exercice des recours de droit interne n'est pas toujours souhaité par le contribuable. Par ailleurs la demande de sursis de paiement n'est acceptée que si le contribuable constitue des garanties suffisantes, telle une caution bancaire ou autre sûreté. Enfin, les intérêts de retard courent.

**363** - La durée des procédures amiables étant généralement longue<sup>359</sup>, ces règles de prescription obligeaient l'administration fiscale française, soit à émettre l'avis d'imposition, soit à procéder au recouvrement de la dette fiscale, avant l'achèvement de la procédure amiable.

**364** - Une telle situation n'était pas satisfaisante du point de vue du contribuable français. La loi de finances rectificative pour 2004 a résolu ces problématiques de prescription, pour un temps seulement.

## ***2) Procédures amiables ouvertes après le 1<sup>er</sup> janvier 2005***

**365** - La loi de finances rectificative pour 2004 a instauré un dispositif de suspension du cours du délai de l'établissement de l'impôt, codifié à l'article L 189 A du LPF, qui s'est appliqué pour les procédures amiables ouvertes entre le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et le 31 décembre 2013 (a). Ce dispositif, dont le champ d'application a été précisé à deux reprises depuis son

de même nature et de même durée que celui qui a été interrompu. L'impôt redressé doit donc, en principe, être mis en recouvrement avant l'expiration de ce nouveau délai.

<sup>357</sup> Sauf notamment application de l'article L 188 A du LPF qui prévoit une prorogation du délai de reprise de l'administration fiscale lorsque celle-ci a, dans le délai initial de reprise, formulé une demande de renseignements auprès d'autorités fiscales étrangères. Le nouveau délai de reprise expire soit à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande d'informations, soit, à défaut de réponse, à la fin de la cinquième année qui suit l'année au titre de laquelle l'imposition est due.

<sup>358</sup> Article L 274 du LPF.

<sup>359</sup> En 2004, la durée des procédures amiables était en moyenne de 43 mois ; voir, Rapport au Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, Septembre 2004, précité, p 52. Voir aussi *Infra*, n°502 -

entrée en vigueur, a été définitivement abrogé au 1<sup>er</sup> janvier 2014 (b).

### *a. Exposé du dispositif*

**366** - L'article L 189 A du LPF prévoyait que « *lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte entre la France et un autre Etat ou territoire sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées du 23 juillet 1990, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes*<sup>360</sup> ».

**367** - Seules les procédures amiables qui avaient pour objet d'éviter une double imposition entraient donc dans le champ d'application de ce dispositif<sup>361</sup>.

**368** - Le dispositif français était original en ce qu'il visait spécifiquement à suspendre le délai de prescription du délai de reprise de l'administration fiscale et non pas celui du délai de recouvrement. L'avis de mise en recouvrement n'étant pas émis, il n'y avait pas de

---

<sup>360</sup> Le point de départ de la suspension du cours du délai de mise en recouvrement est fixé par la loi à la date d'ouverture de la procédure amiable, c'est-à-dire à la date à laquelle l'autorité compétente française adresse au contribuable la lettre accusant réception de sa demande et non pas à la date de réception de cette demande par l'autorité compétente. Si postérieurement à cette date et pour toute raison, la procédure amiable n'est finalement pas ouverte avec l'autorité compétente étrangère, l'autorité compétente française en informe le contribuable en lui indiquant qu'il est mis fin à la mesure de suspension de la mise en recouvrement (BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 340 et Inst. adm. 2006, § 115).

Lorsque la demande est présentée auprès de l'autorité compétente étrangère, bien que s'agissant d'un redressement fiscal effectué en France, le cours du délai de reprise est suspendu lorsque l'autorité compétente française a reçu la demande de l'autorité compétente étrangère et a accepté de donner suite à cette demande (BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 350 et Inst. adm. 2006, § 116.).

Le terme de la suspension, qui est également fixé par la loi, se situe à la fin du troisième mois qui suit la date de notification au contribuable de l'accord amiable ou de l'échec de la procédure. Ce délai de trois mois a été retenu, selon les propos du rapporteur général de la commission des finances, M CARREZ car il permet de respecter la procédure contradictoire prévue aux articles L57 du LPF, qui indique que le contribuable dispose d'un délai de trente jours pour répondre à la notification de redressement reçue, et R 59-1 du LPF, qui dispose que le contribuable bénéficie d'un délai également de trente jours pour saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires à la réception de la réponse aux observations du contribuable (Rapport de la Commission des Finances, n° 1976, Collectif budgétaire pour 2004, décembre 2004, Rapporteur général, Gilles CARREZ, p. 329).

<sup>361</sup> La documentation administrative confirme ce point : « *Seules les rectifications conduisant à une double imposition et faisant l'objet d'une procédure amiable sont concernées par la suspension du cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante. Par suite, le cours de ce délai n'est pas suspendu à l'égard des autres rehaussements mentionnés dans la même proposition de rectification* », BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 280, qui reprend à l'identique le § 101 de l'instruction administrative du 23 février 2006.

créance fiscale exigible, donc pas de garantie financière à présenter, ni d'intérêt de retard qui couraient.

**369** - L'administration fiscale refusait de suspendre la mise en recouvrement de l'impôt dans deux cas : lorsque la demande d'ouverture de la procédure amiable était rejetée et en cas de risque de non-recouvrement du fait notamment du comportement frauduleux ou d'une liquidation judiciaire du contribuable<sup>362</sup>.

**370** - La portée de l'article L 189 A du LPF a fait l'objet d'une clarification essentielle par un arrêt de principe du Conseil d'Etat en date du 15 juin 2007, Sté Printing Pack BV<sup>363</sup>. La Cour suprême a apporté la réponse à la question de savoir si cet article imposait à l'administration fiscale d'attendre le terme de la procédure amiable pour procéder à la mise en recouvrement de l'impôt redressé. Le texte de loi ne prévoyait pas en effet formellement de suspension de la mise en recouvrement de l'impôt. Il prévoyait le rallongement des délais de prescription. Il n'imposait donc pas nécessairement à l'administration fiscale d'en attendre le terme pour procéder à la mise en recouvrement.

**371** - Dans cette espèce, l'administration fiscale avait estimé que la société Printing Pack BV, dont le siège social était aux Pays-Bas, exerçait son activité d'exploitation de brevets en France et y disposait, par l'intermédiaire de son ancien cogérant, d'un établissement stable. L'administration a en conséquence adressé à la société en décembre 2004, au titre des exercices 2001 et 2002, une proposition de rectification correspondant à cette activité non déclarée et conduisant à des rappels de TVA et d'impôt sur les sociétés, assortis d'intérêts de retard et d'une majoration de 80%. Estimant être en situation de double imposition, la société a demandé l'ouverture d'une procédure amiable en application de l'article 27 de la convention franco-néerlandaise. La procédure a été engagée<sup>364</sup> mais contrairement à la pratique habituelle, et sans avancer de motif particulier, le Service n'a

---

<sup>362</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 320.

L'instruction administrative de 2006 prévoyait initialement trois situations dans lesquelles la suspension du cours du délai d'établissement de l'imposition n'était pas accordée. Outre ces deux cas de figure, il était également indiqué que le rôle serait mis en recouvrement afin d'éviter la forclusion pour le Trésor français dans le cas de procédures amiables, engagées à partir de 2005, qui ne seraient toujours pas résolues dix ans plus tard. Cette disposition était infondée juridiquement puisque l'article L 189 A du LPF organise une suspension du cours du délai de mise en recouvrement. Celui-ci étant suspendu, il ne peut être prescrit. Une instruction administrative du 23 décembre 2009 est venue rapporter les dispositions du texte qui faisaient référence à ce cas de figure (Instruction administrative du 23 décembre 2009, 14 F-1-09).

<sup>363</sup> CE 15 juin 2007, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect, n° 299966, Sté Printing Pack BV, Dr.fisc. n°38, 20 septembre 2007, comm. 851, avec les conclusions du commissaire au gouvernement Stéphane VERCLYTTTE, RJF 2007, n° 1150, BDCF 10/07, n° 115, précité.

<sup>364</sup> A l'époque des faits, l'administration fiscale française acceptait d'ouvrir une procédure amiable sur le fondement d'une convention bilatérale même en présence de pénalité grave appliquée au contribuable, voir *Supra* n° 284 -

pas attendu l'issue de la procédure pour procéder au recouvrement des rappels notifiés à la société. Un commandement de payer, puis deux avis à tiers détenteur, portant respectivement sur les créances de TVA et les créances d'impôt sur les sociétés, ont été émis par la suite. Par une opposition à poursuites, la société a demandé au directeur des services fiscaux d'annuler ces deux avis à tiers détenteur et a saisi le tribunal administratif de Grenoble, en référé, d'une demande de suspension de ces avis. Le juge des référés a rejeté cette demande par ordonnance en estimant qu'aucun des moyens invoqués par la société n'était de nature à faire naître un doute sérieux quant à l'existence de l'obligation de payer résultant des avis à tiers détenteur en litige. La société s'est alors pourvue en cassation contre cette ordonnance en estimant que, faute de faire valoir le moindre risque de non-recouvrement, l'administration fiscale n'était pas en droit de procéder à la mise en recouvrement des sommes litigieuses avant le terme de la procédure amiable engagée. Pour le ministre au contraire, l'article L 189 A du LPF n'impliquait aucune obligation juridique pour l'administration fiscale de suspendre le recouvrement de l'impôt.

**372 -** Le Conseil d'Etat dissipe l'ambiguïté que pouvait receler la rédaction de l'article L 189 A du LPF. Il donne raison au contribuable s'agissant des rappels d'impôt sur les sociétés en considérant qu' « *il résulte des dispositions de l'article L. 189 A du Livre des procédures fiscales, éclairées par leurs travaux préparatoires, qu'en prévoyant que le cours du délai d'établissement de l'imposition est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable jusqu'au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes, le législateur a entendu prévenir les cas de double imposition d'un contribuable sur les bénéficiaires et prévoir également à cette fin, que, sauf lorsque l'Administration fait état d'éléments justifiant une mise en recouvrement immédiate de l'imposition, la mise en recouvrement des sommes litigieuses soit suspendue jusqu'à l'issue de cette procédure* ».

**373 -** Le Conseil d'Etat a suivi les conclusions de son commissaire du gouvernement, Stéphane VERCLYTTE, qui s'est appuyé sur les travaux préparatoires de l'article 21 de la loi de finances pour 2004 pour comprendre l'intention du législateur<sup>365</sup>. La formulation de

---

<sup>365</sup> L'exposé des motifs du projet de loi prévoyait qu'« *il est proposé de suspendre la mise en recouvrement des impositions lorsqu'une procédure amiable visant à l'élimination de la double imposition a été conduite (...)* », Dr. Fisc.49/04, p. 1725. Voir également le rapport de M. CARREZ devant l'Assemblée nationale : « *Afin de prévenir les doubles impositions et les conséquences nuisibles qui s'en suivent en matière d'investissement, le présent article (...) introduit une cause suspensive reportant la mise en recouvrement pour les redressements notifiés à un contribuable sur des bénéficiaires déjà imposés à l'étranger* » (Rapport AN, n° 1976, Collectif budgétaire pour 2004,

l'article L 189 A du LPF doit se comprendre comme impliquant, sauf circonstances particulières justifiant une mise en recouvrement immédiate de l'imposition, l'obligation pour l'administration fiscale de suspendre la mise en recouvrement de l'imposition au titre de laquelle une procédure amiable est ouverte. En conséquence, l'administration fiscale n'a pas le pouvoir discrétionnaire de procéder à la mise en recouvrement des sommes réclamées à une date qu'elle estimerait opportune<sup>366</sup>.

**374** - Reprenant le raisonnement du Conseil d'Etat dans cette affaire, le tribunal administratif de Montreuil a récemment jugé que « *l'édiction d'un acte de mise en recouvrement avant l'ouverture de la procédure amiable n'est pas de nature à faire obstacle à la suspension de la mise en recouvrement*<sup>367</sup> » en application de l'article L 189 A du LPF. Le tribunal a considéré que le recouvrement est suspendu dès lors que la procédure amiable a été ouverte, sans qu'ait d'incidence la notification antérieure d'un acte de mise en recouvrement. En d'autres termes, le dispositif de l'article L 189 A du LPF s'appliquait également lorsque la procédure amiable était ouverte *après* l'émission de l'avis de mise en recouvrement. Une telle position peut sembler contestable. En effet, l'article L 189 A du LPF n'instaurait pas un mécanisme de suspension de paiement de l'impôt mis en recouvrement.

### ***b. Précisions et évolution***

**375** - Les dispositions relatives à l'article L 189 A du LPF ont été précisées à deux reprises, avant d'être abrogées.

**376** - C'est tout d'abord dans le cadre de l'instauration d'une obligation documentaire en matière de prix de transfert<sup>368</sup> que le champ d'application de ce dispositif a été précisé.

décembre 2004, Rapporteur général, Gilles CARREZ, p. 328s) et le rapport du sénateur MARINI : « *Votre commission des finances approuve pleinement les dispositions proposées (...) qui contribuent à simplifier la vie des contribuables en évitant la mise en recouvrement des sommes réclamées par l'administration fiscale lorsqu'une procédure amiable est en cours* » (Rapport Sénat, n° 114, 2004).

<sup>366</sup> Cet arrêt n'a pas été intégré, à ce jour, par l'administration fiscale dans sa documentation administrative relative à la procédure amiable.

<sup>367</sup> TA Montreuil, 10<sup>e</sup> ch., 26 avril 2013, n° 1207347, Sté Carrefour SA, note N. PETON-PHILIPPOT, Dr. fisc. n° 36, 5 septembre 2013, comm. 404.

<sup>368</sup> L'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2009, codifié à l'article L. 13 AA du LPF a instauré une obligation à la charge des personnes morales relevant du périmètre de la direction des grandes entreprises tel que défini à l'article 344-0 A de l'annexe III au code général des impôts et des filiales et établissements de groupes étrangers satisfaisant aux mêmes critères, de tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI. Lorsque l'entreprise vérifiée ne produit pas la documentation

L'instruction administrative du 23 décembre 2010<sup>369</sup>, reprise au BOFIP<sup>370</sup>, indique que « les dispositions de l'article L.189 A du LPF ne s'appliquent pas à l'amende visée à l'article 1735 ter du code général des impôts. L'amende prévue à l'article 1735 ter du code général des impôts doit être, le cas échéant, recalculée sur la base des rectifications confirmées à l'issue des procédures amiable ou d'arbitrage. S'il y a lieu, la différence entre l'amende recouvrée et l'amende confirmée à l'issue de ces procédures fait l'objet d'un remboursement ne donnant pas lieu au décompte d'intérêts moratoires ». Cette mesure est la conséquence logique du fait que les pénalités et les majorations n'entrent pas, en droit français, dans le champ d'application de la procédure amiable<sup>371</sup> et ne bénéficient donc pas du dispositif de l'article L 189 A du LPF.

377 - Par ailleurs, l'article 69 de la loi de finances rectificative pour 2010 a ajouté un nouveau cas de refus de mise en œuvre de la suspension du cours du délai de mise en recouvrement<sup>372</sup>. Les contribuables dont les revenus rectifiés ont bénéficié d'un régime fiscal privilégié dans l'autre Etat ou territoire au sens de l'article 238 A du code général des impôts<sup>373</sup> ne peuvent plus prétendre au bénéfice de l'article L 189 A du LPF<sup>374</sup>. Cette mesure a été appliquée aux procédures amiables ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

---

requis ou produit une documentation partielle dans le délai de trente jours suivant la réception de la mise en demeure adressée par le service vérificateur, ou dans le délai régulièrement prorogé, elle est passible d'une amende prévue à l'article 1735 ter du code général des impôts. Cette amende est égale à 10.000 € ou à un montant pouvant atteindre, compte tenu de la gravité des manquements, 5% des bénéfices transférés au sens de l'article 57 du code général des impôts, si ce montant est supérieur à 10.000 € ; BOFIP, BOI-BIC-BASE-80-10-20-20140218, § 110 et suivants.

<sup>369</sup> Inst. adm. du 23 décembre 2010, 4A-10-10, B.O.I. n°1 du 4 janvier 2011.

<sup>370</sup> BOI-BIC-BASE-80-10-20-20140218, § 350.

<sup>371</sup> Voir *Infra*, n° 400 - et suivants..

<sup>372</sup> Article L189 A du LPF amendé : « *Lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte entre la France et un autre Etat ou territoire sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées du 23 juillet 1990, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes, sauf si les bénéfices ou revenus rectifiés ont bénéficié d'un régime fiscal privilégié dans l'autre Etat ou territoire au sens de l'article 238 A du code général des impôts* » - souligné par nos soins.

<sup>373</sup> Un régime fiscal est dit privilégié au sens de l'article 238 A du CGI lorsque les personnes dans l'Etat ou le territoire considéré si elle n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ; Voir doctrine administrative, 4 C 9113 , 30 octobre 1997, n 13 et BOFIP, BOI-IS-BASE-60-10-20-20120912.

<sup>374</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, §290.



**378** - Il ressort des débats parlementaires<sup>375</sup> que cet amendement «  *vise à recentrer le dispositif sur son objectif, qui est d'éviter les véritables doubles impositions* ». Selon le rapporteur MARINI, il n'y aurait pas de véritables doubles impositions en cas de rectification des prix de transfert des transactions réalisées avec des entités liées établies dans des Etats ou territoires à régime fiscal privilégié «  *lorsque l'Etat avec lequel on contracte dans le cadre de cette convention fiscale bilatérale n'applique en réalité aucune imposition, ou n'applique qu'une imposition tout à fait symbolique (...)* ». Il vise également à éviter les procédures amiables ouvertes de façon dilatoire, dont le but serait uniquement d'éviter la mise en recouvrement des montants redressés.

**379** - L'article L 189 A du LPF a finalement été abrogé par la loi de finances pour 2014, à la suite des recommandations de l'inspection générale des finances<sup>376</sup>. Dans une note publiée le 6 juin 2103, les inspecteurs ont évoqué quatre raisons : ce dispositif aurait conduit à une augmentation significative du nombre de saisine de l'autorité compétente, il aurait contribué à un enlisement des procédures de vérification et à un maintien à distance du juge de l'impôt, il constituerait une anomalie par rapport aux pratiques de nos principaux partenaires et enfin, le contrôle des prix de transfert ne devrait pas bénéficier d'une procédure plus favorable que celle de droit commun de l'article L 277 du LPF<sup>377</sup>.

**380** - On ne peut que regretter la disparition d'un dispositif spécifique aux procédures amiables<sup>378</sup>. En effet, celui de l'article L 277 du LPF n'est pas adapté puisqu'il ne peut s'appliquer que si le contribuable français s'engage dans la voie contentieuse de droit interne. En outre, le cours des intérêts de retard n'est pas suspendu pendant la durée de la procédure amiable, ce qui peut entraîner une charge financière à même de dissuader le contribuable de demander l'ouverture d'une procédure amiable. Enfin, si le contribuable choisit de s'acquitter de l'impôt redressé mis en recouvrement, l'éventuel remboursement d'impôt qu'il obtiendrait à l'issue de la procédure amiable ne sera pas assorti d'intérêts moratoires<sup>379</sup>.

---

<sup>375</sup> Débats parlementaires, Séance du 17 décembre 2010, <http://www.senat.fr/seances/s20101217/s20101217008.html>

<sup>376</sup> Voir note de l'IGF, précitée, note de bas de page n° 353.

<sup>377</sup> Pour une critique de cette note, voir M-L. HUBLLOT, *Le dispositif de l'article L 189 A du LPF : l'exception française en sursis ?*, Dr.fisc.n°38, septembre 2013.

<sup>378</sup> La position de la France est désormais en contradiction avec les dispositions du code de conduite adoptée par le Conseil à la suite de travaux du F.C.P.T., point 8 b) - voir *Infra*, note de bas de page n° 1173.

<sup>379</sup> Voir *Infra* n° 408 -

**381** - Il serait souhaitable, à tout le moins, que les articles L 277<sup>380</sup> et L 208<sup>381</sup> du LPF soient amendés afin de prévoir le cas spécifique de la procédure amiable.

**382** - Si l'ouverture de la procédure amiable permet, sous certaines conditions, de suspendre le paiement de l'impôt redressé, permet-elle également la suspension du cours des intérêts de retards ?

## **II. LE PAIEMENT DES INTERETS DE RETARD**

**383** - Des coûts résiduels peuvent rester à la charge des entreprises à l'issue d'une procédure amiable si l'Etat qui accorde l'ajustement corrélatif n'octroie pas d'intérêt, ou un intérêt insuffisant, au titre du dégrèvement d'impôt accordé. Dans certains cas, la charge financière liée aux intérêts de retard peut être plus importante que le montant des redressements eux-mêmes<sup>382</sup>, ce qui peut décourager le contribuable de s'engager dans cette voie de recours.

**384** - L'absence de symétrie entre les règles de calcul des intérêts appliqués par l'Etat qui redresse et l'Etat qui rembourse est l'un des vecteurs de dysfonctionnement de la procédure amiable identifié par l'O.C.D.E. Cette organisation a abordé ce sujet à plusieurs reprises, sans jamais parvenir à obtenir un consensus de la part des Etats sur ce sujet (A).

**385** - L'entrée en vigueur du dispositif de l'article L 189 A du LPF avait permis de résoudre la problématique des intérêts de retard pour le contribuable français. Son abrogation redonne à celle-ci toute son importance (B).

---

<sup>380</sup> L'article L 277 du LPF s'appliquerait ainsi en cas d'ouverture d'une procédure amiable, sans que le contribuable soit obligé de s'engager dans une procédure contentieuse.

<sup>381</sup> Article 208 du LPF : « *Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement d'impôt est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI* ». La procédure amiable n'étant pas une procédure contentieuse, les dispositions de l'article 208 du LPF ne s'applique pas. Pour une application jurisprudentielle du refus d'accorder des intérêts moratoires en cas de dégrèvement d'imposition dans un cadre non contentieux, voir CE 20 oct. 2000, n° 194730, Sté ATG Gigadics. ; CE 8è et 3è ss-sect., 25 sept. 2009, n°307326, Sté Dirland, note JL Pierre, JurisData n° 2009-081552. Cet article pourrait être amendé afin de prévoir que les sommes remboursées dans le cadre de la procédure amiable donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires.

<sup>382</sup> Les différences de règles de calcul des intérêts appliquées par deux Etats peut aussi résulter en l'octroi d'un avantage lorsque le montant des intérêts compensatoires par un Etat au titre du trop-perçu est supérieur à celui des intérêts de retard prélevés par l'autre Etats. Voir notamment, O.C.D.E., Principes directeurs, § 4.65.

## A. Les travaux de l'O.C.D.E

**386** - L'O.C.D.E a cherché à mobiliser les Etats sur la problématique des coûts financiers liés aux intérêts de retard qui courent durant la procédure amiable dès 1995, sans pourtant réussir à proposer de recommandations précises (1). A chaque Etat, dès lors, de trouver sa solution, pour peu qu'il y ait une volonté en la matière (2).

### 1) La position de l'O.C.D.E

**387** - L'O.C.D.E a mis en lumière la problématique liée au coût financier des intérêts de retard dès ses Principes directeurs de 1995<sup>383</sup> : *« l'instruction des affaires de prix de transfert durant souvent très longtemps, les intérêts au titre de l'insuffisance de paiement d'impôt ou en cas d'ajustement corrélatif, au titre du trop-perçu dans l'autre pays, peuvent être égaux ou supérieurs au montant même de l'impôt. Les administrations fiscales devraient être conscientes du fait que l'incompatibilité des règles de calcul des intérêts appliqués par deux pays risque d'aboutir à un coût supplémentaire pour le groupe international ou dans d'autre cas le faire profiter d'un avantage (par exemple, lorsque l'intérêt versé dans le pays qui effectue l'ajustement corrélatif excède celui qui est appliqué dans le pays qui effectue l'ajustement primaire) qui n'aurait pas existé si les transactions contrôlées avaient eu lieu au départ dans des conditions de pleine concurrence, et elles devraient en tenir compte dans leurs procédures amiables »*<sup>384</sup>.

**388** - Les travaux de l'O.C.D.E initiés en 2003 n'ont pas permis de dégager de consensus. La position des Etats diverge sur la question de savoir si les intérêts et les pénalités d'ordre administratif sont traités comme des impôts auxquels l'article 2 ou équivalent de la convention s'applique. Mais quel que soit le traitement qui leur est réservé, l'O.C.D.E considère que *« les intérêts et les pénalités d'ordre administratif (...) ne devraient pas être appliqués de manière à décourager sérieusement ou empêcher le contribuable de se prévaloir des avantages de la Convention, y compris le droit d'initier la procédure amiable prévu à l'article 25 »* et que *« les exigences d'un Etat en matière de règlement des pénalités et des intérêts en souffrance ne devraient pas être plus onéreuses pour les contribuables dans le contexte de la procédure amiable qu'elles ne le seraient dans le*

---

<sup>383</sup> O.C.D.E., Principes directeurs, § 4.64 et suivants.

<sup>384</sup> Principes directeurs, § 4.65.

*contexte d'un recours national en révision initié par le contribuable* »<sup>385</sup>. Ces déclarations ne présentent guère d'avancées par rapport à ce qui était déjà indiqué dans les Principes directeurs de 1995.

**389** - Le MEMAP incite les Etats à avoir des approches flexibles afin de diminuer la charge d'intérêts imposée au contribuable à la suite du traitement divergent des Etats sur ce point et les encourage à se coordonner avec leurs partenaires conventionnels<sup>386</sup>.

**390** - Il semble que le groupe de travail de l'O.C.D.E n'ait pas réussi à obtenir des Etats membres qu'ils s'engagent plus avant sur cette problématique. Pour la plupart des Etats, les pénalités et les intérêts de retard n'entrent pas dans la définition des impôts visés et sont donc exclus du champ d'application des conventions fiscales. En conséquence, les impacts financiers liés aux positions asymétriques des Etats ne peuvent pas être réglés dans le cadre des négociations intervenant au cours de la procédure amiable. C'est le droit interne des Etats qui s'applique.

**391** - Toute évolution du droit interne en faveur d'une absence de prélèvement d'intérêts de retard au cours de la procédure amiable ou du paiement d'intérêts moratoires en cas de remboursement lié à l'ajustement corrélatif accordé aurait un coût financier très significatif pour les finances publiques, ceci expliquant peut-être le manque de volonté politique de nombreux pays.

## ***2) La diversité des pratiques des Etats***

**392** - Il convient de distinguer les règles qui s'appliquent aux intérêts de retard qui courent au titre de l'impôt contesté et non acquitté (a) des intérêts compensatoires, ou moratoires, que le contribuable peut éventuellement percevoir si un dégrèvement d'impôt est obtenu à l'issue de la procédure amiable (b).

### ***a. Intérêts de retard***

**393** - En Australie, la suspension du recouvrement de l'impôt entraîne l'application

---

<sup>385</sup> Rapport O.C.D.E., février 2007, précité, p 31. Commentaires insérés à partir de 2008 dans les commentaires O.C.D.E. sur l'article 25, § 49.

<sup>386</sup> MEMAP, 2007, "*Best Practice n° 20: Interest relief*", p. 37 : "*It is desirable for competent authorities to consider adopting flexible approaches to diminish any undue interest burden on taxpayers attributable to the countries' divergent treatment of interest in MAP cases. Although complete harmonization across a treaty network may be unrealistic, competent authorities could consider developing general guidelines in conjunction with their counterparts for known and particularly adverse situations of undue interest burden caused by asymmetrical domestic policies on interest*".

d'intérêts de retard pendant le cours de la procédure amiable. Mais l'administration fiscale australienne accepte d'accorder à ses contribuables une remise des intérêts liés à une durée excessive de la procédure amiable, estimée à plus de deux ans. Le désavantage financier résultant de la lenteur de la procédure amiable est ainsi pris en compte<sup>387</sup>.

**394** - En Belgique, il n'existe pas de mécanisme de suspension de l'impôt qui s'applique lorsqu'une procédure amiable est ouverte. L'impôt doit donc être acquitté. La problématique du paiement d'intérêts de retard ne se pose dès lors pas. En revanche, lorsqu'en parallèle, une procédure juridictionnelle est ouverte, le paiement du principal est suspendu. Des intérêts de retard sont dus au titre de ces sommes non acquittées.

**395** - En Espagne<sup>388</sup>, aucun intérêt de retard ne court pendant la durée de la procédure amiable. Il en est de même aux Etats-Unis<sup>389</sup>.

**396** - Les Pays-Bas reconnaissent que l'approche divergente des Etats quant aux charges et remboursement d'intérêts est susceptible de causer une double imposition internationale. Pour remédier à cette problématique, il est possible d'inclure les intérêts de retard dans le compromis négocié dans le cadre de la procédure amiable<sup>390</sup> et d'aligner les intérêts perçus par un Etat sur ceux remboursés par l'autre Etat<sup>391</sup>. En d'autres termes, les Pays-Bas ajustent leurs taux d'intérêts de retard et d'intérêts compensatoires sur ceux de l'autre Etat contractant. Cette solution assure ainsi une neutralité parfaite pour le groupe international.

**397** - Au Royaume-Uni, les intérêts de retard courent et sont dus en principe à l'issue de la procédure amiable de la même façon que dans le cadre des procédures de droit interne. Toutefois, l'autorité compétente a le pouvoir d'accorder un traitement plus favorable au contribuable dans le cadre de la procédure amiable. Cet Etat applique ainsi les dispositions du code de conduite adopté par le Conseil en 2004 et révisé en 2009<sup>392</sup>.

---

<sup>387</sup> Australie, TR 2000/16, § 4.53: "General charge interest will also be remitted in recognition of unreasonable delays caused by either taxing authority in the resolution of the MAP. The internal benchmark for the ATO to resolve transfer pricing MAP case is 2 years. This remission policy recognizes financial disadvantage that may be suffered by the taxpayers subject to the MAP".

<sup>388</sup> Espagne, Real decreto 1794/2008, précité.

<sup>389</sup> US Reg. 2006, précité.

<sup>390</sup> Article 30k du *General Tax Act* et article 31a du *Tax Collection Act of 1990*.

<sup>391</sup> Pays-Bas, Decree IFZ2001/295, § 4.64-4.66 : « *The Netherlands will endeavor to have assessment and collection interest charged by one State and paid by the other State connected with each other* ».

<sup>392</sup> Code de conduite révisé de la Commission européenne du 30 décembre 2009 (JO n° C 322), paragraphe 8 b) iii) : « *chaque situation est examinée au cas par cas pour ce qui est de la perception ou du remboursement des intérêts (éventuellement pendant une procédure amiable)* ».

### ***b. Intérêts compensatoires***

**398** - L'Allemagne, l'Australie<sup>393</sup>, la Belgique, l'Espagne, les Etats-Unis et le Royaume-Uni notamment, accordent le versement d'intérêts compensatoires à leurs contribuables si un dégrèvement d'impôt est obtenu à l'issue d'une procédure amiable<sup>394</sup>.

**399** - Cette position n'est pas celle de la France.

## **B. L'approche française**

**400** - La position française est explicitée dans la documentation administrative, tant pour les intérêts de retard (1) que pour les intérêts compensatoires (2).

### ***1) Intérêts de retard***

**401** - Le dispositif de l'article L 189 A du LPF avait permis de résoudre la problématique des intérêts de retard pour le contribuable français. En suspendant le cours du délai d'établissement de l'imposition, aucun intérêt ne courait pendant la durée de la procédure amiable.

**402** - Pour les procédures amiables ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, le contribuable ne bénéficie plus que du sursis de paiement de l'article L 277 du LPF. En vertu de cet article, des intérêts de retard sont appliqués en réparation du préjudice financier subi par le Trésor, en application de l'article 1727 du code général des impôts<sup>395</sup>.

**403** - Instauré par la loi n°87-502 du 8 juillet 1987, l'intérêt de retard a été fixé à un taux de 0,75% par mois, soit 9% par an, ce qui correspondait à l'époque à un taux sensiblement

<sup>393</sup> Australie, TR 2000/16, § 4.54: "*In certain circumstances correlative adjustments may give rise to overpayments of tax upon which interest may be payable under the Taxation Act 1983*".

<sup>394</sup> Voir les réglementations de l'Allemagne, la Belgique, l'Espagne, les Etats-Unis et le Royaume-Uni, précitées, et également le Rapport GIBERT, précité p. 53.

<sup>395</sup> Article 1727 du code général des impôts. Tout défaut ou retard de paiement de l'impôt donne lieu à une majoration de 5% du montant des sommes dont le paiement a été différé et d'un intérêt de retard, depuis l'adoption de l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2003 (loi du 30 décembre 2003, n°2003-1312, Dr. fisc. 2004, n°4, comm. 183) concernant le transfert de compétences pour le recouvrement de l'impôt sur les sociétés, l'imposition forfaitaire annuelle et la taxe sur les salaires, de la direction générale de la comptabilité publique à la direction générale des impôts. La majoration de 5% (article 1731 du code général des impôts) n'est cependant pas applicable lorsque le contribuable a demandé l'application des dispositions de l'article L 277 du LPF.

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificatives pour 2003, les sanctions applicables en cas de défaut ou de retard de paiement dû par les personnes morales étaient de 10% en application de l'article 1762 du code général des impôts. La loi de finances rectificatives pour 2003 n'a pas nécessairement amélioré la situation du contribuable français puisqu'au-delà de six mois de retard, le coût financier est plus sévère pour l'entreprise que sous l'empire de l'ancienne législation qui prévoyait une sanction unique de 10%, voir l'article de Pascal SCHIELE et Amélie LIEVRE, *Les nouvelles compétences de la DGI en matière d'impôt sur les sociétés : un progrès pour les entreprises*, Dr.fisc. 2004, n°20, p. 852s.

équivalent à celui de l'intérêt légal alors fixé à 9,5%. Mais à partir de 1993, le taux de l'intérêt légal n'a cessé de diminuer, ce qui a accentué de plus en plus le décalage avec celui de l'intérêt de retard<sup>396</sup> et conféré à ce dernier, *de facto*, un caractère de sanction innommée. La charge d'intérêt à supporter pour le contribuable français qui initiait une procédure amiable, avant l'adoption de l'article L 189 A du LPF, pouvait être très significative compte tenu de ce taux de 9%.

**404** - Sous la pression de certaines juridictions<sup>397</sup>, des parlementaires<sup>398</sup> et de la doctrine<sup>399</sup>, le législateur a reconnu à l'administration fiscale le pouvoir d'accorder de façon discrétionnaire une remise du montant des intérêts de retard, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004<sup>400</sup>.

**405** - Cette première évolution a été considérée par la doctrine comme insuffisante du fait notamment de son caractère discrétionnaire<sup>401</sup>. Le taux d'intérêt de retard a finalement été aligné sur le taux d'intérêt compensatoire, soit 4,80% par an, par la loi de finances de 2006<sup>402</sup>. Il est, depuis, resté inchangé.

---

<sup>396</sup> En 2003, le taux de l'intérêt légal s'élevait à 3,29%. En 2005, il était de 2,05% (Décret n°2005-130 du 10 février 2005).

<sup>397</sup> Les juridictions internes, tant administratives que judiciaires, ont été amenées à prendre position sur le sujet du taux des intérêts de retard. S'agissant du juge judiciaire, deux décisions favorables à une limitation du taux de l'intérêt de retard ont été rendues par les tribunaux de grande instance de Paris et de Nîmes (TGI Paris, 6 juillet 2000, n° 99 20096/99 20097, RJF 2/01, n° 257 ; TGI Nîmes, 15 février 2001, n° 99 1710, RJF 12/01, n° 1603). Les juges ont considéré que l'intérêt de retard devait être limité au taux de l'intérêt légal, le surplus devant être analysé comme une sanction non motivée, donc irrégulière. S'agissant du juge administratif, c'est le tribunal administratif de Nantes qui a pris le premier position, estimant que la fraction des intérêts de retard excédant celle de l'intérêt légal devait être assimilée à une pénalité (TA Nantes 18 juillet 2001, n° 97.2530, Dr. Fisc. 2002, n° 11, comm. 225). Mais dans un avis du 12 avril 2002, le Conseil d'Etat a précisé que « *l'intérêt de retard vise essentiellement à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales* », mettant fin aux espoirs d'une évolution positive par voie jurisprudentielle. (Avis CE Ass. 12 avril 2002, SA Financière Labeyrie, RJF 6/02 n° 673 avec chronique L. OLLEON, RJF 6/02 p. 477 et conclusions F. SENERS, BDCF 6/02 n° 83).

<sup>398</sup> Voir notamment, le rapport de la commission AICARDI, « *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières* », rapport au ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, juillet 1986) ; Question écrite de D. BOISSERIE, JO AN Q, 22 février 1999, p. 1064 ; rapport annuel du Conseil des impôts de 2002 ; Rapport d'information sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables présenté par M. Jean-Yves COUSIN, septembre 2003.

<sup>399</sup> Notamment, « *Il faut baisser le taux de l'intérêt de retard* », Point de vue, BF 6/98, p. 334-335 ; B. BOUTEMY et E. MEIER, « *Intérêt de retard : rendez à César ce qui est à César...mais pas plus* », Dr. Fisc. 2001, n° 3, p. 133s ; T. LAMBERT, « *La transaction fiscale : une pratique autant qu'un droit* », BF. 5/99 p. 271.

<sup>400</sup> Article 35 de la loi de finances pour 2004.

<sup>401</sup> Le rapport GIBERT, précité, préconisait un rapprochement du taux de l'intérêt de retard et du taux des intérêts moratoires versés au contribuable par le Trésor public, dont l'écart s'élevait en 2003 à 673 points de base. Il ne proposait pas une parfaite neutralité entre ces deux taux mais il suggérait que le taux des intérêts de retard soit égal à celui de l'intérêt moratoire plus 100 points de base. Cette option conduisait à fixer le taux d'intérêt de retard à 7% et celui des intérêts moratoires à 6%, pour un coût pour le Trésor public estimé à 550 millions d'euros.

<sup>402</sup> FR 56/2005.

**406** - L'abrogation de l'article L 189 A du LPF redonne tout leur intérêt à certaines dispositions prises par l'autorité compétente française dans le cadre de ses engagements internationaux. Ainsi, un code de conduite a été conclu entre les autorités compétentes française et néerlandaise, pour améliorer l'efficacité et l'avancée des procédures amiables ouvertes dans le cadre de l'article 27 de la convention fiscale du 16 mars 1973<sup>403</sup>. Il est notamment indiqué que « *Les deux États s'engagent à ne pas appliquer d'intérêt de retard au titre de la période durant laquelle le recouvrement de l'impôt est suspendu ou son paiement mis en sursis sur le fondement des dispositions sus-mentionnées. En conséquence, les Pays-Bas ne versent aucun intérêt moratoire au titre de la période durant laquelle aucun intérêt de retard n'a été appliqué par la France*<sup>404</sup> ».

**407** - En dehors de telles dispositions spécifiques, le contribuable français ne peut que demander, à l'issue de la procédure amiable et après avoir accepté les termes de l'accord, une remise gracieuse des intérêts de retard et des pénalités<sup>405</sup>. L'octroi de cette remise relève de la seule discrétion de l'administration fiscale.

## ***2) Intérêts compensatoires***

**408** - En l'état actuel du droit, le contribuable français ne peut pas obtenir d'intérêts dans le cadre d'un remboursement d'impôt accordé à la suite d'un accord entre les autorités compétentes. En effet, l'article L 208 du LPF qui régit le versement des intérêts moratoires, énumère limitativement les cas où de tels intérêts sont dus parmi lesquels les dégrèvements intervenant à l'issue d'une procédure amiable ne figurent pas. L'autorité compétente française n'a donc pas le pouvoir d'indemniser le contribuable lors d'un remboursement d'un trop perçu résultant de l'accord amiable.

**409** - Le rapport GIBERT sur l'amélioration de la sécurité du droit fiscal a mis en avant le caractère inéquitable de l'absence de versement d'intérêt dans le cadre d'un dégrèvement résultant d'un accord amiable : la longueur des procédures amiables ne peut pas être imputée aux contribuables ; l'Etat bénéficie d'une trésorerie qu'il n'a pas à rémunérer au titre de l'impôt acquitté qui devra être restitué ; le préjudice financier subi par le contribuable peut être renforcé si l'autre Etat partie à la procédure met en

---

<sup>403</sup> BOFIP, BOI-INT-CVB-NLD-20120912, § 420s.

<sup>404</sup> BOFIP, BOI-INT-CVB-NLD-20120912, § 500. Le code de conduite prévoit également la suspension du recouvrement de l'impôt ou l'octroi d'un sursis de paiement.

<sup>405</sup> Inst.adm. 2006, § 194 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 660.



recouvrement le moins-perçu d'imposition et /ou prélève des intérêts de retard. Toutefois, si la liquidation d'intérêts moratoires à l'issue des procédures amiables apparaît justifiée, le rapport invitait à différer une telle mesure compte tenu principalement de son coût budgétaire et de la marge de manœuvre limitée dont dispose l'autorité compétente française, également tributaire de la diligence de ses homologues étrangers.

**410** - L'absence de paiement d'intérêts moratoires dans le cadre d'une procédure amiable s'applique quel que soit le stade au cours duquel les dégrèvements sont prononcés<sup>406</sup>. La documentation administrative est, depuis l'instruction administrative de 2006, explicite sur ce point<sup>407</sup>.

**411** - On peut regretter que le législateur, qui a abrogé le dispositif de l'article L 189 A du LPF, n'ait pas prévu par la même occasion d'amender l'article L 208 du LPF pour accorder aux contribuables le versement d'intérêts compensatoires en cas de remboursement d'un trop perçu à l'issue de la procédure amiable.

**412** - L'ouverture de la procédure amiable a également une influence sur les recours de droit interne dont dispose le contribuable redressé.

## **SECTION 2. L'ARTICULATION DE LA PROCEDURE AMIABLE ET DES RECOURS DE DROIT COMMUN**

**413** - En matière fiscale, l'administration française n'a pas vocation à saisir le juge pour faire appliquer le droit. La loi lui accorde le pouvoir de redresser, voire même de sanctionner, elle-même le contribuable en cas de non-respect de ses obligations fiscales. En contrepartie, le contribuable dispose de recours particuliers pour contester l'approche de l'administration et tenter de résoudre les divergences de vues à un stade pré-juridictionnel. Ces recours administratifs résultent de la volonté du législateur de limiter, autant que faire se peut, la saisine du juge en matière fiscale. En application des articles R 190-1 du LPF en matière de contentieux d'assiette et R 281-1 du LPF, pour le contentieux du recouvrement, le contribuable a ainsi l'obligation d'épuiser toutes les voies de recours administratifs avant d'engager une procédure juridictionnelle à peine de nullité de sa requête<sup>408</sup>.

<sup>406</sup> Inst.adm. 2006, § 192 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 650.

<sup>407</sup> L'instruction administrative du 4 mars 1986 ne faisait pas référence à la possibilité ou non pour le contribuable d'obtenir des intérêts moratoires à l'issue d'une procédure amiable.

<sup>408</sup> Pour donner un exemple de ce que représente, en volume, le contentieux fiscal, la direction générale des finances publiques a reçu 2 710 387 réclamations contentieuses relatives à des problèmes d'assiette en 2002, constituant 95% de la totalité des réclamations contentieuses en matière fiscale. En 2001, plus de 91% des

**414** - Si le désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale perdure à l'issue de l'ultime recours administratif disponible, le contribuable a alors la possibilité de saisir le juge administratif.

**415** - La dichotomie française entre les recours administratifs et les recours juridictionnels ne se retrouve pas nécessairement dans tous les pays. Si certains Etats, comme l'Allemagne, la Belgique, le Canada, l'Espagne, l'Inde, le Japon, les Pays-Bas ou encore la Pologne, ont également une phase préliminaire d'appel administratif, plus ou moins équivalente en nature à nos recours administratifs<sup>409</sup>, d'autres Etats peuvent engager un contentieux juridictionnel directement après l'issue de la procédure de vérification. Tels sont les cas de l'Australie, du Brésil, des Etats-Unis, du Mexique ou encore du Royaume-Uni<sup>410</sup> notamment.

**416** - Comment la procédure amiable qui, selon l'article 25-1 de la convention modèle O.C.D.E, peut être engagée « *indépendamment des recours de droit interne* », interagit-elle avec ces recours de droit commun, tant administratifs (I) que juridictionnels (II) ? Les réponses varient selon les Etats.

### ***I. L'ARTICULATION DE LA PROCEDURE AMIALE AVEC LES RECOURS ADMINISTRATIFS***

**417** - L'entité française contrôlée dispose de recours de deux types. Le premier est de nature hiérarchique et se déroule à deux niveaux de l'échelle de responsabilité de la direction générale des finances publiques. S'il n'aboutit pas, le contribuable français dispose alors d'un recours dit contentieux devant le chef du centre des impôts.

réclamations ont été définitivement traitées hors de la procédure juridictionnelle. Les recours administratifs jouent donc un véritable rôle de filtre visant à un « désencombrement préventif » des juridictions - voir Rapport de l'AN sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, n° 1064, présenté par M. Jean-Yves Cousin, député, et enregistré le 23 septembre 2003 – rapport disponible sur le site Internet de l'Assemblée Nationale, <http://www.assemblee-nationale.fr/>

En 2010, le nombre de réclamations contentieuses était de 3 562 011 en 2010, dont 18 646 seulement ont fait l'objet d'un recours juridictionnel. Le domaine fiscal représentait 7% des recours devant le juge administratif contre plus du tiers en 2000 - voir rapport de la Cour des comptes, « *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises* » – février 2012, [www.comptes.fr](http://www.comptes.fr).

Voir également, le rapport public du Conseil d'Etat, adopté par l'assemblée générale du Conseil d'Etat le 23 février 2012 : « *Rapport 2012, Bilan d'activité du Conseil d'Etat et de la juridiction administrative en 2011* », [www.conseil-etat.fr](http://www.conseil-etat.fr).

<sup>409</sup> Voir article de PwC, « *Transfer pricing litigation, a comparative study of fourteen countries* », International transfer pricing journal (2) 2011, précité.

<sup>410</sup> Voir article de PwC, « *Transfer pricing litigation, a comparative study of fourteen countries* », International transfer pricing journal (2) 2011, précité

**418** - L'articulation de la procédure amiable avec ces voies de contestation de droit interne ne va pas sans poser certaines difficultés, que ce soit dans le cadre des recours hiérarchiques (A) ou contentieux (B).

### **A. Les recours hiérarchiques**

**419** - Les recours hiérarchiques n'ont pas de fondement légal (1). La documentation administrative explicite les rapports entre la procédure amiable et ces recours. Mais la pratique de l'administration fiscale en la matière présente désormais une certaine contradiction avec cette doctrine (2).

#### ***1) Présentation***

**420** - Lorsque des difficultés apparaissent au cours de la vérification ou lorsqu'un désaccord subsiste sur les rectifications envisagées, le contribuable a la possibilité de s'adresser aux supérieurs hiérarchiques de l'agent vérificateur, à savoir l'inspecteur principal puis l'interlocuteur départemental.

**421** - La possibilité pour le contribuable vérifié de porter son cas devant les supérieurs hiérarchiques de l'inspecteur des impôts qui a mené les opérations de contrôle sur place ne découle pas d'une disposition légale mais de la doctrine administrative. Cette faculté a été formalisée pour la première fois dans une note administrative 18 juin 1976<sup>411</sup>, qui a enjoint aux directeurs des services fiscaux d'indiquer aux contribuables vérifiés les nom et adresse administrative des fonctionnaires susceptibles de les entendre en leur nom, au niveau départemental ou régional ou au sein d'une direction spécialisée. Selon une jurisprudence constante, les dispositions de cette doctrine administrative ne peuvent pas être invoquées par les contribuables sur le fondement de l'article L 80 A du LPF dès lors qu'elles concernent la procédure d'imposition<sup>412</sup>.

**422** - Toutefois, la reprise des dispositions de la note du 18 juin 1976 dans la charte du contribuable vérifié, document opposable à l'administration sur le fondement de l'article L 10 alinéa 4 du LPF, a conféré une valeur juridique à la garantie instituée

---

<sup>411</sup> Note 13 L-9-76, dispositions reprises à la D. adm. 13 L-1311 du 1<sup>er</sup> juillet 2002 n° 10 à 16.

<sup>412</sup> Voir Supra n°68 - et notamment, CE 15 mai 1985 n° 43689, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., RJF 7/85 n° 1083 ; CE 3 décembre 2003 n° 239514, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., Ebel, RJF 2/04 n° 167, concl. S. Boissard BDCF 2/04 n° 27.

par cette doctrine. La charte des droits et obligations du contribuable vérifié permet aux contribuables qui rencontrent des difficultés lors du déroulement de la vérification de comptabilité dont ils font l'objet de s'adresser à l'inspecteur principal et ensuite à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur des services fiscaux. En outre, elle permet aux contribuables qui sont en désaccord avec le vérificateur sur les rectifications envisagées d'obtenir des éclaircissements supplémentaires auprès de l'inspecteur principal et, si des divergences importantes subsistent après ces contacts, de faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur<sup>413</sup>.

**423** - La faculté de recours à l'interlocuteur départemental, prévue par la note du 18 juin 1976 et mentionnée dans la charte du contribuable vérifié, est une garantie réservée aux seules procédures de vérification. En conséquence, l'administration fiscale peut valablement s'abstenir de donner suite à la demande du contribuable tendant à la saisine de l'interlocuteur départemental lorsque la procédure de contrôle mise en œuvre n'est pas un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou une vérification de comptabilité<sup>414</sup>.

## ***2) Interaction avec la procédure amiable***

**424** - La doctrine administrative se réfère expressément à l'article 25-1 de la convention modèle O.C.D.E, qui indique qu'une procédure amiable peut être demandée « *indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats* », pour préciser qu'un contribuable peut exercer, en même temps, les recours administratifs prévus par la loi interne et solliciter l'ouverture de la procédure amiable prévue par la convention fiscale<sup>415</sup>.

**425** - Seul l'exercice de ces recours permet au contribuable français d'éviter la forclusion de ses droits en la matière puisque la procédure amiable n'a pas d'effet suspensif en matière de prescription des voies de recours administratifs de droit interne.

**426** - En France, la procédure amiable est donc, en principe, un recours supplémentaire accordé au contribuable qui ne se substitue pas aux recours hiérarchiques. En d'autres termes, le contribuable devrait pouvoir à la fois chercher l'élimination de la double

---

<sup>413</sup> Chapitre III, § 5 de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

<sup>414</sup> Voir en ce sens, Cass. com. 20 octobre 1998 n° 1676 P, Durand, RJF 1/99 n° 107 ; Cass. com. 15 mai 2007 n° 06-77.845 (n° 717 F-D), Association des Chevaliers du lotus d'or (ACLO) ; Cass. com. 15 mai 2007 n° 06-11.844 (n° 716 F-D), Association culturelle du temple pyramide (ACTP), RJF 11/07 n° 1341 ; Cass. com. 20 mai 2008 n° 07-14.426 (n° 604 F-PB), RJF 10/08 n° 1131.

<sup>415</sup> Inst.adm. 2006 § 196 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 680.

imposition économique par le biais de la procédure amiable et en même temps, poursuivre les discussions et la négociation avec le chef de brigade ou l'interlocuteur départemental pour tenter d'obtenir le dégrèvement des redressements notifiés.

**427** - Mais en pratique, les services de la direction générale des finances publiques conditionnent aujourd'hui quasi systématiquement la conclusion d'un règlement d'ensemble au désistement du contribuable de son recours en procédure amiable. Si le contribuable refuse de renoncer à chercher l'élimination de la double imposition, alors l'administration fiscale tend à remettre en cause l'ensemble des avancées obtenues dans le cadre des recours hiérarchiques.

**428** - Cette pratique est très critiquable puisqu'elle revient à faire de la procédure amiable, non plus un recours supplémentaire offert au contribuable mais finalement une alternative aux recours hiérarchiques. Certes, le contribuable a toujours formellement le droit de demander à rencontrer les supérieurs hiérarchiques de l'inspecteur des impôts dans le cadre de ses recours administratifs mais ces derniers sont vidés de leur sens puisqu'ils ne déboucheront sur aucune avancée. Elle est contraire, si ce n'est à la lettre des conventions fiscales bilatérales et de la doctrine administrative française, au-moins à leur esprit.

**429** - La direction générale des finances publiques avance généralement pour justifier cette pratique le fait que le dossier transmis à l'autorité compétente doit reposer sur des fondements juridiques solides afin que l'autorité compétente soit à même de défendre le cas vis-à-vis de son homologue étrangère. Or dans le cadre des recours hiérarchiques, des accords peuvent être trouvés sur le quantum du redressement sans que la motivation retenue soit juridiquement irréprochable.

**430** - Une autre explication est parfois aussi avancée. En acceptant un règlement d'ensemble, le service réduit le montant des redressements. La marge de négociation de l'autorité compétente française en est diminuée d'autant puisque celle-ci, partant de montants plus faibles, n'a plus la même capacité pour accepter une réduction des montants notifiés dans le cadre de ses discussions avec l'autorité compétente étrangère.

**431** - La France n'est pas le seul Etat à avoir adopté une telle pratique. L'O.C.D.E, dans le MEMAP, regrette que l'une des concessions cherchées par les administrations fiscales en contrepartie de l'obtention d'un accord pragmatique est le renoncement du contribuable

à engager la procédure amiable, avec pour corollaire le maintien de la double imposition économique<sup>416</sup>.

**432** - Qu'en est-il de l'interaction de la procédure amiable avec l'autre recours administratif dont dispose le contribuable français redressé ?

## **B. Le recours administratif contentieux**

**433** - Avant d'engager un contentieux devant les juridictions administratives, le contribuable français doit, au préalable, déposer une réclamation contentieuse (1).

**434** - La doctrine administrative française aborde explicitement l'articulation de la procédure amiable avec ce dernier recours administratif (2).

### ***1) Présentation***

**435** - Quelle que soit la nature des impôts, contributions, droits ou taxes en cause, les contribuables qui entendent obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire, ont l'obligation d'adresser une réclamation préalable au chef du centre des impôts dont ils dépendent avant de pouvoir saisir de la contestation la juridiction compétente, en application de l'article L 190 du LPF. La réclamation constitue ainsi la première étape de la procédure contentieuse<sup>417</sup>.

**436** - En matière fiscale, la jurisprudence exige déjà, sur le fondement de l'article R 421 du code de justice administrative, que le contribuable soit informé de l'existence et du caractère obligatoire de la réclamation préalable, ainsi que des délais dans lesquels cette réclamation doit être formée<sup>418</sup>.

---

<sup>416</sup> O.C.D.E., MEMAP, février 2007, précité, « *Audit Settlements* » § 4.3 : « *As the word settlement implies, there are usually concessions made on behalf of the parties involved which creates a difficult issue for the MAP process. One concession tax administrations sometimes seek is a limit on further recourses, in other words the adjustments agreed to at the audit stage is the final adjustment. Unfortunately, some tax administrations have included the MAP process in the requested concessions (...). The unfortunate result of these types of settlement arrangement can often be the occurrence of double taxation* » et voir aussi, Best Practice n° 19 : *Avoid blocking MAP access via audit settlements or unilateral APAs*.

<sup>417</sup> Si elle présente un caractère obligatoire, la procédure préalable devant le service des impôts ne constitue pas cependant une procédure juridictionnelle. Le directeur des services fiscaux n'intervient pas en tant que « juge de l'impôt », mais comme un chef de service rectifiant une erreur des agents placés sous ses ordres ou confirmant leurs positions.

<sup>418</sup> Le Conseil d'Etat a étendu au stade administratif précontentieux l'obligation qui pèse sur l'administration d'informer le contribuable des voies et délais de recours contre les décisions qu'elle prend (CE 27-6-2005 n° 259368, CE 29-3-2006 n° 271240). Complétant cette jurisprudence, la cour administrative d'appel de Paris juge insuffisante la mention sur l'avis d'imposition ou l'avis de mise en

**437** - S'agissant du délai dont dispose le contribuable redressé pour déposer sa réclamation, il est égal à celui dont dispose l'administration fiscale pour présenter ses propres réclamations, en application des dispositions de l'article R 196-3 du LPF, soit en principe jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant la date de la proposition de rectification.

**438** - Pour être recevable en la forme, la réclamation contentieuse doit réunir un certain nombre de conditions<sup>419</sup>. En résumé, la réclamation doit être écrite, individuelle, motivée et signée par son auteur<sup>420</sup>.

**439** - Le délai dont dispose le chef de centre pour statuer est fixé, aux termes de l'article R 198-10, al. 2 du LPF, à six mois suivant la date de la présentation de la réclamation contentieuse. Si elle n'est pas en mesure de le faire, elle doit, avant l'expiration de ce délai, en informer le contribuable en précisant le terme du délai complémentaire qu'elle estime nécessaire pour prendre sa décision. Ce délai complémentaire ne peut, toutefois, excéder trois mois. Ces dispositions doivent être combinées avec celles de l'article R 199-1, al. 2, du LPF, selon lesquelles le contribuable qui n'a pas reçu de décision de l'administration dans le délai de six mois peut saisir le tribunal dès l'expiration de ce délai<sup>421</sup>. Le silence de l'administration vaut en effet rejet implicite de la réclamation contentieuse.

**440** - La décision de l'administration fiscale peut consister en l'admission totale, partielle ou le rejet de la réclamation. Une décision de rejet n'interdit pas au contribuable de

recouvrement du caractère obligatoire de la réclamation et exige que le contribuable soit également informé de la nécessité d'engager cette démarche préalablement à tout recours juridictionnel. A défaut, le délai de réclamation ne court pas (CAA Paris 19 décembre 2008 n° 07-4570, 07-4571 et 07-4572 plén., Sté Sonavi : RJF 5/09 n° 492).

<sup>419</sup> Ces conditions sont définies aux articles R 197-1 à R 197-5 du LPF.

<sup>420</sup> Une réclamation non motivée et non régularisée est irrecevable (CE 13 janvier 1960 n° 24086 et 24087, Dupont p. 141, Lebon p. 966 ; CE 6 février 1981 n° 10835, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., RJF 4/81 n° 386, D. adm. 13 O-2132 n° 4, 30 avril 1996). Une réclamation ne portant pas la signature manuscrite de son auteur est irrecevable (CE 25 janvier 1960 n° 39050, Lebon p. 965), sauf régularisation sous certaines conditions.

<sup>421</sup> La circonstance que, dans le délai de six mois après réception de la réclamation, l'administration n'a ni statué ni avisé le contribuable de la nécessité d'un délai complémentaire est sans influence sur le bien-fondé de l'imposition contestée (CE 11 février 1976 n° 89825, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s. : RJF 4/76 n° 156). Le fait que le directeur n'ait pas statué sur une réclamation dans le délai de six mois ne constitue pas un vice de procédure (CE 4 mai 1979 n° 5575, 5573, 5419 et 5574, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s. : RJF 6/79 n° 393). Le fait qu'aucune décision expresse n'a été prise sur une réclamation ne vicie pas la régularité de la procédure d'imposition (CE 6 février 1981 n° 17689, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s. : RJF 4/81 n° 329). Le silence gardé par l'administration sur une réclamation ne peut pas être regardé comme une décision d'acquiescement. Dès lors, le contribuable n'est pas fondé à soutenir que, faute d'avoir statué sur sa réclamation dans le délai de six mois ou de l'avoir lui-même déférée au tribunal administratif, le directeur devrait être réputé y avoir tacitement et irrévocablement fait droit (CE 29 janvier 1971 n° 76139, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s. : Dupont p. 163, BOI 13 O-23-71 ; D. adm. 13 O-2152 n° 2, 30 avril 1996 ; CE 5 décembre 1973 n° 81886, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s. : Dupont 1974 p. 65 ; CE 24 novembre 1982 n° 25597, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s. : RJF 1/83 n° 133).

renouveler sa réclamation, contre la même imposition et pour la même période, à condition que le délai de réclamation ne soit pas expiré.

**441** - Enfin, en application de l'article L 208 du LPF, lorsque l'administration fiscale prononce un dégrèvement à la suite d'une réclamation contentieuse, les sommes remboursées au contribuable donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires. De même, si la réclamation à laquelle il est fait droit était assortie du sursis de paiement en application de l'article L 277 du LPF, le contribuable bénéficie d'intérêts moratoires sur les sommes qu'il avait consignées à titre de garanties et au remboursement des frais de constitution des garanties autres qu'un versement en espèces. Les intérêts moratoires sont payés d'office en même temps que les sommes remboursées par le comptable chargé du recouvrement des impôts. Quant aux frais de constitution de garanties, ils sont remboursés sur demande spéciale du contribuable au trésorier-payeur général ou au directeur des services fiscaux.

## *2) Interaction avec la procédure amiable*

**442** - La procédure amiable peut être ouverte parallèlement à l'engagement du recours administratif contentieux<sup>422</sup>.

**443** - Toutefois, dans la mesure où il ne peut être engagé qu'après l'émission de l'avis d'imposition, il était impossible de le mettre en œuvre si le contribuable souhaitait bénéficier des dispositions de l'article L 189 A du LPF. En choisissant de suspendre le cours du délai d'établissement de l'impôt, plutôt que de suspendre son paiement, le législateur avait opté pour une approche qui revenait, en pratique, à empêcher le contribuable de déposer concurremment une réclamation contentieuse et une demande d'ouverture de la procédure amiable.

**444** - Désormais, seul l'exercice du recours administratif contentieux permettra au contribuable français d'éviter la forclusion de ses droits si l'avis de mise en recouvrement est émis avant l'issue de la procédure amiable, ce qui sera, sans doute, souvent le cas désormais.

## **II. L'ARTICULATION DE LA PROCEDURE AMIABLE AVEC LES RECOURS JURIDICTIONNELS**

---

<sup>422</sup> Inst. adm. 2006, § 196 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 680.



**445** - Pour certains Etats, la procédure amiable peut être engagée en même temps que l'instance contentieuse juridictionnelle. Il y a cumul des recours. C'est la position de la France (A). Pour d'autres, le contribuable ne peut pas s'engager simultanément dans ces deux voies de recours et le droit interne organise la séquence des procédures, l'une étant suspendue jusqu'à l'issue de l'autre (B).

**446** - Les travaux de l'O.C.D.E relatif à d'amélioration des mécanismes de résolution des différends fiscaux internationaux n'ont pas permis de dégager des lignes directrices claires quant aux relations entre le recours juridictionnel et la procédure amiable.

### **A. Position de la France**

**447** - Il convient de distinguer selon que l'instance juridictionnelle est engagée par le contribuable qui demande l'ouverture de la procédure amiable (1) ou par une personne autre, pour un litige de nature similaire à celui qui suscite la demande de règlement amiable (2).

#### ***1) Les procédures juridictionnelle et amiable sont engagées par le même contribuable***

**448** - La doctrine administrative française est conforme au texte de l'article 25-1 de la convention modèle O.C.D.E. La procédure amiable peut être engagée indépendamment du recours juridictionnel de droit interne. Il en résulte qu'un contribuable peut exercer en même temps ses deux voies d'action<sup>423</sup>, sans que l'une soit suspendue jusqu'à l'issue de l'autre.

**449** - Ce cumul de recours rend possible la survenance de contradictions entre les termes d'un accord amiable et ceux d'une décision juridictionnelle.

**450** - Pour éviter cet écueil, la documentation administrative indique que lorsque l'affaire a donné lieu à une décision juridictionnelle définitive, l'ouverture de la procédure amiable reste possible mais elle ne peut pas avoir pour résultat d'aggraver la situation du contribuable pour rapport à la décision intervenue<sup>424</sup>. Cette formulation, qui existait déjà dans l'instruction administrative de 1986<sup>425</sup>, laisse entendre que l'autorité compétente française n'est pas complètement liée par la décision juridictionnelle rendue et passée en force de chose jugée. Même si les deux autorités compétentes prendront en compte le fait

<sup>423</sup> Inst.adm. 2006, § 196 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 680.

<sup>424</sup> Inst.adm. 2006, § 198 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 690.

<sup>425</sup> Inst.adm. 1986, précité, § III-3° et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 680.

qu'une décision juridictionnelle définitive est intervenue en France, comme le précise la documentation administrative<sup>426</sup>, l'autorité compétente française aurait toujours une marge de discussion avec son homologue étrangère. En droit français, la partie gagnante peut effectivement renoncer au bénéfice de la chose jugée, et donc accepter un accord amiable qui dérogerait à la décision juridictionnelle<sup>427</sup>.

**451** - Si une solution amiable est trouvée avant qu'une juridiction se soit prononcée, l'acceptation de l'accord par le contribuable est conditionnée à son désistement de l'instance contentieuse de droit commun, de façon à éviter tout conflit<sup>428</sup>. Dans cette situation, le contribuable français n'est pas autorisé à différer son acceptation de la solution amiable jusqu'à ce que la juridiction ait statué sur le recours pendant. Il n'a donc pas la possibilité de choisir le résultat des deux procédures qui lui conviendrait le mieux. Cette position est contraire à celle fermement exprimée de l'O.C.D.E qui indique qu'« *en pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur ce recours* »<sup>429</sup>.

**452** - En revanche, l'O.C.D.E reconnaît comme légitime le souci d'une autorité compétente d'éviter toute divergence ou contradiction entre la décision judiciaire et l'accord amiable proposé. En conséquence, « *l'exécution de l'accord amiable devrait normalement être subordonnée à l'acceptation du contribuable et au désistement par ce contribuable de l'instance engagée en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable* »<sup>430</sup>.

**453** - Par ailleurs, la documentation administrative précise que « *si une juridiction se prononce sur le recours après qu'une solution amiable a été trouvée entre les Etats, l'exécution de l'accord amiable ne sera possible que si le contribuable renonce au bénéfice de la chose jugée* »<sup>431</sup>. Cette disposition ne semble viser que le cas, exceptionnel pour le moins, où la juridiction administrative rendrait sa décision dans le laps de temps imparti au contribuable pour accepter l'accord amiable. En effet, dès lors qu'un accord amiable a été conclu entre les autorités compétentes, le contribuable doit se désister de ses recours s'il

<sup>426</sup> Inst. adm. 2006, précité, § 198 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 690.

<sup>427</sup> Voir *Infra*, n° 1535 -

<sup>428</sup> Inst.adm. 2006, précité, § 197 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 680. Cette disposition est classique dans le cadre des procédures gracieuses au titre desquelles l'application du résultat obtenu est subordonnée au désistement du contribuable de ses recours contentieux.

<sup>429</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 42, 2010. Ce paragraphe existait déjà dans la version des commentaires antérieure à 2008.

<sup>430</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 45, juillet 2008. Ce commentaire existait déjà dans la version précédente des commentaires.

<sup>431</sup> Inst. adm. 2006, précisé, § 1999 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 690.

l'accepte. Or le délai d'acceptation de l'accord amiable est court<sup>432</sup>.

**2) *Les procédures juridictionnelle et amiable sont engagées par deux contribuables différents au titre d'une même question de droit***

**454** - La documentation administrative n'aborde pas la question de l'influence d'une procédure juridictionnelle pendante, initiée par un requérant, sur une procédure amiable qui serait ouverte, à la demande d'un autre contribuable, pour résoudre une question de droit similaire ou connexe à celle qui fait l'objet du recours devant les tribunaux. Cette problématique est en revanche évoquée, pour la première fois, dans les commentaires O.C.D.E.<sup>433</sup> de 2008. Dans une telle situation, la procédure amiable doit-elle être suspendue en attendant l'interprétation générale du droit dans le cadre de l'instance engagée par un autre contribuable ?

**455** - L'O.C.D.E ne donne aucune ligne directrice claire. Il est indiqué que la procédure amiable ne devrait pas être retardée indûment, sauf si le contribuable est d'accord pour suspendre l'instruction de son cas parce qu'il présume que l'interprétation de la juridiction lui sera favorable. Mais il est ensuite souligné que le report de l'examen par les autorités compétentes peut être justifié en toutes circonstances si cela ne nuit pas au contribuable.

**456** - Dans une situation de cette nature, l'autorité compétente française a décidé de suspendre l'examen des dossiers en procédure amiable dont le point de droit faisait l'objet d'un recours contentieux engagé par un autre contribuable. Il s'agissait en l'espèce du point de savoir si un commissionnaire pouvait constituer un établissement stable de son commettant étranger.

Dans cette instance, une société britannique, Zimmer Ltd, avait commercialisé ses produits en France par l'intermédiaire de son distributeur, la société française Zimmer SAS jusqu'en mars 1995. Postérieurement, la société Zimmer SAS a poursuivi la commercialisation en France des produits de la société Zimmer Ltd mais en qualité de commissionnaire de la société britannique. L'administration fiscale française a estimé que la société Zimmer Ltd disposait, à travers la société Zimmer SAS, d'un établissement stable en France et a en conséquence mis à sa charge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle. La Cour administrative d'appel de Paris, par un arrêt

---

<sup>432</sup> Voir *Infra*, n° 696 - Le délai d'acceptation est spécifié en principe dans l'accord amiable. Il est généralement d'un mois.

<sup>433</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 43, juillet 2008. Ce commentaire n'existait pas dans la version précédente des commentaires.

en date du 2 février 2007<sup>434</sup>, a jugé que le contrat de commissionnaire liant les deux entités permettait de considérer que la société française était un agent dépendant de la société britannique, et qu'elle pouvait engager cette dernière pour des activités qui lui sont propres. La cour en a conclu que la société Zimmer SAS constituait un établissement stable de la société Zimmer Ltd aux termes de l'article 4, paragraphe 4, de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968. Suivant les conclusions du rapporteur public, Mme Julie BURGUBURU, le Conseil d'Etat casse la décision de la cour et donne raison au contribuable dans un arrêt très attendu du 31 mars 2010.

**457** - Saisie de redressements de nature similaire ou connexe<sup>435</sup> à l'affaire Zimmer, l'autorité compétente française a suspendu l'examen de ces dossiers dans le cadre de la procédure amiable jusqu'à ce que le Conseil d'Etat prenne position sur le point de droit.

**458** - Il serait souhaitable que la doctrine administrative traite formellement de la problématique de l'articulation de la procédure amiable avec une instance contentieuse pendante, ouverte par un autre contribuable et relative à l'interprétation d'un point de droit commun aux deux procédures. La question de savoir si le contribuable français peut demander la suspension de la procédure amiable jusqu'à l'issue de l'instance juridictionnelle en cours mériterait d'être alors considérée.

## B. Autres pratiques

**459** - En Allemagne et en Belgique, l'ouverture de la procédure amiable peut se faire en parallèle des recours de droit interne<sup>436</sup>. Fait notable, l'autorité compétente allemande n'est pas liée par la décision juridictionnelle<sup>437</sup>.

**460** - Dans la plupart des autres Etats, le litige ne peut pas être traité simultanément par la voie de la procédure amiable et des recours de droit interne. Il s'agit, semble-t-

---

<sup>434</sup> CE, 31 mars 2010, RJF 6/10, n° 568 et conclusions de J. BURGUBURU, BDCF 6/10, n° 568. Voir également sur cet arrêt, G. BLANLUET, *L'arrêt Zimmer : une victoire du droit au service d'une plus grande sécurité juridique*, Dr. fisc. 16/10 act. 127 p. 3 ; Elisabeth RIVIERE, Pierre ESCAUT et Eric BONNEAUD, *Un commissionnaire n'est pas un établissement stable du commettant*, Dr. fisc. 16/10 c. 289 ; S. GELIN, D. GUTMAN et S. AUSTRY, *Commissionnaire et établissement stable : lumières et zones d'ombre de la décision Zimmer*, RJF 10/10, p. 451.

<sup>435</sup> Il s'agit d'un cas concernant une structure non pas de commissionnaire mais d'acheteur-revendeur à risques limités, considérée comme caractérisant un établissement stable du fournisseur étranger par l'administration fiscale française dont l'examen a été suspendu jusqu'à la décision du Conseil d'Etat dans l'affaire Zimmer (entretien avec le chef de bureau E1, avril 2008).

<sup>436</sup> Pour l'Allemagne, Federal Ministry of Finance, Head of Sub-department IV B, IV 6-B 1300 – 340/06.

Pour la Belgique, "Com.conv." § 25/11.

<sup>437</sup> Voir *Infra* n° 706 -

il, d'éviter une duplication des efforts<sup>438</sup> et le risque de conflit de positions. En fonction des règles locales, la procédure judiciaire est suspendue au profit de la procédure amiable ou inversement ou encore, le choix de savoir quelle procédure prime sur l'autre est laissée à l'appréciation du contribuable. Ce sont généralement les voies de recours internes qui sont suspendues au bénéfice de la procédure amiable qui a l'avantage d'être bilatérale et moins formelle<sup>439</sup>.

**461** - Ainsi, au Canada<sup>440</sup>, si une procédure amiable est ouverte, le contribuable canadien est invité par la Circulaire à déposer une requête (*notice of objection*) auprès du département de l'administration fiscale appelée *Appeals Branch* de façon à protéger ses droits et éviter la forclusion. Il doit expressément demander que l'examen de cette requête soit suspendu jusqu'à l'issue des discussions entre les autorités compétentes. A défaut, la procédure amiable est terminée automatiquement du fait de l'engagement de ce recours devant *l'Appeal Branch*.

Le contribuable peut également demander que ce soit la procédure amiable qui soit suspendue et le cas examiné en premier lieu par *l'Appeal Branch*. Si à l'issue de la décision de ce dernier, le contribuable est toujours en désaccord<sup>441</sup>, il peut demander la réactivation de la procédure amiable. Si, en revanche, le contribuable accepte la décision de *l'Appeal Branch*, l'autorité compétente canadienne ne peut qu'informer l'autre autorité compétente de la décision prise en droit interne, sans pouvoir y déroger.

Si une décision a été rendue par une juridiction, la procédure amiable peut malgré tout être ouverte, sous réserve de forclusion. Mais l'autorité compétente canadienne ne peut pas négocier un accord amiable qui dérogerait à la décision juridictionnelle. La procédure amiable n'aboutira donc que si l'autre autorité compétente étrangère est prête à accepter les termes de la cour canadienne.

**462** - En Espagne, la procédure amiable peut en principe être ouverte en parallèle du recours juridictionnel<sup>442</sup> mais la pratique de l'autorité compétente espagnole est en principe de refuser d'étudier le cas tant qu'il est pendant devant les tribunaux. Une fois la décision juridictionnelle rendue, l'autorité compétente espagnole est tenue par les termes de celle-ci.

---

<sup>438</sup> O.C.D.E., MEMAP, 2007, § 4.1, p. 33 : "In most cases, tax administrations prefer to deal with an issue either via MAP or domestic recourses, but not both at the same time (with the exception of some countries offering a simultaneous MAP and domestic recourse program) to avoid duplication of effort".

<sup>439</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 44, juillet 2008 et 2010. Ce commentaire n'existait pas dans la version précédente à celle de juillet 2008.

<sup>440</sup> Canada, Circulaire, précité, § 38 à 45.

<sup>441</sup> Le contribuable canadien peut aussi décider de n'ouvrir une procédure amiable qu'à l'issue de l'examen de son cas par l'*Appeal Branch* sous réserve du respect du délai pour le faire.

<sup>442</sup> Espagne, Real decreto, 1794/2008, du 3 novembre 2008, précité.

**463** - Le contribuable américain peut demander l'ouverture d'une procédure amiable tout en portant son cas également en justice. Mais l'autorité compétente des Etats-Unis a le droit de ne pas accepter d'examiner le litige tant qu'il est pendant devant les tribunaux. Elle peut également demander au contribuable de se désister de son instance ou de suspendre l'instance devant les juridictions<sup>443</sup>. Elle est liée par la décision des tribunaux américains<sup>444</sup>.

**464** - Aux Pays-Bas, la procédure amiable est suspendue dès que le litige fait l'objet d'une procédure juridictionnelle de droit interne. Si le différend a d'abord été porté devant les tribunaux, l'autorité compétente refuse en général d'ouvrir la procédure amiable tant que le cas est pendant devant les juridictions. Le contribuable peut demander au tribunal de suspendre son examen mais celui-ci est libre de refuser. En pratique, la suspension est généralement accordée afin de faciliter une résolution plus rapide et moins formelle du différend<sup>445</sup>.

**465** - Au Royaume-Uni enfin, l'autorité compétente n'accepte d'examiner le différend dans le cadre de la procédure amiable que si le recours devant la juridiction est suspendu. Si le contribuable britannique n'accepte pas une telle suspension, alors l'autorité compétente suspend généralement la procédure amiable jusqu'à ce que les recours nationaux soient épuisés<sup>446</sup>. L'autorité compétente britannique n'est pas liée par la décision juridictionnelle<sup>447</sup>.

\*\*\*\*\*

---

<sup>443</sup> US, Rev. Proc. § 7.03.

<sup>444</sup> US, Rev. Proc. § 7.05.

<sup>445</sup> Decree of 30 March 2001, VN 2001/21.3.

<sup>446</sup> UK, Statement of Practice, précité, § 21 : *“The UK follows the approach adopted by most countries and described in the Commentary on Article 25 at paragraph 76. Under this approach a person cannot pursue simultaneously the MAP and domestic legal remedies. Thus a case may be presented and accepted for MAP while the domestic remedies are still available. In such cases, the UK competent authority will generally require that taxpayer agrees to the suspension of these remedies or, if the taxpayer does not agree, will delay the MAP until these remedies are exhausted”*. Sur cette question, voir également l'article de John F. AVERY JONES, *“The relationship between the mutual agreement procedure and internal law”*, EC tax Review 1999/1, page 4s.

<sup>447</sup> Voir *Infra*, n° 707 -

## **Conclusion du chapitre 2 : Les effets en droit interne de l'ouverture de la procédure amiable**

**466** - Dès son ouverture, la procédure amiable produit des effets en droit interne. Elle suspend généralement le paiement de l'impôt redressé, soit par application de dispositifs de sursis d'imposition commun aux recours de droit interne, comme en Allemagne, en Italie ou au Royaume-Uni, soit par application d'un mécanisme spécifiquement prévu pour la procédure amiable par la réglementation nationale, comme au Japon.

**467** - La France avait opté, à partir de 2005, pour un régime original de suspension du délai d'établissement de l'impôt, spécifique à la procédure amiable. Ce dispositif a été abrogé pour les procédures amiables ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, ce qui pourrait avoir pour résultat de décourager le contribuable de s'engager dans une procédure amiable, tant la procédure de sursis de paiement de droit commun lui est défavorable.

**468** - L'ouverture de la procédure amiable interrompt plus rarement le cours des intérêts de retard. C'est le cas en Espagne et aux Etats-Unis. Mais dans la plupart des autres Etats, dont la France pour les procédures amiables ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, les intérêts courent pendant toute la durée de la procédure amiable. Le groupe international subit alors un surcoût financier qui peut être significatif. Certains Etats ont adopté des solutions spécifiques pour pallier ces conséquences négatives. L'Australie accepte de rembourser les intérêts de retard au-delà d'une durée de deux ans de la procédure amiable ; les Pays-Bas ajustent leur taux d'intérêts de retard ou compensatoires sur celui de l'autre Etat contractant.

**469** - Un autre effet en droit interne de l'engagement de la procédure amiable se rapporte à son interaction avec les recours de droit commun. Rares sont les Etats qui permettent d'engager parallèlement la procédure conventionnelle et les voies d'actions de droit interne. C'est la position de principe de la France, qui fait donc exception. Mais s'agissant des recours administratifs hiérarchiques, les services vérificateurs conditionnent désormais la conclusion d'un règlement d'ensemble au désistement du contribuable de son recours à la procédure amiable.

**470** - L'absence d'harmonisation de la position des Etats est un facteur important de dysfonctionnement de la procédure amiable. Celle-ci peut se retrouver bloquée si l'une des deux autorités compétentes ne peut que suspendre l'examen du cas ou si elle n'a plus de pouvoir de négociation puisque désormais liée par les termes d'une décision

juridictionnelle. Les travaux de l'O.C.D.E n'ont pas permis d'avancées majeures dans ce domaine.

**471** - Les groupes se retrouvent en conséquence devant des choix qui relèvent véritablement d'une stratégie fiscale. Ils n'auront, en effet, pas toujours intérêt à s'engager à la fois dans une procédure amiable et dans les voies internes de recours pour contester l'imposition litigieuse mise à leur charge, à peine de ralentir la résolution de leur différend. La relation entre la procédure amiable et le droit interne des Etats en cause, le choix du moment pour engager la procédure conventionnelle, les chances de succès devant les juridictions sont autant d'éléments à prendre en considération par le contribuable avant de s'engager dans une demande d'ouverture de la procédure amiable...d'autant plus que la conclusion d'un accord amiable n'est jamais assurée.



## **TITRE 2 : LA CONCLUSION DE LA PROCEDURE AMIABLE**

**472** - L'objectif d'une procédure amiable est d'aboutir à la conclusion d'un accord entre les parties.

**473** - Mais le succès de cette procédure n'est jamais acquis. Deux faiblesses majeures sont souvent évoquées pour dénoncer son manque d'efficacité. Tout d'abord, les autorités compétentes n'ont pas d'obligation de résultat. Les travaux de l'O.C.D.E visant à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends dans le cadre des conventions fiscales ont le grand mérite d'avoir abouti à une proposition de solution assurant aux contribuables l'élimination de la double imposition en cas d'échec des discussions entre Etats. Ensuite, les autorités compétentes n'ont pas de délais qui s'imposent à eux pour éventuellement aboutir à un accord. Sans cadre temporel contraignant, l'accord amiable qui est obtenu ne l'est que des années après l'ouverture de la procédure. La question se pose alors de savoir si le contribuable dispose de recours pour inciter les Etats à accélérer la résolution du litige ou pour les sanctionner au titre du délai non raisonnable de règlement du différend, par exemple sur le fondement de l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme.

**474** - Par ailleurs, l'accord amiable doit-il être fondé en droit, limitant ainsi le pouvoir des négociateurs à une application stricte des règles de droit, tel le juge de l'impôt, ou bien peut-il être basé sur une approche moins legaliste, plus pragmatique, de façon à donner plus de flexibilité aux autorités compétentes et donc à augmenter la probabilité d'obtenir un accord bilatéral ? Dans cette dernière hypothèse, n'y aurait-il pas un risque de contrariété avec nos deux grands principes de droit public que sont le principe de la légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt ?

**475** - On le voit, la conclusion de l'accord amiable ne va pas sans soulever un certain nombre de problématiques qui seront abordées dans un premier chapitre (Chapitre 1).

**476** - Une fois conclu entre deux Etats, l'accord amiable va produire ses effets en droit interne. Il conviendra tout d'abord d'analyser sa force exécutoire vis-à-vis des tiers, dont le juge, avant de pouvoir qualifier juridiquement cet acte. Il sera conclu que l'accord amiable n'entre dans aucune catégorie d'actes administratifs connus, et bien que découlant du traité international et constituant le fondement de l'imposition, sa place est au plus bas de la hiérarchie des normes de droit français. Cette position n'est pas systématiquement partagée par tous les Etats.

**477** - L'application en droit interne de la décision des autorités compétentes peut se traduire par un dégrèvement, total ou partiel, de l'impôt redressé. Il convient alors de replacer la procédure de décharge découlant de l'accord amiable par rapport aux procédés de droit commun utilisés par l'administration fiscale. L'accord amiable entraîne-t-il un procédé original et nouveau de détaxation ou correspond-il tout au plus à une extension des compétences traditionnelles de l'administration fiscale ? S'agissant du contribuable ayant indument bénéficié du transfert de bénéfice, l'accord amiable va se traduire par l'application d'un ajustement corrélatif visant à éliminer effectivement la double imposition. Mais les méthodes et les délais pour ce faire, les exercices au titre desquels cet ajustement doit être effectué, font l'objet de divergences au sein des Etats membres de l'O.C.D.E, ce qui constitue une autre source de dysfonctionnement de la procédure.

**478** - Ces problématiques liées à la réception dans le droit interne de l'accord amiable seront analysées dans un second chapitre (Chapitre 2).

## **CHAPITRE 1 : L'OBTENTION DE L'ACCORD AMIABLE**

## **CHAPITRE 2 : LA RECEPTION DANS LE DROIT INTERNE DE L'ACCORD AMIABLE**

## Chapitre 1 : L'obtention de l'accord amiable

**479** - Les Etats ont accepté de porter leurs différends fiscaux avec leurs contribuables à un niveau international mais tout en cherchant néanmoins à protéger leur droit souverain de lever l'impôt. Aussi la procédure amiable n'est-elle pas contraignante pour les Etats contractants.

**480** - Il s'agit en effet d'un « *simple déroulement d'échanges de vues entre les autorités compétentes*<sup>448</sup> ». Celles-ci n'ont jamais l'obligation d'aboutir à un accord. Elles ne sont, par ailleurs, soumises à aucune contrainte de temps pour clore leurs discussions. Pourtant, cette procédure, qui n'impose donc que des obligations limitées aux Etats, a longtemps été considérée comme étant « *le maximum de ce que les Etats contractants sont prêts à accepter*<sup>449</sup> ». Les travaux de l'O.C.D.E, engagés en 2003, ont permis des avancées majeures sur ces deux aspects de la procédure amiable (Section 1).

**481** - Les agents de l'administration fiscale, quel que soit leur rang, doivent défendre les bases taxables nationales en veillant à la correcte application de la législation interne<sup>450</sup>. Quelle est alors l'étendue des prérogatives accordées à l'autorité compétente française dans le cadre des discussions engagées pour éliminer la double imposition au niveau international ? L'autorité compétente est-elle un autre juge de l'impôt ou peut-elle déroger au droit pour trouver un accord amiable ? S'agissant de la France, c'est le principe de pleine concurrence qui doit fonder l'accord amiable. C'est également sur des fondements non juridiques, telle que l'équité ou même la tractation d'ensemble, que l'accord amiable peut éventuellement être conclu, ce qui ne va pas sans poser des questions au regard de la légalité de l'impôt et de l'égalité du contribuable devant l'impôt (Section 2).

### SECTION 1 : LES OBLIGATIONS LIMITEES DES ETATS

**482** - Les autorités compétentes ne sont pas soumises à une obligation de résultat quant à l'élimination de la double imposition. Tout au plus ont-elles une obligation de diligence,

---

<sup>448</sup> O.C.D.E., 1984, « Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable », § 97 et 98.

<sup>449</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, juillet 1995, Observations finales.

<sup>450</sup> C'est également l'idée qu'exprime I.D. BARETT, rapporteur pour le Royaume-Uni au congrès de l'IFA de 1981, en ces termes : « *It could be argued that any concession given to a United Kingdom taxpayer by the Inland Revenue in the absence of a treaty is illegal since its duty is to collect the tax imposed by law, neither less nor more* ». Rapport IFA, 1981, p. 361.

c'est-à-dire que l'autorité compétente saisie du litige qui ne peut pas le résoudre de façon unilatérale se doit d'engager des discussions à un niveau bilatéral avec l'autre Etat contractant (I).

**483** - Les autorités compétentes ne sont pas non plus soumises à des délais procéduraux contraignants. A la suite de ses travaux visant à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends dans le cadre des conventions fiscales internationales, l'O.C.D.E a proposé d'encadrer les étapes de la procédure amiable dans un cadre temporel indicatif, afin que celle-ci ne dure pas plus de 24 mois. Les Etats-Unis ont mis en place d'autres solutions intéressantes visant à réduire la durée de la procédure amiable. La France a adopté dans ses grandes lignes le cadre temporel de l'O.C.D.E. Mais ces mesures ne sont pas appliquées en pratique. Se pose alors la question des recours ouverts au contribuable pour obtenir l'élimination de la double imposition dans des délais raisonnables (II).

### ***I. L'ABSENCE D'OBLIGATION DE RESULTAT***

**484** - Les autorités compétentes n'ont pas l'obligation d'aboutir à un accord amiable. Elles n'ont, au mieux, qu'une obligation de diligence (A). Cette absence de contrainte a été largement dénoncée comme la faiblesse majeure de cette procédure (B).

#### **A. L'obligation de diligence des Etats**

**485** - Il convient de faire une distinction entre l'obligation d'entamer des négociations avec l'autorité compétente de l'Etat contractant d'une part, et l'obligation d'aboutir à l'issue de cette négociation, d'autre part. En effet, si les autorités compétentes sont tenues d'engager les discussions, sous certaines conditions (1), elles ne sont, en revanche, jamais obligées d'aboutir à un accord amiable (2).

##### ***1) L'obligation de négocier***

**486** - La procédure amiable, une fois ouverte, se déroule en deux phases. Dans une première phase, la phase dite interne, l'autorité compétente saisie de la demande d'ouverture examine le cas de façon unilatérale. C'est à ce stade que l'autorité compétente apprécie le bien-fondé de la demande et peut être amenée à demander au contribuable la fourniture d'information supplémentaire pour l'instruction du dossier. Si l'autorité

compétente saisie est en mesure d'éliminer la double imposition unilatéralement, elle peut prendre les mesures nécessaires pour ce faire<sup>451</sup>. La procédure amiable est alors close. La double imposition est éliminée sans que l'autorité compétente ait eu besoin d'engager des discussions avec son homologue étrangère.

**487** - Mais dans la plupart des cas, l'autorité compétente saisie de la demande d'ouverture de la procédure n'est pas en mesure d'y apporter une solution satisfaisante unilatéralement. Il est alors nécessaire de s'entendre avec l'autorité compétente de l'autre Etat. La procédure amiable entre dans sa deuxième phase. Elle devient bilatérale et internationale.

**488** - L'autorité compétente qui ne parvient pas à éliminer la double imposition unilatéralement a-t-elle l'obligation d'engager la seconde phase de la procédure amiable ? Pour le comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E, la réponse est positive. Les Etats auraient l'obligation d'entrer en négociation lorsqu'une procédure amiable a été ouverte et que l'autorité compétente saisie n'a pas été en mesure de résoudre unilatéralement le cas. L'O.C.D.E<sup>452</sup> indique en ce sens que «*le paragraphe 2 comporte sans doute une obligation de négocier*». L'emploi des termes « sans doute » laisse toutefois planer une certaine hésitation sur cette question. Aucune disposition conventionnelle ne permet en effet d'exiger d'un Etat contractant qu'il accepte de négocier dès lors que l'autre Etat a ouvert la procédure amiable.

**489** - La France a une position conforme à celle exprimée par l'O.C.D.E. Il ressort des termes de la documentation administrative française que l'engagement de discussions au niveau international intervient automatiquement lorsque l'autorité compétente française ne peut éliminer la double imposition de son côté. Il est en effet indiqué que «*Si la requête paraît fondée à l'autorité compétente française mais que celle-ci n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, elle informe le contribuable qu'elle s'efforcera de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de tout autre Etat contractant concerné*<sup>453</sup>».

## **2) L'absence d'obligation d'éliminer la double imposition**

**490** - L'obligation de négocier ne crée qu'une obligation de diligence de la part des

---

<sup>451</sup> Inst.adm. 2006, précité, § 127 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 410.

<sup>452</sup> Voir les commentaires O.C.D.E. sur l'article 25, version de 2010, § 37.

<sup>453</sup> Inst.adm. 2006, précité, § 128 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 410.

autorités compétentes et, en aucun cas, une obligation de résultat pour les parties. C'est ce qu'exprime sans ambiguïté le comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E qui précise que « *le paragraphe 2 comporte sans doute une obligation de négocier ; mais les autorités compétentes sont simplement tenues d'une obligation de « diligence » et non pas de résultat pour ce qui est de la réalisation d'un accord amiable* »<sup>454</sup>. Avant 2008, l'O.C.D.E incitait néanmoins les Etats à « *des engagements plus étendus* » quant au résultat de la procédure.

**491** - La procédure amiable n'est donc que « *l'exécution d'un pactum de contrahendo* »<sup>455</sup>.

**492** - S'agissant de la France, une seule convention fiscale bilatérale semble instituer au profit du contribuable un véritable droit à l'élimination de la double imposition. L'article 26-2 de la convention franco-italienne du 5 octobre 1989 indique en effet que « *Si elles en reconnaissent le bien fondé, les autorités fiscales saisies d'une telle demande s'entendront* »<sup>456</sup> avec les autorités fiscales de l'autre Etat pour éviter la double imposition ». L'emploi de l'indicatif ne semble laisser aucune liberté aux autorités compétentes qui seraient ainsi tenues à une obligation de résultat quant à l'élimination de la double imposition, en théorie du moins. En pratique, l'autorité compétente française ne reconnaît aucun caractère spécifique à la convention franco-italienne sur ce point<sup>457</sup>.

**493** - Selon les dernières statistiques publiées de l'O.C.D.E, le nombre de procédures amiables non résolues aurait augmenté de 63,4% entre 2006 et 2009, dont 21,3% entre 2008 et 2009<sup>458</sup>. Cette hausse des cas pour lesquels la double imposition n'est pas résolue constitue une préoccupation majeure pour l'O.C.D.E<sup>459</sup>.

## B. L'évolution de la position de l'O.C.D.E

**494** - Les Etats membres de l'O.C.D.E ont longtemps considéré que le mécanisme de résolution des différends fiscaux internationaux résultant des dispositions de l'article 25 de la convention modèle, telle que rédigée avant 2008, était suffisant en l'état. Dans son

<sup>454</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 37, 2010.

<sup>455</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 36, 2010.

<sup>456</sup> Termes soulignés par nos soins.

<sup>457</sup> Propos recueillis auprès de l'autorité compétente française, entretien d'avril 2008. L'instruction d'application du 11 mars 1994 ne relève d'ailleurs pas une telle spécificité, voir BOI-INT-CVB-ITA-10.

<sup>458</sup> Voir le document de l'O.C.D.E., disponible sur le site Internet, <http://www.oecd.org/document/11/0,3746,fr2649-37989739-46500811-1-1-1-,00.htm>.

<sup>459</sup> Voir la communication de la Commission européenne qui en fait état, « *La double imposition au sein du marché unique* », du 11.11.2011, COM(2011) 712 final, p. 12.

rapport de 1984, l'O.C.D.E notait que *«pour l'instant, l'adoption d'une procédure arbitrale obligatoire pour remplacer ou compléter la procédure amiable n'est pas souhaitable. La nécessité d'un tel mécanisme n'est pas démontrée par les données de fait disponibles (...).»*<sup>460</sup>.

**495** - A partir de 1995, le comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E reconnaît, de façon explicite, que l'absence d'obligation de résultat au niveau des autorités compétentes n'est pas satisfaisante du point de vue du contribuable<sup>461</sup>.

**496** - Sans nul doute, l'augmentation très significative du nombre des différends fiscaux internationaux ces vingt dernières années, notamment en matière de prix de transfert, a mis en exergue le fait que la résolution efficace de ces litiges devenait une nécessité et un enjeu majeur pour le commerce international.

**497** - Cette faiblesse structurelle de la procédure amiable a bien évidemment été soulignée une nouvelle fois par l'O.C.D.E dans des travaux engagés à partir de 2003. Les délégués du Groupe de travail ont considéré que l'absence de règlement définitif des dossiers représentait l'un des principaux obstacles à l'efficacité de cette procédure<sup>462</sup>. A cette occasion, l'O.C.D.E a finalement admis, pour la première fois, que la procédure amiable pouvait être améliorée *«par l'ajout de techniques supplémentaires de règlement des différends, lesquelles peuvent contribuer à assurer, dans toute la mesure du possible, que les différends fiscaux internationaux feront l'objet d'un règlement définitif, neutre et fondé sur des principes, tant pour les pays que pour les contribuables concernés»*<sup>463</sup>.

**498** - A cette fin, deux techniques ont été évoquées lors des discussions qui se sont déroulées en 2004. L'une concernait le recours à un médiateur, c'est-à-dire, à un tiers qui aide les parties à prendre une décision, mais sans que celui-ci ne détienne de pouvoir de décision<sup>464</sup>. L'autre concernait la procédure d'arbitrage, dont il n'était pas encore décidé si son recours en cas d'échec des discussions entre autorités compétentes serait obligatoire ou facultatif.

---

<sup>460</sup> O.C.D.E., rapport de 1984.

<sup>461</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 45, versions de 1995 et suivantes mais antérieures à 2008 : *«Il ne faut toutefois pas se dissimuler que, du point de vue du contribuable, cette disposition [la procédure amiable] n'est pas encore entièrement satisfaisante. La raison en est que les autorités compétentes ne sont tenues que de rechercher une solution et n'ont pas l'obligation d'en trouver une.* Ce paragraphe a été supprimé de la version des commentaires de 2008.

La Chambre de commerce internationale a également souligné ce point : *«ce processus, cependant, présente quelques imperfections. Les conventions visant à éviter la double imposition, en général, encouragent les autorités compétentes à éliminer la double imposition mais ne les y contraignent pas »*, C.C.I., Déclaration de politique générale, document n°180/438, 3 mai 2000.

<sup>462</sup> O.C.D.E., rapport d'étapes de 2004, précité, p 31.

<sup>463</sup> O.C.D.E., rapport d'étapes de 2004, précité, p 31 et 32.

<sup>464</sup> Voir Partie 2, Titre 1, Chapitre 1.

**499** - Lors d'une réunion du Groupe de travail qui s'est tenue en juin 2005, il a été finalement décidé de proposer de soumettre les litiges non résolus par les autorités compétentes à l'issue d'une période de deux ans à un arbitrage à la demande du contribuable ayant engagé la procédure amiable. L'article 25 a été modifié en ce sens lors de la mise à jour de la convention modèle O.C.D.E en 2008<sup>465</sup>.

**500** - Les travaux de l'O.C.D.E ont également porté sur l'amélioration des délais de résolution des différends fiscaux internationaux.

## ***II. L'ABSENCE DE DELAIS PROCEDURAUX IMPERATIFS***

**501** - L'article 25 de la convention modèle O.C.D.E n'encadre pas le déroulement de la procédure amiable dans des délais contraignants.

**502** - En 2004<sup>466</sup>, le délai moyen de traitement des procédures amiables était estimé à quarante-trois mois en France. Mais les procédures ouvertes depuis plus d'une dizaine d'années n'étaient pas rares, le record de l'époque étant de vingt-neuf ans<sup>467</sup>.

**503** - De multiples raisons peuvent être avancées pour expliquer la longueur de ces procédures. Dans son rapport de 1984<sup>468</sup>, l'O.C.D.E invoque la distance entre les fonctionnaires des Etats en cause, la différence de langues, des règles procédurales et des systèmes juridiques et comptables, qui sont autant d'éléments ne facilitant pas une communication rapide et fluide entre autorités compétentes. Le contribuable peut tarder à fournir les informations nécessaires à la compréhension de la problématique prix de transfert. Les ressources au niveau des administrations fiscales manquent. A cela s'ajoutent une forte complexité pour certaines affaires, une rotation fréquente du personnel au sein des administrations fiscales et des réunions bilatérales qui ne sont généralement organisées qu'une fois par an.

---

<sup>465</sup> Voir Partie 2 de cette étude.

<sup>466</sup> Rapport AN n° 1976, Collectif budgétaire pour 2004, décembre 2004, p.323s. Voir également Rapport GIBERT précité. Lors d'une conférence à l'Observatoire des conventions fiscales internationales, colloque du 4 juillet 2013, l'administration fiscale (M. J-P LIEB) a indiqué que la durée moyenne de la procédure amiable était de quarante mois en 2012 contre trente-six mois avant 2012.

Les statistiques publiées par l'O.C.D.E. montrent que sur les 490 procédures amiables en cours en France fin 2010, 261 avaient été ouvertes depuis moins de deux ans et 29 remontaient à avant 2005, voir [www.oecd.org/ctp/tp/dr](http://www.oecd.org/ctp/tp/dr).

<sup>467</sup> Il s'agissait d'un cas introduit en 1975 qui n'a été résolu qu'en 2004. Propos recueilli lors de l'entretien avec l'autorité compétente française en avril 2004 (M. Saint-Amans).

<sup>468</sup> O.C.D.E., rapport 1984, précité, R(1)-36s.



**504** - Tout ceci contribue à faire qu'aujourd'hui encore, dans la grande majorité des cas, les procédures amiables ne sont pas résolues dans des délais satisfaisants pour le contribuable.

**505** - Certains Etats, dont la France, ont fait l'effort, sous l'impulsion des travaux de l'O.C.D.E et de la Commission européenne, de se donner un cadre temporel indicatif pour chaque phase clé de la procédure amiable ou de proposer des procédures de règlement accéléré (A).

**506** - Mais en pratique, devant le nombre croissant des dossiers, ces délais indicatifs sont quasi systématiquement dépassés. Le contribuable dispose-t-il de recours pour inciter les Etats à accélérer la résolution du litige ou pour les sanctionner au titre du délai non raisonnable de résolution de leur différend (B) ?

### **A. Solutions visant à réduire les délais d'obtention de l'accord amiable**

**507** - Longtemps, les recommandations de l'O.C.D.E pour éviter de ralentir le déroulement de cette procédure semi-diplomatique se sont limitées à des considérations liées à la souplesse de la communication entre autorités compétentes. Ainsi, il était précisé que « *les autorités compétentes devraient communiquer entre elles d'une manière aussi souple que possible en choisissant la formule la plus appropriée, que ce soit par écrit, par téléphone ou par des entrevues en tête-à-tête ou en groupe et elles devraient s'efforcer de trouver le moyen le plus efficace pour résoudre les problèmes en cause* » ou encore « *en ce qui concerne la procédure amiable en général, le Comité a recommandé que les formalités inhérentes à l'ouverture et au déroulement de la procédure amiable soient réduites au minimum et que toute formalité inutile soit supprimée* »<sup>469</sup>.

**508** - Les travaux de l'O.C.D.E ont abordé la problématique des délais procéduraux suivant deux axes. L'un relève de réflexions concernant les ressources humaines, l'autre est une proposition de calendrier indicatif pour chacune des phases de la procédure amiable (1).

**509** - Les Etats-Unis et la France ont adopté des dispositions visant à réduire les délais de conclusion des accords amiables (2).

#### ***1) Propositions de l'O.C.D.E***

**510** - La question de l'organisation des ressources des autorités compétentes a été

---

<sup>469</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 29-b et § 30, versions antérieures à 2008 ; § 40b et § 41 des versions de 2008 et 2010.

rapidement abordée dans le cadre des Principes directeurs en matière de prix de transfert de 1995, puis développée dans le MEMAP de 2007 (a).

**511** - Par ailleurs, l'O.C.D.E propose, pour la première fois, d'encadrer les principales phases de la procédure amiable dans des délais, qui ne sont qu'indicatifs (b). Les travaux du forum conjoint en matière de prix de transfert de l'époque n'ont pas été sans inspirer l'O.C.D.E sur ce sujet<sup>470</sup>.

#### *a. La gestion des ressources humaines*

**512** - L'aspect humain a fait l'objet d'une attention de plus en plus accentuée au fil du temps de la part de l'O.C.D.E.

**513** - En 1995, dans ses Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert, l'O.C.D.E propose d'accélérer la procédure en déléguant le pouvoir d'engager des consultations pour des questions ayant trait aux prix de transfert à des agents de rang élevé connaissant bien ces dossiers et se situant à un niveau inférieur à celui de l'autorité compétente<sup>471</sup>. L'expérience de plusieurs pays aurait montré que la délégation de pouvoirs peut être utile une fois que la procédure amiable a été engagée entre les autorités compétentes<sup>472</sup>.

**514** - D'autres considérations autour du mode opératoire de l'autorité compétente sont adressées dans le MEMAP de 2007. Il est indiqué que dans certains Etats, les autorités compétentes qui gèrent les cas individuels, au titre du paragraphe 1 de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E et celles qui traitent les cas collectifs du paragraphe 3, sont différentes. Parfois, les équipes sont organisées par zones géographiques, ce qui permet de tisser des liens plus étroits avec les autorités compétentes de la zone concernée, ou par industries, ce qui apporte une meilleure connaissance sectorielle. Il est enfin suggéré que les différends dont les enjeux sont complexes et significatifs soient traités par des personnes les plus expérimentées et qualifiées du service alors que les dossiers dont les enjeux sont moins matériels resteraient au niveau des personnes moins expérimentées<sup>473</sup>.

**515** - La qualification du personnel est également évoquée. L'O.C.D.E indique qu'idéalement, les personnes travaillant pour l'autorité compétente doivent avoir la

---

<sup>470</sup> Voir Infra n° 1473 - et suivants.

<sup>471</sup> O.C.D.E., Principes directeurs, § 4.54.

<sup>472</sup> Principes directeurs, § 4.55.

<sup>473</sup> O.C.D.E., MEMAP, § 5.2, p. 40, précité.

capacité de mener des analyses juridiques, économiques, comptables, statistiques et avoir également une bonne connaissance de la procédure de contrôle fiscal<sup>474</sup>.

**516** - Le but de l'O.C.D.E est, en l'occurrence, d'inciter les Etats à se structurer d'une façon qui permette de gérer au mieux la charge de travail et les compétences techniques des équipes. Le fait que les Etats doivent s'assurer que l'autorité compétente dispose de suffisamment de ressources, incluant du personnel expérimenté, afin d'être en mesure d'assumer ses responsabilités de façon efficace et dans les délais, est relevé comme une règle de bonne pratique<sup>475</sup>.

**517** - Ces propos de bon sens rappellent que quelles que soient les solutions qui peuvent être proposées pour réduire la durée d'obtention d'un accord amiable, celles-ci resteront inefficaces, car inappliquées, si les ressources humaines ne sont pas adaptées en conséquence.

### ***b. Le cadre temporel incitatif***

**518** - Dans son rapport d'étape de juillet 2004<sup>476</sup>, l'O.C.D.E a publié un tableau récapitulatif des phases clés qui fournit, pour la première fois, un cadre temporel indicatif. Il s'applique aux seuls différends entrant dans le champ d'application de l'article 25-1 de la convention modèle O.C.D.E, à l'exclusion donc des cas visés par le paragraphe 3 de cette clause. En application de ce calendrier, la procédure amiable est censée se dérouler dans un délai de deux ans.

**519** - Cette proposition de cadre temporel a été reprise dans le MEMAP de 2007, avec quelques aménagements.

S'agissant de l'engagement de la procédure, l'autorité compétente devrait accuser réception de la demande d'ouverture de la procédure amiable, informer l'autre autorité compétente de ce nouveau dossier et, éventuellement, adresser à la requérante une demande d'information complémentaire à fournir, dans le délai d'un mois à compter du dépôt de la demande d'ouverture de la procédure amiable par le contribuable<sup>477</sup>. A cette occasion, le contribuable ou l'entreprise associée dans l'autre

<sup>474</sup> O.C.D.E., MEMAP, § 5.2, p. 40, précité.

<sup>475</sup> O.C.D.E., MEMAP, 2007, p. 41, "Best Practice n° 23" : « *Tax administrations should ensure that the competent authority function is given sufficient resources, including qualified personnel, funding, training, and other program needs, to be able to carry out MAP responsibilities in a timely, effective, and efficient manner* ».

<sup>476</sup> O.C.D.E., Rapport d'étape sur l'amélioration de la résolution des différends, juillet 2004, précité, annexe 2, p. 42.

<sup>477</sup> Dans le rapport d'étape de 2004, il était proposé que ces actions soient menées « *immédiatement après la soumission du cas* » et non dans le délai d'un mois.

pays est encouragé à contacter l'autorité compétente étrangère et à fournir rapidement toutes les pièces nécessaires aux deux administrations simultanément.

La notification au contribuable de l'acceptation ou du refus de la demande par l'autorité compétente devrait être faite dans le délai d'un mois à compter de l'obtention de toutes les informations nécessaires à l'examen du dossier. En cas d'acceptation, l'autorité compétente adresse un courrier à son homologue étrangère pour l'informer de l'ouverture de la procédure de son côté. L'autorité compétente étrangère lui répond en retour, dans un délai également d'un mois, pour lui indiquer son accord ou désaccord quant à l'ouverture de la procédure amiable.

A ce stade, l'autorité compétente de l'Etat auteur du redressement aurait ensuite entre 4 et 6 mois pour formaliser sa position de principe et l'adresser à son homologue étrangère si elle n'arrive pas à éliminer la double imposition unilatéralement. L'autre autorité compétente disposerait de 6 mois après réception de ce courrier pour formaliser, à son tour, sa position.

Les négociations entre les Etats peuvent alors s'engager. Le protocole d'entente devrait être signé au plus tard 24 mois en moyenne après l'ouverture de la procédure amiable. Il serait soumis immédiatement au contribuable qui aurait un mois pour donner son accord à la solution proposée. Dès réception de cette approbation, les autorités compétentes devraient procéder à la confirmation de l'accord amiable par l'échange de lettres.

**520** - L'accord amiable devrait être mis en œuvre dans les trois mois de ce dernier échange de lettres<sup>478</sup>.

**521** - Bien que non contraignant pour les Etats, le cadre temporel indicatif de l'O.C.D.E représente un effort louable vers un encadrement de la procédure amiable dans des délais.

**522** - Les Etats-Unis et la France ont adopté certaines des dispositions évoquées par l'O.C.D.E.

## ***2) Les solutions adoptées par les Etats-Unis et la France***

**523** - L'administration fiscale américaine s'efforce depuis longtemps de réduire la durée de la procédure amiable. Les réponses apportées sont de trois ordres (a).

---

<sup>478</sup> Ce dernier point n'est pas mentionné dans le rapport d'étape de 2004.

**524** - La France a adopté un cadre temporel indicatif à l'occasion de la publication de l'instruction administrative de 2006. Mais certains de ces délais n'ont pas été repris au BOFIP (b).

### *a. L'approche des Etats-Unis*

**525** - Les Etats-Unis ont instauré une procédure spécifique de droit interne pour les affaires dites mineures, appelée *Small case procedure for requesting competent authority assistance*<sup>479</sup>. Cette procédure, spécifique pour les affaires ne dépassant pas 200 000 US\$ pour les particuliers<sup>480</sup> et 1 000 000 US\$ pour les sociétés et les *partnerships*<sup>481</sup>, simplifie les formalités et notamment, limite le volume des informations à fournir<sup>482</sup>. Les autorités compétentes américaines se réservent la possibilité de demander des informations complémentaires dans le cadre de la procédure.

**526** - Les Etats-Unis disposent également d'une procédure accélérée de demande d'examen par l'autorité compétente, dénommée *Accelerated competent authority procedure*<sup>483</sup>. En vertu de cette procédure, le contribuable américain qui demande l'aide des autorités compétentes sur une question particulière qui se pose pour une année donnée peut également demander aux autorités compétentes de tenter de résoudre le problème pour les années subséquentes terminées avant la date de la demande. Cela présente l'avantage de permettre aux contribuables de régler des problèmes récurrents de façon cohérente et avec efficacité pour les autres années ouvertes. Une demande de procédure accélérée peut être faite au moment de la production de la demande initiale ou après, mais généralement avant

---

<sup>479</sup> USA, Rev. Proc. 2006-54, Section 5.

<sup>480</sup> Ce plafond devrait être augmenté à 1 000 000 \$, voir *Proposed Revision of Procedures for requesting Competent Authority Assistance Under Tax Treaties*, section 5.02, Notice 2013 / 78, qui devrait remplacer la procédure Rev. Proc. 2006-54.

<sup>481</sup> Ce plafond devrait être augmenté à 5 000 000 \$, voir *Proposed Revision of Procedures for requesting Competent Authority Assistance Under Tax Treaties*, section 5.02, précité.

<sup>482</sup> Lors du dépôt de la demande, les informations devant être jointes à la demande sont les suivantes (traduction en français libre) :

- déclaration indiquant qu'il s'agit d'un cas soumis à la procédure spéciale (« small case procedure ») ;
- nom, adresse, numéro d'identification du contribuable américain et du contribuable étranger si existe et si pertinent, toutes personnes impliquées dans le cas ;
- description du problème et de la solution proposée ;
- années et montants en jeu, en dollars et dans la monnaie étrangère ;
- nom du pays partenaire ;
- dans un document séparé, une déclaration selon laquelle le contribuable accepte de dévoiler aux autorités compétentes de l'autre Etat contractant et à son personnel, tout ou partie des informations fournies aux autorités compétentes américaines
- une déclaration sur l'honneur attestant de la véracité des faits et informations fournies.

<sup>483</sup> USA, Rev. Proc. 2006-54, Section 7-06.

la conclusion de l'accord amiable. Le contribuable doit fournir un certain nombre d'informations à l'administration fiscale américaine. Par ailleurs, la demande doit contenir une déclaration selon laquelle le contribuable reconnaît notamment que l'inspection des livres et registres dans le cadre de la procédure n'empêchera pas l'IRS d'examiner ou d'inspecter subséquemment une déclaration ou les mêmes livres ou registres. L'autorité compétente américaine évalue la demande et communique avec le bureau local approprié pour déterminer si la question peut être réglée également pour les exercices subséquents. Si le bureau local donne son approbation, l'autorité compétente américaine étend les discussions au titre des exercices suivants avec son homologue étrangère, sous réserve que cette dernière y consente. Si la question en cause a déjà été portée devant les tribunaux ou est sur le point de l'être, le consentement de l' *Associate Chief Counsel*<sup>484</sup> à la demande de procédure accélérée peut devoir être obtenu.

**527** - Enfin, sur le plan international, les Etats-Unis ont conclu avec certains de leurs partenaires des conventions dont l'article relatif à la procédure amiable encadre le déroulement de la procédure dans des délais. Ainsi, l'accord conclu dans le cadre de la convention fiscale du 18 décembre 1992 avec les Pays-Bas a pour objectif de résoudre les cas acceptés dans les 18 mois à compter de la transmission par une autorité compétente de sa position à l'autre autorité compétente<sup>485</sup>.

**528** - Ces diverses dispositions témoignent de la volonté des Etats-Unis d'améliorer les

---

<sup>484</sup> Associate Chief Counsel appartient à un département de l'administration qui fournit notamment des services fiscaux et contentieux en matière internationale à l'IRS.

<sup>485</sup> "Progress of the Mutual Agreement Procedure: "The Netherlands and the United States agree that requests presented under Article 29 of the Convention shall be dealt with as expeditiously as possible. The objective is to resolve cases accepted for consideration by the competent authorities within 18 months from transmittal of a position paper by one Contracting State to the other, excluding time during which the issues presented for competent authority consideration are under consideration by appellate or judicial authorities where permitted under applicable national procedures. In order to ensure timely progress in the procedure, the competent authority of the country that made the adjustment (the "relevant competent authority") will endeavour to deliver a position paper to its counterpart (the "responding competent authority") within 120 days of acceptance of a case from a taxpayer. The case will be discussed without a written response unless such a response is needed to facilitate substantive discussion. If a written response is needed in a case concerning attribution of profits or transfer pricing adjustments under Article 7 or 9 of the Convention, the responding competent authority will endeavour to provide a position paper within 240 days after receipt of the first position paper. In all other cases in which a written response is needed, the responding competent authority will endeavour to deliver a position paper within 120 days of receipt of the first position paper. In cases of Advance Pricing Agreements or Arrangements, the competent authorities will endeavour to agree upon a joint target timetable for each stage of the consideration, with the aim of securing Mutual Agreements within a similar overall timeframe, taking into account the complexities of the particular cases involved". Administrative arrangement du 25 août 2003 précité.

délais d'examen des dossiers examinés dans le cadre de la procédure amiable<sup>486</sup>.

### ***b. L'approche de la France***

**529** - La doctrine administrative de 1986 relative à la procédure amiable ne prévoyait aucune disposition concernant le délai d'examen du différend.

**530** - L'instruction administrative du 23 février 2006 témoigne d'une prise de conscience de la problématique de la durée du traitement des dossiers de la part de l'Etat français. Le nouveau texte intègre un calendrier des opérations qui reprend dans ses grandes lignes celui proposé par l'O.C.D.E.<sup>487</sup>. En pratique cependant, les délais indiqués ne sont pas respectés, ce qui explique sans doute pourquoi certains n'ont pas été repris par la documentation applicable à compter du 12 septembre 2012.

**531** - Ainsi, la première étape de la procédure amiable est constituée par le dépôt de la demande d'ouverture du contribuable. La direction de la législation fiscale lui adresse en retour une lettre accusant réception de cette requête, ce qui ouvre formellement la procédure amiable. L'instruction administrative de 2006 prévoyait que cette lettre était adressée au contribuable dans le délai d'un mois<sup>488</sup>. Ce délai n'est pas repris dans le BOFIP.

**532** - Si des informations manquent pour que le dossier soit recevable, l'autorité compétente française invite le contribuable, dans les 2 mois<sup>489</sup> de la réception de sa requête d'ouverture, à compléter le dossier.

**533** - Par ailleurs, il appartient à l'autorité compétente saisie d'aviser l'autre autorité compétente. Dans le cas de la France, la documentation administrative indique que la saisine de l'autre autorité compétente s'effectuera dans la généralité des cas dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande d'ouverture de la procédure amiable reconnue complète et recevable<sup>490</sup>.

**534** - Lorsqu'une procédure amiable a été engagée et que la France est à l'origine de l'événement qui a généré la situation de double imposition, l'autorité compétente française s'efforce de transmettre sa première prise de position à l'autorité compétente étrangère le

---

<sup>486</sup> Lors du colloque organisé le 4 juillet 2013 par l'Observatoire des conventions fiscales, l'administration fiscale française a confirmé que les Etats-Unis étaient soucieuses de réduire les délais de résolution des cas, contrairement par exemple au Japon, qui pouvait ergoter sur des détails.

<sup>487</sup> Le calendrier proposé par l'O.C.D.E. est lui-même proche de ce qui est proposé par le code de conduite de la Commission européenne : voir *Infra* n° 1473 - et suivants.

<sup>488</sup> *Ins. adm.* 2006, précité, § 114.

<sup>489</sup> *Ins. adm.* 2006, précité, § 125 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 400. L'O.C.D.E. propose sur ce point un délai d'un mois. Voir *Supra* n°520 -.

<sup>490</sup> *Ins. adm.* 2006, précité, § 68 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 200.

plus rapidement possible, étant tenu compte de la complexité du cas. L'instruction administrative de 2006 prévoyait un délai de 4 mois<sup>491</sup> au maximum à compter de la réception de la demande d'ouverture de la procédure amiable adressée par le contribuable, accompagnée de l'ensemble des pièces requises<sup>492</sup>. Ce délai n'est plus indiqué dans le BOFIP.

**535** - Lorsque la procédure amiable a été ouverte dans un autre Etat, l'autorité compétente française s'efforce de répondre à la première position de l'autorité compétente étrangère le plus rapidement possible compte tenu de la complexité du cas en question et au plus tard dans un délai maximum de 6 mois suivant la réception de la prise de position si la procédure amiable concerne des questions de prix de transfert ou de détermination des profits attribuables à un établissement stable, et dans un délai de quatre mois pour les autres cas<sup>493</sup>.

**536** - Aucun délai pour encadrer les discussions entre les autorités compétentes n'est prévu<sup>494</sup>. Il est seulement indiqué que l'autorité compétente française transmet à l'autre autorité compétente une réponse dans laquelle elle expose les raisons de son désaccord et propose un calendrier indicatif pour examiner le cas compte tenu de sa complexité. La proposition comporte, le cas échéant, une date pour une réunion<sup>495</sup>.

**537** - S'agissant du délai d'ensemble de traitement des dossiers, il est indiqué que les cas seront résolus aussi rapidement que possible compte tenu de la complexité des problèmes posés par chaque situation particulière<sup>496</sup>. Il est ensuite précisé que, dans la généralité des cas, « *la procédure amiable doit faire l'objet d'un règlement dans un délai ne dépassant pas 24 mois* »<sup>497</sup>. L'objectif d'aboutir dans un délai de deux ans a donc été maintenu dans la doctrine applicable à compter du 12 septembre 2012, bien que certains délais intermédiaires aient été supprimés.

**538** - En pratique, les dispositions relatives au cadre temporel des opérations sont largement non appliquées. Les raisons de ces dépassements sont, semble-t-il, principalement liées à l'organisation des ressources humaines dont dispose l'autorité

---

<sup>491</sup> L'O.C.D.E. propose sur ce point un délai compris entre 4 et 6 mois. Voir *Supra* n°520 -.

<sup>492</sup> Ins. adm. 2006, précité, § 114.

<sup>493</sup> Ins. adm. 2006, précité, § 140 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 500.

<sup>494</sup> Sur ce point, l'O.C.D.E. propose un délai de 6 mois. Voir *Supra* n°520 -.

<sup>495</sup> Ins. adm. 2006, précité, § 143 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 500.

<sup>496</sup> Inst.adm. 2006, précité, § 136 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 470.

<sup>497</sup> Inst.adm. 2006, précité, § 144 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 510.



compétente française<sup>498</sup>. Si le nombre de procédures amiables ouvertes du côté français a augmenté de façon extrêmement importante, passant de 57 cas en 1995<sup>499</sup>, dont 4% concernaient les prix de transfert, à 228 en 2004<sup>500</sup>, dont 76% concernaient les prix de transfert, pour atteindre en 2010 le chiffre de 490 dossiers<sup>501</sup>, les effectifs du département en charge des procédures amiables n'ont pas cru à due proportion.

**539** - Dans ces conditions, le contribuable française dispose-t-il de recours afin de contraindre les autorités compétentes à accélérer la résolution de son différend ?

## **B. Les recours potentiels contre le manque de diligence de l'autorité compétente française**

**540** - Les recours éventuellement disponibles doivent être recherchés dans le droit interne (1). La Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales<sup>502</sup> peut-elle être également envisagée, son article 6-1 prévoyant que toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue « *dans un délai raisonnable* » (2) ?

### *1) Sur le fondement du droit interne*

**541** - Aucun recours de droit interne ne peut être utilement engagé par le contribuable.

**542** - En effet, l'article L 80 A du LPF ne peut pas être invoqué pour soutenir que les délais procéduraux indiqués dans l'instruction administrative de 2006 ou dans le BOFIP sont opposables à l'autorité compétente française. L'interprétation que l'administration fiscale française donne de la loi dans sa doctrine n'a pas de valeur juridique<sup>503</sup>. Certes, lorsque l'administration apporte une interprétation formelle d'un texte fiscal, le contribuable peut la lui opposer sur le fondement des dispositions de cet article. Mais il convient de rappeler que la loi et la jurisprudence entendent la notion de « *texte fiscal* » de façon restrictive. Les prises de position de l'administration fiscale relatives à la procédure

---

<sup>498</sup> En France, en 2010, quatre personnes se partageaient la revue et l'analyse de 490 cas. En 2013, l'équipe est constituée d'une dizaine de personnes, dont deux économistes (information recueillie lors du colloque de l'Observatoire des conventions fiscales internationales le 4 juillet 2013).

<sup>499</sup> Voir colloque du MEDEF du 11 octobre 2001, propos de M. Le Floch- Louboutin, directeur de la législation fiscale française, note de bas de page n° 79.

<sup>500</sup> Au 1<sup>er</sup> juillet 2004, 228 dossiers de procédure amiable ont été recensés (engagées sur le fondement de la procédure O.C.D.E. ou de la procédure européenne) : 150 concernent les entreprises (66 %) et 78 les particuliers (34 %). Concernant les sociétés, 114 cas concernent des problématiques de prix de transfert, intégrant la qualification d'établissement stable (76%) et 36 concernent des sujets plus divers (34 %). Source : Ministère de l'Economie, des finances et de l'industrie, Rapport AN n° 1976, p. 328.

<sup>501</sup> Voir statistiques de l'O.C.D.E. précitées, [www.oecd.org/ctp/tp/dr](http://www.oecd.org/ctp/tp/dr).

<sup>502</sup> Ci-après « CESDH ».

<sup>503</sup> Voir *Supra*, n° 68 -.

d'imposition sont exclues de son champ d'application. Les délais procéduraux indiqués comme étant applicables dans le cadre de la procédure amiable ne relèvent donc pas d'une doctrine opposable à l'autorité compétente.

**543** - Le contribuable peut-il rechercher la responsabilité de l'Etat du fait d'une durée considérée comme excessive de règlement de son différend ? Pour cela, il doit avoir la qualité pour agir et réunir les conditions exigées à l'engagement de la responsabilité de l'Etat en justice.

**544** - Or le contribuable n'est pas partie à la procédure amiable qui est une procédure qui se déroule entre deux Etats<sup>504</sup>. L'O.C.D.E a toujours clairement indiqué qu'il n'a pas le droit formel d'y participer<sup>505</sup>. Cette position est réitérée dans les Principes directeurs en matière de prix de transfert de 1995<sup>506</sup>. Les travaux engagés en 2003 n'ont pas modifié substantiellement ce point de vue<sup>507</sup>.

**545** - Le rôle du contribuable dans le cadre de la procédure amiable est donc très limité. Il est réduit à la seule fourniture d'éléments factuels<sup>508</sup>, par voie d'échange de correspondances ou sur la base de réunions avec son autorité compétente.

**546** - La question qui se pose alors est celle de savoir si une personne qui n'est pas partie à la procédure peut, malgré tout, agir en justice à l'encontre de celle-ci. La réponse à cette question est positive. Selon une jurisprudence constante, dès lors qu'un requérant a un intérêt pour agir, il a par suite qualité pour agir<sup>509</sup>. Au cas particulier, le contribuable pourra exciper d'un intérêt patrimonial pour agir.

---

<sup>504</sup> Voir notamment O.C.D.E., MEMAP, 2007, § 3.3.2 "Contributing to the MAP discussions", p 24 : « *MAP discussions between competent authorities are a government-to-government process in which there is generally no direct taxpayer involvement* ».

<sup>505</sup> O.C.D.E., 1984, "Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable", § 97 et 98 : « *On a fait valoir que le contribuable devrait avoir la possibilité de participer à la procédure amiable et avoir au moins le droit de soumettre son cas aux autorités compétentes des deux pays et d'être informé de l'état d'avancement des discussions ; certains représentants des milieux d'affaires ont même suggéré qu'il devrait avoir aussi le droit d'assister aux échanges de vues entre les autorités compétentes. On aurait ainsi l'assurance qu'il n'y ait aucun malentendu, de la part des autorités compétentes, sur les éléments de fait et la position du contribuable. L'idée qui est la base de la suggestion est que la procédure amiable se déroule un peu comme un procès, et que dans tout procès qui affecterait ses intérêts, le contribuable aurait le droit d'être entendu. Mais la procédure amiable (...) n'est pas assimilable à un procès entre le contribuable et les autorités compétentes ; pour ces litiges, les tribunaux nationaux sont l'instance appropriée. A moins d'une disposition contraire expresse de la législation interne des pays en cause, la procédure amiable est le simple déroulement d'échanges de vues entre les autorités compétentes (...). De l'avis du Comité, il ne s'agit donc pas de droits formels pour le contribuable de comparaître et d'être entendu au cours des échanges de vues entre les autorités compétentes* ».

<sup>506</sup> O.C.D.E., Principes directeurs, § 4.57.

<sup>507</sup> Il est désormais proposé que le contribuable puisse, notamment pour des cas inhabituels ou complexes, faire une présentation du dossier devant les deux autorités compétentes, voire expose sa proposition de solution pour résoudre le litige, voir O.C.D.E., MEMAP, 2007, § 3.3.2, *Contributing to the MAP discussions*, Best Practice n°13, p 24.

<sup>508</sup> Voir Inst.adm. 2006, précité, § 144 à 151 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 530 et 540.

<sup>509</sup> Voir René Chapus, ouvrage précité, p. 433s.

**547** - Il va ensuite lui appartenir de démontrer la faute de l'Etat. Cette preuve sera très difficile à apporter, même si désormais la faute simple suffit à engager la responsabilité de l'Etat<sup>510</sup>. Il lui sera nécessaire de démontrer le caractère excessif de la durée de la procédure amiable, d'établir que ce délai est imputable à l'administration française et non à son homologue étrangère et de prouver l'existence d'un préjudice distinct de l'imposition elle-même.

**548** - En tout état de cause, la durée de la procédure juridictionnelle sera largement aussi longue que celle de la procédure amiable.

**549** - La CESDH offre-t-elle une voie d'action plus efficace pour le contribuable français ?

## ***2) Sur le fondement de l'article 6-1 de la CESDH***

**550** - L'article 6-1 de la CESDH stipule que « *toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable<sup>511</sup>, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. (...)* ».

**551** - Un auteur<sup>512</sup> a évoqué l'idée d'utiliser cette disposition pour sanctionner la conclusion d'un accord amiable intervenu dans un délai non raisonnable. La proposition est séduisante. Mais il faudrait que cet article soit applicable en matière fiscale (a) et que la commission mixte puisse être considérée comme un tribunal au sens de la CESDH (b).

### ***a. L'applicabilité de l'article 6-1 de la CESDH en matière fiscale***

**552** - La problématique de l'applicabilité de l'article 6-1 de la CESDH en matière fiscale a donné lieu à un large débat doctrinal et jurisprudentiel. Les positions du Conseil d'Etat et de la Cour de Cassation ont longtemps été divergentes avant d'être uniformisées sous l'impulsion de la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme elle-même.

---

<sup>510</sup> Voir *Supra*, n° 143 -.

<sup>511</sup> Termes soulignés par nos soins.

<sup>512</sup> Hugues PERDRIEL VAISSIERE, *Règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français*, L'Année Fiscale 2003, précité, p. 256.

**553** - Le conseil d'Etat refuse toute application de l'article 6-1 de la CESDH à la matière fiscale<sup>513</sup>. Par un avis du 31 mars 1995, *Auto Industries Meric*<sup>514</sup>, le Conseil d'Etat a cependant considéré que si cet article n'a pas à s'appliquer aux litiges fiscaux, son champ d'application couvre néanmoins les litiges relatifs aux pénalités fiscales dans la mesure où celles-ci constituent une « *accusation en matière pénale* » au sens de l'article 6-1 de la CESDH.

**554** - En revanche, la jurisprudence de la Cour de Cassation considérait, jusqu'en juillet 2004, que cet article était applicable en matière fiscale, que ce soit au titre d'un contentieux de recouvrement<sup>515</sup> ou d'un contentieux d'assiette<sup>516</sup>. L'arrêt du 14 juin 1996, *Kloeckner c/ Directeur*, rendu en formation plénière, confirme solennellement l'applicabilité de l'article 6-1 en matière de contentieux et de recouvrement fiscal. Selon la Cour de Cassation, « *le droit de toute personne à un procès équitable, garanti par l'article 6-1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, peut être invoqué devant toute juridiction civile statuant en matière fiscale* »<sup>517</sup>.

**555** - Mais cette jurisprudence était contraire à celle de la Cour européenne des droits de l'Homme. En effet, dans un arrêt du 9 décembre 1994<sup>518</sup>, *Schouten et Meldrum*, la Cour a conclu que les obligations fiscales ne pouvaient pas entrer dans la catégorie des droits et

---

<sup>513</sup> Voir sur cette question l'article notamment de Antoine VALAT, *France*, European Taxation, December 2001, p. 500s ; l'ouvrage rédigé sous la direction de Louis-Edmond PETTITI, Emmanuel DECAUX et Pierre-Henri IMBERT, *La convention européenne des droits de l'Homme, Commentaire article par article*, Economica, 2<sup>e</sup> édition ; la thèse de doctorat de droit de Laurence GERARD, *Recours du contribuable sur le fondement de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales*, 2000.

Voir également par exemple, pour la jurisprudence du Conseil d'état, CE novembre 1999 n°184474, *Guénoum* (RJF 1/00 n°138, chronique E. MIGNON RJF 2/00 p90

<sup>514</sup> Voir CE, 31 mars 1995, n° 164008, Section, *Auto Industries Meric*, Dr. Fisc. 28/95, p. 1141. Cet avis a été rendu à la suite de l'affaire *Bédénoun contre France* (CESDH, 24 février 1994, série A, n° 284) qui donne une illustration en matière fiscale de ce qui constitue « une accusation en matière pénale ». Ces critères (non cumulatifs) sont les suivants :

- la qualification répressive donnée à l'infraction en droit interne,
- le caractère non indemnitaire des sanctions en cause,
- le caractère général de la norme définissant l'infraction et le but préventif et répressif de la sanction infligée,
- la nature et la gravité de la sanction, cette gravité étant appréciée tant en proportion qu'en valeur absolue.

<sup>515</sup> Cass.com, 20 novembre 1990, RJF 1/91, n°123.

<sup>516</sup> Cass com 4 janvier 1994 n° 42P, RJF 4/94 n°498.

<sup>517</sup> Cass. Ass. plén. 14 juin 1996, *Kloeckner c/ Directeur*, RJF 8-9/96, Dr.Fisc.. 1996, n° 30, comm. 986, concl. Y. MONNET. Voir également pour un autre arrêt en ce sens, Cass.com, 20 novembre 2001 n°1916 FS-P, *Sté Civa*, RJF 2/02 n°239.

<sup>518</sup> CESDH, 9 déc. 1994, *Schouten et Meldrum*, série A, n° 304 : « *Il peut exister des obligations « patrimoniales » à l'égard de l'Etat ou de ses autorités subordonnées qui, aux fins, de l'article 6-1, doivent passer pour relever exclusivement du domaine du droit public et ne sont, en conséquence, pas couvertes par la notion de « droits et obligations de caractère civil ». Hormis les amendes imposées à titre de « sanction pénale », ce sera le cas en particulier lorsqu'une obligation qui est de nature patrimoniale résulte d'une législation ou fait autrement partie des obligations civiles normales dans une société démocratique ».*

obligations de caractère civil. Cette position traditionnelle a été confirmée par l'arrêt Ferrazzini c/ Italie du 12 juillet 2001<sup>519</sup>. Dans cette décision adoptée en grande chambre, sa formation la plus solennelle, la Cour conclut que « *le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables* »<sup>520</sup>.

**556** - Suite à cet arrêt, la Cour de Cassation a opéré un revirement de jurisprudence par un arrêt du 12 juillet 2004<sup>521</sup>, Consorts Pelat, par lequel elle considère désormais que l'article 6-1 de la CESDH n'est pas applicable au contentieux fiscal, alignant ainsi sa position sur celle du Conseil d'Etat.

**557** - Cet article ne peut donc pas être invoqué dans le cadre des mécanismes de résolution des litiges fiscaux. Si ces jurisprudences devaient un jour évoluer dans un sens favorable à son application dans le domaine fiscal, encore faudrait-il que la commission mixte puisse être qualifiée de tribunal pour pouvoir faire application des dispositions de cet article.

### ***b. La commission mixte peut-elle être qualifiée de tribunal au sens de la CESDH ?***

**558** - Selon la jurisprudence de la Cour européenne, un tribunal se définit d'abord par son rôle juridictionnel. C'est un organe à qui « *il appartient de trancher sur la base de normes de droit et à l'issue d'une procédure organisée, toute question relevant de sa compétence* »<sup>522</sup>. Il est dès lors habilité à prendre des « *décisions contraignantes* »<sup>523</sup> sur des questions de droit comme de fait<sup>524</sup> et non un simple avis consultatif n'assurant pas une « *solution juridictionnelle du litige* »<sup>525</sup>.

**559** - Mais l'organe en question doit également avoir l'ensemble des qualités structurelles qui figurent dans le texte même de l'article 6-1 de la CESDH<sup>526</sup>. Il faut pour cela qu'il soit indépendant, impartial et établi par la loi.

---

<sup>519</sup> CESDH, Ferrazzini c/ Italie du 12 juillet 2001, Dr. Fisc., n° 10, com. 187. Pour une critique de cet arrêt, voir l'article de Laurence GERARD, « *Sur l'applicabilité de l'article 6, volet civil, de la convention européenne des droits de l'Homme aux contentieux fiscaux (A propos de l'arrêt CEDH, 12 juillet 2001, Ferrazzini c/ Italie)* », Dr.Fisc. 2001, n° 10, p. 438s.

<sup>520</sup> Voir paragraphe 29 de l'arrêt précité.

<sup>521</sup> Cass com., 12 juillet 2004, n° 1266 FS-PBI, Crts Pelat, RJF 11/04 n°1218.

<sup>522</sup> CESDH Srameck, 28 octobre 1984, Série A, n° 84, § 36.

<sup>523</sup> CESDH Campbell et Fell, 28 juin 1984, Série 1, n° 80, § 76.

<sup>524</sup> CESDH Albert et Le Compte, Série A, n° 58, § 29.

<sup>525</sup> CESDH Benthem, 23 octobre 1985, Série A, n° 97, § 40.

<sup>526</sup> CESDH, Le Compte, 23 juin 1981, Série A, n° 43, § 55. Voir également, Jean-Pierre LE GALL, *A quel moment le contradictoire ? Une application de la Convention européenne des droits de l'Homme*, Gaz. Pal. 3-4 juillet 1996 ; R. KOERING-JOULAIN, « *La notion européenne de « tribunal » indépendant et impartial au sens de l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'Homme* », RSC, 1990, n° 4, p. 765s.

**560** - Une institution, que le droit interne classe parmi ses juridictions, peut ne pas en être une au sens de l'article 6-1 de la Convention<sup>527</sup>. A l'inverse, une institution, non qualifiée de la sorte en droit interne, peut être qualifiée de tribunal aux fins de l'article 6 de la CESDH. La Cour précise en effet, dans l'arrêt Campbell et Fell du 28 juin 1984<sup>528</sup>, que par tribunal, « *l'article 6-1 n'entend pas nécessairement une juridiction de type classique, intégrée aux structures judiciaires ordinaires du pays* ».

**561** - Dans ces conditions, la commission mixte peut-elle être qualifiée de tribunal au sens de la CESDH ?

**562** - Aucune obligation n'impose aux Etats de se rencontrer dans le cadre d'une commission mixte, même si celle-ci est prévue par le traité. Les conventions conclues par la France ne prévoient d'ailleurs pas systématiquement la réunion d'une telle assemblée<sup>529</sup>. Dans ce cas de figure, la documentation administrative précise qu' « *à défaut de stipulation conventionnelle prévoyant la constitution d'une commission mixte, la France proposera à l'autre autorité compétente l'organisation d'une rencontre afin d'évoquer les procédures amiables en cours*<sup>530</sup> ». Aucun détail procédural n'est en général donné par les conventions fiscales quant à la composition de la commission, la périodicité de ses tenues, le lieu de réunion ou encore à la langue de travail<sup>531</sup>.

**563** - Lorsqu'à l'issue de la commission mixte, une solution au litige est trouvée, les autorités compétentes formalisent leur accord dans le cadre d'un échange de lettres.

---

<sup>527</sup> Voir par exemple, CESDH Diennet c/ France, 26 septembre 1995, Série A, n° 325, § 34. La Cour juge en l'espèce que le Conseil d'Etat, chargé du contrôle des instances disciplinaires médicales, n'est pas un organe judiciaire de pleine juridiction.

<sup>528</sup> CESDH, Campbell et Fell, 28 juin 1984, précité.

<sup>529</sup> Les conventions fiscales conclues avec l'Australie (2006) la Chine (1984), les Etats-Unis (avenant de 2009), la Jamaïque (1995), le Japon (1995), le Kazakhstan (2000), la Malaisie (1975), le Nigeria (1990), les Pays-Bas (1973), les Philippines (1976), la Russie (1996), Singapour (1974), le Royaume-Uni (2008), le Vietnam (1993), ne prévoient pas expressément la constitution de commission mixte dans le cadre de la procédure amiable.

<sup>530</sup> Inst.adm. 2006, précité, § 155 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 550.

<sup>531</sup> Seules de rares conventions conclues par la France apportent des éléments procéduraux plus précis, telles que les conventions signées avec le Bénin (1975) et le Sénégal (1974) : « *S'il apparaît que, pour parvenir à une entente, des pourparlers soient opportuns, l'affaire est déférée :*

a) *s'il s'agit d'une question de principe, au comité interministériel inter Etats franco-sénégalais prévu par le traité d'amitié et de coopération entre la République française et la République du Sénégal [pour le Bénin : à la grande commission prévue par l'article III de l'Accord général de coopération du 27 février 1975].*

b) *s'il s'agit d'un cas particulier, à une commission mixte composée de représentants, en nombre égal, des Etats contractants, désignés par les ministres des Finances. La présidence de la commission est exercée alternativement par un membre de chaque délégation. Les conclusions de cette commission sont soumises à l'approbation des autorités compétentes. Les décisions intervenues feront l'objet d'un rapport périodique au comité ministériel inter Etats franco-sénégalais [pour le Bénin : à la grande commission visée ci-dessus].*

Cet accord ne s'impose pas au contribuable français qui peut ne pas l'accepter<sup>532</sup>.

**564** -L'analyse du mode opératoire de la commission mixte permet donc d'établir que cette assemblée ne remplit pas les conditions exigées pour pouvoir être considérée comme un tribunal au sens de la CESDH, notamment parce qu'elle n'est pas indépendante des parties au litige et qu'elle n'assure pas une solution juridictionnelle.

**565** -En conclusion, le contribuable ne dispose d'aucun recours en droit interne ou en droit international pour contraindre les Etats à plus de diligence dans l'obtention d'un accord amiable.

**566** -N'étant soumises ni à une obligation de résultat, ni à des délais procéduraux contraignants, les autorités compétentes sont-elles tenues de fonder en droit l'accord amiable ?

## SECTION 2 : LES FONDEMENTS DE L'ACCORD AMIABLE

**567** -Les dispositions de l'article 25 de la convention modèle ne précisent pas les fondements sur lesquels doit reposer l'accord conclu entre les Etats, contrairement à la Convention européenne d'arbitrage qui établit expressément le principe de pleine concurrence comme fondement de l'accord entre les Etats<sup>533</sup>. Toutefois, lorsque le différend porte sur les prix de transfert, l'article 25 ne peut pas être lu indépendamment de l'article 9-1 qui autorise un Etat à redresser les bénéfices d'une entreprise en application de ce principe de pleine concurrence<sup>534</sup>.

**568** -En droit français, l'autorité compétente dispose d'une certaine souplesse quant aux fondements de l'accord amiable. C'est avant tout le principe de pleine concurrence qui doit être appliqué entre les parties (I). Mais c'est également sur des fondements non juridiques, tels que l'équité ou encore sur la base de tractations d'ensemble, que l'accord amiable peut, semble-t-il, être conclu (II).

---

<sup>532</sup> Inst.adm. 2006, précité, § 159 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 570.

<sup>533</sup> L'article 6-2 de la convention européenne d'arbitrage stipule que les autorités compétentes s'efforcent de résoudre le cas par voie d'accord amiable, sur la base du principe de pleine concurrence, rappelé à l'article 4 de la convention. Par ailleurs, l'article 11-1 de la convention indique que « *la commission consultative doit fonder son avis sur les dispositions de l'article 4 de la convention* », i.e. sur le principe de pleine concurrence. Les autorités compétentes doivent également se fonder sur ce principe si elles s'écartent de l'avis de la commission (article 12-1). Voir Partie 2, Titre 2.

<sup>534</sup> Voir *Supra*, n° 143 -

## ***I. LE FONDEMENT JURIDIQUE DE L'ACCORD AMIABLE : LE PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE***

**569** - La documentation administrative française de 1986 ne donnait aucune précision quant aux principes juridiques applicables pour fonder l'accord amiable. Depuis l'instruction administrative de 2006, il est précisé que, « *s'agissant des procédures amiables afférentes à des doubles impositions en matière de prix de transfert, l'autorité compétente fondera sa position sur les lignes directrices de l'O.C.D.E en matière de prix de transfert et sur l'application du principe de pleine concurrence* »<sup>535</sup> (A).

**570** - Mais ce principe, développé pour lutter contre l'évasion fiscale et protéger les ressources fiscales des Etats, est d'application délicate et controversée (B). Aussi peut-il être difficile de parvenir à un accord entre les deux administrations pour éliminer la double imposition sur ce fondement.

### **A. L'application du principe de pleine concurrence**

**571** - Le principe de pleine concurrence est celui, selon l'O.C.D.E, "*qui doit être mis en œuvre à des fins fiscales par les groupes internationaux et les autorités fiscales pour la fixation des prix de transfert*"<sup>536</sup>. Il repose sur une approche par comparaison puisqu'il impose que les prix des transactions réalisées entre entreprises associées ne diffèrent pas de ceux qui seraient convenus entre entreprises indépendantes, opérant dans des conditions similaires, pour des transactions comparables. Ce principe a été formalisé dès 1963 à l'article 9-1 de la convention modèle O.C.D.E. Il se retrouve également dans la convention modèle O.N.U. L'historique de ce principe ayant, dans d'autres études, fait l'objet d'analyses approfondies<sup>537</sup>, il n'y a pas lieu d'y revenir.

**572** - En 1979, le rapport sur les prix de transfert et les entreprises multinationales de l'O.C.D.E a précisé les modalités pratiques d'application de ce principe<sup>538</sup>. Actualisé en

---

<sup>535</sup> Inst.adm., 2006, § 133 et BOFIP, BOI-DG-INT-20-30-10-20120912, § 460.

<sup>536</sup> O.C.D.E., *Principes directeurs*, chap.1. A. §1.1, précité.

<sup>537</sup> Nicolas MELOT, dans sa thèse précitée, p 723s, a fort bien retracé l'historique du principe de pleine concurrence, en rappelant notamment le rôle des Etats-Unis en la matière. C'est en 1935 que l'administration fiscale américaine pose le principe suivant lequel l'objectif de l'article 45 de l'*US Revenue Act* est de placer les entreprises contrôlées et les entreprises indépendantes sur un pied d'égalité fiscale (« Tax parity»). Voir également la thèse de Najib GHARBI, précitée, p. 127s.

<sup>538</sup> L'O.C.D.E. considère que les Principes directeurs sont un outil d'interprétation de l'article 9-1 de la convention modèle, notamment parce qu'il est fait référence à ces Principes dans les commentaires sur l'article 9.



1995 et en 2010<sup>539</sup>, il détaille cinq méthodes de détermination des prix de transfert, largement inspirées des règles américaines<sup>540</sup> et précise les critères de choix (1).

**573** - Le principe de pleine concurrence est connu en droit interne français, au travers des dispositions de l'article 57 alinéa 4 du code général des impôts. Si la lettre du texte ne donne à ce principe qu'une place subsidiaire dans le cadre de la détermination des prix de transfert, l'application que réservent aujourd'hui l'administration fiscale et le juge français aux dispositions de cet article lui accorde la primauté (2). Aussi, en pratique, l'approche méthodologique française de détermination des prix de transfert est-elle, désormais, en parfaite adéquation avec celle recommandée par l'O.C.D.E.

### *1) L'approche méthodologique de l'O.C.D.E*

**574** - De manière générale, le choix d'une méthode pour déterminer un prix de transfert afférent à une transaction donnée passe par un processus de sélection qui tient compte de la nature de la transaction, des fonctions exercées, des risques assumés et des actifs possédés par les entités parties à la transaction. Au-delà de cette analyse, dite fonctionnelle, il y a lieu de tenir compte également de la disponibilité d'informations fiables, notamment sur des comparables indépendants, du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris de la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour éliminer les différences entre elles<sup>541</sup>. L'O.C.D.E précise par ailleurs qu'« *il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toutes circonstances et il n'est pas nécessaire de démontrer la non-applicabilité de telle ou telle méthode aux circonstances du cas d'espèce* »<sup>542</sup>. En outre, « *le principe de pleine concurrence ne nécessite pas le recours à plusieurs méthodes pour une transaction donnée* »<sup>543</sup>.

---

<sup>539</sup> Sur la révision de 2010, voir C. SILBERZTEIN, *La révision des principes de l'O.C.D.E. applicables en matière de prix de transfert*, Dr. Fisc. 2010, n° 39, 501.

<sup>540</sup> Voir la thèse de Nicolas MELOT, précité, p. 723-727.

<sup>541</sup> O.C.D.E., Principes directeurs, Partie I, A. Chapitre II point 2.2, juillet 2010.

<sup>542</sup> O.C.D.E., Principes directeurs, Partie I, A. Chapitre II point 2.11, juillet 2010. Sur le caractère approprié ou non de la transaction, il est précisé au point 2.8 que « *Les indications au paragraphe 2.2 selon lesquelles la sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée au cas d'espèce ne signifient pas qu'il faille analyser en détail ou tester à chaque fois toutes les méthodes de prix de transfert pour sélectionner celle qui est la plus appropriée. Il relève d'une bonne pratique que d'étayer la sélection de la méthode la plus appropriée et des comparables et ceci peut s'inscrire dans un processus typique de recherche tel que celui proposé au paragraphe 3.4* ».

<sup>543</sup> O.C.D.E., Principes directeurs, Partie I, A. Chapitre II point 2.11, juillet 2010, étant entendu que « *Toutefois, dans des cas difficiles où aucune méthode n'est concluante, une approche souple permettra d'utiliser conjointement les données obtenues au moyen de méthodes différentes. Dans de tels cas, on s'efforcera d'aboutir à une conclusion conforme au principe de pleine concurrence qui*

**575** - Les Principes directeurs détaillent les différentes méthodes de fixation des prix de pleine concurrence, lesquelles sont regroupées par l'O.C.D.E en méthodes traditionnelles (a) et en méthodes transactionnelles (b). Ce sont ces méthodes que les autorités compétentes doivent, en principe, appliquées pour résoudre les différends qui leur sont soumis dans le cadre de la procédure amiable.

#### *a. Exposé des méthodes traditionnelles*

**576** - Les méthodes traditionnelles avaient initialement la faveur de l'O.C.D.E. Mais, la pratique a démontré que la méthode transactionnelle de la marge nette était la méthode la plus souvent utilisée par les administrations fiscales et les entreprises. L'O.C.D.E a pris acte de cette évolution et a largement atténué la hiérarchie des méthodes de prix de transfert lors de la révision de ses Principes directeurs de juillet 2010. Ces méthodes demeurent néanmoins les plus directes et les plus fiables pour s'assurer que les rémunérations entre les entreprises liées respectent le principe de pleine concurrence<sup>544</sup>. Elles sont au nombre de trois, à savoir, la méthode de prix comparable sur le marché libre, la méthode de prix de revente minoré et la méthode du prix de revient majoré.

**577** - La méthode du prix comparable sur le marché libre consiste à comparer le prix de transfert appliqué entre les entreprises liées au prix du bien ou du service pratiqué entre un acheteur et un vendeur indépendants. Cette méthode est réputée, par l'O.C.D.E, la plus directe et la plus fiable pour déterminer le prix de pleine concurrence. Cependant, elle suppose qu'il n'existe pas de différences entre les transactions et les entreprises comparées susceptibles d'avoir une incidence significative sur le prix de marché, telles que des différences relatives à la localisation géographique des marchés, aux volumes en jeu, aux

---

*soit satisfaisante pour toutes les parties en présence, eu égard aux circonstances spécifiques, à l'ensemble des données disponibles et à la fiabilité relative des différentes méthodes considérées».*

<sup>544</sup> L'O.C.D.E. considère que les méthodes traditionnelles sont « le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence. En effet, toute différence entre le prix d'une transaction contrôlée et le prix d'une transaction comparable sur le marché libre peut normalement être directement imputée aux relations commerciales et financières fixées ou imposées entre les entreprises, et les conditions de pleine concurrence peuvent être établies en substituant le prix de la transaction comparable sur le marché libre au prix de la transaction contrôlée. Lorsque, compte tenu des critères décrits au paragraphe 2.2, une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle de bénéfices peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle fondée sur les transactions est préférable à la méthode transactionnelle de bénéfices. En outre, lorsque compte tenu des critères présentés au paragraphe 2.2, la méthode du prix comparable sur le marché libre et une autre méthode de prix de transfert peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode du prix comparable sur le marché libre est préférable », voir O.C.D.E. Principes directeurs, Partie I, A. Chapitre II point 2.3, juillet 2010.

conditions de transport ou d'assurance, aux délais de règlement ou encore aux droits de douane. Cette méthode n'est applicable que lorsqu'il existe un fort degré de comparabilité entre la transaction intra-groupe et celle réalisée par des entreprises indépendantes. S'il n'existe pas de transactions parfaitement similaires, il convient d'opérer des correctifs lorsque ceux-ci peuvent être effectués avec suffisamment de fiabilité afin de tenir compte de ces différences pour approcher le prix de marché. Ce prix de marché peut être obtenu en utilisant un comparable interne ou externe<sup>545</sup> à l'entreprise.

**578** - La méthode de prix de revente consiste à défalquer une marge brute de pleine concurrence du prix auquel un produit est vendu à un client tiers afin de fixer le prix d'achat de ce produit. La marge sur le prix de revente doit permettre, en principe, à la société de distribution, membre du groupe, de couvrir ses frais de ventes et autres charges d'exploitation et de réaliser un bénéfice tenant compte de son profil fonctionnel, à savoir des fonctions qu'elle exerce, des risques qu'elle assume et des actifs qu'elle possède. Cette marge brute de pleine concurrence est obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Cette méthode suppose des transactions et des structures de coûts similaires entre les entreprises comparées. Elle est particulièrement adaptée pour les opérations de commercialisation, lorsque le distributeur n'est pas l'entrepreneur principal.

**579** - Enfin, la méthode du prix de revient majoré consiste à déterminer le prix de revient du bien ou du service vendu ou fourni à une entreprise liée et à y ajouter une marge bénéficiaire de pleine concurrence, obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix obtenu est considéré comme le prix de pleine concurrence qui doit être pratiqué pour la transaction entre les deux entreprises liées. En d'autres termes, « *la méthode du prix de revient majoré n'est rien d'autre que le cheminement inverse de la précédente, où l'on raisonne non dans le sens de la soustraction des marges bénéficiaires mais dans celui de leur addition et de l'accumulation des coûts* »<sup>546</sup>. Cette méthode est généralement utilisée afin de fixer les prix des prestations de services intra-groupes ou le transfert d'un bien d'un fabricant vers une partie liée.

---

<sup>545</sup> Comparable interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe vend ou achète à une entreprise indépendante le même type de biens ou de services que ce qui est échangé entre sociétés du même groupe ; comparable externe : une entreprise indépendante vend ou achète le même type de biens ou de services à une autre entreprise indépendante que ce qui est échangé entre sociétés du même groupe.

<sup>546</sup> Voir Maryse GILETTA, *Les prix : politiques, stratégies et techniques des entreprises*, Eyrolles, 1990, également citée par Najib GHARBI dans sa thèse précitée.

### ***b. Exposé des méthodes de partage des bénéfices***

**580** - Les méthodes transactionnelles de bénéfices consistent à comparer les bénéfices de transactions entre entreprises associées avec ceux réalisés pour des transactions comparables entre des entreprises indépendantes. Selon l'O.C.D.E, « *il existe des situations dans lesquelles les méthodes transactionnelles de bénéfices s'avèrent plus appropriées que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions. Par exemple, dans les cas où chacune des parties apporte des contributions uniques et de valeur à la transaction contrôlée, ou lorsque les parties participent à des opérations très intégrées, une méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être plus appropriée qu'une méthode unilatérale. Autre exemple : lorsqu'on ne dispose pas d'informations publiques fiables sur les marges brutes de tiers, il peut être difficile d'appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions à moins de disposer de comparables internes, et une méthode transactionnelle de bénéfices peut alors s'avérer la plus appropriée compte tenu des informations qui sont disponibles* »<sup>547</sup>.

**581** - L'O.C.D.E distingue deux méthodes transactionnelles de bénéfices, la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette. Elles supposent de raisonner en ratio financier et non plus en termes de prix.

**582** - La méthode du partage des bénéfices consiste à déterminer le résultat consolidé sur l'ensemble des opérations, impliquant différentes entreprises liées, pour le partager ensuite entre ces mêmes entreprises. Ce partage s'effectue en fonction du contexte, des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques supportés par chacune des entités parties à la transaction. Cette méthode consiste donc à identifier le profit combiné, à le répartir entre les entreprises liées, puis à allouer ces bénéfices entre les parties selon ce qui aurait été fait si les parties avaient été indépendantes. Elle est particulièrement adaptée lorsque les projets ou les activités au sein du groupe sont tellement communs et imbriqués qu'il n'est pas possible de déterminer ou de justifier une valorisation pour chaque opération effectuée.

**583** - Enfin, la méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer à partir de données financières appropriées, tels que les charges, le chiffre d'affaires ou encore la valeur des actifs, la marge opérationnelle que réalise une entreprise dans le cadre d'une transaction intragroupe. Cette marge est ensuite comparée à celle qu'une entreprise indépendante réaliserait pour une transaction comparable, opérant dans des conditions

---

<sup>547</sup> O.C.D.E., Principes directeurs, Partie I, A. Chapitre II point 2.4, juillet 2010.

similaires. Dans l'hypothèse où l'entreprise liée réalise une marge qui se situe dans une fourchette réalisées par des entreprises indépendantes, dites comparables, alors ses marges, et donc ses prix de transfert, sont considérés comme étant de pleine concurrence.

**584** - Conceptuellement simples, ces méthodes reposent toutes sur une approche comparative des prix ou des marges que des entreprises indépendantes auraient réalisées dans des conditions similaires. Cette approche méthodologique, qu'il appartient à l'autorité compétente française d'appliquer dans le cadre de la procédure amiable, est reconnue en droit interne français.

## *2) L'approche méthodologique française*

**585** - En France, le contrôle des prix de transfert repose sur l'article 57 du code général des impôts. Issu de la loi du 31 mai 1933<sup>548</sup>, cet article fait référence au principe de pleine concurrence puisqu'il est précisé, à l'alinéa 4<sup>549</sup>, « *qu'à défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues (...) les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement* », c'est-à-dire des entreprises indépendantes<sup>550</sup>. Cette référence a d'abord été implicite puisque le texte a été adopté à une époque où, ni le principe de pleine concurrence, ni les méthodes subséquentes de détermination des prix de transfert, n'avaient encore été élaborés par l'O.C.D.E. C'est dans le cadre de l'instruction administrative du 23 juillet 1998<sup>551</sup>, commentant le dispositif de l'article L 13B du LPF<sup>552</sup>, que la mention explicite à ce principe apparaît pour la première fois en droit positif français. Mais l'administration fiscale considère de longue date que les dispositions conventionnelles relatives à l'article 9-1 de la convention modèle O.C.D.E « *ne sont pas très différentes de celles de l'article 57 du code général des impôts et doivent, par conséquent, recevoir la même*

---

<sup>548</sup> Voir Introduction, n°5 -

<sup>549</sup> A la date de sa publication, ce paragraphe était exposé à l'alinéa 3 de l'article 57, ultérieurement codifié au numéro 4 du fait de la référence à l'article L 13B du LPF instauré par la loi n° 96-314 du 12 avril 1996.

<sup>550</sup> Le Conseil d'Etat a explicité la notion d'entreprises similaires dans l'arrêt qu'il a rendu relatif à l'affaire Cap Gemini en visant les entreprises dépourvues de liens de dépendance (CE 7 novembre 2005 n° 266436, min. c/ Sté Cap Gemini, RJF 1/06 n° 107, conclusions GLASER).

<sup>551</sup> Instruction administrative du 23 juillet 1998, 13 L-7-98, voir notamment § 34 : « *les entreprises de groupes internationaux doivent déterminer le prix de leurs transactions internes selon le principe de pleine concurrence, c'est-à-dire à un niveau auquel auraient traité des entreprises indépendantes pour des marchés identiques* ». La référence au principe de pleine concurrence est largement reprise dans le BOFIP, voir notamment, BOI-BIC-BASE-80-10-201209, § C : *Le prix de pleine concurrence*.

<sup>552</sup> L'article L13B du LPF explicite les informations que l'administration fiscale est en droit de demander aux contribuables dans le cadre de la vérification de leurs prix de transfert.

*interprétation* »<sup>553</sup>.

**586** - Pourtant, deux différences notables entre l'article 57 et l'article 9-1 de la convention modèle existent. D'une part, il est de jurisprudence constante que le premier organise la dévolution de la charge de la preuve, alors que le second ne traite pas de ce point<sup>554</sup>. D'autre part, la lettre du dispositif de l'article 57 exige que le fondement du redressement soit établi sur la base d'éléments précis et ce n'est qu'à titre subsidiaire qu'il peut être fondé sur la base d'une comparaison avec des entreprises indépendante. La jurisprudence a exercé, dans un premier temps, un contrôle de l'application de la lettre du texte (a), avant d'évoluer vers un contrôle du principe de pleine concurrence entendu au sens donné par l'O.C.D.E (b).

***a. La méthode par comparaison : d'une approche subsidiaire de détermination des prix de transfert...***

**587** - Si la notion de comparabilité est au cœur du principe de pleine concurrence et des méthodes de détermination des prix de transfert tels qu'exposé par l'O.C.D.E, les dispositions de l'article 57 ne font de l'approche par comparaison qu'une approche

---

<sup>553</sup> Note 4 mai 1973, BODGI 4 A-2-73 et BOFIP, BOI-BIC-BASE-80-20-20120912.

<sup>554</sup> Pour pouvoir appliquer l'article 57 du code général des impôts, l'administration fiscale doit apporter d'une part, la preuve de l'existence de liens de dépendance entre les sociétés parties à la transaction, sauf lorsque l'entreprise associée est établie dans un Etat ou territoire dont le régime fiscal est privilégié au sens de l'article 238 A du code général des impôts, et d'autre part, l'octroi d'un avantage consenti par la société française à l'entreprise associée. Lorsque ces deux éléments sont établis, la jurisprudence considère traditionnellement que cet avantage est présumé constituer un transfert indirect de bénéfices (CE 29 janvier 1964, n° 47515, Dupont 1964 ; CE 20 novembre 1974, n° 85191, RJF 1/75, n° 10 ; CE 9 mars 1979, n° 10454, Plén., RJF 4/79 p.121 ; CE 2 juin 1982, n° 23342, RJF 7/82, p. 328 ; CE 4 novembre 1983, n° 34516, RJF 1/84 p. 15, CE 27 juillet 1988, n° 50020, Plén., RJF n° 1139, conclusions O. FOUQUET, p. 578 ; CE 2 mars 2011, n° 342099, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s, Sté Soutiran et Cie, avec les conclusions du rapporteur public Edouard Geffray, BDCF 6/11, n° 73). Cette présomption est une présomption simple, que le contribuable peut donc combattre en apportant la preuve de l'existence d'une contrepartie suffisante ou de l'absence d'octroi d'un avantage.

C'est ce mécanisme à double étage en termes de charge de la preuve qui est à l'origine des doutes qui ont pu être émis quant à la compatibilité de l'article 57 du code général des impôts avec le principe de liberté d'établissement consacré à l'article 49 du TFUE (Voir P. DIBOUT, *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne, à propos de l'arrêt du 16 juill.1998 « Impérial Chemical Industries*, Dr. fisc. 1998, n°48, p.1475 ; P. DIBOUT, *« Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales »* ; Dr. Fisc. 15 mars 2000, n°11 ; M.TALY et P.SCHIELE, *Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert sont-elles « euro-compatibles ? »*, Dr.fisc. 2003, n°29, p.960).

C'est également par rapport à la Constitution française que le mécanisme de dévolution de la charge de la preuve de l'article 57 du code général des impôts a été attaqué récemment. La société Soutiran et Compagnie a soumis au Conseil d'Etat une question prioritaire de constitutionnalité en considérant que cet article entraînait une rupture d'égalité devant la loi fiscale, compte tenu de la différence de traitement instaurée par les règles de dévolution de la charge de la preuve. Le Conseil d'Etat a refusé de porter la question devant le Conseil constitutionnel, en considérant que « le moyen tiré par le requérant de ce que l'article 57 du CGI porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution doit être regardé comme non sérieux » (CE 2 mars 2011, n° 342099, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s, Sté Soutiran et Cie, avec les conclusions du rapporteur public Edouard Geffray, BDCF 6/11, n° 73).

subsidaire. En effet, aux termes de son alinéa 4, deux procédés de rectification des résultats sont prévus : soit à titre principal, par incorporation des bénéfices indument transférés hors de France aux résultats constatés par la comptabilité, soit à titre subsidiaire, à défaut d'éléments précis pour opérer les redressements, par comparaison avec les produits imposables des entreprises similaires exploitées normalement.

**588** - La doctrine administrative du 4 mai 1973<sup>555</sup> explicite très clairement cette approche, en s'appuyant notamment sur l'arrêt du Conseil d'Etat du 23 novembre 1960<sup>556</sup>, dans lequel il est jugé que l'évaluation par comparaison n'est admise qu'à titre subsidiaire et à défaut d'éléments précis.

**589** - Des arrêts ultérieurs de la cour suprême confirment cette position. Ainsi, dans un arrêt du 2 juin 1976<sup>557</sup>, le Conseil d'Etat juge que « *considérant, enfin, que l'administration a pu trouver dans la comptabilité de la société requérante les éléments précis qui lui ont permis d'effectuer les redressements litigieux, et n'avait pas, dès lors, à recourir à des comparaisons avec d'autres entreprises pour déterminer le montant des sommes à réintégrer dans les bénéfices imposables* ».

**590** - Très explicite est également l'arrêt du Conseil d'Etat du 11 juin 1982<sup>558</sup>, qui souligne que « *l'administration, sans méconnaître sa propre doctrine, disposait, en se référant purement et simplement aux termes de la convention du 24 novembre 1970 [conclue entre les parties], d'éléments précis pour calculer la part de bénéfice transféré, sans qu'il fût nécessaire de procéder à une comparaison avec des entreprises similaires, qui n'a lieu d'être, en application des dispositions précitées de l'article 57, qu'en l'absence d'autres éléments précis* ».

**591** - On retrouve encore l'influence de l'approche à titre principal de l'évaluation directe dans une décision de la Cour administrative d'appel de Paris du 31 mars 2004<sup>559</sup>. Dans cette affaire, une société française distribuait en France des prothèses médicales et

---

<sup>555</sup> Bulletin officiel de la Direction générale des impôts, 4 A-2-73, du 4 mai 1973, § C, p. 11 : « *Les redressements prévus à l'article 57 du Code général des Impôts doivent être opérés, en principe, selon les règles de droit commun, c'est-à-dire d'après les éléments précis de l'opération redressées. En effet, l'évaluation par comparaison n'est admise qu'à titre subsidiaire et à défaut d'éléments précis (CE 23 novembre 1960, req. 48-570)* ».

<sup>556</sup> CE 23 novembre 1960, req. n° 48-570.

<sup>557</sup> CE 2 juin 1976, n° 94-758, RJF 9/76, n° 371.

<sup>558</sup> CE 11 juin 1982, n° 16187, Dr.Fisc. 1983, n°41, conclusion VERNY.

<sup>559</sup> CAA Paris 31 mars 2004, n° 99-3544, Sté Almed. Voir également CAA Bordeaux 12 février 2007, n°04BX01046. En l'espèce, la cour a débouté le contribuable en statuant que l'administration n'est pas tenue de mettre en œuvre l'article L 13 B du LPF, lequel lui permet de demander des renseignements pour appliquer l'article 57 du CGI, lorsqu'elle a obtenu suffisamment d'éléments pour redresser l'entreprise et, de la même manière, l'administration n'a pas à recourir à des comparaisons avec des entreprises similaires exploitées normalement en présence de ces éléments précis.

s'approvisionnait auprès de fournisseurs tiers américains, français et japonais, qui la livraient directement. Juridiquement, les biens étaient acquis auprès d'une société située sur l'île d'Aruba, qui appliquait un coefficient multiplicateur variant entre 2 et 3 sur ses propres prix d'achat. La Cour administrative d'appel a jugé que c'est à bon droit que l'administration fiscale a considéré qu'il y avait un transfert de bénéfices à l'étranger, « *sans qu'il y ait besoin d'établir une comparaison entre les prix pratiqués et ceux du marché* ».

**592** - Mais indiscutablement, c'est la méthode par comparaison avec les résultats de sociétés indépendantes qui s'est imposée au fil du temps et qui domine aujourd'hui le raisonnement de l'administration fiscale et des juridictions administratives françaises.

### ***b. ...vers une approche à titre principal***

**593** - Les juges ont suivi la pratique devenue dominante de l'administration fiscale française qui, sous l'influence des principes et des méthodes O.C.D.E, s'est orientée vers une approche purement comparative, en vertu de laquelle le montant redressé n'est rien d'autre que la différence entre le résultat réalisé par la société vérifiée et, généralement, la médiane des résultats réalisés par des tiers indépendants, dits comparables.

**594** - Cette évolution méthodologique s'est traduite par un contrôle accru, de la part des juges, du degré de comparabilité des conditions entourant la transaction redressée. Ainsi, le juge français se contentait, dans un premier temps, d'une vérification très générale du degré de comparabilité où la seule évocation d'un prix de marché<sup>560</sup> ou de la référence aux usages de la profession<sup>561</sup> était suffisante pour établir la preuve du transfert indirect de bénéfice. L'arrêt Solodet du 21 février 1990<sup>562</sup> marque, semble-t-il, un tournant dans l'exigence portée par le Conseil d'Etat quant aux critères de comparabilité. Dans cette affaire, la Cour a considéré que l'administration n'apportait pas la preuve qu'une société

---

<sup>560</sup> CE 17 juin 1959, n° 38 476, Dupont 1959, p 492. Dans cette espèce, le Conseil d'Etat a considéré que constituait un transfert indirect de bénéfices à l'étranger l'avantage qu'une société française procurait à sa filiale étrangère en lui vendant ses produits à des prix sensiblement inférieurs, tant à ceux pratiqués sur le marché français, qu'aux cours internationaux des mêmes produits (comparaison des prix de vente pour les mêmes produits sur le marché français et sur d'autres marchés étrangers).

<sup>561</sup> CE 5 février 1975, n° 90-788 : une entreprise française qui, agissant en qualité de commissionnaire exclusif d'une entreprise située à l'étranger (Dakar) et à laquelle elle est liée, consent pour l'exportation de marchandises un taux de commission calculé sur une base insuffisante et selon un taux inférieur aux usages de la profession, réalise ainsi un transfert indirect à l'étranger d'une partie de son bénéfice.

<sup>562</sup> CE 21 février 1990, n°84483, SARL Solodet, RJF 1990, n° 376. Voir également la thèse de Najib GHARBI, précitée, pour une opinion similaire.



française avait minoré ses prix de ventes au profit d'une société affiliée allemande, « *dès lors que la méthode de comparaison de prix par laquelle elle entend démontrer la minoration est entachée de défauts importants, absence de pondération des prix tenant compte de la nature différente des produits vendus, et exclusion des comparaisons d'un client important, et que la situation des marchés à l'exportation peut justifier que les prix facturés au client allemand soient inférieurs à ceux pratiqués avec le client français* ». On retrouve ensuite dans la jurisprudence cette exigence de comparabilité, s'agissant du secteur d'activité<sup>563</sup> qui doit être similaire, des caractéristiques des services<sup>564</sup> ou des activités<sup>565</sup>, qui doivent être de même nature, ou encore, des marchés de référence qui doivent présenter des caractéristiques proches<sup>566</sup>.

---

<sup>563</sup> CE 27 février 1991, n° 48 780, SARL d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied, Dr. Fisc. 1992, n° 13, comm. 664, conclusion FOUQUET. En l'espèce, le Conseil d'Etat a jugé que la SARL, qui prétendait que le taux de redevance qu'elle versait à une association au Liechtenstein ne pouvait pas être comparé avec celui versé par d'autres éditeurs, compte-tenu des avantages complémentaires qu'elle recevait de l'association, n'apportait aucun élément probant. Voir également, TA Paris, 13 février 1997, n° 93 7089 et n° 93 7090, SARL les amis de l'Histoire, RJF 11/97, n° 1014. Dans cette affaire, la TA de Paris a débouté l'administration fiscale en considérant qu'elle n'apportait pas la preuve de l'existence d'une gestion anormale de la société française en se référant uniquement à des contrats conclus entre éditeurs et distributeurs, non nominatifs et ne correspondant pas exactement à la situation des sociétés intéressées.

<sup>564</sup> CAA Paris, 20 novembre 1990, n° 1172, Reynold Tobacco France, RJF 3/91, n° 255. La société Reynolds Tobacco France assure pour la société Y de droit allemand, la promotion et la vente de cigarettes en France. La filiale française est rémunérée par la société Y par une commission représentant 2 à 3% du montant des ventes, couvrant les frais de représentation entraînés par la représentation. L'administration estime cette rémunération insuffisante et soutient que les entreprises qui ont une activité comparable ou similaire perçoivent une rémunération de l'ordre de 8%. La CAA de Paris estime que l'administration ne prouve pas le transfert de bénéfices dans la mesure où elle n'établit pas que les services rendus par la filiale française et les entreprises auxquelles elle fait référence sont de même nature.

<sup>565</sup> Voir par exemple, CE 31 juillet 1992, SNAT, n° 61, RJF 11/92, n° 1468. La société SNAT réalise des prestations de services pour des sociétés françaises et belges. Elle facture ces prestations moyennant une marge différente selon que les bénéficiaires sont des sociétés françaises (taux de marge de 1,758) ou belges (taux de marge de 1,328). L'administration fiscale procède à la réintégration de l'écart entre la marge encaissée pour les prestations réalisées pour les sociétés françaises et belges. Elle estime, en effet, que la société française est sous la dépendance de la société belge et que l'écart de marge a eu pour effet de procéder à un transfert de bénéfices. La société SNAT soutient que les prestations réalisées pour les sociétés françaises et belges sont de nature différente et que l'évaluation retenue par l'administration est excessive. Le Conseil d'Etat estime que la société française n'apporte pas la preuve que les prestations réalisées pour les sociétés françaises et belges sont de nature différente. En outre, elle ne démontre pas en quoi l'évaluation retenue par l'administration par rapport à un prix de marché serait exagérée. Voir également, TA Cergy-Pontoise, 24 juin 2010, n° 0702382, Sté bax Chemicals France. Dans cette espèce, le tribunal donne raison à l'administration fiscale en considérant notamment, que le service vérificateur avait bien tenu compte de l'activité de la société et que les entreprises retenues comme termes de comparaison exerçaient bien une activité comparable.

<sup>566</sup> CAA Versailles, 5 mai 2009, n° 08VE02411, Min. c/ Man Camions et Bus. Dans cette espèce, la Cour a estimé que l'administration fiscale n'avait pas établi que les comparables retenus étaient des entreprises opérant sur des marchés présentant des caractéristiques proches du marché français. Voir également, CAA Lyon, 30 septembre 2010, n° 09LY00303, SAS ABB France, dans lequel la Cour, en s'appuyant sur l'analyse fonctionnelle faite par l'administration fiscale, a jugé que les études comparatives faites par la société ne retiennent pas des critères pertinents, et sont partielles et peu fiables.

**595** - L'arrêt du Conseil d'Etat du 7 novembre 2005, Cap Gemini<sup>567</sup>, est une illustration intéressante du caractère désormais normatif de l'approche par comparaison. Dans cette affaire, le Conseil d'Etat juge que la seule constatation de l'absence de paiement en contrepartie de l'avantage octroyé n'est pas suffisante à prouver le transfert indu de profits, dès lors que « *l'administration fiscale n'a pas comparé cette transaction à celles conclues par des entreprises similaires, exploitées normalement* », c'est-à-dire, sans lien de dépendance.

**596** - De subsidiaire, la méthode d'évaluation par comparaison avec des entreprises indépendantes est devenue principale.

**597** - S'agissant des méthodes de détermination des prix de transfert préconisées par l'O.C.D.E, elles ne sont pas officiellement transposées en droit interne. Toutefois, la position de l'administration fiscale française est présentée dans un guide des prix de transfert à l'usage des PME<sup>568</sup>, publié en 2006, qui reprend et explique les cinq méthodes définies par l'O.C.D.E dans le cadre de l'application du principe de pleine concurrence.

**598** - En conséquence, le redressement notifié par l'administration fiscale française et l'accord amiable négocié entre les autorités compétentes sont normalement fondés sur un même principe de droit et sur une même approche méthodologique.

**599** - Est-ce à dire qu'ils aboutissent à un résultat identique ? La réponse est bien évidemment négative. L'accord amiable ne résulte pas toujours dans la confirmation du redressement effectué en France. Les divergences de positions entre autorités compétentes portent généralement plus sur la mise en œuvre des principes et des méthodes O.C.D.E que sur leur reconnaissance<sup>569</sup>.

**600** - Le principe de pleine concurrence est en effet d'application délicate car subjective. Il donne lieu à de nombreuses critiques, notamment de la part des pays non membres de l'O.C.D.E.

---

<sup>567</sup> CE 7 novembre 2005 n° 266436, min. c/ Sté Cap Gemini, RJF 1/06 n° 107, conclusions GLASER, précité.

<sup>568</sup> Guide des prix de transfert à l'usage des PME, novembre 2006, <http://www.impots.gouv.fr>

<sup>569</sup> Pour une analyse de droit comparé de l'application du principe de pleine concurrence, voir *Prix de transfert, analyse critique des pratiques actuelles*, Le club des juristes, avril 2012, annexe 3. Voir également, C. SILBERZTEIN, *Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes*, Dr. fisc. 17 janvier 2013, n°3, n° 60.

## **B. Les critiques émises à l'encontre du principe de pleine concurrence**

**601** - Les critiques<sup>570</sup> émises à l'encontre du principe de pleine concurrence se sont longtemps cristallisées autour de l'insuffisante prise en compte de la réalité économique des groupes multinationaux et de la difficulté à trouver des sociétés indépendantes suffisamment pertinentes pour assoir une analyse économique fiable (1).

**602** - Ces dernières années ont vu apparaître des attaques d'un autre genre, centrées sur la critique du résultat obtenu par l'application du principe de pleine concurrence, qui aurait permis le développement de dispositifs d'optimisation fiscale agressifs (2).

### *1) Les critiques premières à l'encontre du principe de pleine concurrence*

**603** - Le principe de pleine concurrence repose sur la notion d'entreprises distinctes, c'est-à-dire qu'il nie l'appartenance des entités parties à la transaction à un groupe de sociétés. Il ignore également le jeu de la libre concurrence (a).

**604** - Il repose sur une approche comparative qui suppose une certaine subjectivité. Il implique en effet d'apprécier la comparabilité de la transaction intragroupe à une transaction similaire sur le marché libre. Or le comparable parfait n'existe pas. Devant cette absence de données fiables disponibles, l'O.C.D.E a engagé une vaste étude des difficultés liées à la comparabilité rencontrées dans l'application des méthodes de prix de transfert. Ces travaux n'ont toutefois pas débouché sur une remise en cause du principe de pleine concurrence (b).

---

<sup>570</sup> Voir notamment, C. COMOLET-TIRMAN, *Peut-on en finir avec les prix de transfert ?*, Dr. Fisc. n°22, mai 2012, p.13s ; David FRANCESCUC.C.I., *The arm's length principle and group dynamics, Part 1 : The conceptual shortcomings*, Transfer Pricing Journal, Volume 11, n°2, 2004 ; David FRANCESCUC.C.I., *The arm's length principle and group dynamics, Part 2 : Solutions to conceptual shortcomings*, Transfer Pricing Journal, November/December 2004. ; Andrew CASLEY and Artemis KRITIKIDES, *Transactional net margin method, comparable profits method and the arm's length principle*, Transfer Pricing Journal, Volume 10, n°5, 2003 ; Hervé ISRAEL, *Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence ?*, Dr. fisc., année 2001, p. 553s. ; Stéphane GELIN et Arnaud LE BOULANGER, *Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur de l'entreprise*, Dr. Fisc., n° 48, année 2001 ; Joann WEINER, *The European Union and formula apportionment caveat emptor*, *European Taxation*, Intertax, October 2001 ; Harlow HIGINBOTHAM, *When Arm's length isn't really arm's length : issues in application of the arm's length standard*, Intertax, Volume 26, 1998, p. 235 ; R.AVI-YONAH : *The rise and fall of arm's length: a study in the evolution of US international taxation*, *Virginia Tax Review*, 1995, vol. 15 ; Jean-Pierre LE GALL, *L'obligation de traiter « at arm's length » entre entreprises du même groupe est-elle compatible avec le Traité de Rome ?*, article extrait de l'ouvrage, *Fiscalité et exportation : politiques et pratiques*, Collection FEDUCI, LGDJ, 1984.

***a. L'insuffisante prise en compte de la réalité économique des groupes et du libre jeu de la concurrence***

**605** - Le principe de pleine concurrence repose sur une fiction selon laquelle les transactions intra-groupe doivent être considérées comme ayant été réalisées entre entreprises n'appartenant pas à un même groupe de sociétés.

**606** - Or le postulat de l'entité indépendante sur laquelle il s'appuie ne prend pas en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises<sup>571</sup>. L'évolution des groupes internationaux vers une organisation de plus en plus globale, s'accompagnant d'objectifs de rationalisation des coûts de structures, a fortement modifié, sur un plan tant quantitatif que qualitatif, la nature des transactions intra-groupe. La centralisation, au plan mondial ou régional, de fonctions stratégiques ou opérationnelles a profondément modifiée les structures organisationnelles. Elle a permis aux filiales de se concentrer sur leurs activités premières, de production ou de commercialisation, et sur leurs marchés, tout en bénéficiant de services intra-groupe dans une logique d'économies d'échelle. L'entreprise associée «*fait partie dans tous les cas d'une organisation industrielle interterritoriale qui la fait bénéficier des avantages de la grande taille et de l'inter-territorialité*»<sup>572</sup>. Ces différents bénéfices donnent aux groupes internationaux une spécificité par rapport aux entreprises indépendantes. Or ces avantages liés à l'appartenance à un groupe de sociétés peuvent se refléter dans des prix de transfert, plus avantageux, que ceux qui auraient été facturés entre entreprises indépendantes.

**607** - Cet ensemble d'éléments fait que la filiale d'un groupe international est difficilement comparable à une entreprise indépendante<sup>573</sup>.

**608** - Le caractère fictif, pour ne pas dire artificiel, sur lequel repose le principe de pleine concurrence a été régulièrement rappelé. Le Professeur GEST le souligne dès 1979 : «*Vouloir reconstituer à l'occasion d'une opération entre deux sociétés d'un même groupe les relations qui eussent été celles de deux entités indépendantes relève de la fiction ; c'est ignorer délibérément la spécificité économique du groupe (...); c'est également faire abstraction des motivations économiques ou commerciales qui peuvent guider le groupe dans la recherche ou l'extension d'un marché étranger, la promotion d'un produit ou la*

---

<sup>571</sup> Cette faiblesse est reconnue par l'O.C.D.E., voir Principes directeurs, juillet 2010, chapitre 3.

<sup>572</sup> J-L BILLON, *Transfert indirects de bénéfices à l'étranger*, précité, p 99.

<sup>573</sup> L'inadéquation du principe de pleine concurrence avec la réalité économique s'illustre parfaitement dans le fait que les Etats-Unis, par exemple, admettent que les groupes puissent déclarer des prix de transfert différents de ceux réellement appliqués afin de refléter un résultat fiscal conforme au principe de pleine concurrence. On parle alors d'ajustements compensatoires. Voir US Regs. § 1.482-1(a)(3).

*lutte contre la concurrence étrangère (...)*<sup>574</sup>. Quelques années plus tard, c'est le Professeur LE GALL qui explique « *combien est dans son principe absurde la comparaison des pratiques de prix d'entreprises indépendantes et d'entreprises liées. L'existence d'un groupe implique, par définition, des politiques différentes y compris en matière de prix*<sup>575</sup> ».

**609** - Cet auteur s'est également interrogé sur la compatibilité du principe de pleine concurrence avec la libre concurrence<sup>576</sup>. Les méthodes de détermination des prix de transfert reposent sur un principe d'alignement des prix ou des marges sur ceux ou celles réalisées par les sociétés indépendantes, concurrentes puisque comparables. Or, il existe, pour reprendre les propos du Professeur LE GALL, une vérité aussi essentielle que banale : la concurrence suppose la pratique de prix différents. L'alignement des prix est ainsi une pratique condamnée par le droit de l'Union européenne de la concurrence. Peut-on en conséquence admettre, dans un marché concurrentiel, que des entreprises soient amenées, pour des motifs d'ordre fiscal, à aligner leurs prix sur ceux de leurs concurrents ? Selon cet auteur, il convient de ramener le principe de pleine concurrence à de plus justes proportions. Ainsi, « *contrairement à ses postulats, la divergence de prix (...) est a priori sans signification, neutre. Loin de créer une présomption d'anormalité et de fraude, elle constate l'état d'un marché. Les causes de cette divergence peuvent être multiples, bonnes, une concurrence aigüe, ou mauvaises, une situation de position dominante, une évasion fiscale. Constater des disparités, lorsque l'on compare des processus économiques homogènes, c'est donc poser une question, tout au plus : quelles sont les raisons d'être de ces disparités ? (...). De ce point de vue, la règle de l'arm's length peut avoir une fonction indiciaire, peut être indicative, jamais normative. Sinon, elle serait incompatible avec le*

---

<sup>574</sup> G. GEST, « *L'imposition des bénéficiaires des sociétés française aux Etats-Unis : les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale* », Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1979, p. 268s. ;

<sup>575</sup> JP LE GALL, « *Quelques réflexions sur l'arm's length principle* », Dr.Fisc. 1992, n° 50, p. 1941s. Voir également pour une critique similaire, A. de WAAL, « *Un nouveau régime de contrôle des prix de transfert. New legislation dealing with transfer pricing* » : « *s'il s'agit de l'entreprise dans sa globalité, on voit mal que la comparaison puisse être pertinente, les bénéficiaires dégagés d'une entreprise à l'autre, alors même que toutes deux exerceraient leur activité sur des marchés parfaitement comparables, pouvant être fondamentalement différents, et ce, pour des raisons qui n'ont aucun lien avec une volonté d'éviter l'impôt. La situation financière, la stratégie de développement, la qualité des dirigeants sont autant de facteurs qui s'opposent à des comparaisons globales* », Revue de droit des affaires internationales, 1996, n° 5, p. 670

<sup>576</sup> Jean-Pierre LE GALL, « *L'obligation de traiter « at arm's length » entre entreprises du même groupe est-elle compatible avec le Traité de Rome ?* », DPCI, juillet 1982, tome 8, n° 1, p. 65 s. Voir également E. MUNDET, « *Le régime fiscal des transferts indirects de bénéfices à l'étranger* », p. 260s. et l'article de Eric BONNEAUD et Fabien FONTAINE, « *Prix de transfert et droit de la concurrence: les liaisons dangereuses* », Dr. Fisc. n° 49 du 8 décembre 2011.

*Traité de Rome*<sup>577</sup> ».

**610** - Aujourd'hui, le principe de pleine concurrence a acquis une valeur normative. Mais rares sont désormais les auteurs qui s'élèvent contre l'atteinte à la libre concurrence que pourrait faire peser l'application généralisée de ce principe.

**611** - En revanche, les limites de la notion de comparabilité continuent à être soulignées par de nombreux acteurs, y compris par l'O.C.D.E elle-même.

### ***b. Les limites de la notion de comparabilité***

**612** - Consciente des nombreuses difficultés pratiques que pose l'application du principe de pleine concurrence, l'O.C.D.E a engagé des travaux en 2003 portant sur l'étude des difficultés liées à la comparabilité, rencontrées dans l'application des méthodes de prix de transfert autorisées par les Principes directeurs de 1995.

**613** - Le Groupe de travail n° 6 du Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E a mené à bien les travaux concernant l'étude des difficultés liées à la comparabilité rencontrées dans l'application des méthodes de prix de transfert autorisées par les Principes directeurs de 1995. Un projet de rapport a été publié en mai 2006, qui a débouché sur une révision des chapitres I à III des Principes directeurs, approuvée par le Comité des affaires fiscales le 22 juin 2010 et par le Conseil de l'O.C.D.E le 22 juillet 2010<sup>578</sup>.

**614** - Cinq facteurs doivent être analysés pour pouvoir apprécier le degré de comparabilité des transactions, à savoir les caractéristiques des biens ou des services, les fonctions exercées et les risques assumés, les clauses contractuelles, la situation économique et la stratégie des entreprises<sup>579</sup>. Par ailleurs, il est désormais proposé une approche méthodologique en neuf étapes<sup>580</sup> pour mener une étude de comparabilité pertinente.

---

<sup>577</sup> JP LE GALL, *L'obligation de traiter « at arm's length » entre entreprises du même groupe est-elle compatible avec le Traité de Rome ?*, précité, p. 85.

<sup>578</sup> Rapport O.C.D.E., « Examen de la comparabilité et des méthodes transactionnelles de bénéfices : révision des chapitres I-III des principes applicables en matière de prix de transfert », 22 juillet 2010.

<sup>579</sup> Voir O.C.D.E., Principes directeurs, chapitre 1, D, juillet 2010.

<sup>580</sup> Voir O.C.D.E., Principes directeurs, chapitre 3, § 3.4, juillet 2010.

« Étape 1 : Détermination des années à inclure dans l'analyse.

Étape 2 : Analyse d'ensemble des circonstances du contribuable.

Étape 3 : Compréhension de la ou des transaction(s) contrôlée(s) examinée(s), en s'appuyant notamment sur une analyse fonctionnelle, afin de choisir la partie testée (le cas échéant), la méthode de prix de transfert la plus appropriée compte tenu des circonstances du cas d'espèce, l'indicateur financier à tester (dans le cas d'une méthode transactionnelle de bénéfices) et d'identifier les facteurs de comparabilité importants à prendre en compte.

Étape 4 : Examen des comparables internes existants, le cas échéant.

**615** - Déjà délicate en matière de biens ou service corporels, la question de la comparabilité de la transaction se révèle encore plus difficile lorsqu'il s'agit de biens ou de services incorporels, pour lesquels la question de l'existence d'un prix de marché peut légitimement se poser tant souvent le bien ou le service est unique<sup>581</sup>.

**616** - Ce prix de marché peut même ne pas exister du tout. Les entreprises associées sont en effet susceptibles de se livrer à des transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas. Ces transactions ne sont pas nécessairement effectuées dans le but d'échapper à l'impôt. Consciente de cet état de fait, l'O.C.D.E précise, dans ses Principes directeurs, que « *le simple fait qu'une transaction donnée ne soit pas observée entre parties indépendantes ne signifie pas forcément que cette transaction n'est pas conforme au principe de pleine concurrence*<sup>582</sup> ».

**617** - Compte-tenu de l'extrême difficulté de trouver des transactions comparables sur le marché libre, l'approche pragmatique des entreprises et des administrations fiscales est de réduire l'analyse de comparabilité, qui devrait passer par la revue des cinq facteurs de comparabilité identifiés par l'O.C.D.E, à la seule recherche d'entreprises indépendantes exerçant dans un domaine d'activité similaire à celui de l'entreprise liée. Par l'utilisation de bases de données<sup>583</sup>, les sociétés indépendantes sont identifiées et leurs ratios financiers calculés afin de déterminer un intervalle de marges, dit de pleine concurrence. Si la marge

*Étape 5 : Identification des sources disponibles d'informations sur des comparables externes dans les cas où de tels comparables sont nécessaires, et appréciation de leur fiabilité*

*Étape 6 : Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée et, en fonction de celle-ci, détermination de l'indicateur financier à utiliser (par exemple détermination de l'indicateur du bénéfice net dans le cas d'une méthode transactionnelle de la marge nette).*

*Étape 7 : Identification de comparables potentiels : détermination des caractéristiques fondamentales qui doivent être satisfaites par toute transaction sur le marché libre pour qu'elle puisse être considérée comme potentiellement comparable, sur la base des facteurs pertinents identifiés à l'étape 3 et conformément aux facteurs de comparabilité définis aux paragraphes 1.38-1.63.*

*Étape 8 : Le cas échéant, détermination et réalisation des ajustements de comparabilité.*

*Étape 9 : Interprétation et utilisation des données recueillies et détermination de la rémunération de pleine concurrence ».*

<sup>581</sup> L'O.C.D.E. a engagé des travaux spécifiques concernant la question des incorporels compte-tenu des problèmes spécifiques et complexes qu'ils posent. Voir O.C.D.E., Discussion draft, *Revision of the special considerations for intangibles in chapter VI of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions*, 6 June to 14 September 2012, [www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50526258.pdf](http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50526258.pdf) et O.C.D.E., *Revised Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 30 juillet 2013 ; voir également C. SILBERZTEIN, *Prix de transfert et actifs incorporels : travaux en cours de l'O.C.D.E.*, Dr. fisc., 19 mai 2011, n°20 ; F. LUBCZINSKI, *Les aspects prix de transfert des biens incorporels*, DLA Piper, mars 2012 ;

<sup>582</sup> Voir O.C.D.E., Principes directeurs, juillet 2010, chapitre 1, § 1.1.

<sup>583</sup> Ces bases de données, gérées par des entreprises commerciales, ne sont pas accessibles gratuitement, ce qui fait que très souvent, les contribuables ne peuvent pas y avoir accès par eux-mêmes. Voir à cet égard, Caroline SILBERZTEIN et Patrick DIBOUT, *La mise à disposition de comparables comme mission de services publics*, Droit et Patrimoine, Décembre 2006.

de l'entreprise se situe dans cet intervalle, alors elle est jugée conforme au principe de pleine concurrence, ce qui valide la politique de prix de transfert.

**618** - Mais de même que les transactions comparées ne sont jamais parfaitement similaires, les sociétés indépendantes, dites comparables, ne le sont pas plus, en raison notamment, de différences de fonctionnalité, de taille, de zones géographiques, de stratégie de pénétration de marché, etc. Par ailleurs, en cas de recours à des bases de données internationales, les normes comptables varient encore d'un pays à l'autre et peuvent ainsi avoir un impact non négligeable sur les résultats présentés. Enfin, les informations fournies par les bases de données, quelles qu'elles soient, ne sont pas fiables, en raison de classifications par code erronées, d'erreurs dans la description de l'objet social ou encore d'information sur la détention capitalistique non disponible ou fausse.

**619** - C'est pourtant, souvent, sur le seul fondement des résultats de ces études de sociétés comparables que l'administration fiscale française assoit désormais ses redressements en matière de prix de transfert. Elle leur confère non pas une valeur indiciaire, indicative mais une valeur normative, ce qui est grandement critiquable.

**620** - L'O.C.D.E a été naturellement amenée, dans le cadre de ses travaux, à s'interroger sur le maintien du choix du principe de pleine concurrence comme norme internationale pour déterminer les prix des transactions entre entreprises liées et donc la répartition de la matière imposable entre Etats.

**621** - Le rapport final réitère l'attachement des pays membres de l'O.C.D.E au principe de concurrence : *« (...) les pays membres de l'O.C.D.E continuent de penser que le principe de pleine concurrence doit régir l'évaluation des prix de transfert entre entreprises associées. Ce principe est théoriquement valide puisqu'il assure la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre en cas de transfert de biens (tels que produits, autres types d'actifs corporels ou incorporels) ou de prestation de services entre entreprises associées. Bien qu'il ne soit pas toujours facile à mettre en pratique, il induit généralement pour les différents membres de multinationales des niveaux de revenus appropriés, acceptables pour les administrations fiscales. Il reflète la réalité économique de la situation spécifique du contribuable qui procède à des transactions avec des entreprises associées en prenant pour référence le fonctionnement normal du marché. L'abandon du principe de pleine concurrence reviendrait à renoncer*



*aux solides fondements théoriques décrits ci-dessus et compromettrait le consensus international, augmentant sérieusement par là même les risques de double imposition*»<sup>584</sup>.

**622** - L'O.C.D.E a fermement rejeté à cette occasion la répartition globale selon une formule préétablie comme alternative au principe de pleine concurrence<sup>585</sup>.

**623** - Il n'en demeure pas moins que le principe de pleine concurrence ne fait plus consensus. La Commission européenne a privilégié une autre approche au travers de sa proposition de directive relative à l'AC.C.I.S ; un certain nombre d'Etats le critiquent ouvertement, aux motifs récemment mis en avant qu'il serait inéquitable et un vecteur privilégié d'évasion fiscale.

---

<sup>584</sup> O.C.D.E., Rapport du 22 juillet 2010, précité, § B2 – 1.14 et 1.15.

<sup>585</sup> La méthode de la répartition globale selon une formule préétablie consiste à répartir les bénéfices globaux d'un groupe multinational sur une base consolidée entre les entreprises associées localisées dans différents pays au moyen d'une formule prédéterminée et automatique (O.C.D.E., Rapport du 22 juillet 2010, précité, § C. Voir également, B. CASTAGNEDE, « *Précis de fiscalité internationale* », n° 77s, 2ème édition, PUF ). Cette formule reposerait sur une combinaison de différents facteurs, tels que par exemple, les charges, les actifs, les salaires et le chiffre d'affaires. L'O.C.D.E. souligne notamment le fait qu'une étroite coordination internationale serait nécessaire pour éviter les doubles impositions puisqu'il faudrait un accord sur les formules préétablies à utiliser et sur la composition du groupe considéré. L'O.C.D.E. cite comme exemple sur ce point le fait qu' « *il faudrait, pour éviter la double imposition, s'entendre d'abord sur l'adoption de cette approche, puis sur la façon de déterminer l'assiette globale de l'impôt pour un groupe multinational, sur l'utilisation de normes comptables communes, sur les facteurs qui devraient être utilisés pour répartir la base d'imposition entre les différentes autorités fiscales (y compris des pays non membres) et sur la façon de mesurer et de pondérer ces facteurs. Il serait long et extrêmement difficile d'aboutir à un tel accord et il est loin d'être clair que les pays aient l'intention de convenir d'une formule universelle* » (O.C.D.E., Rapport du 22 juillet 2010, précité, § C).

Les partisans de la répartition globale selon une formule préétablie estiment au contraire que cette approche est plus conforme à la réalité économique puisque le groupe multinational est envisagé sur une base consolidée pour bien refléter la réalité économique des relations commerciales entre les entreprises associées.

Par ailleurs, elle réduirait le coût du respect des obligations fiscales pour les contribuables puisqu'en principe, une seule comptabilité serait à établir pour l'ensemble du groupe et que les documentations en matière de prix de transfert n'auraient plus à être développées, les transactions intragroupes étant annulées dans le cadre de la consolidation des résultats. La Commission européenne a estimé que la mise en place de l'AC.C.I.S permettrait globalement d'économiser tous les ans 700 millions d'euros pour les groupes multinationaux européens en formalités administratives et 1 milliard d'euros au travers de la consolidation (et donc notamment de l'imputation des pertes de certaines entités sur les profits d'autres entités du groupe). Voir, [http://ec.europa.eu/taxationcustoms/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxationcustoms/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm).

L'O.C.D.E. considère, à l'inverse, que la répartition globale selon une formule préétablie pourrait occasionner des coûts très élevés liés au respect des obligations fiscales et imposer de très lourdes charges pour l'obtention de données, les informations devant être collectées sur l'ensemble du groupe multinational et être présentées dans chaque pays dans sa monnaie et selon ses règles comptables et fiscales.

La répartition globale selon une formule préétablie n'a jamais été appliquée jusqu'à présent dans les relations internationales bien qu'elle ait été essayée par des autorités fiscales locales, principalement aux Etats-Unis par l'Etat de Californie (*Unitary business system* mis en œuvre par la Californie).

C'est sur une approche similaire que repose la proposition de directive de la Commission européenne relative à l'Assiette Commune Consolidée en matière d'Impôt sur les Sociétés du 16 mars 2011. La clé d'allocation du profit serait une combinaison à parts égales de l'actif corporel, de la masse salariale et du chiffre d'affaires – Voir proposition de directive du 16 mars 2011, précitée ; voir également, EC Tax Review, June 2011, *Tax in trouble time: is it the time for a common corporate tax base in the EU ?*

## 2) *Les critiques récentes à l'encontre du principe de pleine concurrence*

**624** - Certains Etats non membres de l'O.C.D.E s'opposent de plus en plus ouvertement au principe de pleine concurrence qu'ils jugent inéquitable<sup>586</sup>. Une part insuffisante de revenus serait accordée à l'Etat de la source du revenu, comparé à la taxation dans l'Etat de résidence de l'entrepreneur, qui se trouve souvent dans un pays développé.

**625** - Ainsi, l'Argentine, et un certain nombre d'autres Etats, notamment d'Amérique Latine, ont adopté une « sixième méthode<sup>587</sup> » pour déterminer les prix de transfert des matières premières. Cette méthode s'applique aux transactions contrôlées concernant l'import/export de produits (*commodities*) cotés sur un marché, si les biens sont acquis avec la participation d'un intermédiaire étranger qui n'est pas le bénéficiaire final des biens. Le prix de transfert est celui qui correspond au prix le plus élevé entre le prix obtenu par l'intermédiaire étranger et le prix déterminé uniquement par rapport au prix de la cotation au moment de la livraison des produits, sans tenir compte des volumes, des coûts de transport, du marché en jeu ou de tout autre facteur susceptible d'avoir une influence sur les prix. Ces économies, largement dépendantes de l'exportation de matières premières, ont ainsi cherché à se protéger contre la manipulation des prix de transfert, au travers, par exemple, de l'interposition d'intermédiaires ou d'agents localisés dans des pays faiblement imposés.

**626** - Au Brésil, les règles ne suivent pas les principes en matière de prix de transfert de l'O.C.D.E. Les méthodes utilisées consistent à imposer un taux de marge forfaitaire<sup>588</sup>, bénéficiaire, prédéterminée par secteurs d'activités. Ces marges sont fixées indépendamment des profits totaux réalisés par le groupe multinational.

**627** - En Chine<sup>589</sup> et en Inde<sup>590</sup>, la réglementation en matière de prix de transfert est théoriquement conforme au principe de pleine concurrence. Mais en pratique, l'administration fiscale cherche à s'attribuer les « économies de localisation »<sup>591</sup>, en majorant par exemple fortement les taux de marge appliqués dans le cadre notamment de la

---

<sup>586</sup> Voir notamment l'article de C. COMOLET-TIRMAN, *Peut-on en finir avec les prix de transfert ?*, Dr. Fisc. n°22, mai 2012, p.13s, précité.

<sup>587</sup> Voir, le compte-rendu du 5<sup>ème</sup> colloque "US-Latin America tax planning strategy conference" du 5 juillet 2010, [www.meetings.abanet.org](http://www.meetings.abanet.org) ; voir également *Sixth method raises transfer pricing concerns in developing countries*, Publication PwC, [www.publications.pwc.com/DisplayFile.aspx](http://www.publications.pwc.com/DisplayFile.aspx).

<sup>588</sup> Méthodes dites « fixed margins ».

<sup>589</sup> O.N.U., *UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries*, October 2012, [www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd-tp.htm](http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd-tp.htm), Chapter 10, China.

<sup>590</sup> O.N.U., *UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries*, précité, Chapter 10, India.

<sup>591</sup> Appelées aussi en anglais « location saving », qui font référence aux économies de coûts réalisés du fait de l'implantation dans un pays au faible niveau de vie.

méthode du prix de revient.

**628** - La Russie a adopté récemment une nouvelle législation en matière de prix de transfert, certes plus proche que la précédente des principes O.C.D.E, mais comportant néanmoins des particularités<sup>592</sup>.

**629** - Prenant acte des préoccupations propres aux pays en voie de développement, le comité d'experts des Nations Unies pour la coopération internationale en matière fiscale « a pris note de la proposition d'établir un manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert pour les pays en développement. Les travaux en question découlent des observations dont le secrétariat a pris connaissance au sujet du manque de directives précises et pertinentes à l'intention des pays en développement sur les questions générales ou administratives soulevées par l'application des prix de transfert à certaines des transactions des sociétés multinationales »<sup>593</sup>. Un premier rapport a été publié en octobre 2012<sup>594</sup>. Il ne remet pas véritablement en cause le principe de pleine concurrence<sup>595</sup> mais il souligne les enjeux dont les pays en voie de développement doivent faire face.

**630** - Si le principe de pleine concurrence fait l'objet de critiques répétées et justifie une attention extrême de la part des administrations fiscales, il n'en demeure pas moins qu'aucune autre alternative consensuelle ne se dégage actuellement sur le plan international pour régir la fixation des prix des transactions intra-groupe.

**631** - C'est donc bien au regard de ce principe que l'accord amiable est généralement, et

---

<sup>592</sup> Russie, Règlement sur la formation des prix de transfert, code fiscal de la fédération de Russie (« NK RF »), entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2012, [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru). En termes de particularités, on peut notamment souligner que la réglementation en matière de prix de transfert ne vise pas que les transactions contrôlées mais également certaines transactions réalisées avec des entreprises tierces étrangères.

<sup>593</sup> O.N.U., Cons. éco. et soc., 2008, E/2008/45 - E/C.18/2008/6 para. 80 et Cons. éco. et soc., 2009, E/C.18/2009/5 para 1. Le mandat donné au sous-comité *ad hoc* chargé de la rédaction de ce manuel était de « développer un manuel pratique sur les prix de transfert, sur la base des principes suivants :  
- qu'il reflète la mise en oeuvre de l'article 9 du modèle de convention fiscale des Nations Unies ainsi que le principe de pleine concurrence qui y est énoncé et soit cohérent avec les commentaires y afférents du modèle des Nations Unies ;  
- qu'il reflète les réalités des économies en développement, compte tenu de leurs stades de développement de ressources administratives ;  
- qu'une attention particulière soit apportée à l'expérience d'autres pays en développement ;  
- qu'il s'inspire des travaux menés dans d'autres forums ».

Le sous-comité s'est réuni cinq fois entre octobre 2010 et juin 2012.

<sup>594</sup> O.N.U., *UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries*, précité. Voir également C. SILBERZTEIN, *Les travaux des Nations Unies en matière de prix de transfert*, Dr. fisc. n° 10, 8 mars 2012, n° 113 et *Les travaux des Nations Unies en matière de prix de transfert : vers l'émergence d'un double standard ?*, EFE, Newsletter fiscale, février 2012, n° 57.

<sup>595</sup> O.N.U., *UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries*, Foreword: « (...) the UN Manual is designed to reflect the arm's length principle for pricing transactions within multinational enterprises, with reference to the issues faced by developing countries, and the approach is practical rather than legislative ».

devra continuer à être, négocié entre les autorités compétentes. Mais, compte tenu de la pression fiscale accrue, il est à craindre que la résolution des différends fiscaux aboutisse de plus en plus difficilement, les Etats ne s'accordant pas, ou plus, sur les modalités de mise en œuvre du principe de pleine concurrence.

**632** - Dans ces conditions, l'accord amiable pourrait-il être conclu sur un autre fondement ?

## ***II. LES AUTRES FONDEMENTS DE L'ACCORD AMIABLE***

**633** - En pratique, le principe de pleine concurrence n'est pas le seul fondement utilisé par les autorités compétentes pour aboutir à un accord. L'équité en est un autre. L'expérience a montré que l'accord amiable pouvait également être conclu sur la base d'un arrangement global entre les autorités compétentes (A).

**634** - Dans ce dernier cas, se pose la question de la conformité aux principes constitutionnels de la légalité de l'impôt et de l'égalité devant les charges publiques (B).

### **A. Les alternatives au principe de pleine concurrence**

**635** - La notion d'équité est souvent invoquée comme fondement possible de l'accord amiable. Certaines conventions fiscales bilatérales donnent d'ailleurs expressément compétences aux autorités compétentes pour trouver une solution sur cette base. Mais finalement, l'équité n'est-elle pas inhérente au principe de pleine concurrence (1) ?

**636** - Les autorités compétentes peuvent-elles, par ailleurs, conclure un accord amiable sur la base d'un arrangement global, en ce sens que l'affaire est réglée non pas selon ses mérites propres mais dans le cadre d'une tractation d'ensemble, au regard des cas pendants entre les deux autorités compétentes (2) ?

#### ***1) L'équité***

**637** - Il convient de rappeler brièvement ce que recouvre la notion d'équité (a) avant d'en analyser l'application dans le cadre de la procédure amiable (b).

##### ***a. La notion d'équité***

**638** - On oppose généralement le règlement en droit au règlement en équité dans le sens où l'équité est « *une modération raisonnable apportée dans l'application de la loi, en*

*considération de circonstances particulières* »<sup>596</sup>. C'est « *le sentiment du juste et de l'injuste, du juste et de l'utile*<sup>597</sup> » ou encore, « *le sentiment sûr et spontané du juste et de l'injuste, en tant surtout qu'il se manifeste dans l'appréciation d'un cas concret* ». L'équité consiste à accorder à chacun ce qui lui est dû<sup>598</sup>.

**639** - Cette notion est une notion extrêmement difficile à cerner tant elle est empreinte « *d'une incorrigible subjectivité* »<sup>599</sup>. Pour certains, elle reste avant tout un mystère en ce que « *peu de termes sont aussi plaisants à l'esprit et au cœur, peu touchent aussi profondément une attente inscrite au tréfonds de la nature humaine, mais en revanche peu restent aussi mystérieux*<sup>600</sup> ».

**640** - L'équité n'est pas inconnue en droit fiscal. C'est par exemple sur ce fondement que l'administration fiscale peut rendre des décisions administratives dans le cadre de demandes gracieuses émises par les contribuables. Mais les impôts directs n'entrent pas dans le champ d'application des recours administratifs gracieux de droit interne, sauf pour les cas où le demandeur est en situation d'indigence.

**641** - En matière d'arbitrage, les personnes qui décident de recourir à ce mode de règlement des différends peuvent donner à l'arbitre ou aux arbitres qu'elles désignent le pouvoir de statuer en amiable compositeur<sup>601</sup>. Dès lors, les parties dispensent les arbitres de l'obligation de statuer en appliquant les règles du droit, ce qui revient à les autoriser à statuer en équité. Cette faculté représente un avantage majeur des procédures d'arbitrage par rapport aux procédures juridictionnelles pour lesquelles le juge intervient en compétence liée.

**642** - L'équité n'est pas non plus totalement exclue des jugements juridictionnels. L'article 1135<sup>602</sup> du code civil permet par exemple au juge de rechercher l'équité dans les relations contractuelles. Par ailleurs, selon le Professeur ASCENSIO, le juge

<sup>596</sup> Définition du dictionnaire de l'Académie, 9<sup>ème</sup> édition.

<sup>597</sup> Définition donnée par Philippe LOSAPPIO dans sa thèse, *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, 1991. Voir également, « *Ethique et Fiscalité*, Centre de Recherches en Ethique Economique et des Affaires, 2010.

<sup>598</sup> Voir *L'équité dans le jugement*, L'Harmattan, Actes du colloque de Montpellier organisé par le CERCop, les 3 et 4 novembre 2000 ; André LALANDE, *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, PUF, Paris, 13<sup>ème</sup> édition, 1980, p. 295.

<sup>599</sup> M. AKEHURST, *Equity and general principal of law*, p. 811. Ch. De VISSCHER considère que l'équité est avant tout une intuition et qu'à ce titre, elle est très subjective (*De l'équité dans le règlement arbitral ou judiciaire des litiges de droit international public*, Pedone, 1972, p.3 et 4).

<sup>600</sup> P. REUTER, *Quelques réflexions sur l'équité en droit international*, R.B.D.J., 1981-82, vol. XVI-2, p. 519.

<sup>601</sup> Article 1474 du CPC : « *L'arbitre tranche le litige conformément aux règles de droit, à moins que dans la convention d'arbitrage, les parties ne lui aient conféré mission de statuer comme amiable compositeur* » ou en matière d'arbitrage internationale : Article 1497 du CPC : « *L'arbitre statue comme amiable compositeur si la convention des parties lui a conféré cette mission* ».

<sup>602</sup> Article 1135 du code civil : « *Les conventions obligent non seulement à ce qui est exprimé, mais encore à toutes les suites que l'équité, l'usage ou la loi donnent à l'obligation d'après sa nature* ».

est nécessairement amené à lier droit et équité : « *l'équité est inhérente à une saine application du droit, et (...) le juge international, aussi bien que le juge interne, est de par sa tâche même, appelé à en tenir compte dans la mesure compatible avec le respect du droit*<sup>603</sup> ».

**643** - En réalité, la place de l'équité dans le jugement, notamment international, dépend du contenu qui lui est donné. A cet égard, il est habituel de distinguer quatre formes différentes d'équité.

La première catégorie recouvre l'équité comme *ex aequo et bono*. Le juge n'est lié par aucune règle de droit, il se prononce en équité pure. Cette forme d'équité, détachée de toute justification par rapport à une règle de droit n'est pas admise par les juges, à moins d'agir en amiable compositeur dans le cadre d'un arbitrage, ce qui requiert, rappelons-le, le consentement exprès des parties.

La seconde catégorie couvre l'équité *contra legem*. Le juge peut-il recourir à l'équité pour écarter l'application d'une règle de droit, dont les conséquences apparaîtraient injustes en l'espèce ? Ce type d'équité paraît complètement exclu en droit interne et en droit international.

Dans une troisième catégorie, l'on trouve l'équité *praeter legem*. L'équité serait utilisée pour combler les lacunes du droit. Les exemples de recours à cette forme d'équité se rencontrent mais sont rares<sup>604</sup>.

C'est surtout l'équité *infra legem*, utilisée pour interpréter une règle de droit et pour l'appliquer aux cas d'espèce, que les exemples de références à cette notion sont les plus nombreux et les mieux admis en matière juridique.

**644** - Cette catégorisation est critiquée par certains auteurs<sup>605</sup> qui la jugent trop complexe. Selon eux, il convient plus simplement de distinguer « l'équité hors du droit » de « l'équité dans le droit ».

**645** - Dans le cadre de la procédure amiable, l'équité a-t-elle sa place ?

### ***b. L'application de la notion d'équité dans le cadre de la procédure amiable***

**646** - La toute première rédaction de la clause conventionnelle relative à la procédure

<sup>603</sup> Voir *L'équité dans le jugement*, L'Harmattan, précité, p. 14.

<sup>604</sup> Voir *L'équité dans le jugement*, L'Harmattan, précité, p. 18-19.

<sup>605</sup> Voir par exemple, Ch. De VISSCHER, précité ; V. LOWE, *The role of equity in international law*, Australian Yearbook of International Law, 1989, p.56 ; R. ROSSI, *Equity and International Law*, Transnational Publishers, NY, 1993, p. 9.

amiable faisait expressément référence à la notion d'équité. Rappelons que l'article XVI de la convention modèle de Mexico de 1943 stipulait que les autorités compétentes s'entendent afin d'éviter «*de façon équitable la double imposition*»<sup>606</sup>.

**647** - Cette référence explicite a disparu des modèles de convention ultérieurs. Néanmoins, l'O.C.D.E encourage expressément les Etats à se fonder sur des considérations d'équité pour aboutir au règlement du différend fiscal lorsque l'application des seuls principes juridiques ne donne pas satisfaction. Il est ainsi indiqué que «*dans la recherche de l'accord amiable, les autorités compétentes doivent, certes, se déterminer d'abord en fonction des règles de leurs législations fiscales respectives et des dispositions de la Convention qui s'imposent à elles tout autant qu'aux contribuables. Pour le cas où une application stricte de ces règles ou dispositions empêcherait tout accord, on peut raisonnablement admettre que les autorités compétentes ont, comme en matière d'arbitrage international la possibilité, à titre subsidiaire, de se fonder sur des considérations d'équité pour donner satisfaction au contribuable*»<sup>607</sup>.

**648** - Ce n'est donc qu'à titre subsidiaire que les autorités compétentes devraient avoir recours à l'équité et à la condition que ce soit dans un sens favorable au contribuable. L'O.C.D.E n'explicite pas ce qu'elle entend par équité. Dans la mesure où elle fait référence à l'arbitrage, est-ce l'équité *ex aequo et bono* qui serait visée ? Mais dans le cadre de l'arbitrage, l'accord des parties constitue une habilitation juridique, qui ramène en quelque sorte l'équité dans le droit. Dans le cadre de la procédure amiable, l'O.C.D.E a-t-elle vraiment appelé au recours à l'équité pure, voire donc potentiellement *contra legem* ?

**649** - Le rapport IFA de 1981 relatif aux procédures amiables souligne également que «*le but de la procédure amiable est la correcte application de l'imposition d'après le droit interne. Cette imposition n'est pas opérée de façon arbitraire par les administrations fiscales ; celles-ci sont tenues de respecter les principes généraux de leur droit national. Ceci n'exclut pas que la décision résultant de la procédure amiable soit prise en vertu de considérations d'équité et de faisabilité*»<sup>608</sup>.

**650** - Certains auteurs<sup>609</sup> considèrent que lorsque le droit interne ou conventionnel prévoit

---

<sup>606</sup> Modèles des Conventions fiscales de Mexico et de Londres, Comité fiscal de la S.D.N., Doct C 88 M, 1946, II A, Genève 1946, précitées.

<sup>607</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 38, version de 2010.

<sup>608</sup> Rapport IFA, 1981, rapport général, p. 67. Un seul Etat ayant contribué à ce document, à savoir l'Italie, n'admettrait pas une décision basée sur des considérations d'équité. Toutefois, il apparaît, selon d'autres sources, que le Portugal semble également ne pas accepter l'équité comme fondement de l'accord amiable. Voir Michael Land and Mario Züger, *Settlement of Dispute in Tax Treaty Law*, Kluwer Law International, p. 405.

<sup>609</sup> Voir sur ce point les articles de Mario ZUGER, *Conflict Resolution in Tax Treaty Law*, Intertax 2002,

expressément le principe de pleine concurrence comme fondement de l'accord amiable, le recours à l'équité n'est pas possible dans le cadre de la procédure amiable.

**651** - Cependant, toute décision prise sur le fondement du principe de pleine concurrence n'implique-t-elle pas la prise en compte d'un raisonnement en équité, au-moins *infra legem* ? Le principe de pleine concurrence consiste à accorder à chacune des parties ce qui lui est dû, compte tenu des fonctions qu'elle exerce, des risques qu'elle assume et des actifs qu'elle possède. Contrairement aux règles de droit fiscal qui s'appliquent de façon générale, l'application du principe de pleine concurrence impose la prise en compte de la situation *spécifique* du contribuable afin de déterminer le *juste prix* d'une transaction contrôlée ou la *juste rémunération* de chaque partie, entendue comme représentant la « *contrepartie équitable d'un bien ou d'une prestation correspondant à sa valeur normale, raisonnable*<sup>610</sup> ».

**652** - Une opinion contraire a été avancée par un auteur<sup>611</sup>. Selon celui-ci, « *le prix de marché serait une notion objective reflétant la rencontre des forces du marché, alors que le prix équitable serait une notion subjective prenant en compte le pouvoir de négociation et la situation de chaque partie. Par conséquent, s'il est possible que le prix de marché soit un prix équitable, ces deux notions nous paraissent différentes* ». Pourtant, dans le cadre de l'appréciation des prix de pleine concurrence, le prix de marché est rarement apprécié de façon véritablement objective. En effet, soit ce prix de marché n'existe pas, et il faut le construire sur la base d'éléments d'appréciation forcément subjectifs, soit il existe mais il n'est pas unique. Il se trouve contenu dans un intervalle de pleine concurrence, et il convient alors de positionner le curseur dans cette fourchette en fonction de la situation spécifique de la partie testée.

**653** - L'application du principe de pleine concurrence n'est donc, semble-t-il, jamais totalement déconnectée d'une certaine forme d'équité, notamment *infra legem*. Le débat relatif au fait de savoir si les autorités compétentes peuvent décider en équité, lorsque les

volume 30, Issue 10, p 348 ; Professeur Luc HINNEKENS, *The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself, and for Belgian and International tax law*, EC Tax Review, 1992/2, p 98 ; Professeur Pietro ADONNINO, *Some Thoughts on the EC Arbitration Convention*, *European Taxation*, European Taxation, November 2003, p. 403s.

Ces auteurs ont abordé le sujet de l'équité dans le cadre de la convention européenne d'arbitrage qui prévoit expressément, dans son article 6-2, que les autorités compétentes doivent fonder leur décision amiable sur le principe de pleine concurrence. Selon eux, cette référence est exclusive de l'équité.

<sup>610</sup> Dictionnaire de vocabulaire juridique.

<sup>611</sup> Jérôme MONSENEGO, L'année fiscale, *La correction des prix de transfert entre sociétés apparentées au regard du concept civiliste de liberté contractuelle*, Dr. fisc n°9, 1<sup>er</sup> mars 2012, précité.



dispositions de la convention fiscale applicable ne les y autorisent pas expressément est peut être un faux débat en matière de prix de transfert, sauf si la notion d'équité est entendue dans son acception large, au sens *ex aequo et bono*.

**654** - En tout état de cause, la question de savoir si les autorités compétentes peuvent avoir recours à l'équité pour éliminer la double imposition ne se pose pas lorsque les dispositions conventionnelles les y autorisent explicitement. Certaines conventions conclues par la France stipulent ainsi que les autorités compétentes « *s'entendent pour éviter de façon équitable la double imposition* »<sup>612</sup>, reprenant finalement, sur ce point, la rédaction de la convention modèle de 1943. On peut penser que dans ces situations, l'équité peut prendre toutes les formes, y compris *contra legem*.

**655** - L'expérience a en effet montré que l'accord amiable pouvait aussi être conclu dans le cadre d'une tractation d'ensemble entre autorités compétentes.

## 2) *La tractation d'ensemble*

**656** - La problématique de la tractation d'ensemble entre autorités compétentes a longtemps été non reconnue par l'O.C.D.E, même si celle-ci se sentait néanmoins obligée de l'aborder. Dans son rapport relatif aux ajustements corrélatifs, adopté par le Conseil de l'O.C.D.E le 24 novembre 1982, l'O.C.D.E indique que « *rien n'autorise le Comité à dire que des contribuables ont été effectivement lésés par certains « arrangements globaux » entre autorités compétentes au cours desquels les plaintes présentées (...) ont été réglées non pas d'après leurs mérites propres, mais par un compromis d'intérêts entre les autorités compétentes elles-mêmes. Néanmoins, comme il est clair que les contribuables redoutent cette éventualité, le Comité se fait leur interprète en soulignant que les cas traités (...) doivent tous être réglés selon leurs mérites propres et non pas d'après l'ensemble des résultats obtenus dans les autres cas* »<sup>613</sup>.

**657** - L'O.C.D.E a réitéré dans son rapport d'étape de 2004 sa condamnation ferme de toutes les approches qui seraient basées sur un traitement global des cas, que ce soit parce qu'il y a un grand nombre de dossiers à traiter ou parce que l'autorité

---

<sup>612</sup> Tel est notamment le cas des conventions conclues entre la France et la Belgique (1964) le Bénin (1975), le Burkina Faso (1965), le Cameroun (1976), le Centrafrique (1969), la Côte d'Ivoire (1966), le Gabon (1966), le Luxembourg (1958), le Mali (1972), la Mauritanie (1967), le Niger (1965), le Sénégal (1974) et le Togo (1971).

<sup>613</sup> O.C.D.E., Rapport « *Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable* », adopté le 24 novembre 1982, Version avril 2000, R(1)-42, §105.

compétente ne va regarder que les chiffres et les montants en jeu<sup>614</sup>. L'O.C.D.E en appelle désormais à une plus grande transparence quant au fondement retenu de l'accord amiable et recommande la divulgation au contribuable, non seulement du résultat des négociations, mais également des approches utilisées pour parvenir à ce résultat. Le contribuable doit avoir l'assurance que l'accord a été atteint conformément à des principes et de manière équitable et neutre. On retrouve ici la notion d'équité.

**658** - Le MEMAP de 2007 reprend cette recommandation en faveur de plus de transparence<sup>615</sup> vis-à-vis du contribuable.

**659** - En France, les faits qui ont donné lieu à l'arrêt du 13 mai 1983 du Conseil d'Etat sont la preuve que la crainte des contribuables de voir régler leur cas dans le cadre d'un arrangement global n'est pas totalement infondée<sup>616</sup>. En l'espèce, les autorités compétentes française et américaine étaient parvenues à un accord amiable portant sur la détermination de la résidence, qui violait manifestement les dispositions de la convention applicable. Le contribuable avait été déclaré résident fiscal français alors qu'aux termes de la convention bilatérale, il aurait dû être qualifié de résident américain. Le contribuable a refusé l'accord proposé et a porté le différend devant les juridictions administratives. Le Conseil d'Etat a jugé en droit et a déchargé le contribuable des impositions litigieuses. Le passage des conclusions du commissaire du gouvernement BISSARA sur son appréciation de l'attitude que peuvent avoir les autorités compétentes mérite d'être cité. Selon lui, *«une appréciation si manifestement erronée ne saurait pourtant surprendre. Les Etats contractants ne sont pas tenus de parvenir à un accord au terme de la procédure amiable qui se déroule hors de la présence du contribuable concerné. A l'irréductible obstination d'une Administration, l'autre peut céder pour éviter une double imposition choquante sinon pour prêter main-forte, à charge de revanche, au partenaire qui s'est aventuré en engageant des poursuites injustifiées. Au demeurant, pour conclure et en l'absence d'un contrôle juridictionnel, les administrations à la recherche d'un éventuel compromis peuvent prendre en considération non seulement les données juridiques de la question, mais des éléments d'opportunité ou d'équité. A la limite, il n'est pas inconcevable qu'elles soient*

---

<sup>614</sup> O.C.D.E., Rapport d'étape 2004, précité, § 92-95, p. 24s.

<sup>615</sup> O.C.D.E., MEMAP, 2007, précité, § 3.7.1, *« Transparency at the resolution stage »*, Best Practice n°17, p. 30.

<sup>616</sup> CE 13 mai 1983, req n 28831, Dr. fisc. 1983, n.29.30, comm. 1568, avec les conclusions du Commissaire de gouvernement BISSARA, RJF 7/83, n°848, précité.

*tentées de procéder à de véritables « trocs » de contribuables à l'occasion de l'examen d'une série de cas controversés.»*

**660** - On peut espérer que cette affaire soit restée un cas d'espèce et que les autorités compétentes n'ont pas pour habitude de se départir des règles de droit au point de violer les dispositions conventionnelles ou de droit commun<sup>617</sup>. Pour citer de nouveau le commissaire du gouvernement BISSARA, dans ses conclusions sous l'arrêt du 13 mai 1983 précité, *« alors que les règles précises et complexes des conventions internationales ont pour objet essentiel de garantir les contribuables contre des impositions abusives, il est en effet parfaitement clair que les Etats contractants n'ont pas entendu (...) conférer à leurs autorités compétentes respectives le pouvoir de s'autoriser mutuellement à déroger aux règles conventionnelles pour établir des impositions qui n'y trouveraient pas leur fondement légal. Ils n'ont notamment pas envisagé que ces autorités disposeraient d'un pouvoir souverain d'appréciation des circonstances de fait ».*

**661** - Il n'en demeure pas moins qu'on ne peut pas exclure que les autorités compétentes dérogent au droit pour aboutir à une solution d'espèce, favorable ou défavorable au contribuable comme l'arrêt du 13 mai 1983 a pu le montrer.

**662** - Se pose alors naturellement la question du respect des principes de la légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt.

## **B. La question de la conformité des fondements alternatifs aux principes de légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt**

**663** - Les pouvoirs conférés aux autorités compétentes sont-ils en contradiction avec le respect des principes de la légalité de l'impôt (1) et de l'égalité devant les charges publiques (2) ?

### **1) Le principe de la légalité de l'impôt**

**664** - Il convient de rappeler brièvement le principe (a) avant d'en apprécier le rapport avec l'accord amiable (b).

---

<sup>617</sup> L'agent des impôts commettrait un délit pénal en abandonnant des droits légalement dus par le contribuable.

### *a. Exposé du principe*

**665** - Le principe de la légalité de l'impôt trouve son origine dans l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, qui énonce que « *Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

**666** - La Constituante défendit également à l'exécutif d'interpréter les lois d'impôt et sanctionna le non-respect de cette règle par le délit de concussion, assorti de l'obligation pour l'agent condamné de rembourser sur ses biens propres<sup>618</sup>.

**667** - La Constitution de 1958 a inscrit le principe de la légalité de l'impôt dans son article 34 qui dispose que « *La loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* »<sup>619</sup>.

**668** - L'une des conséquences du principe de légalité est que la loi fiscale fait obligation à l'administration fiscale de percevoir l'ensemble des impôts sans que celle-ci puisse se libérer même partiellement de cette obligation : « *l'impôt est dû ou il n'est pas dû mais s'il est dû, il doit être exigé*<sup>620</sup> ». Rappelons que le pouvoir de transiger accordé à l'administration fiscale française est limité par l'article L 247 du LPF aux amendes fiscales, aux majorations d'impôts et aux intérêts de retard, sous réserve que ces pénalités et les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne soient pas définitives. L'administration fiscale n'a pas compétence pour transiger en matière d'impôt sur les sociétés<sup>621</sup>.

**669** - C'est dans ce contexte, très brièvement évoqué, que doivent être appréciés les rapports entre l'accord amiable et le principe de la légalité de l'impôt.

---

<sup>618</sup> Voir G. ARDANT, *L'histoire de l'impôt*, Fayard, 1972 ; G. TOURNIE, *Les agréments fiscaux, Recherches administratives*, Publications de l'institut d'études de Toulouse, 1970. Il est également possible de constater aujourd'hui une forme de partage du pouvoir fiscal avec l'Union européenne, puisque certaines ressources ne relèvent que de la seule compétence communautaire (droits de douanes, prélèvements obligatoires dans le secteur agricole), ce qui constitue une dérogation au pouvoir traditionnel des Parlements nationaux de consentir l'impôt et de fixer la législation fiscale.

<sup>619</sup> L'administration fiscale tient également d'une loi du 28 décembre 1959 le droit d'imposer des revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale même si ces revenus ne seraient pas autrement imposables en France, voir article 209-1 du code général des impôts ; CE 31 juillet 2009 n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited, RJF 11/09, n° 979 ; TA Montreuil 18 novembre 2011, n°1005653, Griveau, RJF 6/12 n° 552, FR 24/12, p. 12, commentaires B. GOUTHIERE.

<sup>620</sup> G TOURNIER, *Les agréments fiscaux, Recherches administratives*, Publications de l'institut d'études de Toulouse, 1970, p. 205.

<sup>621</sup> Le rapport sur l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, présenté au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, par M. Olivier FOUQUET en juin 2008, évoque la possibilité d'étendre le domaine d'application de la transaction aux droits en principal. Mais cette proposition est d'emblée rejetée par les auteurs du rapport.

### ***b. Application dans le cadre de l'accord amiable***

**670** - L'autorité compétente ne peut pas détenir un pouvoir qui n'appartient qu'au législateur. La loi fiscale présente un caractère d'ordre public qui lui interdit de prendre des mesures qui lui seraient contraires.

**671** - L'accord amiable intervient après le fait générateur de l'impôt puisqu'il nécessite l'existence d'une dette d'impôt. Ce n'est donc pas, en principe, un acte d'imposition. Mais, il ne s'avère pas moins qu'en vertu d'une décision administrative, à savoir l'accord amiable, l'impôt peut être perçu alors même que tous les éléments nécessaires à son exigibilité ne sont pas réunis, comme ce fut le cas dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du Conseil d'Etat du 13 mai 1983 évoqué précédemment. En l'espèce, le pouvoir d'imposition de la part de l'autorité compétente s'est manifesté par une liquidation de l'impôt supérieure à celle qui aurait dû être réalisée en application du droit conventionnel.

**672** - La situation inverse dans laquelle l'autorité compétente s'abstiendrait de taxer un contribuable, qui devrait l'être en application des règles de droit, ne peut pas être exclue dans la mesure où l'administration fiscale a finalement une grande liberté dans le cadre de la procédure amiable pour aboutir à un accord. Dans une telle situation, l'autorité compétente accorderait des exonérations individuelles d'impôt, partielles ou totales, comme c'est le cas dans le cadre d'une demande de dégrèvement gracieux. Mais ce pouvoir exceptionnel de l'administration fiscale est strictement encadré par la loi et ne saurait s'étendre aux cas traités dans le cadre des procédures amiables.

## ***2) Le principe d'égalité devant l'impôt***

**673** - Les grandes lignes du principe d'égalité devant l'impôt doivent être rappelées (a) afin de pouvoir en apprécier la portée dans le cadre de l'accord amiable (b).

### ***a. Exposé du principe***

**674** - Le principe d'égalité devant l'impôt comporte deux aspects<sup>622</sup>, à savoir d'une part le principe d'égalité devant la loi fiscale, énoncé à l'article 6<sup>623</sup> de la Déclaration des

---

<sup>622</sup> Voir notamment l'article de O. FOUQUET, « *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt* », Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel, 4/11, n° 33, p 7-13.

<sup>623</sup> Article 6 de la DDHC : « *La Loi est l'expression de la volonté générale (...). Elle doit être la même pour tous (...)* ».

Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen et d'autre part, le principe d'égalité devant les charges publiques, exposé à l'article 13 du même texte<sup>624</sup>. Le principe d'égalité devant les charges publiques est le corollaire du principe précédent de légalité, à savoir que l'impôt a un caractère général, ce qui exclut un accord consensuel et discriminatoire sur la quotité de l'impôt.

**675** - Dans son acception majoritaire, le principe d'égalité devant l'impôt a vocation à empêcher que certains contribuables puissent, individuellement, bénéficier d'un traitement de faveur. Selon M. TROTABAS<sup>625</sup> « *tous les contribuables qui se trouvent dans une situation définie par la loi fiscale doivent être soumis au même régime fiscal* ».

**676** - Il découle du principe d'égalité devant l'impôt un autre principe, celui du respect de la faculté contributive des citoyens, qui a également une valeur constitutionnelle<sup>626</sup>. Ce dernier a d'abord conduit à l'institution d'impôts proportionnels, puis d'impôts progressifs. Le Conseil constitutionnel s'est efforcé d'encadrer ces pratiques en posant pour principe que « *le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi*<sup>627</sup> ». Le législateur peut traiter de manière différenciée des situations semblables, à condition que cela n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques<sup>628</sup>.

**677** - Posée à l'origine en réaction aux privilèges fiscaux de l'Ancien Régime, l'égalité fiscale est aujourd'hui surtout invoquée dans le débat politique contre des exonérations fiscales ciblées, assimilées à des privilèges, ou pour sanctionner les actes discriminatoires de l'administration fiscale.

### ***b. Application dans le cadre de l'accord amiable***

**678** - Si l'assiette de l'impôt a été incorrectement calculée à l'origine, et que l'accord amiable ne fait que rectifier cette situation en conformité avec le principe juridique de pleine concurrence, alors l'accord amiable ne viole pas le principe d'égalité devant l'impôt.

---

<sup>624</sup> Article 13 de la DDHC : « (...) *une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leur faculté* ».

<sup>625</sup> L. TROTABAS, « *Finances publiques* », Dalloz, 1967.

<sup>626</sup> C. Const. 30 déc. 1981, n° 81-133 DC, à propos de l'impôt sur la fortune.

<sup>627</sup> Voir notamment, C. Const 28 déc. 1995, n° 95-369 DC. Voir pour une application par le Conseil d'Etat, CE 2 mars 2011, n° 342099, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s, Sté Soutiran et Cie, avec les conclusions du rapporteur public Edouard Geffray, BDCF 6/11, n° 73, précité.

<sup>628</sup> C. Const 28 déc. 1995, n° 95-369 DC, précité.

Il ne fait que répartir correctement la charge d'impôt entre les Etats contractants. Il ne crée pas une charge différente par rapport à ce qu'un autre contribuable aurait été amené à supporter dans une situation comparable.

**679** - Mais si, à la suite de la conclusion de l'accord amiable, l'impôt n'est pas intégralement perçu alors même que tous les éléments nécessaires à son exigibilité sont réunis, il ne fait pas de doute que l'abstention irrégulière de mettre tout ou partie de l'impôt en recouvrement entraîne la violation du principe d'égalité devant l'impôt.

**680** - Dans une telle situation, la question de savoir si l'accord amiable ne crée pas une distorsion de concurrence, constitutive d'une aide d'Etat, en principe incompatible avec les règles du marché intérieur, pourrait se poser<sup>629</sup>.

\*\*\*\*\*

---

<sup>629</sup> Sur la notion d'aides d'Etat, voir l'article 107 § 1 du TFUE (ex art. 87 CE) :

- il doit s'agir d'une intervention de l'Etat ou au moyen de ressources de l'Etat,
- cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre Etats membres,
- elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire ;
- elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence.

Voir également, la communication de la Commission européenne, 98/C 384/03, sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises ; le règlement CE n° 1998/2006 du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis : *Union européenne et aides d'Etat : la Commission revient sur les nouveaux critères de contrôle*, Revue Lamy des collectivités territoriales, juillet 2011 ; voir également la thèse d'E. Raingard de la Blétière, précitée.

## Conclusion du chapitre 1 : L'obtention d'un accord amiable

**681** - Deux raisons sont principalement invoquées pour expliquer les difficultés d'obtention d'un accord amiable. D'une part, les autorités compétentes n'ont pas l'obligation d'aboutir, ils n'ont tout au plus qu'une obligation de diligence. D'autre part, ils n'ont pas à le faire dans des délais contraignants, ce qui entraîne des délais de règlement des litiges qui peuvent être relativement longs en pratique.

**682** - A l'issue de ses travaux visant à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends internationaux, l'O.C.D.E a finalement reconnu, ce qu'elle avait toujours refusé de faire jusqu'alors, la nécessité de compléter le dispositif existant par une phase d'arbitrage obligatoire, à l'issue de deux années de discussion infructueuse entre les autorités compétentes.

**683** - Mais la principale cause de dysfonctionnement de la procédure amiable ne serait-elle pas liée au manque de personnel des équipes des autorités compétentes, rendant théoriques et vains tous les efforts conceptuels pour limiter la durée de la procédure amiable ? Ni le droit interne français, ni la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme qui stipule dans son article 6-1 le droit d'être entendu dans « *un délai raisonnable* » n'offrent aux contribuables de solution pour contraindre l'autorité compétente à plus de diligence.

**684** - Par ailleurs, l'autorité compétente française dispose d'un large pouvoir d'appréciation du différend. Elle n'est pas un juge de l'impôt qui aurait compétence liée. L'accord amiable doit certes être fondé sur le principe de pleine. Mais il ne peut pas être exclu que l'accord amiable soit obtenu sur la base de considérations d'équité, ce que permettent d'ailleurs expressément quelques conventions fiscales conclues par la France ou du fait d'un arrangement global entre Etats, qui peut aboutir à la conclusion d'un accord amiable illégal comme l'affaire soumise au Conseil d'Etat le 13 mai 1983 en témoigne. Dans cette dernière hypothèse, les principes constitutionnels de légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt peuvent se trouver bafoués et la question des aides d'Etats au niveau de l'Union européenne posée.

**685** - La procédure amiable n'offre, en conséquence, que peu de garanties aux contribuables français.

**686** - Dans ces conditions, quels sont les effets que le droit interne réserve à cet accord international ?



## Chapitre 2. La réception dans le droit interne de l'accord amiable

**687** - L'accord amiable est conclu entre deux Etats. Pour produire ses effets au niveau des contribuables concernés, il doit s'intégrer dans l'ordre juridique interne.

**688** - Aussi convient-il de déterminer comment cet acte international devient exécutoire en droit interne. A cette fin, il importe d'identifier la nature juridique de l'accord amiable pour ensuite en déduire les conséquences que la loi y attache. Cette analyse se fera en deux temps. Tout d'abord, la place qu'occupe l'accord amiable dans la hiérarchie des normes juridiques, notamment françaises, sera analysée. Il sera établi que celle-ci n'est pas conditionnée par la valeur attribuée au traité international qui constitue la base légale de l'accord. Une qualification juridique de l'accord amiable sera ensuite proposée en droit français (Section 1).

**689** - L'accord amiable produit des effets pour le contribuable redressé lorsque celui-ci bénéficie, à l'issue de la procédure amiable, d'un dégrèvement d'impôt. Il en produit également pour le contribuable ayant indument bénéficié du transfert de bénéfice si celui-ci obtient un ajustement à la baisse de son revenu imposable à hauteur du montant redressé dans l'autre Etat. Les modalités pratiques de mise en œuvre de ces mesures visant à éliminer la double imposition diffèrent selon les Etats (Section 2).

### SECTION 1. LA NATURE JURIDIQUE DE L'ACCORD AMIABLE

**690** - La nature juridique de l'accord amiable n'a, semble-t-il, guère été abordée par la doctrine. L'analyse de sa force exécutoire en droit interne (I) va permettre de cerner les contours d'une qualification juridique incertaine (II).

#### *I. LA FORCE EXECUTOIRE DE L'ACCORD AMIABLE*

**691** - En droit français, le traité prévaut sur toutes autres normes juridiques, hormis la Constitution et le droit de l'Union européenne primaire et dérivé. Cette supériorité des normes conventionnelles découle de la Constitution<sup>630</sup>. Elle est reconnue par la

---

<sup>630</sup> La Constitution du 4 octobre 1958, en son article 55, dispose que «*les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie* ».

jurisprudence<sup>631</sup>.

**692** - La primauté de l'ordre juridique international conduit à reconnaître l'applicabilité directe des normes internationales au sein de l'ordre juridique interne<sup>632</sup>.

**693** - L'accord amiable a-t-il la même force exécutoire que le texte qui le fonde, à savoir la convention fiscale internationale ? La réponse en droit français est négative. L'accord conclu entre les autorités compétentes n'a que la valeur juridique accordée aux échanges de lettres non ratifiés entre Etats. En conséquence, la décision amiable ne s'impose ni au contribuable (A), ni au juge de l'impôt (B). Seule l'administration fiscale française est liée par l'accord qu'elle a négocié.

### A. L'inopposabilité de l'accord amiable au contribuable français

**694** - Il est de jurisprudence constante que la publication au Bulletin officiel des impôts de l'échange de lettres non ratifié entre autorités compétentes ne suffit pas à rendre ce texte

---

<sup>631</sup> Si la primauté du traité sur une loi antérieure a été reconnue sans difficulté par la jurisprudence (notamment CE : 7 juillet 1978, Klaus Croissant, Rec p 292) en vertu du principe *lex posterior priori derogat*, il n'en a pas été de même avec une loi postérieure. Les instances judiciaires ont été les premières à admettre la primauté du traité antérieur sur une loi postérieure (Cour de Cass : Administration des Douanes contre Société Café Jacques Vabre (24 mai 1975), D 1975, 497, concl. TOUFFAIT). Le Conseil d'Etat a eu une jurisprudence divergente, jusqu'au fameux arrêt Nicolo du 20 octobre 1989 (CE 20 octobre 1989, arrêt Nicolo, RFDA 1989, p 821, concl. P. FRYDMANN), rendu en matière non fiscale.

La reconnaissance du rang supra législatif des conventions fiscales est assortie de plusieurs conditions : les traités doivent être régulièrement ratifiés et publiés ; la supériorité des normes conventionnelles fiscales n'est reconnue que sous réserve de réciprocité ; enfin, pour certains, elle ne serait reconnue que dans la mesure où celles-ci ne heurteraient pas le principe coutumier de non-aggravation de la situation fiscale du contribuable (voir la jurisprudence du Conseil d'Etat du 17 décembre 1984, n° 47293, Dr. fisc. 1985, n°11, comm. 553, conclusions du commissaire du gouvernement FOUQUET, qui a pu sembler, à tort, consacrer implicitement ce principe mais n'a fait, en réalité qu'admettre l'opposabilité d'une doctrine administrative illégale ayant accepté d'appliquer ce prétendu principe). Mais l'existence d'un tel principe en droit français est discutée par la doctrine et se heurte aux dispositions de l'article 3-III de la loi du 28 décembre 1959, tel que codifié sous les articles 4 bis et 165 bis (impôt sur le revenu) et 209-I (impôt sur les sociétés) du CGI (voir en ce sens les conclusions du commissaire du gouvernement ARRIGHI de CASANOVA, RJF mai 1993, p. 359-362, sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 17 mars 1993, n° 85894, 8° et 9° sous-section, Memmi, RJF mai 1993, n° 612 ; voir également, CE 31 juillet 2009, n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited, RJF 11/09, n° 979 ; voir enfin TA Montreuil, 18 novembre 2011, n°1005653, Griveau, RJF 6/12 n° 552, FR 24/12, p 12, note Bruno GOUTHIERE). Pour un exemple de jurisprudence qui n'a pas fait application du prétendu principe de non-aggravation, voir CE 11 juillet 1991, n° 57391, 7° et 9e s-s, Sté française des techniques Lummus, RJF 10/01 n°1208 ou encore CE 12 mars 2014, 9ème et 10ème ss-sect., n° 362528, Sté Céline, concl. F. Aladjidi, note Ph. Durand, Dr. fiscal, n° 22, mai 2014.

<sup>632</sup> La France a donc une conception à prépondérance moniste et non dualiste des ordres juridiques. Sur la présentation des deux courants doctrinaux relatifs à la hiérarchie des ordres juridiques, voir JC MARTINEZ, *Les conventions de double imposition*, Extrait du J-C Droit fiscal international, Litec Droit, p.62s. ; voir également la thèse de Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt – Etude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, 20 septembre 2002, précité, p. 58s.

opposable au contribuable<sup>633</sup>.

**695** - L'accord amiable obtenu sur le fondement de l'article 25-1 ou équivalent de la convention applicable n'est pas publié au journal officiel. Il n'est pas opposable au contribuable. Il ne devient exécutoire que si le contribuable en accepte expressément les termes et s'il renonce à toute procédure tendant à contester la décision amiable<sup>634</sup>. Cette position est conforme à l'approche de l'O.C.D.E.<sup>635</sup>.

**696** - En principe, le délai accordé au contribuable pour faire connaître son acceptation ou son refus est explicité dans l'accord. L'instruction administrative de 1986 indiquait que le contribuable avait deux mois pour accepter la proposition des autorités compétentes. Ce délai a été réduit à un mois par l'instruction administrative de 2006. Aucun délai n'est désormais précisé dans le BOFIP.

**697** - L'accord s'applique dès lors que le contribuable concerné en accepte les termes, même si l'accord amiable est irrégulier sur le plan juridique<sup>636</sup>. En quelque sorte, il obtient la force exécutoire d'un accord contractuel.

**698** - Lorsque le contribuable refuse l'accord amiable conclu entre les deux Etats, celui-ci devient caduc. Si la convention bilatérale prévoit une procédure d'arbitrage, celle-ci n'est ouverte au contribuable que si les autorités compétentes ne se sont pas mises d'accord et non pas si l'accord obtenu entre Etats ne satisfait pas le contribuable. En conséquence, le différend ne pourra être résolu que devant le juge de l'impôt, sous réserve des règles de forclusion.

**699** - Enfin, la documentation administrative ne donne aucune précision sur le fait de savoir si l'acceptation du contribuable doit porter sur la globalité de l'accord amiable ou s'il peut n'accepter que certains points de celui-ci<sup>637</sup>.

---

<sup>633</sup> Voir en ce sens, CE 29 juillet 1984, n°31.761, RJF 10/84 n° 1179 ; CE 4 décembre 1985, n°49.010, RJF 2/86 n° 209 ; CE 17 juin 1987, n° 64.549, RJF 8-9/87, p. 493 ; CE 27 juillet 1988, n°67.168, RJF 11 /88, n°1261 ; CE 16 février 1990, n°68.627, RJF 4/90 p 230 ; CE 10 juin 1992, n° 72704, Helmer Frères, RJF 1992, n° 1232.

<sup>634</sup> Inst adm. 2006, § 158 et BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 570.

<sup>635</sup> L'O.C.D.E. souligne que l'exécution de l'accord amiable devrait normalement être subordonnée « à son acceptation par le contribuable et au désistement par ce contribuable de l'instance engagée en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable » (O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 45, 2010).

<sup>636</sup> Tel aurait pu être le cas dans l'affaire du 13 mai 1983, précité, si le contribuable avait accepté l'accord conclu entre les autorités compétentes - Voir *Supra*, n° 659 -.

<sup>637</sup> Le Canada, par exemple, considère qu'un contribuable canadien ne peut pas choisir d'accepter uniquement les modalités de l'accord qui se rapportent à des impositions ou des questions particulières, étant donné que les deux pays peuvent avoir fait des concessions sur les différents points pour en arriver à un accord - Canada, Circulaire § 54.

## B. L'inopposabilité de l'accord amiable au juge

**700** - Parmi toutes les questions que le Conseil d'Etat a été amené à trancher dans l'affaire précitée du 13 mai 1983<sup>638</sup>, la principale était celle de savoir quelle était la valeur, au regard des pouvoirs du juge français, de l'accord intervenu entre les autorités compétentes française et américaine. La réponse apportée par le Conseil d'Etat est sans ambiguïté. En présence d'un accord amiable, le juge de l'impôt conserve sa liberté d'appréciation de l'espèce<sup>639</sup>. Selon le commissaire du gouvernement BISSARA, « *pour qu'il en aille autrement, il faudrait que les autres stipulations de la convention disposent que l'accord amiable est applicable en tout état de cause et que les pouvoirs des juges nationaux sont restreints par le seul effet de la mise en œuvre d'une procédure amiable (...). En d'autres termes, il eût fallu que les Etats renonçassent à leur souveraineté juridique autant qu'à leur souveraineté fiscale. Ce à quoi ils n'ont pas consenti* ».

**701** - En effet, en précisant conventionnellement que la procédure amiable est indépendante des recours prévus par la législation nationale des Etats contractants, les Etats ont entendu ne pas priver le contribuable des garanties juridictionnelles de droit commun. Celui-ci dispose de deux types de recours, l'un international, l'autre interne, bien qu'ils ne puissent pas toujours être engagés simultanément<sup>640</sup>.

**702** - Mais le juge, saisi d'un contentieux visant l'imposition résultant de l'application de l'accord amiable, peut-il ou doit-il s'appuyer sur l'accord amiable pour asseoir son raisonnement et lui appartient-il d'en apprécier la légalité ?

**703** - Sur le premier point, l'affaire du 13 mai 1983 évoquée apporte la réponse. En l'espèce, les dispositions de l'accord amiable constituaient le dernier critère à prendre en compte pour apprécier la résidence du contribuable<sup>641</sup>. Selon le commissaire du gouvernement, « *le domicile fiscal ne peut être déterminé par voie d'accord amiable que si aucun des critères [conventionnels] n'est applicable. Au regard de ce texte clair, l'accord*

---

<sup>638</sup> CE 13 mai 1983, Wildenstein, req n 28831, Dr. fisc. 1983, n.29.30, comm. 1568, avec les conclusions du commissaire de gouvernement BISSARA, RJF 7/83, n°848, précité.

<sup>639</sup> Toutefois, lorsque la procédure amiable est mise en œuvre pour une difficulté d'interprétation de la convention, certains auteurs considèrent que les juridictions sont liées par l'accord amiable si celui-ci ne contredit pas les stipulations de la convention fiscale applicable, JC MARTINEZ, *Théorie générale*, n° 89, cité par le Professeur Daniel GUTMANN dans son article précité, *Tax treaty interpretation in France, the relevance of EC law*, EC Tax Review, 2001/4, p. 210.

<sup>640</sup> Voir *Supra*, n° 460 -

<sup>641</sup> Il est rappelé que la convention France-US alors applicable, prévoyait, en son article 3, que la notion de résidence fiscale était appréciée en fonction de certains critères, chacun de ces critères ne pouvant être utilisé qu'à défaut de pouvoir appliquer le précédent. Les dispositions d'un accord amiable étaient mentionnées en dernier lieu. En l'espèce, le critère du « centre des intérêts vitaux » permettait de localiser la résidence. Pour la Cour, il n'y avait donc pas lieu de se référer à l'accord amiable.

*amiable n'est en quelque sorte que le dernier des critères subsidiaires* », et d'ajouter de façon imagée « *Belle au bois dormant juridique, gisant sur la dernière marche de l'escalier des critères, l'accord amiable n'entre en vigueur que si vous parvenez au point où vous êtes contraints de le considérer* ».

**704** - Sur le second point, il n'appartient pas au Conseil d'Etat d'apprécier la régularité d'un acte d'application d'une convention internationale qui n'émane pas de la seule autorité administrative française. Le juge de l'impôt n'est pas un juge international. Il n'est pas chargé de faire respecter la légalité française par les autorités étrangères<sup>642</sup>. Cette dimension internationale et diplomatique confère à l'accord amiable une immunité contentieuse en droit interne français. Il n'appartient donc pas au juge « *d'apprécier la régularité d'un acte d'application d'une convention internationale qui n'émane pas des seules autorités administratives françaises*<sup>643</sup> ».

**705** - Cette position n'est pas partagée par tous les Etats.

**706** - En Allemagne, l'accord amiable s'impose également sur toute décision juridictionnelle définitive. L'autorité compétente allemande a ainsi le pouvoir de ne pas suivre la décision d'un tribunal ou d'une cour dans le cadre des négociations avec ses homologues étrangères<sup>644</sup>.

**707** - Au Royaume-Uni, la décision amiable prime toute autre décision antérieure, y compris une décision judiciaire, en application de l'article 815 AA du *Tax Act 1988*<sup>645</sup>. Selon M. AVERY JONES<sup>646</sup>, cette disposition ne semble viser que les cas ouverts sur le fondement de l'équivalent de l'article 25-1 de la convention modèle O.C.D.E et non les deux autres cas d'ouverture.

**708** - Il en est de même en Finlande, aux Pays-Bas et en Suède notamment<sup>647</sup>.

**709** - La force exécutoire de l'accord amiable ayant été déterminée, il devient possible de cerner sa qualification juridique en droit interne.

---

<sup>642</sup> Ainsi, la seule présence d'une autorité étrangère dans l'élaboration de l'acte attaqué suffit à rendre le recours irrecevable, voir CE 22 février 1950, Delle Hernez ; CE 5 novembre 1986, Rajaonarison, Rec. P. 439.

<sup>643</sup> Conclusions de M. BISSARA, précitées.

<sup>644</sup> Voir législation allemande précitée. Cette position ressort également des propos rapportés du représentant de l'administration allemande au FCPT au cours de la troisième réunion du forum selon lesquels « *the German competent authority could also derogate from the decisions of the German judicial bodies. This rather generous approach could, however, lead to an erosion of tax revenue.* Voir compte rendu de la 3<sup>ème</sup> réunion du FCPT, 2 avril 2003, Doc : JTPF/007/2003/EN.

<sup>645</sup> TA 1988, 815AA, Mutual agreement procedure and presentation of cases under arrangement, § 2 : « *The Board shall give effect to the solution or mutual agreement, notwithstanding anything in any enactment; and any such adjustment as is appropriate in consequence may be made* ».

<sup>646</sup> John AVERY JONES, *Current Notes: The mutual agreement procedure*. BTR 2001, p 9s. Selon l'auteur, la portée de l'article 815 AA du Tax Act 1988 aurait dépassé l'intention réelle du législateur.

<sup>647</sup> Voir *Infra*, n° 1533 -.

## **II. LA QUALIFICATION JURIDIQUE DE L'ACCORD AMIABLE**

**710** - Lorsque l'accord amiable est accepté par le contribuable, il devient le fondement légal de l'imposition du contribuable. La décision de l'autorité compétente constitue-t-elle un acte administratif (A) ou s'apparente-t-elle plutôt à un acte de gouvernement, pris par l'autorité administrative agissant dans sa dimension exécutive (B) ?

**711** - L'accord amiable est en fait un acte *sui generis* qui, semble-t-il, n'entre dans aucune catégorie d'actes juridiques connue en droit commun.

### **A. L'acte administratif**

**712** - L'accord amiable n'est ni un acte administratif individuel (1), ni un contrat administratif (2), bien qu'il emprunte à ces deux catégories d'actes certaines de leurs caractéristiques.

#### **1) L'acte administratif individuel**

**713** - Le procédé normal de l'action administrative est l'acte unilatéral, créateur de droits et d'obligations à l'égard des administrés<sup>648</sup>. Il peut être individuel ou réglementaire.

**714** - L'acte administratif individuel s'adresse à une personne déterminée ou à plusieurs personnes dont chacune est nominativement désignées<sup>649</sup>. Ses motifs doivent être individuels ou personnels. Il est limité dans sa portée parce qu'il répond à un besoin précis, particulier, souvent limité dans le temps.

**715** - Pris sur le fondement de l'article 25-1 de la convention modèle, l'accord amiable est un acte qui concerne une personne. Mais s'adresse-t-il au contribuable ou aux administrations fiscales des deux Etats auxquelles il s'impose ?

**716** - Ses effets sont limités dans leur portée. Il répond à un besoin particulier, à savoir notamment, éliminer la double imposition résultant de la correction des prix de transfert.

**717** - Mais l'acte administratif individuel est d'une part, opposable au destinataire dès sa notification à l'intéressé. C'est un « *acte normateur qui s'impose à ses sujets*

---

<sup>648</sup> Voir J. MORAND-DEVILLER, *Droit administratif*, Edition Montchrétien, 2011, p 308s. ; P. FOILLARD, *Droit administratif*, Edition Paradigme, 2011 ; René CHAPUS, *Droit administratif général*, n° 705s, Edition Montchrétien, 15<sup>ème</sup> édition.

<sup>649</sup> Voir R. CHAPUS, *Droit administratif général*, Tome 1, n° 698, Edition Montchrétien, 15<sup>ème</sup> édition.

*indépendamment de leur consentement*<sup>650</sup> ». Il est, d'autre part, susceptible de contestation devant les juridictions dans les deux mois de sa notification au contribuable<sup>651</sup>.

**718** - Or, il a été exposé que l'accord amiable n'est pas opposable au contribuable puisque son application est subordonnée à l'acceptation de celui-ci. Il est, par ailleurs, insusceptible de recours juridictionnel.

**719** - La décision résultant de la procédure amiable ne peut donc pas être qualifiée d'acte administratif individuel.

## **2) Le contrat administratif**

**720** - Un contrat administratif se reconnaît par l'existence d'un accord de volontés entre deux personnes publiques ou une personne privée et une personne publique, et par la création d'une situation juridique subjective<sup>652</sup>.

**721** - S'agissant du premier type de contrats administratifs, l'accord amiable est conclu entre deux personnes publiques. Mais ces deux personnes relèvent d'Etats différents. Ce caractère d'extranéité exclut la qualification d'acte administratif.

**722** - S'agissant du second type de contrats administratifs, l'accord amiable n'a d'effet juridique que s'il y a accord de volonté entre l'administration fiscale et une personne privée, le contribuable. Mais on peut difficilement parler dans cette situation de contrat puisque le contribuable n'est pas formellement une partie à l'accord amiable obtenu. L'accord donné par le contribuable à la décision amiable est juridiquement une adhésion. On pourrait alors, à la limite, parler de contrat d'adhésion<sup>653</sup>.

**723** - Mais sans qu'il soit nécessaire d'aller plus loin dans l'analyse, la décision amiable n'est pas susceptible de recours contentieux alors qu'en cas de litige entre les parties contractantes, le contrat peut être soumis au juge administratif.

**724** - L'immunité contentieuse de l'accord amiable le rapproche des actes de gouvernement.

## **B. L'acte de gouvernement**

**725** - Il convient de définir cette notion (1) avant d'analyser si l'accord amiable peut être

<sup>650</sup> René CHAPUS, *Droit administratif général*, n° 705s, Edition Montchrétien, 15<sup>ème</sup> édition, précité.

<sup>651</sup> René CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, 15<sup>ème</sup> édition, Montchrétien.

<sup>652</sup> René CHAPUS, *Droit administratif général*, précité, n° 720s. ; J. MORAND-DEVILLER, *Droit administratif*, Edition Montchrétien, 2011, p 384s.

<sup>653</sup> René CHAPUS, *Droit administratif général*, précité, n° 656.

qualifié d'acte de gouvernement (2).

### 1) *La notion d'acte de gouvernement*

726 - Il n'existe pas de définition générale de l'acte de gouvernement; celui-ci se caractérise plutôt par son régime (a) et son fondement (b).

#### *a. Définition par le régime*

727 - La doctrine peine à donner une définition synthétique des actes de gouvernement<sup>654</sup>. Ils sont souvent présentés comme des actes accomplis par l'autorité administrative qui ne sont pas susceptibles de recours devant les juridictions, tant administratives que judiciaires.

728 - Cette notion est d'origine jurisprudentielle. Elle résulte, semble-t-il, d'une décision du Conseil d'Etat de 1867, Duc d'Aumale. Cet arrêt pose pour principe que l'acte de gouvernement est toute mesure inspirée par un mobile politique, consacrant ainsi la notion de « raison d'Etat ». Cette notion de "mobile politique" est abandonnée par l'arrêt *Prince Napoléon* du Conseil d'Etat de 1875<sup>655</sup>. Désormais, ce n'est pas parce qu'un acte a été pris pour des raisons politiques que le juge administratif n'est pas compétent pour se prononcer sur sa légalité. Toutefois, la notion d'acte de gouvernement n'a pas été totalement abandonnée par cette décision, même si son champ d'application en a été fortement réduit.

729 - Aujourd'hui, les actes de gouvernement n'ont plus qu'un caractère résiduel et chaque recul de cette notion est salué par la doctrine comme une avancée de l'Etat de droit<sup>656</sup>.

730 - Deux catégories<sup>657</sup> d'actes de gouvernement sont généralement présentées : les actes relatifs aux rapports du pouvoir exécutif avec le pouvoir législatif et les actes mettant en cause la conduite des relations extérieures de la France. Cette dernière catégorie comprend, notamment, les actes comportant une relation directe d'Etat à Etat.

---

<sup>654</sup> Voir ainsi, Marc PELLETIER, *La théorie des actes de gouvernement face au contrôle des aides d'Etat*, La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales, n° 7, 9 février 2009 ; Florence CHALTIEL, *Acte de gouvernement ou acte mixte ? L'acte national non détachable d'une décision européenne*, Petites affiches, 7 juillet 2009, n° 134, p. 7s ; Bénédicte DORINET, *Les actes de l'administration insusceptibles de recours et le dialogue des juges*, Petites affiches, 14 août 2007, n° 162, p7 ; PH CHALVIDAN, *Doctrine et acte de gouvernement*, AJDA 1982, p.4s ; JurisClasseur administratif, cote 05-2008.

<sup>655</sup> CE 19 février 1875, Prince Napoléon, Rec. CE, p. 155, concl. DAVID.

<sup>656</sup> Voir notamment Marc PELLETIER, précité ; J. AUVRET-FINCK, *Les actes de gouvernement, irréductible peau de chagrin*, RDP 1995, p. 131.

<sup>657</sup> Certains considèrent que l'arrêt du Conseil d'Etat du 7 novembre 2008, Comité national des interprofessions des vins à appellation d'origine et autres, req. n° 282920, aurait créé une nouvelle catégorie d'acte de gouvernement liée au droit européen, voir l'article de F. CHALTIEL, précité.



**731** - Toutefois, tous les actes touchant aux rapports de la France avec un Etat étranger ne sont pas des actes de gouvernement. Seuls échappent à tout contrôle juridictionnel ceux qui ne sont pas détachables, par exemple de la conduite des relations extérieures de la France<sup>658</sup>. Le recours à la théorie de l'acte détachable<sup>659</sup> a permis au Conseil d'Etat d'étendre de plus en plus son contrôle, et donc de réduire le nombre d'actes de gouvernement. En effet, l'acte détaché revêt le caractère d'une décision administrative et est alors susceptible de recours juridictionnel. Il convient, en pratique, de procéder à une analyse au cas par cas du caractère détachable ou non de l'acte. Il résulte par exemple de la jurisprudence actuelle que sont détachables « *les mesures tournées vers l'ordre interne, par opposition à celles tournées vers l'ordre international, lesquelles conservent un caractère essentiellement politique leur ôtant la qualité d'acte administratif*<sup>660</sup> ».

### ***b. Fondement de la théorie des actes de gouvernement***

**732** - La doctrine a cherché à comprendre la raison d'être des actes de gouvernement. Cette catégorie d'actes s'inscrirait dans une problématique plus large que celle du droit administratif puisqu'ils concernent les rapports entre le pouvoir exécutif et le pouvoir législatif ou avec les gouvernements étrangers. Certains, comme René CHAPUS<sup>661</sup>, pensent qu'il existe une catégorie normative d'actes de gouvernement relatifs à l'exercice de la fonction gouvernementale et donc distincte de la fonction administrative. Cette théorie se fonde sur la distinction de l'exercice de la fonction administrative par rapport à la fonction gouvernementale. L'acte de gouvernement ne serait pas susceptible de recours

---

<sup>658</sup> S'agissant de cette seconde catégorie, la jurisprudence regarde comme actes de gouvernement les actes qui ne peuvent être détachés de la conduite des relations extérieures de la France tels que l'élaboration, la signature et la ratification (CE, 23 juillet 1961, *Sté indochinoise d'électricité*, p. 519) ou la suspension (CE, 18 décembre 1992, *Préfet de la Gironde c/ Mahmedi*, Lebon p. 446) de traités ou d'accords internationaux. De même, ne peuvent être détachés de la conduite des relations extérieures de la France la décision de voter dans tel ou tel sens dans les différentes instances internationales (CE, 23 novembre 1984, *Association "Les Verts"*, Lebon p. 382). Enfin, constituent également des actes de gouvernement le refus de soumettre un litige à la Cour internationale de Justice (CE, 9 juin 1952, *Gény*, Lebon p. 19), la protection des personnes et des biens français à l'étranger (CE, 2 mars 1966, *Dame Cramencel*, Lebon p. 157), la création d'une zone de sécurité dans les eaux internationales lors d'essais nucléaires (CE, 11 juillet 1975, *Paris de la Bollardière*, Lebon p. 423), la décision par laquelle le ministre des Affaires étrangères refuse à un ressortissant étranger le droit de séjourner en France en qualité de membre du personnel d'une mission diplomatique (CE, 16 novembre 1998, *Lombo*, Lebon p. 407, JCP 1999, n° 10124). Voir également, Daniel CHABANOL, *La pratique du contentieux administratif*, 4<sup>ème</sup> édition, Litec, p.21 et 22.

<sup>659</sup> La théorie de l'acte détachable a été élaborée en 1926, voir CE 5 février 1926, Dame Caraco, Lebon p. 125.

<sup>660</sup> B. GENEVOIS, concl. sur CE, sect., 22 déc. 1978, VO Thanh Nghia, Rec. CE 1978, p. 523.

<sup>661</sup> René CHAPUS, *L'acte de gouvernement monstre ou victime ?* Dalloz 1958, chronique p.5. Voir également, René CHAPUS, *Droit administratif général*, précité, n° 1152-1157.

devant le juge administratif car il ne peut être qualifié d'acte administratif, c'est un acte de gouvernance. Certes, « *il émane bien d'autorités administratives mais agissant dans le domaine d'action d'Etat : le gouvernement*<sup>662</sup> ».

**733** - En d'autres termes, la juridiction administrative est incompétente car le droit applicable en l'espèce n'est pas de son ressort. Ce n'est donc pas l'acte en lui-même qui serait insusceptible de recours mais le domaine dans lequel il est pris qui ne ressortirait pas de la compétence du juge administratif<sup>663</sup>.

## ***2) Application à l'accord amiable***

**734** - Dans le cas particulier de l'accord amiable, l'autorité compétente agit au nom de l'Etat français, par délégation des pouvoirs du ministre du budget. C'est « *la mesure prise par un Etat contractant* » qui est à l'origine du litige et la procédure amiable est une procédure entre Etats.

**735** - Si l'accord amiable était un acte de gouvernement, il serait à rattacher à la seconde catégorie, à savoir celle des actes émanant du pouvoir exécutif dans le domaine des relations ou des accords internationaux, et plus particulièrement des actes liés aux conventions et accords internationaux. Ainsi, il a été jugé que les mesures d'exécution des traités internationaux sont intégrées dans la catégorie des actes de gouvernement<sup>664</sup>.

**736** - Mais, si un acte de gouvernement peut ne concerner qu'une seule personne<sup>665</sup>, donc être individuel, il ne nécessite pas l'accord de l'intéressé pour devenir applicable. Par ailleurs, il est pris dans un domaine qui est hors du champ de compétence du juge de l'impôt. Or celui-ci a bien compétence pour apprécier les termes du litige soumis aux autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable.

**737** - En conclusion, l'accord amiable n'est ni un acte administratif (individuel), puisqu'il est insusceptible de contrôle juridictionnel, ni un acte de gouvernement puisqu'il a une dimension quasi-contractuelle pour son application et qu'il est pris dans un domaine de compétence du juge de l'impôt. C'est, semble-t-il, un acte *sui generis*, n'entrant dans aucune catégorie connue d'actes juridiques de droit commun.

---

<sup>662</sup> Bénédicte DORINET, précité.

<sup>663</sup> Voir également sur ce point, Michel VIRALLY, *L'introuvable acte de gouvernement*, RDP 1962, p 317.

<sup>664</sup> CE 20 novembre 1929, Sté des phosphates tunisiens, Rec. CE, p 1006 ; CE 28 janvier 1951, Sté Mathieu, Gaz. Pal. 1952, I, p.10. Voir également, René CHAPUS, *Droit administratif général*, précité, n° 1155.

<sup>665</sup> Voir la jurisprudence précitée en matière d'actes de gouvernement.

**738** - Intégré en droit interne par le consentement du contribuable, l'accord amiable va avoir des effets juridiques.

## **SECTION 2 : LES EFFETS JURIDIQUES DE L'ACCORD AMIABLE**

**739** - Les effets juridiques de l'accord amiable diffèrent selon qu'ils concernent le contribuable redressé (I) ou le contribuable ayant indument bénéficié du transfert de bénéfices (II).

### ***I. LES EFFETS DE L'ACCORD AMIABLE SUR LA SITUATION DU CONTRIBUTABLE REDRESSE***

**740** - Si l'accord amiable confirme la position adoptée par l'administration fiscale qui redresse, il rend définitif l'ajustement des prix de transfert notifié.

**741** - Si en revanche, l'accord amiable aboutit à réduire ou à annuler le montant du redressement notifié, appelé ajustement primaire selon la terminologie de l'O.C.D.E, la dette fiscale du contribuable sera diminuée à due concurrence. Postérieurement à l'entrée en vigueur des dispositions de l'article L 189 A du LPF, récemment abrogé<sup>666</sup>, qui permettait la suspension du cours du délai d'établissement de l'impôt, la plupart des procédures amiables ont été ouvertes avant l'émission de l'avis de mise en recouvrement. L'accord amiable n'entraînait pas, dans ces situations, de dégrèvement d'impôt mais une modification de l'assiette des droits notifiés dans la proposition de rectification.

**742** - Lorsque l'avis de mise en recouvrement a été émis par le service des impôts, l'accord amiable, **Erreur ! Signet non défini.** a pour conséquence d'entraîner la décharge des sommes indument imposées au profit du contribuable redressé (A).

**743** - Par ailleurs, certains Etats considèrent que le transfert anormal de bénéfices caractérise une transaction dans laquelle les bénéfices excédentaires résultant du redressement, c'est-à-dire de l'ajustement primaire, sont traités comme s'ils avaient été transférés sous la forme de dividendes, d'un prêt ou encore d'apports en fonds propres<sup>667</sup>. Cet ajustement, dit secondaire selon la terminologie de l'O.C.D.E, est « *un ajustement qui*

---

<sup>666</sup> Voir *Supra* n° 21 -

<sup>667</sup> Voir *Supra*, Introduction n° 21 -.

*résulte de l'application d'un impôt à une transaction secondaire<sup>668</sup>», sachant que la transaction secondaire est «une reconstitution d'une transaction à laquelle certains pays procèdent en vertu de leur législation interne après avoir proposé un ajustement primaire».*

**744** - L'idée est de replacer l'entreprise redressée dans une situation identique à celle qui aurait été la sienne si les transactions avaient été conclues correctement dès l'origine en application du principe de pleine concurrence. En effet, les bénéfices redressés à la suite du contrôle fiscal sont réintégrés dans le résultat fiscal de l'entreprise mais ils n'apparaissent pas en comptabilité. N'ayant pas été mis en réserve ou incorporés au capital social, ils sont donc considérés comme ayant été distribués, ce qui explique le désinvestissement subi par la société redressée. Il s'agit donc d'une notion comptable et non juridique de la distribution.

**745** - La problématique des ajustements secondaires peut se révéler extrêmement complexe à résoudre tant le risque de conflit de qualification est grand<sup>669</sup>. L'accord amiable ne permet pas toujours d'éliminer la double imposition liée à la caractérisation de telles transactions (B).

### **A. La décharge de l'imposition résultant de l'ajustement primaire**

**746** - Il convient de replacer la procédure de décharge de l'impôt résultant de l'application de l'accord amiable par rapport aux procédés de droit commun utilisés par l'administration fiscale pour exonérer de l'impôt certains contribuables. L'accord amiable entraîne-t-il la mise en œuvre d'un procédé original et nouveau de détaxation ou correspond-il à une extension des compétences traditionnelles de l'administration fiscale ? (1)

**747** - Par ailleurs, le dégrèvement d'impôt est-il soumis à des règles de prescription particulières ? (2)

#### **1) La nature du dégrèvement prononcé**

**748** - Si la procédure amiable est une procédure gracieuse, alors le dégrèvement consenti

---

<sup>668</sup> O.C.D.E., *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des administrations fiscales et des entreprises multinationales*, Glossaire et § 4.67s, juillet 1995. Voir aussi l'article de Hiroshi KANEKO, *Legal aspects of the transfer pricing system*, IBFD, October 1995, p 490s ou encore Renata TEIXEIRA, *Tax treaty consequences of secondary transfer pricing adjustments*, Intertax Vol 37, issue 8/9, 2009.

<sup>669</sup> L'Etat A peut considérer qu'il y a distribution de dividendes alors que l'Etat B qualifiera la transaction secondaire de prêt par exemple.

par l'administration française a une nature gracieuse (a). La procédure de dégrèvement utilisé semble plutôt avoir la nature d'un dégrèvement d'office (b).

### *a. Le dégrèvement gracieux*

**749** - L'administration fiscale a le pouvoir d'édicter des exonérations individuelles d'impôt sur le fondement de considérations particulières au contribuable en application de l'article L 247 du LPF déjà évoqué. Cette disposition permet au service des impôts d'accorder la remise, soit d'impositions régulièrement établies lorsque le contribuable invoque la gêne ou l'indigence, soit de pénalités. La demande de décharge n'est soumise à aucun délai de prescription.

**750** - Le dégrèvement prononcé à la suite de la conclusion de l'accord amiable par les services fiscaux vise l'impôt sur les sociétés. Il ne concerne pas une « imposition régulièrement établie ». En effet, le dégrèvement intervient à la suite, en principe, de la reconnaissance par l'autorité compétente française du fait que le redressement notifié était, en tout ou partie, non conforme au principe de pleine concurrence.

**751** - En outre, le contribuable n'invoque ni la gêne, ni l'indigence.

**752** - La décharge d'impôt prononcée en application de l'accord amiable n'aurait donc pas la nature d'une décharge à titre gracieux.

**753** - Si un dégrèvement gracieux est possible, ce n'est que pour les intérêts de retard, les majorations et les pénalités restant à la charge du contribuable<sup>670</sup>. Ce recours s'effectue auprès du directeur des services fiscaux ou, selon les montants en jeu, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes.

### *b. Le dégrèvement d'office des revenus imposés*

**754** - En vertu des articles R 211-1 et R 211-2 du LPF, l'administration fiscale est autorisée à prendre des mesures visant à réparer les erreurs d'imposition commises au préjudice des contribuables. Le dégrèvement ou la restitution des impositions ou fractions d'imposition formant surtaxe peut être prononcé d'office, c'est-à-dire sans que l'intéressé soit astreint à la présentation d'une réclamation régulière.

**755** - Dans le cadre de l'accord amiable qui se traduit par un abandon total ou partiel des impositions mises à la charge du contribuable, le service des impôts est invité par l'autorité

---

<sup>670</sup>Inst. adm. 2006 § 194 et BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 660.

compétente à prononcer, sans délai, la décharge des impositions concernées, ainsi que le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et pénalités y afférents<sup>671</sup>. Il s'agit donc d'une procédure de dégrèvement d'office.

**756** - Aucun intérêt moratoire n'est versé au contribuable français dans le cadre de ce dégrèvement. L'administration fiscale applique strictement les dispositions de l'article L 208 du LPF déjà évoquées<sup>672</sup>.

**757** - Le dégrèvement n'est prononcé que si le contribuable apporte, au préalable, la preuve d'une part, de son désistement à tout recours administratif ou juridictionnel et d'autre part, de sa renonciation à toute procédure tendant à contester la décision amiable intervenue<sup>673</sup>.

**758** - La spécificité de la procédure de dégrèvement suite à l'obtention d'un accord amiable réside en fait dans les règles de prescription applicables.

## ***2) La question de la prescription de droit interne***

**759** - En droit français, la faculté de dégrèvement d'office peut être exercée jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle de l'expiration du délai de réclamation ou, en cas d'instance, celle de la notification de la décision intervenue, en application des dispositions de l'article R 211-1 du LPF. Lorsque ce délai de prescription est interrompu par un acte interruptif, sa date d'expiration se trouve reportée au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle est intervenu l'acte interruptif<sup>674</sup>.

**760** - L'existence de délais en matière de rectification d'imposition et de remboursement d'impôt empêche l'application de l'accord amiable si sa conclusion intervient après l'expiration du délai de prescription. Comme le note l'O.C.D.E en 1977, « *il est possible que, dans certains cas extrêmes, un Etat contractant préfère ne pas conclure un accord amiable dont l'application exigerait qu'il fasse abstraction des délais prévus par son droit interne*<sup>675</sup> ».

**761** - Pour éviter une telle situation, l'O.C.D.E a amendé sa convention modèle en 1977 pour stipuler que « *l'accord est applicable quels que soient les délais prévus par le droit*

---

<sup>671</sup> Inst. adm. 2006, § 165 et BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 600.

<sup>672</sup> Pour rappel, des intérêts moratoires ne sont versés que si le dégrèvement fait suite à une réclamation contentieuse ou à une décision juridictionnelle, voir *Supra*, n° 408 -

<sup>673</sup> Inst. adm. 2006 § 158 et BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 570.

<sup>674</sup> D.adm. 13 Q-224 n°1 et 2, 15 juin 1999, reprise au BOFIP, BOI-CTX-DRO-10-20120912, D « prescription ».

<sup>675</sup> O.C.D.E., *Modèle de convention de double imposition*, 1977, p.188.

*interne des Etats contractants*»<sup>676</sup>.

**762** - La France a adopté cette rédaction, chaque fois que son partenaire conventionnel le permettait<sup>677</sup>. La documentation administrative précise ainsi que « *quels que soient les années ou exercices d'imposition visés, les décharges sont prononcées au titre de ces périodes sans qu'il puisse être opposé des délais de prescription de droit interne* »<sup>678</sup>.

**763** - En revanche, un certain nombre d'Etats ont fait une réserve au titre de la seconde phrase du paragraphe 2 de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E<sup>679</sup>, considérant que l'exécution matérielle du dégrèvement à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leurs législations internes respectives.

**764** - L'O.C.D.E, dans le MEMAP<sup>680</sup>, fait quelques propositions visant à éviter que l'accord amiable ne puisse pas être appliqué compte-tenu des règles de prescription de droit interne. Il est ainsi recommandé d'avertir le contribuable aussi rapidement que possible qu'un redressement va être notifié. Il convient également de s'assurer que la procédure de vérification ne crée pas un risque d'ajustement tardif, particulièrement dans le cas où la convention applicable ne reprend pas la rédaction de la convention modèle O.C.D.E relative au délai d'application de l'accord amiable. Le contribuable devrait être dument informé des actions à mener pour préserver au mieux la possibilité d'obtenir une application effective de l'accord amiable. Enfin, proposition plus novatrice et ambitieuse, si un ajustement est effectué après l'expiration du délai stipulé dans la convention fiscale applicable, empêchant de ce fait le contribuable d'obtenir l'application de l'accord, l'Etat qui redresse devrait être prêt à renoncer unilatéralement à son redressement fiscal de façon à éviter la double imposition qui en résulterait.

**765** - L'accord amiable obtenu peut-il également permettre l'élimination de la double imposition résultant de la transaction secondaire ?

## **B. La décharge de l'imposition résultant de l'ajustement secondaire**

**766** - Tous les Etats ne considèrent pas qu'à l'ajustement primaire en matière de prix de

---

<sup>676</sup> Article 25-2, alinea 2 de la convention modèle.

<sup>677</sup> Par exemple, la convention fiscale conclue entre la France et le Canada le 2 mai 1975 ne prévoit pas de dispositions stipulant que l'accord est applicable quels que soient les délais de droit interne car l'administration fiscale canadienne reste soumise au délai donné par sa législation nationale.

<sup>678</sup> Inst.adm. 2006, § 157 et BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 600.

<sup>679</sup> Il s'agit des Etats suivants : Canada, Chili, Grèce, Italie, Mexique, Pologne, Portugal, Slovaquie, Suisse et Turquie.

<sup>680</sup> O.C.D.E., MEMAP, § 3.2.2, p. 20s.

transfert s'ajoute un ajustement secondaire<sup>681</sup>. Au sein de l'Union européenne, seuls neuf pays, dont la France, ont des dispositions de droit interne qui leur permettent de caractériser une transaction secondaire à la suite d'un redressement en matière de prix de transfert<sup>682</sup>.

**767** - L'O.C.D.E d'une part et les Etats membres de l'Union européenne dans le cadre du forum conjoint en matière de prix de transfert, d'autre part, ont abordé la problématique des ajustements secondaires sans pouvoir parvenir à une approche harmonisée (1).

**768** - La France impose la transaction secondaire selon différents fondements juridiques en fonction du cas d'espèce. Cette imposition peut être éliminée dans le cadre de la procédure amiable, sous certaines conditions (2).

### ***1) Position de l'O.C.D.E et des Etats membres de l'UE autres que la France***

**769** - L'O.C.D.E n'a cessé d'évoquer l'enjeu des ajustements secondaires, sans jamais aboutir à des propositions concrètes (a). Les Etats membres de l'UE, autre que la France, n'ont pas su harmoniser leurs positions (b).

#### ***a. Position de l'O.C.D.E***

**770** - Dans son rapport de 1984, l'O.C.D.E souligne que « *certaines déplorent que les ajustements secondaires* » n'aient pas été prévus par l'article 9. *Si l'on veut supprimer totalement la double imposition, il est clair qu'il est souhaitable théoriquement que lorsqu'un ajustement d'un prix de transfert est opéré dans un Etat, l'allègement tienne compte autant que possible des effets tant primaires que secondaires de l'ajustement. Mais*

---

<sup>681</sup> Voir O.C.D.E, Principes directeurs, § 4.71s. Voir également IFA, *Secondary adjustment and related aspects of transfer pricing corrections*, Vol. 19b, Proceeding of a seminar held in Toronto, Canada, in 1994 during the 48<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association.

<sup>682</sup> Voir le document de travail du forum conjoint en matière de prix de transfert : *EU Joint Transfer Pricing Forum, Member States' responses to Questionnaire on secondary adjustments*, Meeting of 26 October 2011, DOC:JTPF/018/2011/EN et *Final report on secondary adjustments*, Meeting of 25 October 2012, DOC :JTPF/017/FINAL/EN du 18 janvier 2013. Ces Etats sont l'Allemagne, l'Autriche, la Bulgarie, le Danemark, l'Espagne, la France, les Pays-Bas, la Slovénie et la Suède. Voir aussi, H.M LIEBMAN, *Additional adjustment to be made in the wake of a transfer pricing adjustment*, Tax Management International Forum 27, n°3 (2006).

Par ailleurs, en dehors de l'Union européenne, il convient de souligner la récente modification législative canadienne. Le budget fédéral canadien, déposé au Parlement le 29 mars 2012, prévoit la mise en place d'une retenue d'impôt sur les redressements des prix de transfert qui augmentent le revenu canadien, au titre d'un revenu réputé distribué même à une entité non actionnaire. Ces dispositions prennent effet à compter du 29 mars 2012.



*étant donné que l'on n'est nullement d'accord actuellement sur le point de savoir quels sont les ajustements secondaires qui peuvent être opérés et comment il faut accorder un allègement pour en tenir compte, il est difficile de présenter des propositions (...). Le Comité estime cependant qu'on aurait intérêt à revenir sur ce sujet ultérieurement lorsque la pratique aura évolué »<sup>683</sup>.*

**771** - En 1995, l'O.C.D.E indique que le «*Comité des affaires fiscales étudie la question des ajustements secondaires et des rapatriements en vue d'établir des Principes directeurs additionnels qui pourraient être indiqués aux contribuables et aux administrations fiscales dans ce domaine*<sup>684</sup>».

**772** - En 2006, la quatrième proposition d'études futures du groupe de travail conjoint est libellée de la sorte : «*il conviendrait d'étudier la relation entre les ajustements secondaires et la procédure amiable afin d'insister davantage sur la fait qu'il est souhaitable, mais pas impératif, d'en tenir compte dans la procédure amiable*<sup>685</sup>». Le rapport final de 2007 renvoie à plus tard le traitement de cette problématique, reconnue importante<sup>686</sup>.

**773** - Par ailleurs, les commentaires du comité des affaires fiscales relatifs à l'article 9-2 précisent que «*l'objet de ce paragraphe n'est pas de traiter ce qu'on pourrait appeler les «ajustements secondaires» (...). Ces ajustements secondaires, auxquels il faudrait procéder pour que la situation soit identique à celle qui aurait existé si les transactions avaient été conclues en toute indépendance, dépendent de circonstances de fait propres à chaque cas. On notera qu'aucune disposition du paragraphe 2 n'empêche d'effectuer ces ajustements secondaires lorsqu'ils sont autorisés par la législation nationale des Etats contractants*»<sup>687</sup>.

**774** - En revanche, lorsque la transaction redressée implique un établissement stable, l'O.C.D.E considère que «*la question des ajustements secondaires (...) ne se pose pas dans le cas d'un ajustement effectué en vertu du paragraphe 3 de l'article 7 de la convention modèle et que la fiction de l'entreprise distincte et indépendante, sur laquelle repose la détermination de la base imposable d'un établissement stable, ne va pas jusqu'à*

---

<sup>683</sup> O.C.D.E., *Prix de transfert et entreprises multinationales, trois études fiscales*, § 69, précité.

<sup>684</sup> O.C.D.E., *Principes directeurs*, § 4.77.

<sup>685</sup> O.C.D.E., *Propositions pour améliorer les mécanismes de résolution des différends en matière de conventions fiscales*, Document pour discussion publique, février 2006.

<sup>686</sup> O.C.D.E., *Improving the resolution of tax treaty disputes*, février 2007: «*the Committee agreed that the issue of secondary adjustment was an important one on which work should be carried out. It therefore agreed that this issue should be further examined (...)*».

<sup>687</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 9, § 8 et 9, 2010.

*s'étendre à la création d'un revenu notionnel à même d'être taxé sur un autre fondement que celui de l'article 7»<sup>688</sup>.*

**775** - A ce jour, aucune proposition n'a été faite par l'O.C.D.E afin de résoudre concrètement la double imposition pouvant résulter de la caractérisation de transactions secondaires.

### ***b. Position des Etats membres de l'UE, autres que la France***

**776** - En application de la législation de ces Etats, l'ajustement des prix de transfert entraîne la caractérisation d'une transaction secondaire, qualifiée juridiquement de distribution de dividendes. L'Etat qui redresse est alors en droit de l'imposer par le biais de l'application d'une retenue à la source.

**777** - Toutefois, lorsque la transaction en cause implique deux Etats membres de l'Union européenne, l'Allemagne, l'Autriche, le Danemark, l'Espagne, les Pays-Bas, la Slovénie et la Suède l'exonèrent en application des articles 4 et 5 de la directive mère-filles<sup>689</sup>. L'article 4 dispose que lorsqu'une société mère perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, soit elle s'abstient d'imposer ces bénéfices, soit elle les impose mais consent un crédit d'impôt sous certaines conditions. L'article 5 prévoit que les bénéfices distribués par une filiale à sa mère ne supportent pas, en principe, de retenue à la source<sup>690</sup>. Ces Etats considèrent donc que la notion de « bénéfices distribués » couvre également les revenus distribués au titre des transactions secondaires.

**778** - En outre, les Pays-Bas acceptent de ne pas pratiquer d'ajustement secondaire si le contribuable est en mesure de démontrer que, compte-tenu de la législation de l'autre Etat, aucun crédit d'impôt ne sera accordé au titre de la retenue à la source relative à la distribution de dividendes, à la condition qu'il n'ait pas véritablement cherché à déguiser

---

<sup>688</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 7, § 28, 2010. La France a une position contraire puisque la jurisprudence a reconnu la caractérisation d'une transaction secondaire dans le cadre d'un redressement en matière de prix de transfert concernant des opérations entre un siège et son établissement stable, voir *Infra*, n° 788 -.

<sup>689</sup> Directive n° 90/435/CÉE du 23 juillet 1990, modifiée par la directive 2003/123/CE du 22 décembre 2003, voir, *Final report on secondary adjustments*, Meeting of 25 October 2012, DOC :JTPF/017/FINAL/EN du 18 janvier 2013. La Bulgarie considère que la directive européenne ne s'applique pas dans ces situations.

<sup>690</sup> Pour une analyse des dispositions de la directive mère-fille, voir notamment l'article de P. DIBOUT, *La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents*, Dr. fisc. 1991, n° 11, 100007. Voir également, C. ACARD, *La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'Etat.*, Dr. fisc. 2013, n° 24, p. 30.

une distribution de dividendes<sup>691</sup>.

**779** - Les Pays-Bas acceptent également de ne pas maintenir la retenue à la source lorsque les sommes indument distribuées sont rapatriées, soit dans le cadre d'une procédure amiable ouverte en application de la convention bilatérale, soit dès la phase du contrôle fiscal lorsque la législation des Etats concernés le permet. En effet, il n'y a alors plus de désinvestissement puisque les sommes sont remboursées par l'entité ayant indument bénéficié des revenus.

**780** - Cette position est également adoptée par l'Autriche, le Danemark, le Luxembourg et la Slovénie<sup>692</sup>. En revanche, la restitution de la retenue à la source n'est pas admise en cas de rapatriement des sommes en Allemagne, en Bulgarie ou encore en Espagne<sup>693</sup>. Dans ces situations, l'imposition liée à la caractérisation d'une transaction secondaire perdure. L'accord amiable est sans effet.

## **2) Position de la France**

**781** - En France, la transaction secondaire est qualifiée par l'administration française de revenus réputés distribués, assimilés à une distribution de dividendes. Elle est imposable par le biais d'une retenue à la source, sous réserve des stipulations conventionnelles (a). L'accord amiable permet, sous certaines conditions, d'éviter cette imposition (b).

### **a. Fondements juridiques et modalités d'imposition**

**782** - Dans une note du 4 mai 1973<sup>694</sup>, l'administration fiscale précise que « *les sommes réintégrées par l'Administration dans les bases de l'impôt sur les sociétés, en vertu de l'article 57 du code général des impôts, doivent être considérées, en tout état de cause, comme des revenus distribués (...)* ».

**783** - Le fondement juridique utilisé par l'administration fiscale pour taxer le revenu réputé distribué diffère selon les faits de l'espèce.

---

<sup>691</sup> PB, Decree IFZ2001/295: « *The secondary adjustment is not performed if the taxpayer is able to demonstrate that, in light of the difference between the tax systems used by the two States, the dividend withholding tax paid cannot be credited and there is no situation of abuse aimed at the avoidance of dividend withholding tax* ».

<sup>692</sup> Voir, *Final report on secondary adjustments*, Meeting of 25 October 2012, DOC: JTPF/017/FINAL/EN du 18 janvier 2013.

<sup>693</sup> Voir Joint Transfer Pricing Forum, *Member States' responses to Questionnaire on secondary adjustments*, Meeting of 26 October 2011, précité.

<sup>694</sup> Note du 4 mai 1973, précité.

Il y a ainsi présomption de distribution<sup>695</sup>, quel que soit le bénéficiaire<sup>696</sup>, lorsque le résultat de l'exercice de rattachement est un profit. Dans ce cas, l'administration fiscale applique l'article 109-1-1<sup>697</sup> du code général des impôts.

L'imposition au titre de revenus réputés distribués peut également intervenir lorsque les résultats de l'exercice de rattachement sont déficitaires, si l'entreprise étrangère ayant bénéficié des sommes indirectement transférées est un associé, un actionnaire ou un porteur de parts de la société française. L'administration fiscale s'appuie alors sur les dispositions des articles 109-1-2<sup>698</sup> ou 111 a)<sup>699</sup> du code général des impôts.

Enfin, lorsque l'une ou l'autre de ces dispositions ne sont pas susceptibles de s'appliquer, l'administration fiscale invoque les dispositions de l'article 111c du code général des impôts qui considère comme revenus réputés distribués « *les rémunérations ou avantages occultes* »<sup>700</sup>. Les sommes indument transférées sont en effet considérées comme occultes en ce sens qu'elles n'ont pas été inscrites comme telles en comptabilité<sup>701</sup>. L'application de l'article 111-c du code général des impôts est subordonnée à la réunion de deux conditions, précisées par le Conseil d'Etat dans l'arrêt Thérond du 23 février 2001<sup>702</sup>. Il faut démontrer d'une part, l'élément matériel, à savoir "*l'existence d'une différence significative entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé*" et d'autre part,

<sup>695</sup> Initialement, cette présomption légale avait une force irréfragable à l'égard de l'entreprise redressée. Toutefois, la force de cette présomption a été infléchie par les arrêts du Conseil d'Etat des 11 mai 1984 et 5 décembre 1984 (CE 11 mai 1984, n° 47658, Dr.fisc.1984, n° 39, comm. 1576, concl. O. FOUQUET ; CE 5 décembre 1984, n° 49962, Dr.fisc. 1985, n° 22-23, comm. 1068, concl. Mme LATOURNERIE). Voir également la thèse de Najib GHARBI, précitée, p. 399.

<sup>696</sup> Dans une série d'arrêts rendus en 1968 et 1969, le Conseil d'Etat avait jugé que seules les sommes versées aux actionnaires ou associés pouvaient être regardées comme des revenus réputés distribués au sens de l'article 109 1-1° du code général des impôts. Mais à partir de 1972, le Conseil d'Etat est revenu sur sa jurisprudence et considère désormais que dès lors que les sommes en cause ont été prélevées sur les bénéfices, elles peuvent être considérées comme des revenus réputés distribués que le bénéficiaire soit associé ou non, voir CE 10 mars 1972, req. n° 79927, Dr. fisc. 1972, n°50, comm. 1815 et 1825.

<sup>697</sup> Article 109-1-1° du CGI : « *sont considérés comme revenus distribués : 1° tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital* ».

<sup>698</sup> Article 109-1-2° du CGI : « *sont considérés comme revenus distribués : 2° toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices* ».

<sup>699</sup> Article 111 a. du CGI : « *sont normalement considérés comme revenus distribués : a) sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personne interposée, à titre d'avance, de prêts ou d'escompte (...)* ».

<sup>700</sup> Voir instruction administrative du 2 juillet 1991, 4 J-2-91 et Doc adm. 4 J- 1212 du 1<sup>er</sup> novembre 1995. Il a été jugé par ailleurs que l'article 111c du code général des impôts est susceptible de s'appliquer alors même que les résultats de la société distributrice sont déficitaires : CAA Paris 6 avril 1993, n°91699, Metaloup, RJF 7/93 n° 1042.

<sup>701</sup> Sur cet aspect de la question, voir la chronique de Maurice COZIAN, *L'imposition des distributions irrégulières effectuées par les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés* (CGI 108 à 117), Dr. fisc. 1985, n° 49, p 1417s. Voir également CE 10 août 2005 n°275983 min c/Sté Electromécanique du Nivernais, RJF 12/05 n°1398.

<sup>702</sup> L'existence de l'avantage ne peut être appréhendée que par une requalification de la partie délibérément majorée du prix d'acquisition (ou minorée du prix de vente) en libéralité. Voir en ce sens, CE 28 février 2001, n° 199295, Thérond, RJF 05/01 n° 620, concl. Gilles BACHELIER ; CE 27 janvier 1989 n° 61422, Dr. fiscal 25/89 comm.1229.

l'élément subjectif, l'intention libérale. Dans le cadre des redressements en matière de prix de transfert, l'intention libérale est toujours présumée par le service vérificateur, ce qui peut sembler critiquable.

**784** - Par ailleurs, il a été jugé que les revenus réputés distribués ne peuvent pas être exonérés de retenue à la source en application du régime des sociétés mère et filiales. En effet, le Conseil d'Etat a, dans un arrêt du 6 juin 1984, jugé que « *les produits nets de participation mentionnés à l'article 216 du code général des impôts doivent trouver leur origine dans les résultats que dégagent les filiales et dont le versement à la société mère procède des droits attachés aux participations de celle-ci dans lesdites filiales* »<sup>703</sup>.

**785** - Lorsque le bénéficiaire des revenus réputés distribués est établi hors de France, la transaction secondaire donne lieu à la perception d'une retenue à la source, en application de l'article 119 bis 2 du code général des impôts. Le taux de droit commun applicable est désormais de 30%<sup>704</sup> à compter des exercices ouverts au 1<sup>er</sup> janvier 2012. Mais la retenue à la source est assise sur l'addition d'une part, des montants effectivement versés au bénéficiaire et d'autre part, de l'avantage résultant pour ce dernier de l'absence de retenue à la source pratiquée sur les produits versés<sup>705</sup>. En d'autres termes, les montants transférés sont considérés comme des montants nets. L'administration fiscale considère en effet que la prise en charge de la retenue constitue un supplément de revenu lui-même imposable. Le taux de la retenue à la source ressort ainsi en pratique à 30/70è, soit un taux de près de 43%.

**786** - Une telle position paraît juridiquement contestable<sup>706</sup>. Il existe en effet un texte, codifié à l'article 1672 bis du code général des impôts, qui interdit aux personnes morales débitrices des dividendes de prendre la retenue à la source de l'article 119 bis 2 du code

<sup>703</sup> CE 6 juin 1984, req. n° 35415, RJF 8-9/84, n° 940, p. 495.

<sup>704</sup> La quatrième loi de finances rectificatives de 2011 a majoré le taux de la retenue à la source applicable aux dividendes qui est ainsi passé de 25% à 30% à compter des exercices ouverts au 1<sup>er</sup> janvier 2012. Ce taux est de 75% pour les revenus payés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif.

<sup>705</sup> Ce qu'on appelle un « calcul en dehors ». Voir avis CE 27 avril 2004, n° 370005, Section des Finances, RJF 12/04 n° 1246, BOI 4 C-7-04. Avant l'intervention de cet avis, la Cour d'appel administrative de Paris (CAA Paris 24 septembre 1991, n° 662, Rhodafin, RJF 12/91 n° 1539) s'était au contraire prononcée pour un calcul en « dedans » et l'administration s'était ralliée à cette solution (D.adm. 4 J-1333 n° 4, 1<sup>er</sup> novembre 1995, désormais rapportée). Le calcul en dedans aurait conduit à avantager en solde net le bénéficiaire d'une distribution dont la société aurait pris à sa charge la retenue à la source non pratiquée par rapport au bénéficiaire d'une distribution sur laquelle la société aurait régulièrement pratiqué une retenue à la source.

Cela étant, si le contribuable choisit de bénéficier de la cascade complète prévue à l'article L 77 du LPF, le calcul est alors fait en « dedans ».

<sup>706</sup> Sauf à soutenir que l'article ne visant que « les dividendes », il ne concerne que les distributions régulières et non celles « déguisées » par manipulation des prix de transfert.

général des impôts à leur charge<sup>707</sup>. Or la position selon laquelle les montants indument transférés résultant d'un redressement en matière de prix de transfert sont des montants nets revient à considérer que la retenue à la source due est prise en charge par la société distributrice, ce qui va donc à l'encontre des dispositions de l'article 1672 bis<sup>708</sup>. En d'autres termes, l'approche de l'administration française conduit à placer la société française en défaut par rapport aux dispositions de cet article.

**787** - Enfin, lorsque les redressements fiscaux sont notifiés au titre de transactions réalisées entre un établissement stable et son siège étranger, l'administration française est-elle fondée à appliquer une retenue à la source au titre de la transaction secondaire ?

**788** - Dans un arrêt du 12 juin 2007, Société Dormeuil, la Cour administrative d'appel de Versailles a jugé que « *les distributions résultant de ventes à prix minorés faites par une société française à une entité étrangère ont pour bénéficiaire cette entité et sont passibles de la retenue à la source en France dès lors que cette entité, quand bien même devrait-elle être regardée comme une succursale de la société établie en France, a son siège hors de France* ». La Cour a conclu en l'espèce que la retenue à la source de l'article 119 bis 2 du code général des impôts avait été appliquée à bon droit au titre des revenus réputés distribués au sens de l'article 111c du code général des impôts par une entité française à son établissement stable britannique<sup>709</sup>. Dans cette espèce, l'article 115 quinquies du code général des impôts ne s'appliquait pas<sup>710</sup>.

---

<sup>707</sup> Voir les conclusions de Martin Laprade sous CE 3 mars 1989, n°77581, Lainière de Picardie, RJF 5/89, p. 275 et CE 25 novembre 1985, n° 40 288, RJF 2/86, n° 160.

Il n'est précisé nul part que cet article ne viserait que les distributions régulières et non celles « déguisées ».

<sup>708</sup> La jurisprudence accepte que, du fait d'une distribution occulte de bénéfices, la société distributrice soit réputée prendre à sa charge une imposition qu'elle a fait éluder au bénéficiaire des revenus, et ce, en contrariété avec les dispositions de l'article 1672 bis du code général des impôts – voir par exemple, conclusions de M. FABRE sous l'arrêt CE 19 décembre 1975, Plen. n° 84774 et n° 91895.

<sup>709</sup> CAA Versailles 12 juin 2007 n° 06-799, Sté Dormeuil, RJF 2007, n° 1252, s'agissent d'un redressement d'une société française dont les revenus étaient réputés distribués à son établissement stable anglais.

<sup>710</sup> L'article 115 quinquies du CGI dispose que les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont réputés distribués, au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France. Ces bénéfices font alors l'objet d'une imposition en application de l'article 119 bis 2 du code général des impôts. L'article 115 quinquies du CGI n'est pas applicable lorsque, notamment, la société étrangère a son siège de direction effective dans un Etat membre de l'Union européenne. L'aménagement de ce dispositif au profit des sociétés membres de l'Union européenne a été instauré par la loi de finances rectificative pour 1997. Auparavant, l'administration française interprétait de façon stricte les dispositions de l'article 119 ter du code général des impôts, en excluant de l'exonération de retenue à la source les bénéfices réalisés en France par des établissements stables de sociétés étrangères membres de l'UE. Depuis 1993, la Commission européenne faisait grief à la France de son interprétation trop restrictive de la directive mère-filiale de 1990 et lui avait adressé plusieurs mises en demeure. Dans un avis motivé du 19 juin 1997 la Commission a enjoint à la France de se conformer dans un délai de deux mois à ses prescriptions, à défaut de quoi elle aurait saisi la CJCE. La France a alors amendé l'article 115 quinquies de façon à

**789** - Une telle position est contraire à celle de l'O.C.D.E.<sup>711</sup>.

**790** - La France ne peut imposer la transaction secondaire que si la convention applicable lui en accorde le droit. La question s'est donc posée de savoir si la rédaction de l'article 10 relatif aux dividendes de la convention modèle O.C.D.E permettait d'inclure dans cette catégorie ces revenus réputés distribués.

**791** - Selon l'O.C.D.E, peuvent être considérés comme dividendes « *non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, mais encore les autres avantages appréciables en argent, tels que (...) les distributions cachées de bénéfices* »<sup>712</sup>.

**792** - L'administration fiscale française adhère à cette analyse et considérerait qu'il convenait « *de faire application des principes définis par l'O.C.D.E dans ses commentaires qui tendent à traiter notamment comme des dividendes au sens de la convention modèle les distributions occultes de bénéfices faites au profit des associés ou des personnes ayant des liens étroits avec les associés* »<sup>713</sup>.

**793** - Mais le Conseil d'Etat a mis fin, en deux temps, à l'application extensive de la notion de dividendes faite par l'administration fiscale française.

**794** - Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt Patrex du 27 juillet 1984<sup>714</sup>, l'administration fiscale entendait soumettre à la retenue à la source les sommes redressées au titre des prix d'achats jugés excessifs par le service vérificateur de certains produits facturés à la société française par son fournisseur belge. La Haute Cour, après avoir souligné que « *la société belge, fournisseur de la société Patrex, ne détenait aucune part du capital social* » a jugé

assurer la neutralité de la fiscalité au regard de la forme juridique (société ou établissement stable) des sociétés établies dans l'Union européenne.

Par ailleurs, la question s'est posée de savoir si l'application de l'article 115 quinquies retirait à l'administration fiscale la possibilité de taxer les bénéfices dits distribués sur le fondement de l'article 109 1-1° du code général des impôts. Le tribunal administratif de Paris a, dans un jugement du 18 juillet 2008, BP France (TA Paris 18 juillet 2008, n°02-8642, BP France, RJF 2009, n° 342), répondu par la négative dans une espèce qui impliquait des bénéfices réputés distribués à une société tierce allemande réalisés en France par une société britannique au travers de son établissement stable français.

<sup>711</sup> Il est rappelé que selon l'O.C.D.E., aucun ajustement secondaire ne peut être caractérisé au titre d'une transaction entre un siège et son établissement stable. Voir *Supra* n° 774 -.

<sup>712</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 10 § 28.

Cette position est également celle de l'Allemagne ou encore des Pays-Bas, voir EU Joint Transfer Pricing Forum, Member States' responses to Questionnaire on secondary adjustments, Meeting of 26 October 2011, DOC:JTPF/018/2011/EN, précité ; Nicolas WEBB, *Tax management international forum discusses additional adjustments to be made in the wake of a transfer pricing adjustment and the tax treatment of supplemental retirement plans*, Tax Management International Forum 36, n° 2 (2007).

<sup>713</sup> Voir Inst. adm. 4 J-2-91 du 2 juillet 1991, désormais rapportée.

<sup>714</sup> CE 27 juillet 1984, Sté Patrex, n°16649, RJF 10/84, n°1247.

que « *la somme versée de 350 000 F par la société Patrex à son fournisseur ne présente pas le caractère d'un dividende* » au sens de l'article 15 de la convention fiscale conclue entre la France et la Belgique.

**795** - Toutefois, cette décision et celles qui suivirent<sup>715</sup>, ne permettaient pas de savoir si l'assimilation des revenus réputés distribués aux dividendes avait été rejetée par le Conseil d'Etat en vertu d'une interprétation de la convention ou bien parce que le bénéficiaire du revenu réputé distribué n'avait pas, dans ces espèces, la qualité d'associé.

**796** - Le Conseil d'Etat, par un arrêt célèbre du 13 octobre 1999, Banque française de l'Orient<sup>716</sup>, se prononce pour la première fois dans le cadre d'une transaction entre une filiale et sa société mère. Il juge que les conventions fiscales internationales conclues sur le modèle O.C.D.E se bornent à énumérer les titres concernés par l'imposition des dividendes sans définir ceux-ci. Il faut donc revenir à la définition des dividendes telle qu'elle ressort en droit français, en application de l'article 3-2 de la convention modèle. Or, le Conseil d'Etat avait précédemment jugé, dans un arrêt du 29 décembre 1995, société Hygiène de dératissage d'Auvergne<sup>717</sup>, que la notion de dividendes n'a pas de sens autonome en droit fiscal. Celle-ci doit s'entendre, suivant la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, d'une distribution de bénéfices décidée par l'assemblée générale des actionnaires ou porteurs de parts. Dès lors, les conventions fiscales rédigées selon le modèle O.C.D.E ne permettent pas d'inclure les revenus réputés distribués au sens des articles 108 à 117 bis du code général des impôts dans la catégorie des dividendes et ce, même si le cocontractant de la société française est son actionnaire. Ces revenus relèvent de l'article 21 de la convention modèle O.C.D.E, relatif aux revenus non dénommés qui attribue le droit exclusif de taxer ledit revenu à l'Etat de résidence du bénéficiaire. Si la convention applicable suit le modèle O.C.D.E, la France n'a pas le droit de taxer la transaction secondaire et ne peut donc pas appliquer de retenue à la source<sup>718</sup>.

---

<sup>715</sup> Voir CE 30 mars 1987 n° 52754 plén., SA Labo Industries, RJF 5/87, n° 489 p.262 pour la convention franco-suisse ; CE 4 avril 1990, n° 63858, Allomat, RJF 6/90, n° 661 pour la convention franco-portugaise ; CE 10 juin 1992, n° 72704, RJF 8-9/92, n° 1232.

Pour une analyse de l'état du droit avant la jurisprudence de 1999, voir l'article de G. GEST, *La qualification des revenus distribués au regard des conventions fiscales internationales*, Dr. fisc., n° 48, p. 1709s, novembre 1991.

<sup>716</sup> CE 13 octobre 1999 n° 190083, ministre c/ SA Banque française de l'Orient, RJF 12/99, n°1587, avec conclusions du Commissaire du gouvernement J ARRIGHI de CASANOVA.

<sup>717</sup> CE 29 décembre 1995 n° 140219, Société Hygiène de dératissage d'Auvergne, RJF 2/96 n° 196, conclusions P. MARTIN BDCF 1/96, p.29.

<sup>718</sup> Certaines conventions fiscales conclues par la France ne suivent pas les dispositions du modèle O.C.D.E. s'agissant de la clause de revenus innommés et attribuent le droit d'imposer à l'Etat de la source (voir par exemple la convention franco-libanaise et l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 décembre 2002, n°236096, Hanna, RJF 03/03, p. 195) ou ne contiennent pas une telle clause (dite « clause balai ») (voir par exemple CE 19 octobre 1988 n°56218, SARL



**797** - En revanche, lorsque la convention stipule que les dividendes visent « *les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'Etat contractant* », cette définition « large » permet de soumettre les revenus réputés distribués au régime d'imposition des dividendes et donc de prélever une retenue à la source au taux conventionnel. C'est le cas de la plupart des conventions conclues par la France depuis la jurisprudence Banque française de l'Orient de 1999.

**798** - Par ailleurs, la question de la compatibilité de l'imposition de la transaction secondaire au regard du droit de l'Union européenne s'est également posée. L'article 119 ter du code général des impôts qui, sous certaines conditions, exonère de retenue à la source les dividendes distribués à des sociétés mères membres de l'Union européenne, peut-il s'appliquer aux revenus réputés distribués ?

**799** - Cet article a transposé dans le droit français la directive européenne du 23 juillet 1990<sup>719</sup> concernant le régime des sociétés mères et filiales. En application de l'article 5 de cette directive, sont visés les « *bénéfices distribués* », notion plus extensive que la notion juridique de dividendes. Il semblait donc possible de soutenir que les revenus réputés distribués, au sens notamment des articles 109-1 et 111 du code général des impôts, pouvaient être exonérés de retenue à la source en application de l'article 119 ter du même code. Une telle position est adoptée par l'Allemagne<sup>720</sup> notamment et par six autres Etats de l'Union européenne<sup>721</sup>. Mais les débats parlementaires relatifs à l'adoption de l'article 119 ter établissent clairement que le législateur français a souhaité transcrire la notion de « *bénéfices distribués* » comme s'entendant des dividendes au sens strict<sup>722</sup>.

**800** - Par ailleurs, il a été récemment jugé par le tribunal administratif de Montreuil que le droit de l'Union européenne ne s'oppose pas à ce que des sommes réputées distribuées par une société française à un résident d'un autre Etat membre puisse faire l'objet d'une

Laboratoires Sica, RJF 12/88 concernant la convention franco-israélienne). Dans ces situations, la France a le droit d'imposer au taux de droit interne, à savoir aujourd'hui, 30% ou plus exactement 30/70è, en application de l'article 119 bis 2 du code général des impôts.

<sup>719</sup> Directive 90/435 du 23 juillet 1990, JOCE du 20 août 1990 L 235 p.6s.

<sup>720</sup> Voir l'article de Allard de WAAL et Antoine VERGNAT, *Distribution exceptionnelle de réserves et retenue à la source* : suite et fin, Dr. fisc. n°20, 19 mai 2005. Voir Joint Transfer Pricing Forum, *Member States' responses to Questionnaire on secondary adjustments*, Meeting of 26 October 2011, précité et la législation allemande : section 43b Income Tax Act.

<sup>721</sup> Il s'agit de l'Autriche, le Danemark, l'Espagne, les Pays-Bas, la Slovaquie et la Suède, voir *Supra*, n° 777 -.

<sup>722</sup> Assemblée nationale, 2<sup>nd</sup>e séance du 4 décembre 1991, article 18, p. 7179. Rejet de l'amendement qui visait à remplacer la notion de dividende par celle de bénéfices distribués, au motif notamment qu'« *il convient également de ne pas exempter de retenue à la source des revenus qui seraient considérés en France comme des revenus distribués et qui ne seraient pas qualifiés comme tels dans l'Etat de résident des bénéficiaires* ».

imposition dans les deux Etats membres. L'application de la retenue à la source de l'article 119 bis 2 du code général des impôts n'est pas contraire aux principes de la liberté d'établissement et de libre prestation de services<sup>723</sup>. La société évoquait, à l'appui de sa position, l'arrêt de la CJCE, *Denkavit International BV*, qui a jugé que constituait une restriction discriminatoire à la liberté d'établissement la législation d'un Etat membre faisant supporter le poids d'une imposition aux sociétés non résidentes tout en dispensant les sociétés résidentes<sup>724</sup>.

**801** - La France fait donc partie des Etats qui reconnaissent l'existence d'une transaction secondaire à la suite d'un transfert indu de bénéfices à l'étranger. La charte du contribuable, présentée le 17 mai 2005 par le ministre délégué au budget, pose le principe d'une présomption de bonne foi du contribuable<sup>725</sup>. Une telle présomption est-elle compatible avec la reconnaissance de transactions secondaires ? En effet, la logique sous-jacente aux transactions secondaires consiste à estimer, de façon irréfragable, que l'entreprise a distribué des bénéfices de manière déguisée, camouflée pour reprendre la terminologie de M. COZIAN<sup>726</sup>, ou occulte, au travers de prix de transfert anormaux. Certes, l'administration fiscale française n'a jamais été jusqu'à considérer systématiquement que le contribuable qui pratique une telle « distribution déguisée » est de mauvaise foi et donc assujetti à la pénalité de 40% de l'article 1729 a. du code général des

---

<sup>723</sup> TA Montreuil 6 janvier 2011 n°08-12963, Sté Bayer Cropscience, RJF 2011, n° 944. La société considérait que l'application de la retenue à la source au titre des revenus réputés distribués était contraire aux libertés d'établissement et de prestations de services en ce qu'elle faisait peser sur le contribuable non résident une double imposition alors que les sociétés établies en France ne seraient dans cette situation imposées qu'une fois.

<sup>724</sup> CJCE *Denkavit International BV*, CJCE 14 décembre 2006, aff. 170/05. La France a tiré les conséquences des arrêts *Sociétés Denkavit International BV* et *Denkavit France* (voir instruction administrative, 4 C-7-07 du 10 mai 2007, recodifiée au BOFIP, BOI-RPPM-RCM-30-30-20-40-20120912). L'administration fiscale a ainsi étendu, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, le champ d'application de l'exonération de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis 2 du code général des impôts lorsque la distribution entre sociétés des deux Etats membres ne relève pas du champ d'application de l'article 119 ter et que, du fait d'un régime d'exonération applicable dans l'Etat de résidence, la société bénéficiaire se trouve dans l'impossibilité d'imputer la retenue à la source appliquée en France. Mais pour l'application de ce dispositif étendu, la notion de dividendes ne couvre que les attributions régulières de bénéfices ou de réserves, à l'exclusion donc des revenus réputés distribués au sens des articles 109 à 111 du code général des impôts (instruction administrative du 12 juillet 2007, 4 C-8-07 n°7, recodifiée au BOFIP, BOI-RPPM-RCM-30-30-20-40-20120912).

<sup>725</sup> Communiqué de presse du 17 mai 2005 de Jean-François COPPE, n° 254. Extrait de la Charte du contribuable : « *Votre bonne foi est présumée. Vos déclarations sont présumées complètes et exactes. Lorsque l'administration estime qu'une déclaration est incomplète ou inexacte c'est à elle qu'il appartient de le démontrer. C'est pourquoi nous avons l'obligation de motiver les propositions de rectification que nous vous adressons.* ».

<sup>726</sup> Voir Maurice COZIAN, *L'imposition des distributions irrégulières effectuées par les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés* (CGI 108 à 117), précité, p. 1414. M. COZIAN parle « *d'attribution camouflée* » de revenus entre des entreprises associées.

impôts<sup>727</sup>. Mais au regard de la présomption de bonne foi du contribuable, ne faudrait-il pas supprimer la présomption irréfragable de distribution occulte pour accorder au contribuable la possibilité de prouver qu'il n'a pas cherché à déguiser une distribution de dividendes au travers de prix de transfert incorrects ? Certains Etats acceptent ainsi la preuve contraire<sup>728</sup>.

***b. La décharge de l'imposition résultant de la transaction  
secondaire dans le cadre de l'accord amiable***

**802** - La France a choisi une approche qui résout efficacement la problématique des ajustements secondaires dans le cadre de la procédure amiable. La documentation administrative reprend une tolérance appliquée par l'administration fiscale selon laquelle, dès lors que la société accepte de procéder au rapatriement des sommes considérées comme constitutives d'un transfert de bénéfices, la retenue à la source notifiée n'est pas maintenue<sup>729</sup>. Le désinvestissement peut être annulé par le biais d'un reversement ou par l'inscription d'une dette en compte courant<sup>730</sup>.

**803** - Le reversement doit être effectué dans un délai de 90 jours à compter de la réception de la proposition d'accord amiable par le contribuable. L'administration demande que la preuve du rapatriement des sommes soit apportée afin, soit de ne pas mettre en recouvrement la retenue à la source, soit de procéder à son remboursement.

**804** - L'accord amiable emporte également des conséquences pour l'entreprise associée ayant indument bénéficié du transfert de déficit.

***II. LES EFFETS DE L'ACCORD AMIABLE SUR LA SITUATION DU  
CONTRIBUABLE AYANT INDUMENT BENEFICIE DU TRANSFERT DE  
BENEFICES***

**805** - Pour le contribuable ayant indument bénéficié d'un transfert de bénéfices, l'accord amiable va se traduire par une diminution de son assiette imposable, à hauteur du montant

---

<sup>727</sup> La Bulgarie impose par exemple systématiquement une pénalité de 20% du revenu réputé distribué résultant d'un redressement en matière de prix de transfert. Voir, *Joint Transfer Pricing Forum, Member States' responses to Questionnaire on secondary adjustments*, Meeting of 26 October 2011, précité.

<sup>728</sup> Une telle preuve contraire peut, par exemple, être apportée par les contribuables espagnols, néerlandais ou encore slovènes - voir *Joint Transfer Pricing Forum, Member States' responses to Questionnaire on secondary adjustments*, Meeting of 26 October 2011, précité.

<sup>729</sup> Inst.adm. 2006, § 187 et BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 630.

<sup>730</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 630.

redressé, au travers d'un ajustement corrélatif accordé par son autorité fiscale. Cet ajustement a pour objet de replacer l'entreprise dans la situation qui aurait été la sienne si les prix de transfert avaient été déterminés, dès l'origine, conformément au principe de pleine concurrence et donc de supprimer la double imposition économique.

**806** - Il convient tout d'abord de définir l'ajustement corrélatif (A) avant d'aborder les questions pratiques qui se posent dans le cadre de sa mise en œuvre (B).

### A. Définition de l'ajustement corrélatif

**807** - L'O.C.D.E définit l'ajustement corrélatif comme étant « *l'ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéficiaires entre les deux pays*<sup>731</sup> ». En d'autres termes, l'ajustement corrélatif consiste en un ajustement à la baisse du revenu imposable, effectué par l'administration fiscale de l'Etat qui a bénéficié du transfert de bénéfices, à hauteur du montant redressé dans l'autre Etat. Bien évidemment, si l'autorité compétente de l'Etat qui redresse accepte de supprimer l'ajustement primaire à la suite des discussions dans le cadre de la procédure amiable, l'ajustement corrélatif devient inutile puisqu'aucune double imposition ne doit être éliminée.

**808** - Le principe de l'ajustement corrélatif est posé à l'article 9-2 et, s'agissant des établissements stables à l'article 7-3, de la convention modèle O.C.D.E. La plupart des Etats interprètent ces dispositions comme ne pouvant pas être mises en œuvre en dehors du cadre d'une procédure amiable<sup>732</sup>.

**809** - Aucune disposition de droit français n'interdit au contribuable d'ajuster spontanément son résultat imposable en cas de redressement de son entreprise associée. Néanmoins, cela constitue un motif de refus d'ouverture de la procédure amiable dans l'hypothèse où cet ajustement est considéré ultérieurement comme fiscalement non déductible par l'administration fiscale française lors d'un contrôle fiscal<sup>733</sup>.

---

<sup>731</sup> O.C.D.E., *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des administrations fiscales et des entreprises multinationales*, Glossaire, Juillet 1995. Voir également, IV-12, 4.32s.

<sup>732</sup> Voir *Supra*, n° 146 - Il est rappelé que les Pays-Bas acceptent de pratiquer l'ajustement corrélatif en dehors de toute procédure amiable mais à la condition notamment d'avoir été consultés au préalable par le contribuable.

<sup>733</sup> Voir *Supra* n° 289 -

**810** - Les modalités de mise en œuvre de l'ajustement corrélatif relèvent du droit interne des Etats, ce qui entraîne un certain nombre de difficultés pratiques.

## **B. Questions pratiques liées aux ajustements corrélatifs**

**811** - Les problématiques pratiques liées à ces ajustements sont relatives d'une part, aux méthodes à retenir pour éliminer la double imposition (1) et d'autre part, aux questions liées aux taux de change à utiliser dans le calcul du montant de l'ajustement corrélatif (2).

### *1) Méthodes d'élimination de la double imposition*

**812** - Les articles 9-2 et 7-3 de la convention modèle ne spécifient pas la méthode à employer pour effectuer un ajustement corrélatif<sup>734</sup>.

**813** - En principe, l'élimination de la double imposition peut être obtenue selon deux méthodes : soit les bénéfices sont inclus dans le calcul des revenus soumis à imposition dans un Etat seulement, soit le montant de l'impôt auquel ces bénéfices sont soumis dans un Etat est diminué d'un montant égal à celui de l'impôt dont ils sont grevés dans l'autre Etat, dans la limite en général de l'impôt payé dans l'Etat qui accorde le crédit d'impôt.

**814** - Ces méthodes sont similaires à celles prévues aux articles 23 A, méthode dite d'exemption, et 23 B, méthode dite d'imputation, de la convention modèle O.C.D.E qui permettent l'élimination des doubles impositions juridiques<sup>735</sup>. L'O.C.D.E y fait d'ailleurs expressément référence dans ses commentaires sur les articles 7<sup>736</sup> et 9<sup>737</sup> de la convention modèle.

**815** - Selon le principe de l'exemption, les bénéfices en cause ne sont imposables que dans un seul Etat. L'administration de l'autre Etat accepte de réduire, à due concurrence, la base imposable de l'entreprise associée.

**816** - Selon le principe de l'imputation, les Etats ne rectifient pas les bases imposables des entreprises associées mais la double imposition est évitée par l'octroi d'un crédit impôt correspondant à l'impôt payé dans l'autre Etat au titre des bénéfices indument transférés.

---

<sup>734</sup> Contrairement aux dispositions de la convention européenne d'arbitrage qui explicitent les méthodes à utiliser pour éliminer la double imposition. Voir *Infra*, n° 1654 -.

<sup>735</sup> Il est rappelé que les dispositions de l'article 23 ne s'appliquent pas aux doubles impositions économiques.

<sup>736</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 7, § 60 : « *Lorsque l'ajustement initial est effectué par l'Etat dans lequel l'établissement stable est situé, l'ajustement prévu par le paragraphe 3 pourrait être accordé dans l'autre Etat au moyen d'un ajustement du montant de revenu qui doit être exempté en vertu de l'article 23A ou du crédit d'impôt qui doit être accordé en vertu de l'article 23B* ».

<sup>737</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 9, § 7.

**817** - La différence fondamentale entre ces deux méthodes consiste en ce que la méthode de l'exemption considère le revenu alors que la méthode de l'imputation considère l'impôt<sup>738</sup>. La première méthode va permettre éventuellement une double non-imposition. Tel sera le cas lorsqu'un revenu non imposé dans l'Etat A sera imposable dans l'Etat B mais non effectivement taxé compte tenu de la législation de l'Etat B. En revanche, l'application de la méthode de l'imputation peut aboutir à n'accorder d'ajustement corrélatif que si un impôt a été effectivement payé dans l'Etat étranger. Dans cette situation, l'utilité d'engager une procédure amiable devra être étudiée.

**818** - S'agissant de l'élimination de la double imposition économique dans le cadre de la procédure amiable, c'est la méthode de l'exemption qui est appliquée. En effet, « *en pratique, il s'agit des diminutions de la base imposable déclarée par une entreprise que l'autorité compétente va demander au service de pratiquer afin de tenir compte de l'accord intervenu entre autorités compétentes* »<sup>739</sup>.

**819** - L'O.C.D.E ne donne aucune indication quant au délai pour accorder la décharge de l'imposition et laisse une grande latitude aux autorités fiscales dans ce domaine. Cela étant, il est précisé, dans le rapport de 2004<sup>740</sup>, que cette latitude n'est pas illimitée et « *il peut arriver un moment où le délai est si long et si injustifié que l'on peut parler de non-respect de l'obligation d'appliquer de bonne foi les dispositions de la Convention* ».

**820** - A cet égard, la documentation administrative française précise que « *si l'accord se traduit par un abandon total ou partiel des impositions mises à la charge du contribuable, suite au redressement effectué, le service est invité à prononcer sans délai la décharge des impositions concernées, ainsi le cas échéant que des intérêts de retard, majorations et pénalités y afférents*<sup>741</sup> ».

**821** - En pratique, les ajustements corrélatifs doivent être effectués de façon à replacer l'entreprise dans la situation qui aurait été la sienne si les prix de transfert avaient été déterminés dès l'origine conformément au principe de pleine concurrence. C'est la raison pour laquelle, en France, les ajustements corrélatifs sont pratiqués au titre des exercices

---

<sup>738</sup> O.C.D.E., comm. sous article 23. Voir également le rapport de l'IFA, *Practical issues in application of double tax conventions*, Volume LXXXIIIb, London Congress, 1998 et le rapport IFA, *Key practical issue to eliminate double taxation of business income*, Volume 96b, Paris Congress, 2011.

<sup>739</sup> Inst.adm. 2006, § 170 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-40-20120912, § 170 .

<sup>740</sup> O.C.D.E., rapport du 27 juillet 2004, *Améliorer le processus de résolution des différends fiscaux internationaux*, p 26.

<sup>741</sup> Inst. adm. 2006, § 165 et § 173 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 600.

ayant fait l'objet d'un redressement dans l'autre Etat, sans qu'il puisse être opposé un quelconque délai de prescription de droit interne<sup>742</sup>.

## 2) Taux de change à retenir

**822** - La question de savoir quel taux de change il convient de retenir afin de calculer le montant de l'ajustement corrélatif n'est pas abordée par l'O.C.D.E, qui là encore, laisse toute liberté aux Etats.

**823** - La documentation administrative précise, de façon très claire, ce qu'il convient de faire lorsque l'ajustement corrélatif est octroyé par la France. Les montants des redressements effectués par l'administration étrangère sont convertis en euros en application des taux de change moyens en vigueur les années au titre desquelles les redressements ont été opérés. Par simplification, les taux de change à la clôture des exercices concernés peuvent être utilisés si l'entreprise française et l'entreprise étrangère ont les mêmes dates de clôture<sup>743</sup>.

**824** - Par ailleurs, l'ajustement corrélatif peut entraîner la réalisation de pertes ou de gains de change chez l'une ou l'autre des entreprises associées. En effet, l'octroi de l'ajustement corrélatif peut se traduire par le reversement par l'entreprise associée à l'entreprise redressée des sommes correspondantes, soit par voie d'inscription d'une dette en compte courant, soit par un rapatriement effectif<sup>744</sup>. Or la devise à retenir doit être celle utilisée dans le contrat initial, ou à défaut de spécification, dans la monnaie de l'Etat de résidence du vendeur ou du prestataire de services ou du licencié, selon les cas de figure<sup>745</sup>. La différence entre les montants rapatriés et le montant du redressement, en prenant en compte la monnaie de rapatriement, est à l'origine de gains ou de pertes de change dans l'un ou l'autre des Etats contractants. Dans une telle situation, l'instruction administrative de 2006 précisait que « *s'agissant de la France, les gains de change seront imposables dès lors que les pertes de change seront déductibles dans l'autre Etat. Corrélativement, les pertes de change ne seront déductibles en France que si les gains de change sont imposables dans l'autre Etat*<sup>746</sup> ». Ce paragraphe n'a pas été repris dans le BOFIP. Il peut

<sup>742</sup> Inst. adm. 2006, § 166 et § 173 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-40-20120912, § 180.

<sup>743</sup> Inst. adm. 2006, § 175 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-40-20120912, § 180. La documentation traite également de la question de la conversion francs-euros dans l'hypothèse où les années en jeu sont antérieures à 2002.

<sup>744</sup> Inst.adm. 2006, § 177 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-40-20120912, § 200. Voir *Supra*, n° 802 -.

<sup>745</sup> Inst.adm. 2006, § 178, 179 et 180 et BOFIP, BOI-INT-DG-20-40-20120912, § 190.

<sup>746</sup> Inst.adm. 2006, § 181.

en être déduit que le traitement fiscal des gains et pertes de change réalisés en France suit désormais le régime de droit commun<sup>747</sup>.

**825** - Il est enfin précisé que la créance ou la dette afférente à la constatation du reversement ne pourra pas faire l'objet d'une facturation d'intérêts entre les deux entreprises<sup>748</sup>.

\*\*\*\*\*

---

<sup>747</sup> Les gains de change sont donc imposables l'année de leur réalisation et les pertes de change sont fiscalement déductibles.

<sup>748</sup> Inst.adm. 2006, § 184 et BOFIP, BOI-INT-DG-60-20, § 200.



## **Conclusion du chapitre 2 : La réception dans le droit interne de l'accord amiable**

**826** - La valeur juridique accordée à l'accord amiable dépend du droit interne des Etats. En France, il n'a de valeur juridique que pour autant que le contribuable en accepte les termes.

**827** - N'entrant dans aucune catégorie d'actes juridiques connus, bénéficiant d'une immunité contentieuse, l'accord amiable n'est cependant pas opposable au juge de l'impôt qui peut statuer sur le cas d'espèce en toute indépendance. Cette position de la France, qui n'accorde que peu de valeur et de force juridiques à l'accord amiable, contrairement au Royaume-Uni ou à l'Allemagne par exemple, permet de contrebalancer les larges pouvoirs délégués à l'autorité compétente française en matière de procédure amiable. Le contribuable ne peut pas se voir imposer la décision amiable, qui est négociée sans sa participation et sur des fondements qui peuvent ne pas être parfaitement juridiques.

**828** - Une fois accepté par le contribuable français, l'accord amiable doit permettre l'élimination de la double imposition au niveau du groupe, à la condition qu'il puisse être appliqué par l'autre autorité compétente sans délai de prescription et sous réserve des frottements fiscaux liés aux problématiques de taux de change, d'intérêts de retard et surtout aux ajustements secondaires lorsqu'ils sont effectués en application de la législation nationale.

## CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

**829** - La procédure amiable occupe une place particulière dans notre ordre juridique. De nature ni contentieuse, ni totalement gracieuse, elle offre très peu de garanties au contribuable.

**830** - En effet, il est de jurisprudence constante que celui-ci n'a pas un droit à son ouverture. L'autorité compétente française est seule juge du bien-fondé de la demande et, même si la documentation administrative encadre depuis 2006 les cas de refus d'ouverture, elle n'est pas tenue de motiver son rejet de la demande du contribuable.

**831** - Par ailleurs, la procédure est, certes, ouverte indépendamment des recours de droit interne mais en pratique, son engagement peut priver le contribuable du bénéfice des recours hiérarchiques puisque les services vérificateurs tendent désormais à refuser un règlement d'ensemble du litige si le contribuable ne se désiste pas de son recours à la procédure amiable.

**832** - En outre, lorsque la procédure est engagée, les autorités compétentes n'ont aucune obligation d'aboutir à un accord et il a été établi qu'en l'absence de délais procéduraux légaux, les contribuables ne disposent pas de recours, que ce soit en droit interne ou dans le cadre de la Convention européenne des droits de l'Homme, pour obliger les autorités compétentes à conclure dans un temps raisonnable. Or, depuis l'abrogation du dispositif de l'article L 189 A du LPF, le sursis de paiement dont peut bénéficier le contribuable ne suspend pas le cours des intérêts de retard. Le coût financier associé sera donc d'autant plus lourd pour le contribuable que la procédure amiable sera longue. Et si le contribuable s'acquitte de sa dette fiscale avant l'issue de la procédure, aucun intérêt moratoire ne lui sera versé en cas de remboursement du trop-perçu, ce qui est particulièrement inéquitable.

**833** - Enfin, si l'accord amiable doit être fondé sur le principe de pleine concurrence, l'expérience a montré que l'autorité compétente française pouvait prendre en compte des éléments d'opportunité ou d'équité, voire même s'exonérer des règles de droit afin de parvenir à un compromis avec son homologue étrangère. Cet état de choses est d'autant plus préoccupant que l'accord amiable est insusceptible de recours devant le juge de l'impôt. Il bénéficie d'une immunité contentieuse, à la manière des actes de gouvernement.

**834** - La seule véritable garantie accordée aux contribuables découle du fait que l'accord amiable, acte *sui generis*, n'acquiert de valeur juridique que si le contribuable français en

accepte les termes. Celui-ci ne peut donc pas se voir imposer la décision négociée entre deux Etats.

**835** - Malgré le peu de garanties offertes aux contribuables, la procédure amiable a longtemps constitué « *le maximum de ce que les Etats contractants sont prêts à accepter* <sup>749</sup> ».

**836** - Toutefois, devant les dysfonctionnements résultant des disparités des règles procédurales nationales et les critiques des milieux d'affaires, la position des Etats a récemment évolué. Le fait que la procédure amiable n'exige pas un règlement définitif des différends a été reconnu comme l'un des principaux obstacles à son efficacité. Dans le cadre de leurs travaux portant sur l'amélioration des mécanismes de résolution des différends fiscaux entre Etats, l'O.C.D.E, puis l'O.N.U., ont alors envisagé de compléter la procédure amiable par l'ajout de techniques supplémentaires visant à permettre un règlement définitif de ces différends. La Convention européenne d'arbitrage a déjà proposé la voie dite de l'arbitrage. L'O.C.D.E et l'O.N.U. se sont également récemment prononcées en faveur de ce mécanisme. Mais ces organisations ont aussi étudié la médiation, et s'agissant de l'O.N.U., la conciliation.

**837** - Pourrait-on alors assister, dans les années qui viennent, à l'émergence de voies nouvelles de règlement de la double imposition résultant d'un redressement en matière de prix de transfert ?

---

<sup>749</sup> Voir Supra, n° 42 -.

## **PARTIE 2 : L'EMERGENCE DE VOIES NOUVELLES DE REGLEMENT DE LA DOUBLE IMPOSITION INTERNATIONALE**

---

**838** - Lorsque la négociation entre les parties a échoué, l'intervention d'une tierce personne, autre que le juge, peut être une façon de sortir de l'impasse. Une telle intervention peut prendre des formes différentes. Le tiers peut se limiter à encourager les parties à se rapprocher une dernière fois ou leur proposer une ou des solutions de règlement du différend, il est conciliateur ou médiateur. Il peut leur imposer la solution, il est alors arbitre.

**839** - En France, ces modes de règlement des différends ont longtemps été cantonnés au monde du travail, du commerce et des affaires. Ainsi, la médiation a d'abord connu sa principale illustration en droit du travail, en tant que mode de règlement pacifique des conflits collectifs du travail<sup>750</sup>. Instituée sur le modèle d'une pratique américaine par le décret du 5 mai 1955, la médiation était initialement limitée aux litiges portant sur les salaires ou les conventions collectives, avant de voir son champ d'application étendu de façon plus large au droit du travail mais également au cinéma<sup>751</sup> ou encore aux relations entre administrations et administrés<sup>752</sup>. La loi n° 95-125 du 8 février 1995 relative à l'organisation des juridictions et à la procédure civile, pénale et administrative contient quelques dispositions sur la médiation judiciaire, ainsi que sur la conciliation<sup>753</sup>.

**840** - La conciliation est plus particulièrement connue en matière de propriété intellectuelle et de droit des procédures collectives. La loi n°78-742 du 13 juillet 1978 se rapportant aux brevets d'invention a instauré une commission paritaire de conciliation à laquelle peut être soumis, sur demande de l'une des parties, tout différend portant sur une invention de salarié. En droit des procédures collectives, c'est la loi n°84-148 du 1er mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises qui a donné la possibilité aux dirigeants d'entreprises de s'adresser au Président du tribunal de commerce pour négocier, sous l'égide d'un conciliateur, avec leurs principaux créanciers des délais de paiement ou des remises de dettes.

---

<sup>750</sup> Voir l'article de M. Bruno OPPETIT, *Arbitrage, Médiation et Conciliation*, Rev. arb. 1984, p. 308.

<sup>751</sup> Un médiateur du cinéma a été créé par la loi n°82-652 du 29 juillet 1982.

<sup>752</sup> Voir la loi n° 73-6 du 3 janvier 1973.

<sup>753</sup> Voir le code de procédure civile, Livre 1<sup>er</sup>, Titre VI : la conciliation et Titre VI-bis : la médiation, instaurés par le décret n° 96-652 du 22 juillet 1996, et le Livre V : la résolution amiable des différends, instauré par le décret n° 2012.66 du 20 janvier 2012. Ces dispositions s'appliquent en matière civile et commerciale.

**841** - Quant à l'arbitrage, le code de commerce valide, depuis une loi du 31 décembre 1925, la clause compromissoire en matière commerciale<sup>754</sup>. C'est dans le cadre de ces types de litiges que l'arbitrage a connu un essor exceptionnel. Dans l'avant-propos de son Règlement d'arbitrage, la Chambre de commerce internationale (C.C.I.)<sup>755</sup> note qu'au cours du dernier quart du vingtième siècle, l'arbitrage commercial international est devenu dans le monde le moyen normal de résoudre les litiges commerciaux internationaux. La Cour internationale d'arbitrage de la C.C.I. a eu l'occasion de traiter de plusieurs milliers d'affaires, impliquant des parties et des arbitres originaires de plus de 100 pays. Les lois nationales sur l'arbitrage ont été modernisées, de nombreux traités internationaux sur l'arbitrage ont été signés et des centres permanents d'arbitrage se sont multipliés.

**842** - Dans le cadre de relations interétatiques, et en matière fiscale, comment ces modes de règlement des conflits peuvent-ils trouver à s'appliquer ? Comment l'intervention d'un tiers se concilie-t-elle avec les spécificités d'une matière relevant de l'ordre public et pour laquelle l'Etat souverain tient autant à ses prérogatives de puissance publique ?

**843** - Les réponses diffèrent selon que le contentieux fiscal relève de l'ordre interne ou de l'ordre international. L'analyse de la pratique française permettra d'établir que si la médiation et la conciliation sont connues en droit interne, l'arbitrage en matière fiscale est interdit. En revanche, dans le cadre de différends fiscaux au niveau international, l'arbitrage est proposé alors que les procédures de conciliation et de médiation ne sont ni pratiquées, ni développées. Seules deux conventions fiscales<sup>756</sup>, semble-t-il, prévoient un recours à la médiation ; aucune ne fait référence à la conciliation ; près d'une centaine de conventions fiscales bilatérales dans le monde incluent en revanche une clause compromissoire<sup>757</sup> visant à mettre fin au différend non réglé dans le cadre de la procédure amiable. Faut-il alors en déduire que l'arbitrage serait la seule alternative offerte par le droit fiscal international à l'échec de la négociation entre autorités compétentes ? Les positions de l'O.C.D.E. et de l'O.N.U. résultant de leurs récents travaux relatifs à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends fiscaux entre Etats semblent confirmer ce point (Titre 1).

---

<sup>754</sup> Un régime spécifique a été peu à peu élaboré et codifié sous le livre IV du code de procédure civile pour l'arbitrage interne (Titre I) et pour l'arbitrage international (Titre 2), voir décret du 14 mai 1980 n° 80354, JO, 18 mai 1980, Rev. arb., 1980 et décret du 12 mai 1981 n° 81-500, JO 14 mai 1981, Rev. arb. 1981.

<sup>755</sup> Règlement d'arbitrage en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 1998, publication 808, 2<sup>nd</sup>e édition, juillet 2001.

<sup>756</sup> Voir *Infra* n° 924 -.

<sup>757</sup> Fin 2007, c'est-à-dire avant la mise à jour du modèle O.C.D.E., on pouvait déjà dénombrer une soixantaine de conventions fiscales bilatérales contenant une clause d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable.

**844** - Au sein de l'Union européenne, c'est une procédure de type arbitral<sup>758</sup> qui a été adoptée le 23 juillet 1990 pour résoudre les doubles impositions résultant de la correction des prix de transfert. La Convention européenne d'arbitrage a cherché à pallier les faiblesses de la procédure amiable du modèle O.C.D.E. en instaurant une obligation de résultat et des délais procéduraux. Mais l'expérience a montré que ces délais étaient largement dépassés en pratique et que de nombreux dysfonctionnements liés principalement à l'absence de règles procédurales communes aux Etats membres rendait la procédure européenne inopérante.

**845** - Prenant conscience de cet état de fait, la Commission européenne a proposé, dans sa communication du 23 octobre 2001<sup>759</sup>, la création d'un forum conjoint de l'UE en matière de prix de transfert (F.C.P.T.) chargé d'identifier les améliorations non législatives pouvant être apportées à la Convention européenne d'arbitrage notamment. A l'issue de ses travaux, le Conseil a adopté, le 7 décembre 2004, le code de conduite<sup>760</sup> proposé par la Commission européenne pour la mise en œuvre effective de la Convention. Ce code de conduite a été révisé en décembre 2009<sup>761</sup>.

**846** - L'analyse des mécanismes de résolution de la double imposition instaurés par la convention multilatérale de 1990 permettra de déterminer les sources principales de dysfonctionnement de cette procédure, d'identifier les solutions proposées par le F.C.P.T. et d'établir en quoi la procédure européenne diffère des procédures amiables et d'arbitrage proposées par l'O.C.D.E. et l'O.N.U. (Titre 2).

## **TITRE 1 : LES MODES ALTERNATIFS DE REGLEMENT DE LA DOUBLE IMPOSITION EN DROIT FISCAL INTERNATIONAL**

### **TITRE 2 : LA CONVENTION EUROPEENNE D'ARBITRAGE DU 23 JUILLET 1990**

---

<sup>758</sup> Convention 90/436/CEE, JOCE 1990, n° L 225/10 du 20.8.90, ci-après citée sous « convention européenne d'arbitrage ».

<sup>759</sup> *Commission working staff paper, Company taxation in the internal market*, Com(2001)582 final, Brussels, 23.10.2001, p.357, précité.

<sup>760</sup> JOUE n° C 176/02, 28 juill. 2006.

<sup>761</sup> *Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées* : JOUE n° C 322, 30 déc. 2009, p. 1 à 10.

## TITRE 1 : LES MODES ALTERNATIFS DE REGLEMENT DE LA DOUBLE IMPOSITION EN DROIT FISCAL INTERNATIONAL

**847** - Bruno OPPETIT<sup>762</sup>, dans son dernier ouvrage sur l'arbitrage, notait que « *la multiplication en toutes matières de modes de règlement de litiges plus ou moins proches, dans la forme comme dans l'esprit, de l'institution de l'arbitrage (...), crée de délicats problèmes de frontière entre ces diverses catégories, assorties chacune d'un régime juridique propre. La difficulté se révèle dans toute son intensité lorsqu'il y a lieu d'établir une distinction entre l'arbitre, le médiateur et le conciliateur, car les traits par lesquels on oppose classiquement ces personnages (...) ont perdu beaucoup de leur netteté à l'époque moderne* »<sup>763</sup>.

**848** - Ces notions sont effectivement très difficiles à cerner tant les définitions varient selon les Etats et les organisations internationales.

**849** - La France reconnaît l'utilité de recourir à un tiers pour résoudre un litige fiscal persistant entre les parties. Un certain nombre de comités, de commissions ou d'organes ont ainsi été créés, dont la mission est de proposer des avis ou des recommandations pour concilier les parties, sans jamais les lier. Toutefois, ces instances sont rarement compétentes lorsque le différend en cause concerne les prix de transfert. Les Etats-Unis en revanche, ont instauré une procédure de médiation qui s'applique notamment aux litiges entrant dans le champ de la procédure amiable. Mais son efficacité n'a toujours pas été démontrée à ce jour. Les enseignements que l'on peut tirer de la pratique de droit interne peuvent permettre d'expliquer pourquoi la médiation et la conciliation ne sont ni pratiquées, ni encouragées comme modes alternatifs de règlement des différends non résolus dans le cadre de la procédure amiable (Chapitre 1).

---

<sup>762</sup> B. OPPETIT, *Théorie de l'arbitrage*, 1998, PUF, précité, p.54.

<sup>763</sup> Pour un constat similaire en matière fiscale, voir Tax Mediation: Special Report October 2010, Reynolds Porter Chamberlain LLP : « *The National Alternative Dispute Resolution Advisory Council (NADRAC) has expressed a note of caution. In a recent report on the state of mediation in Australia it stated: "In the years since NADRAC was established, ADR has expanded into a large, highly diverse and innovative field (...) It is also evident that while there are numerous ADR innovations, ADR remains significantly unutilized in many areas and its overall use can be patchy and idiosyncratic. There is still very limited knowledge of ADR among the broader Australian community. Even where there is awareness of ADR, there appears to be a limited appreciation of how different ADR processes, which is demonstrated by significant inconsistencies in how processes are described and understood* ».

**850** - Le recours à l'arbitrage est en revanche proposé dans le cadre de traités fiscaux. En effet, si la grande majorité des conventions fiscales internationales ne prévoient pas d'alternative en cas d'échec de la procédure amiable, lorsqu'une telle alternative est envisagée, c'est une procédure arbitrale qui est quasi unanimement proposée.

**851** - L'analyse des différentes clauses conventionnelles existantes permet de dégager les principales caractéristiques de l'arbitrage dans le contentieux fiscal international. Il sera ainsi démontré que l'arbitrage de droit international public s'écarte en bien des points de son homologue de droit international privé et demeure, aujourd'hui encore, plus une aspiration qu'une réalité (Chapitre 2).

## **CHAPITRE 1 : LA MEDIATION ET LA CONCILIATION EN MATIERE FISCALE**

## **CHAPITRE 2 : L'ARBITRAGE EN MATIERE FISCALE**



## Chapitre 1 : La médiation et la conciliation en matière fiscale

**852** - La médiation et la conciliation constituent deux modes de règlement des litiges, connus en droit interne, comme en droit international. Ces deux notions, quoique voisines, ne sont pas identiques. Pourtant, la pratique ne les distingue pas toujours très nettement.

**853** - Les deux impliquent l'intervention d'un tiers pour aider les parties à trouver une solution au litige qui les oppose. En général, la médiation se traduit par l'énoncé de recommandations, la conciliation par la rédaction d'un procès-verbal qui, dans les deux cas, n'ont pas de caractère obligatoire. En aucun cas, conciliateur et médiateur n'ont le pouvoir d'imposer une solution aux parties.

**854** - Le tiers est choisi par les parties, qui lui soumettent volontairement leur cas. Il peut être une personne physique, une organisation, telle un comité, une commission ou encore une instance internationale et même un Etat<sup>764</sup>. En France, le conciliateur peut également être un magistrat<sup>765</sup>.

**855** - Pour certains<sup>766</sup>, le médiateur joue le rôle d'un participant actif : il étudie le litige, fait des propositions, émet des recommandations. En d'autres termes, il exprime la solution qui paraît devoir être retenue<sup>767</sup>. La médiation serait ainsi une variété de conciliation mais avec une mission plus nette. Alors que le conciliateur assisterait simplement les parties dans leur recherche de conciliation, le médiateur serait plus proactif. Cette position est conforme à la définition générique donnée par le dictionnaire juridique de G. CORNU<sup>768</sup> qui identifie le médiateur comme étant « *celui auquel les parties à un conflit demandent de proposer la solution à leur différend (à la différence du conciliateur seulement chargé d'œuvrer au rapprochement des personnes en conflit), sans cependant être investi du pouvoir (juridictionnel) de l'imposer, à la différence de l'arbitre (lequel est juge). Plus vaguement,*

<sup>764</sup> Voir pour des exemples de médiateurs, J.G MERRILLS, *International dispute settlement*, Third Edition, Cambridge, 1998, p. 27s.

<sup>765</sup> Article 21 du code de procédure civile (« CPC ») : « *il entre dans la mission du juge de concilier les parties* ».

<sup>766</sup> Stéphane UBERTI-SORIN, conseiller auprès du Médiateur des ministères économiques et financiers, *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*, Bulletin fiscal, 5/13, p. 261s.

<sup>767</sup> P. DELVOLVE, Rapport général in *Les solutions alternatives aux litiges entre les autorités administratives et les personnes privées*, Conférence multilatérale de Lisbonne 31 mai-2 juin 1999 : Éd. du Conseil de l'Europe, 2000, p. 13 s. ; voir également Juris Classeur, *Procédures fiscales*, Fasc. 1005, 2008, et la citation du Conseil de l'Europe : « *la conciliation a pour objet de rallier les parties entre elles, de les amener à rapprocher leurs positions, de les conduire à trouver entre elles un point d'accord commun "tandis que la médiation" donne à la personne qui la réalise un rôle d'intermédiaire entre les parties pour aboutir, à partir des positions des parties, à une proposition de solution* », Juris Classeur, *Procédures fiscales*, Fasc. 1005, n° 30.

<sup>768</sup> Voir G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association HENRI CAPITANT, PUF, 2011, p 646.

*celui qui, choisi par les intéressés seuls ou par le juge avec leur accord, intervient à toutes fins pacificatrices pour tempérer le conflit si celui-ci ne peut être résolu, et inciter les intéressés, à défaut de règlement global, à rechercher, au moins à discerner, les points d'accord et de désaccord ».*

**856** - Pour d'autres<sup>769</sup> au contraire, le rôle du médiateur n'est pas d'étudier les mérites de l'affaire mais de faciliter la négociation et donc le rapprochement des parties. Il constate l'existence d'un accord ou la persistance d'un désaccord. Dès lors, il n'a pas besoin d'avoir les compétences techniques nécessaires à la compréhension du fond du litige. Le conciliateur en revanche, après avoir rencontré séparément ou ensemble les parties, propose lui-même, à ces dernières, une solution susceptible de constituer une issue acceptable au litige qui les oppose.

**857** - Cette définition est conforme à celle du dictionnaire juridique<sup>770</sup> lorsque la conciliation se passe au niveau international. Dans ce cas en effet, elle est définie comme « *l'intervention, dans le règlement d'un différend international, d'un organe sans autorité politique propre, jouissant de la confiance des parties en litige, chargé d'examiner tous les aspects du litige et de proposer une solution qui n'est pas obligatoire pour les parties* ». Sur le plan international, les fonctions du médiateur et du conciliateur seraient ainsi, pour certains, reconnues comme analogues<sup>771</sup>.

**858** - L'ensemble des auteurs s'accordent en revanche sur le caractère mal aisé de la distinction entre ces deux modes de règlement des différends.

**859** - Dans le cadre des travaux portant sur l'amélioration des mécanismes de résolution des différends fiscaux entre Etats, l'O.C.D.E. et l'O.N.U. ont étudié la possibilité de compléter la procédure amiable par le recours à la médiation. Mais ces deux organisations ne donnent pas au médiateur exactement le même rôle.

**860** - L'O.N.U. a également envisagé le recours à la procédure de conciliation en cas d'échec de la procédure amiable.

**861** - Dans quel cadre les procédures de médiation d'une part (Section 1) et de conciliation d'autre part (Section 2) sont-elles actuellement proposées comme mode de règlement des différends fiscaux ?

---

<sup>769</sup> Voir notamment, J.G MERRILLS, *International dispute settlement*, Third Edition, Cambridge University Press, 1998, p. 23, précité ; Bruno OPPETIT, *Théorie de l'arbitrage*, PUF, p.35, précité.

<sup>770</sup> Voir G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association HENRI CAPITANT, PUF, 2011, précité, p 220.

<sup>771</sup> Voir G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association HENRI CAPITANT, PUF, 2011, précité, p 220 et p. 647.

## SECTION 1 : LES PROCEDURES DE MEDIATION

**862** - En France, la médiation en matière fiscale est assez peu développée. En revanche, aux Etats-Unis, une procédure de médiation, dont le champ d'application est très large, a été instituée au début des années 2000. Elle couvre notamment les litiges fiscaux pour lesquels une procédure amiable peut trouver à s'appliquer.

**863** - L'analyse de ces procédures de droit interne permet de dégager certains enseignements qui peuvent utilement éclairer les raisons du peu de succès de la médiation en matière de fiscalité internationale (I). En effet, la médiation est pratiquement absente du contentieux fiscal international. L'O.C.D.E. et l'O.N.U. ont finalement renoncé à promouvoir le recours à cette technique en cas d'échec de la procédure amiable (II).

### *I. La médiation dans le contentieux fiscal de droit interne*

**864** - En France, il semble possible de situer les débuts de la médiation en matière fiscale avec l'institution, vers 1928, d'un précontentieux obligatoire<sup>772</sup> qui visait à réduire le nombre de contentieux arrivant devant les conseils de préfecture. Ceux-ci étaient, à l'époque, les juges de l'impôt. Aujourd'hui, si l'on distingue les organes de médiation en matière fiscale des comités et commissions divers qui existent dans cette matière, le champ d'application de la médiation est très limité (A).

**865** - Aux Etats-Unis en revanche, la procédure spécifique de médiation instaurée dans les années 2000 est un exemple très abouti d'une application de ce mode alternatif de règlement aux différends résultant d'un contrôle fiscal, notamment en matière de prix de transfert. Le bilan que l'on peut tirer de cette pratique semble très mitigé et peu favorable à la promotion de cette technique sur le plan international (B).

### **A. La médiation en matière fiscale en France**

**866** - Seules deux instances se réclament explicitement de la médiation dans le domaine fiscal (1). Mais un certain nombre d'autres organes existent dont le rôle peut s'apparenter à

---

<sup>772</sup> Voir l'article de Mohamadou BOYE, *La médiation en matière fiscale*, Petites affiches, 26 août 2002, n°170, p 65s. Voir également Christian BOULLEZ et Pascal SCHIELE, *Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal*, BF 7/97, p. 437s.

celui d'un médiateur (2).

**867** - Il est sans doute utile d'insister de nouveau sur la nécessité de relativiser les appellations officielles tant la frontière entre médiation et conciliation est tenue. Le parti a été pris de considérer que le médiateur a, par rapport au conciliateur, un rôle plus actif et plus technique dans la recherche d'une solution au litige. Dès lors, les comités et commissions étudiés ci-après ont été considérés comme relevant de la médiation plutôt que de la conciliation.

### *1) Les organes de médiation stricto sensu*

**868** - Il existe aujourd'hui deux organes de médiation dont la compétence couvre notamment les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, à savoir le médiateur de la république (a) et le médiateur des ministères économiques et financiers (b).

#### *a. Le médiateur de la République*

**869** - Le médiateur de la République est une institution créée par la loi n° 73-6 du 3 janvier 1973 pour aider les personnes qui contestent une décision ou un comportement de l'administration française, notamment de l'administration fiscale. Inspiré de l'Ombudsman suédois et du commissaire parlementaire anglais, son rôle est de dénoncer les travers de l'administration, tels que l'illégalité ou l'inefficacité de l'administration. Si une réclamation lui paraît fondée, il « *fait toutes les recommandations qui lui paraissent de nature à régler les difficultés dont il est saisi et, le cas échéant, toutes propositions tendant à améliorer le fonctionnement de l'organisme concerné*<sup>773</sup> ».

**870** - Le médiateur de la République est nommé par le Conseil des ministres pour 6 ans non renouvelables. Ce caractère non renouvelable est une condition de son indépendance, qui se caractérise aussi par sa soustraction au pouvoir hiérarchique : il ne reçoit pas d'ordre et ne peut être relevé de ses fonctions qu'en cas d'empêchement dûment constaté.

**871** - Il ne peut pas être saisi directement par le contribuable. Il est nécessairement saisi par l'intermédiaire d'un parlementaire. Le requérant doit adresser sa réclamation à un député ou à un sénateur<sup>774</sup>, qui la transmet au médiateur si elle lui paraît entrer dans le champ de

<sup>773</sup> Loi n° 73-6 du 3 janvier 1973, article 1<sup>er</sup>.

<sup>774</sup> L'administré peut faire appel à n'importe quel député ou sénateur et non aux seuls élus de sa circonscription ou de son département.

compétence de celui-ci et mériter son intervention. Ce rôle de filtre confié aux membres du Parlement est notamment destiné à éviter les saisines abusives ou inutiles car hors de la compétence du médiateur.

**872** - Sa compétence comprend l'activité des administrations d'État, des collectivités locales, des établissements publics, et les organismes chargés d'une mission de service public. Depuis le texte de 1973, cinq lois ont étendu les compétences du Médiateur<sup>775</sup> mais aucune ne lui a donné de compétence particulière en matière de règlement des litiges résultant d'un redressement fiscal.

**873** - Il est toutefois intéressant de souligner l'évolution de l'institution dans le sens du renforcement très important de ses moyens d'actions. Conçu initialement comme « *une sorte d'intercesseur gracieux entre le citoyen et l'administration...une autorité morale destinée à convaincre plutôt qu'ordonner*<sup>776</sup> », le médiateur s'est vu attribuer le pouvoir de « *recommander à l'organisme mis en cause toute solution permettant de régler en équité la situation du requérant* ». Il dispose à cette fin de larges pouvoirs. Il a le pouvoir de vérification et d'enquête : les ministres et toutes les autorités publiques doivent lui donner communication de tout document ou dossier concernant l'affaire sur laquelle il enquête et les agents des services publics sont tenus de lui répondre. A défaut de réponse satisfaisante dans les délais qu'il a fixés, il peut rendre publiques ses recommandations. Il dispose également d'un pouvoir disciplinaire de substitution puisqu'il peut engager une procédure disciplinaire à l'encontre d'un agent manifestement fautif si l'autorité compétente refuse de le sanctionner. Il a par ailleurs la possibilité de demander la modification de la loi ou du règlement par une proposition de réforme, au-delà des cas individuels qui lui sont soumis, afin d'améliorer le fonctionnement de l'administration ou empêcher les situations injustes de se reproduire. Enfin, il dispose du pouvoir d'injonction. Il peut, en cas d'inexécution d'une décision de justice, obliger l'administration à s'y conformer dans un délai qu'il fixe.

---

<sup>775</sup> A savoir, une loi du 24 décembre 1976, qui renforce les liens avec le Parlement, précise les relations avec les juridictions, élargit les bases de l'action en équité, autorise la proposition de réforme législative ; une loi du 13 janvier 1989 qui renforce l'indépendance du médiateur ; la loi d'orientation du 6 février 1992 qui permet aux personnes morales de saisir le médiateur ; une loi du 12 avril 2000 qui autorise le médiateur à s'autosaisir en matière de réforme, consacre l'existence des délégués et définit leur rôle, instaure la présentation d'un rapport annuel au Parlement et enfin élargit la saisine du médiateur de la République à ses homologues étrangers et au médiateur européen, qui peuvent désormais transmettre directement au médiateur de la République les réclamations qui leur paraissent mériter son intervention. Cette disposition permet à la France de s'aligner sur ses partenaires de l'Union européenne qui prévoient tous, à l'exception de la Grande-Bretagne, ce type de saisine entre médiateurs; enfin, l'ordonnance du 25 mars 2004 qui prévoit que les délégués exercent leurs fonctions à titre bénévole.

<sup>776</sup> Déclaration de M. Pléven, garde des sceaux, JO, déb. Ass. nat., 15 décembre 1972, pp. 6209-6210.

Si cette injonction n'est pas suivie d'effet, l'inexécution de la décision de justice peut faire l'objet d'un rapport spécial, publié au Journal Officiel.

**874** - A la faveur de ces évolutions, Bruno OPPETIT soulignait justement qu'« *on s'éloigne de plus en plus d'un personnage de bonne volonté simplement chargé de s'entremettre entre personnes en litiges pour faciliter un accord : il serait plus exact de voir aujourd'hui dans le médiateur une autorité investie d'un rôle quasi-décisoire exercé dans le cadre d'une mission de caractère éventuellement très directif*<sup>777</sup> ».

**875** - Depuis le 11 mars 2011, le médiateur de la République a été remplacé par le Défenseur des droits, à la suite à la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008. Ses attributions incluent celles exercées par le médiateur de la République, le défenseur des enfants, la commission nationale de déontologie de la sécurité et la Haute Autorité de lutte contre les discriminations et pour l'égalité.

### ***b. Le médiateur des ministères économiques et financiers***

**876** - Le médiateur des ministères économiques et financiers a été institué par le décret n° 2002-612 du 26 avril 2002<sup>778</sup>. Il a pour mission de recevoir toutes les réclamations individuelles des personnes physiques ou morales en cas de litige persistant sur le fonctionnement d'un service de ces ministères<sup>779</sup>. Toutefois, il n'a pas à interférer avec une procédure de contrôle fiscal en cours.

**877** - Il est saisi directement par l'utilisateur ou par son conseil. Sa saisine n'interrompt pas les délais de recours de droit commun.

**878** - Le médiateur n'est compétent que si la réclamation qui lui est adressée a été précédée d'une démarche préalable auprès du service concerné et que celle-ci a fait l'objet d'un rejet total ou partiel<sup>780</sup>. En matière fiscale, la notion de première démarche a été précisée<sup>781</sup> : il peut s'agir de l'engagement du recours hiérarchique, de l'introduction d'une réclamation

<sup>777</sup> Bruno OPPETIT, *Théorie de l'arbitrage*, PUF, précité, p. 58.

<sup>778</sup> Décret n° 2002-612 du 26 avril 2002, JO 28 avril 2002, Dr.fisc.46/02 n° 910.

<sup>779</sup> Il s'agit aujourd'hui du ministère de l'économie et des finances, du ministère du commerce extérieur, le ministère du redressement productif et le ministère de l'artisanat, du commerce et du tourisme. En matière fiscale, le médiateur peut notamment proposer la remise gracieuse de l'imposition, l'octroi de délai de paiement, l'annulation de la procédure de contrôle fiscal ou de recouvrement (par exemple pour défaut de motivation), la remise totale ou partielle des pénalités... voir l'article de Stéphane UBERTI-SORIN, conseiller auprès du Médiateur des ministères économiques et financiers, *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*, Bulletin fiscal, 5/13, p. 261s, précité.

<sup>780</sup> Article 3 du décret du 26 avril 2002.

<sup>781</sup> Voir Rapport 2011 du médiateur des ministères économiques et financiers, [http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/mediateur/Rapport%202011.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/Rapport%202011.pdf)

contentieuse ou encore de la saisine du conciliateur départemental<sup>782</sup>. En revanche, le dialogue contradictoire entre le contribuable et l'administration fiscale ne peut pas constituer en lui-même la première démarche permettant de saisir le médiateur.

**879** - La majorité des demandes de médiation concernent les usagers de la direction générale des finances publiques, notamment pour des litiges relatifs à l'assiette de l'impôt et à son recouvrement<sup>783</sup>. Le médiateur a notamment été saisi dans le cadre de l'application des conventions fiscales. Dans une espèce, un contribuable avait été imposé en France au titre de ses salaires perçus en France. Il demandait la décharge de ces impositions au motif qu'il était domicilié dans un autre Etat. Le médiateur a proposé de confirmer la position de l'administration fiscale dès lors que le contribuable ne démontrait pas avoir subi une double imposition par la production des avis d'imposition émanant des autorités étrangères<sup>784</sup>.

**880** - L'examen des demandes de médiation est réalisé en droit mais aussi en équité, en toute indépendance. Cette indépendance par rapport aux services de l'administration est garantie par le fait que le médiateur n'est pas sous leur autorité, que son mandat, qui dure trois ans, est irrévocable et qu'il dispose d'un budget propre et du personnel nécessaire à son activité<sup>785</sup>.

**881** - En pratique, le médiateur ouvre la procédure d'instruction de la demande en saisissant d'abord le service concerné du ministère, afin de connaître les motifs de droit et de fait qui ont conduit à ne pas accepter la position de l'utilisateur. Compte tenu de tous les éléments qu'il recueille ou estime utile de se faire communiquer par l'une ou l'autre des parties, le médiateur propose une recommandation, qui est toujours motivée en droit ou au regard de la situation personnelle de l'utilisateur. Celle-ci n'a pas pour effet de lier les parties qui restent libres de décider de s'y conformer ou pas<sup>786</sup>. L'administration est simplement tenue de l'informer des suites qu'elle entend donner à cette dernière.

**882** - En conséquence, les décisions du médiateur n'ont pas le caractère de décisions administratives susceptibles de faire l'objet d'un recours par la voie contentieuse. Elles ne peuvent pas être soumises au contrôle du juge de l'excès de pouvoir. Ainsi, la cour

---

<sup>782</sup> Voir *Infra*, n° 963 -.

<sup>783</sup> De 2002 à 2012, le médiateur a traité 32 000 demandes de médiation dont la majorité concerne des particuliers. En 2012, 89% de ces demandes concernaient la DGFIP.

<sup>784</sup> Rapport 2012 du médiateur des ministères économiques et financiers, [http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/mediateur/Rapport%202012.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/Rapport%202012.pdf)

<sup>785</sup> Le médiateur dispose d'un délégué, d'un chargé de mission et de six conseillers experts dans les domaines relevant de sa compétence. Au moment de leur prise de fonction, ces personnes suivent une formation de professionnalisation des médiateurs.

<sup>786</sup> Article 5 du décret du 26 avril 2002 précité.

administrative d'appel de Paris a jugé, par un arrêt du 3 février 2010, qu'il résulte des termes mêmes des dispositions instituant le médiateur des ministères économiques et financiers, qu'il ne dispose que du pouvoir d'émettre une proposition dénuée de caractère contraignant à l'égard des services du ministère lorsqu'une réclamation lui paraît fondée. Dès lors, une lettre adressée au contribuable aux termes de laquelle aucune recommandation n'est proposée à l'administration ne présente pas le caractère d'une décision susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux<sup>787</sup>.

**883** - Si la recommandation est acceptée par les deux parties, elle est alors mise en œuvre par l'administration. Si en revanche, le service concerné du ministère n'accepte pas la recommandation proposée par le médiateur, celui-ci peut soumettre directement l'affaire à l'appréciation de l'administration centrale, telle que la direction générale des finances publiques. Dans le cas où l'administration centrale maintient la position initiale sans apporter une raison qui paraît légitime au médiateur, celui-ci peut soumettre le litige à l'appréciation du ministre qui tranche alors définitivement la contestation<sup>788</sup>.

**884** - Enfin, s'agissant des délais de traitement, le rapport 2012 indique que 62% des médiations ont été rendues dans un délai inférieur à 60 jours<sup>789</sup>.

**885** - Le recours au médiateur des ministères économiques et financiers permet donc de mettre fin à un différend de manière, semble-t-il, efficace et rapide.

**886** - En dehors de ces deux organes, il existe d'autres instances chargées d'aider les contribuables et l'administration à résoudre leurs différends en matière fiscale.

## ***2) Les comités et commissions fiscales***

**887** - Différents comités peuvent être saisis par le contribuable français en cas de persistance d'un désaccord avec l'administration des impôts à la suite d'un contrôle fiscal.

**888** - Ainsi, un comité de l'abus de droit fiscal a été créé en 1941 et réformé par la loi de

---

<sup>787</sup> CAA Paris, 3 février 2010, n° 10PA00117 ; Voir également CE 10 juillet 1981, n° 05130, Lebon, p. 303 dans un cas qui concernait le médiateur de la République.

<sup>788</sup> Voir Stéphane UBERTI-SORIN, *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*, Bulletin fiscal, 5/13, p. 263, précité.

<sup>789</sup> Voir Rapport 2012 du médiateur des ministères économiques et financiers :

[http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/mediateur/Rapport%2012.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/Rapport%2012.pdf).

Il est également indiqué que 60% des médiations ont apporté une réponse favorable (25%) ou partiellement favorable (35%) à la demande de l'utilisateur. L'enjeu financier des demandes de médiation traitées en 2012 était compris entre 7,50 € et 3,4 millions, la moyenne s'établissant à 18 373 €.



finances rectificative pour 2008<sup>790</sup>. Ce comité peut être saisi, soit à la demande du contribuable, soit à la demande de l'administration fiscale lorsqu'un désaccord subsiste sur les redressements notifiés sur le fondement de l'abus de droit. Ses membres sont tenus au respect des règles de secret professionnel et des obligations déontologiques leurs sont imposées<sup>791</sup> afin de garantir un fonctionnement impartial. Le comité rend un avis à la suite d'un débat oral et contradictoire. Les avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal font l'objet d'un rapport annuel adressé au ministre par le Président du comité. Si l'administration ne se conforme pas à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement dans le contentieux poursuivi devant les tribunaux.

**889** - Les commissions nationale et départementale<sup>792</sup> des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sont largement utilisées par les contribuables engagés dans un contentieux faisant suite à une proposition de rectification. La Commission peut être saisie, sur demande du contribuable ou sur l'initiative de l'administration dans les trente jours suivant la réception de la réponse de l'administration aux observations du contribuable. Si le contribuable demande la saisine de la commission, l'administration doit obtempérer, à peine de vice de forme.

**890** - La commission n'est compétente que pour examiner des questions de fait, à l'exclusion donc des questions de droit. L'article L 59 A du LPF, modifié par l'article 26 de la loi de finances rectificative pour 2004, élargit cependant la compétence de la commission à certaines questions de droit<sup>793</sup>.

**891** - La commission est présidée par un magistrat du tribunal administratif ou de la Cour

---

<sup>790</sup> Article 1653 C et articles R 64-1 et R 64-2 du CGI. L'article 1653 C du code général des impôts prévoit que « *Le comité prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales comprend :*

*a. un conseiller d'Etat, président ;*  
*b. un conseiller à la cour de cassation ;*  
*c. un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;*  
*d. un conseiller maître à la Cour des comptes ;*  
*e. un notaire ;*  
*f. un expert-comptable ;*  
*g. un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.*

*Les membres du comité sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux pour la personne mentionnée au c, du Conseil supérieur du notariat pour la personne mentionnée au e et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables pour la personne mentionnée au f. Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions. Le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité. »*

<sup>791</sup> Voir article 1653 D du CGI.

<sup>792</sup> Articles L 59 A et L 59 C du LPF.

<sup>793</sup> La commission est désormais compétente pour examiner les désaccords relatifs aux conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègements en faveur des entreprises nouvelles, des questions de fait même lorsque celles-ci participent à la qualification juridique d'une opération ou encore en matière d'appréciation du caractère anormal d'un acte de gestion, du principe et du montant des amortissements et des provisions et du caractère de charge déductible des travaux immobiliers.

d'appel et comprend des représentants de l'administration fiscale et des représentants du contribuable. Leur nombre varie en fonction de la nature du litige. La commission rend un avis qui ne lie pas l'administration fiscale.

**892** - Le comité du contentieux fiscal douanier et des changes<sup>794</sup>, créé en 1977, est chargé, sur demande du ministre des finances, d'émettre un avis sur les transactions ou remises excédant les limites de compétence des services déconcentrés de la direction générale des impôts ou de la direction générale des douanes<sup>795</sup>. Le ministre n'est pas lié par l'avis rendu.

**893** - Ce comité peut aussi être consulté par le ministre des finances sur toute question générale ou particulière relative au contentieux fiscal. Il peut également faire, de sa propre initiative, au ministre chargé du budget les observations et recommandations qu'il estime utiles. Tout assujetti au respect de la réglementation fiscale et tout organisme représentatif de ces assujettis peut informer le comité des difficultés rencontrées en matière contentieuse.

**894** - Ce comité est composé, sous la présidence d'un conseiller d'Etat, de conseillers d'Etat, de conseillers à la Cour de cassation et de conseillers maîtres à la Cour des comptes, choisis parmi des magistrats et des fonctionnaires en activité ou à la retraite, ainsi que de deux personnalités qualifiées désignées par le président de l'Assemblée nationale et de deux personnalités qualifiées désignées par le président du Sénat<sup>796</sup>. Le président et les membres du comité, ainsi que leurs suppléants, sont nommés par décret pour trois ans.

**895** - Le redevable est invité à produire, dans un délai de trente jours, les observations écrites que celui-ci juge utile de présenter à l'appui de sa demande de transaction, ou à présenter des observations orales à la séance où il est convié.

**896** - Ce panorama rapide montre que la France reconnaît le besoin et l'intérêt de porter les différends entre le contribuable et l'administration fiscale devant un tiers pour aider les parties à trouver une solution au litige qui les oppose. La recommandation ou l'avis rendu ne lie pas les parties. Cette caractéristique ne prive toutefois pas ces institutions de toute

---

<sup>794</sup> Article 20 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, codifié aux articles 460 et suivants du code des douanes.

<sup>795</sup> Article 350-1 du code de douanes : « *L'administration des douanes est autorisée à transiger avec les personnes poursuivies pour infraction douanière ou pour infraction à la législation et à la réglementation relatives aux relations financières avec l'étranger sous réserve de l'application des dispositions suivantes :*

a) *lorsqu'aucune action judiciaire n'est engagée, les transactions excédant les limites de compétence des services extérieurs de l'administration des douanes doivent être soumises pour avis au comité du contentieux fiscal, douanier et des changes prévu à l'article 460 du présent code ».*

<sup>796</sup> Article 460 du code des douanes, modifié par la loi n°2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

efficacité, notamment parce que l'indépendance du tiers est garantie.

**897** - Il ressort également de cette analyse que les litiges fiscaux résultant d'un désaccord en matière de prix de transfert sont largement exclus de ces instances, contrairement à ce qui existe aux Etats-Unis<sup>797</sup>.

## **B. La médiation fiscale aux Etats-Unis**

**898** - Les Etats-Unis ont instauré une procédure spécifique de médiation<sup>798</sup> pour résoudre de façon amiable les litiges fiscaux au début des années 2000. L'objectif annoncé était de permettre un règlement de ces différends sur une base juste et impartiale pour le contribuable américain et le gouvernement.

**899** - La procédure ainsi instaurée est un exemple notable de médiation appliquée à des litiges résultant de redressements en matière de prix de transfert (1).

**900** - Mais le bilan de la pratique de ce mode de règlement alternatif des différends semble assez mitigé. Il a sans doute pesé dans les débats qui ont eu lieu, au sein de l'O.C.D.E., en faveur de l'arbitrage fiscal comme complément de la procédure amiable. Il n'en est pas moins riche d'enseignements pour comprendre les difficultés rencontrées dans la mise en œuvre de la médiation en matière fiscale (2).

### ***1) Présentation de la procédure de médiation fiscale américaine***

**901** - La procédure américaine de médiation en matière fiscale a un champ d'application large (a). Les règles procédurales sont précisées de façon détaillée et publiées dans un bulletin de l'administration fiscale (b).

#### ***a. Champ d'application***

**902** - L'*Appeals mediation program* a été instauré pour la première fois en 1998, dans le cadre de l'*IRS Restructuring and Reform Act 1998*<sup>799</sup> et formellement établi le 1er juillet 2002. A cette occasion, le champ d'application de la procédure a été significativement étendu. En 1998, la médiation n'était possible que pour les litiges d'un montant d'au-

---

<sup>797</sup> Le Canada a également une procédure de médiation en matière fiscale mais celle-ci n'est que très peu connue et utilisée.

<sup>798</sup> US Rev. Proc. 2002-44, mis à jour en 2009, Rev. Proc. 2009.44.

<sup>799</sup> Section 7123(b)(1) of the Internal Revenue Code, as enacted by section 3465 of the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act 1998.

moins un million de dollars et pour des questions seulement factuelles. Désormais, la médiation est possible pour des questions de fait et de droit, quels que soient les montants en jeu. Elle n'est applicable qu'après l'échec du recours devant l'*IRS Appeals Division (ou Appeals)*<sup>800</sup>.

**903** - Selon l'IRS, cette procédure est plus spécifiquement adaptée pour des différends qui impliquent une appréciation des faits de l'espèce<sup>801</sup>.

**904** - La médiation est expressément applicable aux litiges entrant dans le champ d'application de la procédure amiable, à la condition que la demande d'ouverture de cette procédure auprès de l'autorité compétente américaine n'ait pas été encore déposée par le contribuable. Toutefois, cette demande peut être faite pour éviter la prescription de ce recours. Dans cette hypothèse, l'autorité compétente américaine suspend l'examen du cas jusqu'à ce que la procédure de médiation soit achevée. Si un accord est trouvé dans le cadre de la médiation, l'autorité compétente est liée par celui-ci. Elle ne pourra en conséquence que chercher à obtenir un ajustement corrélatif auprès de l'autre Etat contractant, sans avoir le pouvoir d'amender les termes de l'accord ainsi obtenu<sup>802</sup>.

**905** - Il est par ailleurs précisé que la médiation n'est pas applicable dans un certain nombre de situations, comme par exemple lorsque le contribuable n'a pas agi de bonne foi dans le cadre des négociations avec *l'Appeals*, c'est-à-dire lorsqu'il n'a pas fait diligence<sup>803</sup> par exemple.

### ***b. Procédure***

**906** - La procédure de médiation est optionnelle. Elle peut être demandée par le contribuable ou par l'agent de l'IRS, après consultation entre eux.

---

<sup>800</sup> "This procedure may be used only after Appeals settlement discussions are unsuccessful, and, generally, when all other issues are resolved but for the issue(s) for which mediation is being requested", Rev. Proc. 2009-44, Section 4, 01.

L'*IRS appeals division*, dénommé *Appeals*, est une division indépendante des autres services de l'IRS. Sa mission est de tenter de résoudre les litiges fiscaux qui opposent les contribuables et l'IRS en dehors de toute procédure juridictionnelle : "*Appeals is independent of any other IRS office and serves as an informal administrative forum for any taxpayer who disagrees with an IRS determination. Appeals provides a venue where disagreements concerning the application of tax law can be resolved on a fair and impartial basis for both the taxpayer and the government. The mission of Appeals is to settle tax disagreements without having to go to the Courts and a formal trial*". Voir site Internet de l'IRS : <http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=160726,00.html>

<sup>801</sup> According to the IRS, "*Fact-based cases lend themselves more readily to mediation. Accordingly, mediation is generally appropriate for cases involving factual issues*" - Tax Mediation: Special Report October 2010, Reynolds Porter Chamberlain LLP, précité.

<sup>802</sup> Rev. Proc. 2009-44, Section 4, 03-(5).

<sup>803</sup> Rev. Proc. 2009-44, Section 4, 04-(8) : "*cases where the taxpayer did not act in good faith during the settlement negotiations, e.g., failure to respond to document requests, failure to respond timely to offers to settle, failure to address arguments and precedents raised by Appeals.*"

**907** - Le contribuable doit faire une demande motivée par écrit, adressée à un *Appeals Team Manager*. Dans les deux semaines de sa réception, la demande est déclarée recevable ou irrecevable.

**908** - Si la demande est acceptée, le contribuable et l'*Appeals* vont conclure, en principe dans les trois semaines suivant la notification du caractère recevable de la demande, un protocole d'accord précisant les points en litige, l'accord des parties pour entrer dans une procédure de médiation, l'identité des participants, le lieu et la date des sessions, les conditions d'un retrait anticipé de la médiation<sup>804</sup>, le montant et les modalités de paiement des coûts engagés dans le cadre de la procédure ou encore régler les questions de confidentialité.

**909** - Si la demande est jugée irrecevable, le contribuable peut demander à s'entretenir avec l'*Appeals Team Manager* mais la décision n'est pas susceptible de recours juridictionnel.

**910** - Les parties sélectionnent ensemble un médiateur, qui est obligatoirement un employé de l'*Appeals*<sup>805</sup>. Les coûts de cette personne sont supportés par l'IRS. Le contribuable peut également nommer, en plus, un médiateur, remplissant certains critères<sup>806</sup>, qui n'appartient pas à l'*Appeals*. Dans ce cas, les coûts associés sont supportés par le contribuable.

**911** - Le médiateur agit en tant que facilitateur. Il aide à la définition des enjeux et cherche à promouvoir l'obtention d'un accord négocié entre l'administration fiscale et le contribuable. En aucun cas, il ne peut rendre un avis ou une décision quant aux questions en jeu<sup>807</sup>. Le rôle du médiateur américain se distingue donc de ce qui peut exister en droit français. Il s'apparenterait plus à celui d'un conciliateur.

**912** - Chaque partie doit soumettre sa position par écrit et l'adresser au médiateur et à l'autre partie au moins deux semaines avant la session de médiation.

**913** - Les contacts et les discussions entre le médiateur et les parties sont interdits en dehors des sessions de médiation<sup>808</sup>. Cette règle a été posée comme une assurance qu'aucune partie ne puisse influencer le médiateur de façon indue ou qu'aucune

---

<sup>804</sup> Les parties peuvent se retirer à tout moment de la procédure.

<sup>805</sup> « *The taxpayer and the Appeals Team Manager will select an Appeals mediator from a list of eligible individuals who, generally, will be from the same Appeals office and geographic area, but not the same group, where the case is assigned* » - Rev. Proc. 2009-44, Section 7, 01.

<sup>806</sup> « *Criteria for selecting a non-IRS co-mediator may include : completion of mediation training, previous mediation experience, a substantive knowledge of tax law, or knowledge of industry practices* » - Rev. Proc. 2009-44, Section 7, 01.

<sup>807</sup> « *The mediator will act as a facilitator, assist in defining the issues, and promote settlement negotiations between Appeals and the taxpayer. The mediator will not have settlement authority in the mediation process and will not render a decision regarding any issue in dispute.* » - Rev. Proc. 2009-44, Exhibit 2.

<sup>808</sup> Rev. Proc. 2009-44, Section 8, 03 : *Ex Parte Contacts Prohibited*.

information ne soit fournie, sans que l'autre partie n'en ait connaissance.

**914** - A l'issue de la procédure, le médiateur émet un rapport écrit succinct, qui reprend les termes de l'accord négocié. Si aucun accord n'est obtenu, les parties peuvent porter leur cas à l'arbitrage s'il réunit les conditions pour entrer dans le champ d'application de cette procédure.

**915** - Enfin, il est précisé que l'accord obtenu ne lie pas les parties au titre d'années non couvertes par la médiation.

## ***2) Principaux enseignements ressortant de la pratique américaine***

**916** - En 2003, la médiation a été utilisée avec succès pour régler un litige opposant la société UPS, United Parcel Service of America Inc., et l'IRS dans le cadre d'un contentieux en matière de prix de transfert. En l'espèce, et sans qu'il soit nécessaire de détailler le fond de l'affaire qui impliquait une filiale de réassurance d'UPS aux Bermudes, la société a accepté de payer un peu plus de la moitié des sommes qui avaient été redressées<sup>809</sup>, plus un million de pénalité au titre de chacune des sept années couvertes par la procédure de médiation.

**917** -Le cas avait déjà été jugé par la *Tax Court*, puis en appel par l'*Appeal Court*, qui avait renvoyé l'affaire de nouveau devant la *Tax Court* pour un second procès, avant que les parties ne décident de s'engager dans une procédure de médiation.

**918** -Au cas particulier, la médiation a permis de trouver un accord entre les parties et de mettre fin à des années de procédure devant les juridictions, pour un coût financier lié à la procédure elle-même jugé peu important. A l'époque, le succès de cette affaire a été vu comme un signe encourageant en faveur de la médiation, notamment en matière de prix de transfert<sup>810</sup>. En outre, il a été souligné que la médiation présentait l'avantage de ne pas être publique et donc de permettre de ne pas révéler les fondements sur lesquels l'accord avait été obtenu.

**919** -Mais en dehors de cette affaire, unique en son genre, il semble que la procédure de médiation ne fasse pas l'unanimité quant à son efficacité. Bien qu'il soit difficile de trouver des statistiques fiables, il apparaît que la médiation est principalement un succès

---

<sup>809</sup> C'est-à-dire US\$ 419 million sur US\$ 717.3 million.

<sup>810</sup> Tax Management, May 14, 2003 : "*Steven Wrappe of Deloitte & Touche LLP in DC, agreed saying that mediation makes all the sense in the world of transfer pricing issues because they are so fact-intensive and based upon a subjective determination.*"

pour des affaires de faible importance, de peu de complexité et qui impliquent surtout des personnes physiques<sup>811</sup>.

**920** -Carolyn MILLER PARR, anciennement juge et médiatrice, explique le peu de succès de la procédure de médiation par plusieurs raisons<sup>812</sup>.

Le problème viendrait avant tout de la façon dont le médiateur est sélectionné. Le fait qu'il appartienne à l'IRS n'inspire pas confiance au contribuable. Celui-ci craint une absence d'impartialité. Aussi a-t-il tendance à prendre de son côté un autre médiateur. L'implication des deux médiateurs est considérée comme un handicap pour mener les débats.

Par ailleurs, le fait que les contacts et les discussions entre le médiateur et une partie soient interdits en dehors des sessions de médiation est également jugé comme une faiblesse majeure de la procédure. Si une telle interdiction se défend dans le cas de procès ou d'arbitrage, elle serait inappropriée pour la médiation, qui nécessite, au contraire, une forte proximité entre le médiateur et chacune des parties afin d'être mieux à même de comprendre les craintes, les freins, les forces, les faiblesses et les attentes des uns et des autres.

Enfin, si le contribuable a un intérêt évident à ce que la médiation réussisse puisqu'il escompte réduire le redressement notifié et éviter les honoraires d'avocats dans l'hypothèse où le contentieux serait porté devant la *Tax Court*, l'agent de l'IRS, en revanche, n'a rien à gagner à titre personnel, sa rémunération restant inchangée quelle que soit l'issue de la procédure. Au contraire, vis-à-vis de sa hiérarchie, il peut craindre d'être mal jugé s'il accepte de réduire les prétentions financières de l'IRS.

**921** - Le fait que le médiateur n'ait pas le pouvoir d'imposer une solution n'est pas mis en avant comme étant un handicap majeur de cette procédure.

**922** - Plus de dix années de pratique aux Etats-Unis semblent ne pas avoir suffi à établir la médiation comme un mode de résolution des différends fiscaux reconnu des entreprises américaines.

**923** - Cette situation n'est guère différente sur le plan international.

---

<sup>811</sup> “*The New York State Bureau of Conciliation and Mediation Services (BCMS) in its annual report 2008-2009, reports a 75% success rate in agreement successfully reached (90% of the BCMS's caseload was personal income tax and sales tax). It certainly appears to have been successful in smaller and less complex tax cases*” - Tax Mediation: Special Report October 2010, Reynolds Porter Chamberlain LLP, précité.

<sup>812</sup> Carolyn MILLER PAR, *Why postappeal mediation isn't working and how to fix it*, Tax Analyst, Sept. 14, 2009. Voir également le compte rendu de la conférence organisée le 19 juin 2009 à Washington DC, *What ADR mean for the IRS and the taxpayers ?*, Tax Analyst : <http://www.taxanalysts.com>

## II. La médiation dans le contentieux fiscal international

**924** - La médiation n'est quasiment pas développée dans le cadre des litiges fiscaux internationaux. A ce jour, il semble que deux conventions fiscales bilatérales seulement prévoient le recours à un tiers en cas de désaccord entre autorités compétentes, sans que l'on sache très bien si celui-ci agit comme un médiateur, un conciliateur ou un expert. Ainsi, la convention fiscale conclue entre l'Allemagne et le Danemark, en date du 22 novembre 1995, stipule dans son article 44-3 relatif à la procédure amiable, que « *the competent authorities may jointly appoint an independent panel to consider a question and submit its expert opinion regarding this question* ». La convention conclue entre l'Allemagne et la Suède, en date du 14 juillet 1992, prévoit que "*the competent authorities may together commission an independent committee to submit an expert opinion concerning the matter which they present to the committee*"<sup>813</sup>.

**925** -. Aucune précision n'est donnée quant à la saisine, la nature, la composition et l'organisation du comité ou du panel indépendant à qui serait demandé un avis d'expert, ni à la place qui serait accordée au contribuable. Ces dispositions n'ont, semble-t-il, jamais été mises en application.

**926** - Dans le cadre de leurs travaux relatifs à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends en matière de conventions fiscales, l'O.C.D.E. (A) et l'O.N.U. (B) ont étudié la possibilité de permettre le recours à une procédure de médiation en cas d'échec des discussions entre les autorités compétentes.

**927** - S'agissant de l'Union européenne, le recours à la médiation est encouragé mais uniquement en matière civile et commerciale<sup>814</sup>. Cela étant, la Commission européenne s'est déclarée prête, en 1999, « *à contacter les autorités fiscales des deux Etats membres pour les inciter à trouver une solution* » éliminant la double imposition, au moins pour des

---

<sup>813</sup> Article 41-3 de la convention conclue entre l'Allemagne et la Suède en date du 14 juillet 1992.

<sup>814</sup> Directive 2008/52/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2008. Par cette directive, l'Union européenne entend encourager le règlement amiable des litiges, en particulier par le recours à la médiation. La directive s'applique aux litiges transfrontaliers en matière civile et commerciale, à l'exception des matières fiscale, douanière ou administrative et de la responsabilité de l'Etat pour des actes ou omissions dans l'exercice de sa puissance publique. La directive prévoit ainsi que les Etats membres autorisent les tribunaux à suggérer aux parties le recours à cette méthode, sans toutefois les y obliger.

Par ailleurs, il existe un médiateur européen mais il n'a pas de compétence en matière fiscale. Appelé également Ombudsman, le médiateur européen est compétent pour toutes les plaintes des citoyens relatives au mauvais fonctionnement d'une institution ou d'un organe communautaire, comme par exemple les retards administratifs, le manque de transparence, le refus d'accès à l'information, les relations de travail entre les institutions et leurs agents, le déroulement des concours, les relations contractuelles entre les institutions et les firmes privées.



cas particulièrement difficiles et dans la mesure où la procédure amiable n'a pas été un succès dans un délai raisonnable<sup>815</sup>.

### A. La position de l'O.C.D.E.

**928** - L'O.C.D.E. a pris position à plusieurs reprises en faveur de la pratique d'une forme de médiation ou du recours à l'opinion d'expert. Dans ses commentaires sous l'article 25, antérieurement à la mise à jour de 2008, l'O.C.D.E. évoquait ainsi la possibilité pour les autorités compétentes d'obtenir l'opinion d'un expert impartial afin de les aider à trouver une solution au litige les opposant<sup>816</sup>.

**929** - Le Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E. s'était par ailleurs déclaré prêt à agir en médiateur pour accorder les parties sur le « *sens précis à donner aux dispositions lorsque des difficultés spéciales d'interprétation se présenteraient sur des points particuliers* »<sup>817</sup>. Selon l'O.C.D.E., cette fonction entrait dans le cadre du mandat et des objectifs du Comité visant à éliminer la double imposition et pouvait en outre, contribuer à une certaine harmonisation dans l'application des dispositions en question.

**930** - L'O.C.D.E. a également suggéré, dès ses commentaires de 1977<sup>818</sup>, qu'en cas d'échec de la procédure amiable, « *une amorce de solution pourrait être trouvée dans la demande d'un avis arbitral, procédure selon laquelle les deux Etats contractants conviendraient de demander l'avis d'un tiers impartial, la décision définitive demeurant toutefois réservée aux Etats* ». Cette procédure, en ce que l'avis rendu par le tiers impartial ne lie aucunement les parties contractantes ne peut pas, sans abus, être qualifiée de procédure arbitrale. Il s'agit plus correctement d'un recours à l'opinion d'un tiers.

**931** - A partir de 2003, l'O.C.D.E. a mis à l'ordre du jour une réflexion spécifique sur l'utilisation de mécanismes supplémentaires de résolution des différends. Au début de ces travaux, plusieurs propositions ont été analysées, dont la possibilité « *de demander à un tiers d'évaluer les forces et les faiblesses des positions adoptées par les parties. Ces*

---

<sup>815</sup> En l'espèce, cette déclaration du Commissaire MONTI fait suite à une question parlementaire posée par M. CAUDRON à la Commission concernant les doubles impositions qui frappent les travailleurs frontaliers français exerçant leur activité en Belgique. Devant l'absence de résultat des procédures amiables, le parlementaire souhaitait que la Commission prenne des mesures d'urgence contraignantes pour les Etats afin de régler ces situations inacceptables. Après avoir notamment rappelé que l'application des dispositions conventionnelles ne relève pas de la compétence de la Commission, le Commissaire MONTI a néanmoins reconnu que, pour des cas exceptionnels, la Commission était disposée à offrir son entremise (Réponse donnée par M. MONTI au nom de la Commission, 23 février 1999, JOCE du 6 novembre 1999 C320, p.108, réponse à une question écrite P-4010/98).

<sup>816</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 46, dans sa version antérieure à 2008.

<sup>817</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 47, dans sa version antérieure à 2008.

<sup>818</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 43, version de 1977.

*techniques relèvent de la médiation, dans le cadre de laquelle un tiers aide les parties à prendre une décision, mais ne détient en général aucun pouvoir de décision indépendant*»<sup>819</sup>.

**932** - Le choix final de l'O.C.D.E. s'est porté sur l'ajout d'une procédure dite d'arbitrage et non de médiation. La médiation a été rejetée car l'élimination de la double imposition n'était toujours pas garantie. Or l'importance d'aboutir à un règlement définitif de tous les différends fiscaux internationaux a été largement soulignée par l'O.C.D.E. pendant ses travaux<sup>820</sup>. Elle a considéré souhaitable « *d'élaborer une autre procédure imposant le règlement des affaires non résolues par les pays désireux de mettre en place une résolution obligatoire de toutes les affaires* »<sup>821</sup>.

**933** - L'O.C.D.E. n'a toutefois pas fermé la possibilité, pour les Etats le souhaitant, d'avoir recours à la médiation. Dans son rapport final de 2007, il est précisé que « *le paragraphe 5 soit ou non inclus dans une Convention ou qu'un arbitrage soit ou non engagé conformément à la procédure écrite (...), il apparait clairement que des mécanismes supplémentaires de résolution des différends, hormis l'arbitrage, peuvent être appliqués ponctuellement dans le cadre de la procédure amiable. En cas de désaccord quant au bien-fondé des positions exprimées par les deux autorités compétentes, il pourra être utile de faire appel à un médiateur afin de clarifier ces points. Dans ces situations, le médiateur écoute les positions de chaque partie et communique une vue des forces et des faiblesses de chaque côté (...). Si la question est d'ordre purement factuel, l'affaire pourra être confiée à un expert dont le mandat serait d'effectuer les vérifications factuelles nécessaires* »<sup>822</sup>.

**934** - Ce type de mécanisme peut présenter un intérêt pour les Etats qui ne peuvent pas mettre en place une procédure d'arbitrage compte tenu de contraintes juridiques ou constitutionnelles<sup>823</sup> de droit interne.

**935** - L'O.N.U.s'est également prononcée sur les mérites de la procédure de médiation.

## **B. La position de l'O.N.U.**

---

<sup>819</sup> O.C.D.E., rapport de 2004, précité, § 125s.

<sup>820</sup> Voir par exemple, O.C.D.E. rapport de 2004, précité, § 135.

<sup>821</sup> O.C.D.E. rapport de 2004, précité, § 135.

<sup>822</sup> O.C.D.E., rapport de février 2007, précité, §68. Voir également commentaires sur l'article 25, § 86 et § 87.

<sup>823</sup> Voir *Infra*, n° 1048 - et suivants.

**936** - Dans la dynamique des travaux lancés par la Commission européenne et l'O.C.D.E., l'O.N.U. a également engagé une réflexion de fond sur les différentes techniques pouvant permettre d'assurer une résolution efficace des différends fiscaux internationaux en cas d'échec de la procédure amiable<sup>824</sup>.

**937** - Le paragraphe 4 de l'article 25 de la convention modèle O.N.U. stipule, dans son dernier alinéa, que « *les autorités compétentes, au travers de consultations, peuvent développer des procédures bilatérales appropriées, des méthodes et des techniques pour la mise en œuvre de la procédure amiable prévue en vertu de cet article*<sup>825</sup> ». Cette disposition permet, selon l'O.N.U., de mettre en œuvre des procédures de médiation<sup>826</sup>. Il n'est en conséquence pas nécessaire d'amender le modèle de convention pour que le recours à ce mode alternatif de règlement soit possible.

**938** - L'O.N.U. prend ensuite soin de définir le rôle (1) et la mission (2) que le médiateur pourrait avoir dans le cadre d'une procédure amiable.

### ***1) Le rôle du médiateur selon l'O.N.U.***

**939** - Selon cette organisation, le médiateur est une personne, neutre, impartiale et indépendante des deux parties au litige, qui les aide à trouver un accord grâce à ses compétences spécifiques pour ouvrir le dialogue et améliorer la communication. Dans une procédure amiable, l'attention du médiateur se concentre sur la gestion de la négociation entre les autorités compétentes et non sur le fond du litige. Il n'est d'ailleurs pas essentiel que celui-ci ait des compétences en matière de fiscalité internationale, bien que cela puisse servir. Il n'est en effet pas dans les attributions du médiateur de parvenir à une décision. En d'autres termes, il utilise ses compétences spécifiques pour fournir une assistance dans la gestion de la procédure, avec comme objectif de faciliter l'obtention d'un accord dans le

---

<sup>824</sup> Voir notamment O.N.U., *Economic and Social Council, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Third session, Geneva, 29 October-2 November 2007, Dispute Resolution.

<sup>825</sup> « *The competent authorities, through consultations, may develop appropriate bilateral procedures, conditions, methods and techniques for the implementation of the mutual agreement procedure provided for in this Article* ».

<sup>826</sup> O.N.U., « *Like other supplementary dispute resolution mechanisms, provision for mediation may be made pursuant to the authority granted by Article 25(4) of the UN Model Convention to develop appropriate bilateral procedures, conditions, methods and techniques for the implementation of the MAP* ». *Resolving issues that prevent a mutual agreement: Supplementary mechanisms for dispute resolution - Subcommittee on Dispute Resolution: Background Note*, 17 octobre 2008, E/C.18/2008/CRP.6.

cadre de la procédure amiable<sup>827</sup>.

**940** - Le médiateur est donc, au sens onusien du terme, un pur intermédiaire relationnel, c'est-à-dire une personne ayant des compétences spécifiques en matière de techniques de communication et de négociation et qui les met en œuvre au profit des deux parties.

**941** - Son rôle est donc quelque peu différent de celui donné au médiateur américain, qui doit avoir des connaissances substantielles en droit, ou de celui proposé par l'O.C.D.E.<sup>828</sup>.

**942** - La définition de la notion de médiation est donc à géométrie variable selon les Etats et les organisations internationales.

## 2) La mission du médiateur selon l'O.N.U.

**943** - L'O.N.U. a explicité la mission que le médiateur devrait avoir dans le cadre d'une procédure amiable. Les contributions attendues du médiateur incluent<sup>829</sup> :

- l'apport d'une perspective indépendante dans les discussions de négociation,
- l'articulation des faits pertinents d'une façon impartiale et non biaisée,
- l'identification des points de discorde d'une façon impartiale et non biaisée,
- le rappel de l'importance de coopérer et de collaborer dans le cadre de la procédure amiable,
- l'assistance dans l'identification des possibles opportunités alternatives de résolution qui n'ont pas été auparavant considérés comme telles,
- l'identification des questions plus larges ou de procédure qui peuvent créer des

---

<sup>827</sup> *"In mediation, a neutral and impartial third party (a mediator) assists the two parties to a dispute in reaching an agreement by using specialized techniques and skills to open dialogue and to improve communication. In the MAP, the mediator's focus would be on the process and conduct of the competent authorities' negotiations, not on the substantive international tax issue(s) that are the object of the dispute. Accordingly, although it could be helpful for a mediator to have some expertise in international tax matters, it is not essential. By its nature and in contrast to certain other supplementary dispute resolution mechanisms, mediation does not itself resolve the issues that the competent authorities are unable to resolve. In other words, the mediator would not himself or herself come to a decision. As described above, the mediator would use specific skills to provide process-related assistance, with a view to facilitating competent authority agreement within the framework of the MAP"*. O.N.U., document de 2008, E/C.18/2008/CRP.6, précité.

<sup>828</sup> Pour rappel, le médiateur, selon l'O.C.D.E. « écoute les positions de chaque partie et communique une vue des forces et des faiblesses ».

<sup>829</sup> *"Contributions that a mediator may make to MAP discussions include:*

- *Bringing an independent perspective to MAP negotiations.*
- *Articulating the relevant facts in an impartial and unbiased manner.*
- *Clarifying the specific area(s) of disagreement, and precisely identifying the issue(s) to be resolved, in an impartial and unbiased manner.*
- *Emphasizing and reinforcing the goals of collaboration and co-operation in the MAP.*
- *Discouraging an adversarial MAP process and bringing a problem-solving focus to MAP discussions.*
- *Assisting the competent authorities in identifying potential alternative opportunities for resolution that have not been previously considered.*
- *Identifying broader systemic or procedural issues that may create more general obstacles to reaching a MAP resolution"* - O.N.U., E/C.18/2008/CRP.6, précité.

obstacles à l'obtention d'un accord.

**944** - La place et le rôle du contribuable ne sont pas abordés. Il n'est pas indiqué si celui-ci doit donner son accord pour que le litige soit soumis à ce mode de règlement, s'il est autorisé à présenter sa position, par écrit ou par oral, ou encore si la décision proposée et acceptée par les autorités compétentes s'impose à lui.

**945** - Lorsque le recours à la médiation est décidé par les autorités compétentes, celles-ci sont tenues aux mêmes règles relatives à la communication et à la confidentialité des informations que dans le cadre de la procédure amiable.

**946** - Enfin, selon l'O.N.U., la médiation ne requiert pas l'établissement de règles de procédure particulières pour sa mise en œuvre, contrairement à l'arbitrage **Erreur ! Signet non défini.** Les autorités compétentes peuvent décider de recourir à ce mode de règlement de manière informelle et à tout moment lorsque par exemple, les discussions durent depuis un moment, ou ponctuellement, compte-tenu de la spécificité d'un litige<sup>830</sup>.

**947** - Comme l'O.C.D.E., l'O.N.U. ne recommande pas particulièrement le recours à la médiation<sup>831</sup>. Bien que soulignant qu'il peut être intéressant de tester cette approche, cette organisation considère qu'il n'est pas évident qu'elle puisse être efficace dans un contexte transfrontalier. L'expérience négative des Etats qui ont adopté des dispositions d'arbitrage volontaires, selon lesquelles les deux pays peuvent refuser de porter le différend à l'arbitrage, semble indiquer que d'autres procédures volontaires ne sont pas susceptibles d'être couronnées de succès<sup>832</sup>.

**948** - Ce constat s'impose-t-il également pour les procédures de conciliation ?

## SECTION 2 : LES PROCEDURES DE CONCILIATION

**949** - La conciliation en matière fiscale est connue comme mode de règlement des différends, que ce soit en droit interne (I) ou en droit international (II).

---

<sup>830</sup> O.N.U., E/C.18/2008/CRP.6, précité.

<sup>831</sup> O.N.U., Draft of October 18, 2011, Chapter 11: *Dispute avoidance and resolution*, www.ONU.org

<sup>832</sup> "The negative experiences of countries that have adopted voluntary arbitration provisions, in which either country may decline to participate or to accept the arbitration decision, might indicate that other voluntary procedures such as mediation or conciliation are not likely to be generally successful", voir O.N.U., *Dispute resolution*", Oct2011.TP chapter 11: *Dispute avoidance and resolution*, www.O.N.U.org.

## ***I. La conciliation en droit interne***

**950** - Le contribuable français peut avoir recours à la conciliation au travers de deux instances, la commission départementale de conciliation (A) et le conciliateur fiscal départemental (B).

### **A. La commission départementale de conciliation**

**951** - Il convient de présenter cette instance (1), avant d'en décrire le fonctionnement (2).

#### ***1) Présentation***

**952** - La commission départementale de conciliation a été créée en 1948. Elle est instituée dans chaque département français.

**953** - Cette instance est compétente en cas d'insuffisance des prix ou des évaluations ayant servi de base aux droits d'enregistrement, à la taxe de publicité foncière ou encore à l'impôt de solidarité sur la fortune<sup>833</sup>. Ainsi, lorsque dans le cadre d'un contrôle fiscal, l'administration des impôts relève une insuffisance de prix ou d'évaluation d'après lesquels sont liquidés ces impôts et taxes, la commission départementale de conciliation peut être saisie si aucun accord amiable n'a pu être trouvé entre le contribuable ou l'administration fiscale.

**954** - Le litige peut être porté devant la commission à l'initiative de l'administration ou du contribuable. La saisine doit être faite postérieurement à l'envoi par le service vérificateur de la réponse aux observations du contribuable faisant suite à une proposition de rectification.

#### ***2) Fonctionnement***

**955** - La commission départementale de conciliation est présidée par un magistrat du siège. Elle comprend huit membres, à savoir quatre représentants de l'administration, un notaire et trois représentants des contribuables<sup>834</sup>.

**956** - Les membres non fonctionnaires de la commission sont nommés pour un an

---

<sup>833</sup> Article L 59 B du LPF.

<sup>834</sup> Article 1653 A du CGI.

renouvelable et sont soumis aux obligations du secret professionnel.

**957** - Le contribuable doit être convoqué trente jours au moins avant la réunion de la commission. Il peut se faire entendre, présenter ses observations écrites, se faire assister par une personne de son choix ou désigner un mandataire<sup>835</sup>.

**958** - Pour la première fois dans un arrêt en date du 8 mai 2005<sup>836</sup>, la Cour de Cassation a indiqué de manière précise que la commission départementale de conciliation doit, dans son fonctionnement, appliquer les principes d'impartialité et de contradictoire. La Cour a jugé, d'une part qu'un représentant de l'administration fiscale siégeant dans la commission ne doit pas disposer d'informations concernant le contribuable en dehors des informations figurant au dossier de ce dernier, sous peine d'atteinte au principe d'impartialité. D'autre part, les documents sur lesquels se fonde la commission doivent être tenus à la disposition du contribuable, sous peine de violation du principe du contradictoire.

**959** - La commission peut entendre toutes les personnes qu'elle croit pouvoir l'éclairer. Elle a également la possibilité de se transporter sur les lieux ou de déléguer à cet effet un de ses membres<sup>837</sup>. La commission départementale de conciliation a donc un rôle actif. Elle ne se fonde pas seulement sur les dires des parties mais également sur ses propres investigations.

**960** - Elle prend position sur le fond du litige et rend un avis qui doit être motivé à peine d'irrégularité de la procédure<sup>838</sup>. Il est formulé à la majorité des voix.

**961** - En cela, elle exerce des fonctions analogues à celles attendues d'un médiateur, à ceci près qu'elles sont exercées par un organe collégial, préconstitué.

**962** - Le contribuable peut également, dans certains cas, saisir le conciliateur fiscal départemental.

## **B. Le conciliateur fiscal départemental**

**963** - Un conciliateur fiscal départemental a été mis en place dans 13 départements pilotes à partir de septembre 2003<sup>839</sup>. Ce service a ensuite été généralisé à l'ensemble du territoire français.

**964** - La demande du contribuable auprès du conciliateur n'est recevable que si, au terme d'une première démarche auprès des services de l'administration fiscale, celui-ci estime que son dossier n'a pas été traité de façon satisfaisante.

---

<sup>835</sup> Article R 59 B-1 du LPF.

<sup>836</sup> Cour de cassation, chambre commerciale, 8 mars 2005, n° Y 01-17758 et Z 02-13301.

<sup>837</sup> Article R 59 B-2 du LPF.

<sup>838</sup> Cass. com. 21 octobre 1997, RJF 1/98, n° 125.

<sup>839</sup> Voir BF 1/04, n° 77.

**965** - Le conciliateur peut être sollicité pour toute question relative au calcul et au paiement de l'impôt et pour toute difficulté concernant la qualité du service rendu aux usagers pour laquelle des engagements ont été pris. Notamment, le rejet ou l'admission partielle d'une réclamation, le rejet d'une demande gracieuse de remise de pénalités, le refus d'octroi de délais de paiement peuvent faire l'objet d'une requête. Il est chargé de traiter les demandes des usagers et de rechercher une solution amiable. En cas d'échec, le différend peut ensuite être porté devant le médiateur des ministères économiques et financiers.

**966** - Le conciliateur fiscal départemental peut modifier, s'il y a lieu, la décision prise initialement par les services de l'administration fiscale. Il dispose donc d'un pouvoir qui excède celui classiquement attribué aux conciliateurs ou aux médiateurs.

**967** - Trois types de situations sont exclus de sa compétence : les litiges relatifs à la publicité foncière, les demandes ayant fait l'objet d'une requête auprès du Président de la République, du Premier Ministre, du ministre de l'économie et des finances, des directeurs généraux de l'administration fiscale, du Défenseur des droits, des parlementaires et des élus locaux, et enfin, les procédures de vérification de comptabilité ou d'examen de situation fiscale.

**968** - Les litiges opposant un contribuable et l'administration fiscale dans le cadre d'un contrôle fiscal ne peuvent donc pas être soumis au conciliateur fiscal départemental.

**969** - La conciliation n'est guère plus utilisée en matière de différends fiscaux internationaux.

## ***II. La conciliation en droit international***

**970** - Sur le plan international, des procédures de conciliation sont proposées comme mode de règlement des litiges entre personnes privées (A) mais aussi entre Etats (B).

### **A. La conciliation comme mode de règlement des différends privés**

**971** - Les principaux centres internationaux d'arbitrage ont également adopté des règlements de conciliation, tels celui de la Commission des Nations Unies pour le droit



commercial international<sup>840</sup> en 1980, ou celui du Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements<sup>841</sup> ou encore le Règlement *Alternative Dispute Resolution* (ADR) de la C.C.I., qui propose depuis juillet 2001, un régime de règlement à l'amiable avec l'assistance d'un tiers des différends pour les désaccords de caractère uniquement commercial.

**972** -De ces divers règlements se dégagent plusieurs caractéristiques communes. La procédure de conciliation ne peut pas être mise en place sans l'accord des parties ; son déroulement est organisé<sup>842</sup>; la procédure n'est pas contradictoire ; elle est confidentielle et les solutions proposées à l'issue de l'instruction de l'affaire n'ont aucun caractère obligatoire, sauf si les parties conviennent expressément de lui donner un tel caractère<sup>843</sup>. Le rôle de la commission ou du comité de conciliation n'est guère explicité mais il semble que l'examen des faits et du droit soit de sa compétence.

**973** -Par ailleurs, l'article 32 du règlement de la C.C.I. ou encore l'article 36 du règlement C.N.U.D.C.I. instaure une procédure originale, la sentence d'accord parties. Il s'agit d'un accord transactionnel constaté par un tiers, qui acquiert le statut de sentence arbitrale. Cette procédure offre, par rapport aux procédés classiques de conciliation, les garanties reconnues aux sentences arbitrales puisque l'accord obtenu oblige les parties<sup>844</sup>.

**974** - La conciliation est également un procédé de règlement des différends entre Etats.

## **B. La conciliation comme mode de règlement des différends entre Etats**

**975** -Un certain nombre de procédures de conciliation existent déjà en droit international mais le recours à ce mode de règlement est en pratique très limité (1). L'O.C.D.E. n'a même pas exploré la voie de la conciliation dans ses différents rapports et travaux. En revanche, l'O.N.U. a étudié cette technique dans le cadre de ses études sur l'amélioration des mécanismes de résolution des différends internationaux (2).

---

<sup>840</sup> Ci-après cité sous « C.N.U.D.C.I. ». Voir pour plus de détails P. FOUCHARD, E. GAILLARD, B. GOLDMAN, *Traité de l'arbitrage commercial international*, LITEC, 1996.

<sup>841</sup> Ci-après cité sous « C.I.R.D.I. ».

<sup>842</sup> Des règles régissent le déroulement des audiences, les échanges de mémoires, etc.

<sup>843</sup> Voir en ce sens le règlement ADR de la C.C.I.

<sup>844</sup> Voir *Infra* n° 1020 -

### 1) *Les procédures internationales de conciliation*

976 - Selon J.G MERRILLS<sup>845</sup>, le premier traité international, non fiscal, à avoir prévu le recours à la conciliation est un traité conclu entre la Suède et le Chili qui remonte à 1920. L'auteur dénombrait, en 1998, quelques deux cents traités et autres instruments multilatéraux incluant une disposition prévoyant le recours à une forme de conciliation. Ainsi, les accords touchant au commerce international<sup>846</sup>, les conventions de protection des droits de l'Homme, telle que la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme<sup>847</sup> ou encore un certain nombre de traités relatifs à l'environnement<sup>848</sup> prévoient un recours possible à des formes de conciliation en cas de conflits entre Etats parties à un accord international.

977 - La convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités dispose également que les litiges afférents à la validité, à la nullité ou à l'extinction des obligations découlant du traité qui n'ont pas été résolus dans les douze mois, peuvent être soumis à une procédure de conciliation<sup>849</sup>. La procédure de constitution de la commission de conciliation est détaillée en annexe de la convention. Elle prévoit qu'une liste de conciliateurs, juristes qualifiés, est déposée auprès du secrétariat général. La commission est créée par les parties, à savoir les Etats, qui nomment chacun deux conciliateurs. Ceux-ci ne sont pas forcément

---

<sup>845</sup> J.G MERRILLS, *International dispute settlement*, Third Edition, Cambridge University Press, 1998, précité, p. 62s.

<sup>846</sup> Par exemple, les accords du « General Agreement on Tariffs and Trade » (« GATT »).

<sup>847</sup> Voir article 28 de la CESDH tel que rédigé avant son amendement par le protocole n° 14 (STCE n°14) en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juin 2010. Il était stipulé que dans le cas où la Commission retenait la requête, et afin d'établir les faits, elle procédait à un examen contradictoire de la requête avec les représentants des parties et, s'il y avait lieu, à une enquête pour la conduite efficace de laquelle les Etats intéressés devaient fournir toutes facilités nécessaires, après échange de vues avec la Commission ; elle se mettait en même temps à la disposition des intéressés en vue de parvenir à un règlement amiable de l'affaire. Le protocole n°14 a été adopté avec pour objectif de renforcer l'efficacité du système de contrôle instauré par la Convention. Ce protocole a profondément remanié l'article 28 qui désormais traite uniquement du rôle d'un comité qui apprécie principalement la recevabilité des requêtes.

2. Si elle parvient à obtenir un règlement amiable, la Commission dresse un rapport qui est transmis aux Etats intéressés, au Comité des Ministres et au Secrétaire du Conseil de l'Europe, aux fins de publication. Ce rapport se limite à un bref exposé des faits et de la solution adoptée.

<sup>848</sup> Par exemple, la convention internationale sur la protection de la couche d'ozone signée par un certain nombre d'Etat en 1985.

<sup>849</sup> Article 66 de la convention de Vienne : Procédure de règlement judiciaire, d'arbitrage et de conciliation.

« Si dans les douze mois qui ont suivi la date à laquelle l'objection a été soulevée, il n'a pas été possible de parvenir à une solution conformément au paragraphe 3 de l'article 65, les procédures ci-après seront appliquées :

b) Toute partie à un différend concernant l'application ou l'interprétation de l'un quelconque des autres articles de la partie V de la présente Convention peut mettre en œuvre la procédure indiquée à l'Annexe à la Convention en adressant une demande à cet effet au Secrétaire général des Nations Unies. »

ceux figurant sur la liste du secrétariat général. L'un de ces deux conciliateurs ne doit pas avoir la nationalité de l'Etat qui le nomme. Ces quatre membres doivent être nommés dans les soixante jours suivant la réception de la demande de conciliation par le secrétariat général. Les quatre conciliateurs désignés choisissent à leur tour, sur la liste préétablie, un cinquième membre, qui agit en qualité de président. Cette nomination doit avoir lieu dans les soixante jours suivant la dernière nomination des conciliateurs. Une procédure de nomination par le secrétariat général est prévue dans l'éventualité où l'une des parties ne nommerait pas ses conciliateurs dans les délais impartis. La commission instruit l'affaire et rend un rapport dans les douze mois qui suivent sa constitution.

**978** - Le rôle du conciliateur n'est pas détaillé mais il est précisé dans l'annexe de la Convention que le rapport du conciliateur, *«y compris toutes conclusions y figurant sur les faits ou sur les points de droit, ne lie pas les parties et n'est rien de plus que l'énoncé de recommandations soumises à l'examen des parties en vue de faciliter un règlement amiable du différend»*.

**979** - La conciliation est donc un mode de règlement des différends internationaux. Mais en 1998, moins d'une vingtaine de cas auraient été traités dans le cadre d'une procédure de conciliation internationale, ce qui fait dire à J.G MERRILLS<sup>850</sup> que la conciliation a échoué à devenir la procédure habituelle de règlement des différends que ses promoteurs avaient espéré. Les raisons de cet échec résideraient en partie dans un champ d'application défini de façon trop restrictive par les accords internationaux, par la concurrence d'autres modes de règlements et par la nécessité de faire preuve de bonne volonté de la part des parties.

## ***2) La position de l'O.N.U. en matière de conciliation***

**980** - Dans sa note d'octobre 2008<sup>851</sup>, l'O.N.U. indique qu'un mécanisme complémentaire de règlement des différends qui pourrait s'avérer utile dans le cadre des procédures amiables est la conciliation. Tout comme la médiation, la conciliation implique l'utilisation d'une tierce partie indépendante, le conciliateur, qui a les mêmes compétences que le médiateur en matière de techniques de communication et de processus de négociation afin d'aider les deux parties à parvenir à un accord. La conciliation peut en conséquence

---

<sup>850</sup> J.G MERRILLS, ouvrage précité, p.84.

<sup>851</sup> O.N.U., document de 2008, E/C.18/2008/CRP.6, précité.

apporter les mêmes contributions dans le cadre des discussions entre autorités compétentes que la médiation.

**981** - Toutefois, contrairement au médiateur, le conciliateur doit aussi nécessairement avoir, selon l'O.N.U. des connaissances techniques dans le domaine dans lequel intervient le différend. Dans le cadre d'une procédure amiable, le conciliateur doit ainsi avoir des compétences particulières en matière de fiscalité internationale. Il a en conséquence un rôle plus actif à l'égard de la résolution du désaccord, qui va au-delà de la seule facilitation des relations et de la communication entre autorités compétentes. Par exemple, indique l'O.N.U., un conciliateur pourrait proposer des solutions potentielles ou fournir des conseils substantiels quant au fond de l'affaire, de la même manière que le ferait un expert.

**982** - Les autorités compétentes ont toute discrétion pour déterminer elles-mêmes dans quelle mesure elles sont tenues d'accepter les conseils ou les suggestions du conciliateur. Par ailleurs, celui-ci est soumis aux mêmes règles que les autorités compétentes en matière de communication et de confidentialité des informations relatives aux contribuables.

**983** - Enfin, selon l'O.N.U., la conciliation ne nécessite pas de règles détaillées pour sa mise en œuvre, et les autorités compétentes peuvent y recourir d'une manière générale ou sur une base *ad hoc* dans des cas spécifiques. Le recours à ce mode de règlement trouve son fondement juridique, comme dans le cadre de la médiation, dans le paragraphe 4 de l'article 25 de la convention modèle O.N.U.<sup>852</sup>.

**984** - La position finale de l'O.N.U. sur la conciliation reste tout aussi mitigée que pour la médiation. Sur ce point, il n'est pas fait de distinction entre ces deux modes de règlement des litiges. Leur caractère non obligatoire est un frein majeur à leur efficacité.

\*\*\*

---

<sup>852</sup> Voir *Supra*, n° 90 -

## **Conclusion du chapitre 1 : La médiation et la conciliation en matière fiscale**

**985** - Il ressort de l'analyse de ces divers exemples de recours à la médiation et à la conciliation que la distinction traditionnellement opérée entre ces modes de règlement a singulièrement perdu de sa netteté, au point que le vocabulaire employé par les organisations ou les Etats mêle souvent ces notions.

**986** - Dès lors que la matière fiscale est en jeu, la pratique des procédures de médiation et de conciliation ne peut véritablement être appréciée qu'au regard de la pratique interne des Etats puisque ces procédures ne sont pas développées dans le cadre de différends fiscaux transfrontaliers.

**987** - On a pu constater que le médiateur et le conciliateur n'étaient pas nécessairement tributaires du bon vouloir des parties et pouvaient disposer de moyens efficaces pour instruire l'affaire et inciter les parties à exécuter avis ou recommandation, qui certes, ne les lie jamais. Toutefois, il apparaît que l'indépendance et l'impartialité du tiers ne sont pas toujours garanties, ce qui constitue certainement l'une des faiblesses majeures, peut-être même la principale, de ce type de procédure.

**988** - Les travaux récents des organisations internationales auraient pu favoriser l'émergence de ce type de procédures à l'issue d'une procédure amiable infructueuse. Mais l'O.C.D.E. et l'O.N.U. ont ouvertement douté de leur efficacité puisque l'élimination de la double imposition n'est pas garantie.

**989** - Sans toutefois que soit fermée la possibilité de recourir à la médiation, et à la conciliation pour l'O.N.U., c'est la procédure d'arbitrage qui a finalement été préconisée par ces instances pour compléter le dispositif de la procédure amiable.

## CHAPITRE 2 : L'ARBITRAGE EN DROIT FISCAL INTERNATIONAL

**990** - L'arbitrage est généralement défini comme « *l'institution par laquelle un tiers règle le différend qui oppose deux ou plusieurs parties exerçant la mission juridictionnelle qui lui a été confiée* »<sup>853</sup>.

**991** - S'il a connu ces dernières décennies un essor exceptionnel, principalement dans le cadre des affaires et du commerce international, l'arbitrage a, en revanche, longtemps entretenu des rapports complexes et quelque peu confidentiels avec la fiscalité. Dans l'une des rares études consacrées aux relations entre l'arbitrage et la fiscalité, le Professeur Jean-Pierre LE GALL constatait, en 1994, qu'« *il est surprenant d'observer combien ces deux disciplines juridiques, à s'en tenir en tout cas aux études et réflexions dont elles auraient pu – et peut être dû – faire l'objet, demeurent étrangères l'une à l'autre (...). Les ouvrages de fiscalité ne mentionnent l'arbitrage que de façon incidente*<sup>854</sup> (...). *Il s'agit, en général, de connaître la fiscalité des honoraires des arbitres ou le traitement fiscal d'une décision arbitrale, ce qui conduit à s'interroger sur l'opposabilité de la sentence aux autorités fiscales et des conséquences qui doivent en être tirées* ».

**992** - Mais la problématique de l'arbitrage des litiges fiscaux, et non plus des litiges ayant une incidence fiscale, est d'un autre ordre car elle pose la question des compétences respectives de l'arbitre et des autorités fiscales. Dans quelle mesure l'arbitre, juge privé, peut-il trancher des litiges trouvant leur source dans la prérogative souveraine de l'Etat de percevoir l'impôt ? En d'autres termes, les litiges fiscaux sont-ils arbitrables, c'est-à-dire constituent-ils « *une cause apte à constituer l'objet d'un arbitrage*<sup>855</sup> » ?

**993** - L'arbitrage en matière fiscale est en réalité connu depuis longtemps sur le plan international. La Convention pour le règlement pacifique des conflits internationaux, conclue le 18 octobre 1907 stipule, en son article 38 que « *dans les questions d'interprétation ou d'application des Conventions internationales, l'arbitrage est reconnu*

---

<sup>853</sup> C. JARROSSON, *La notion d'arbitrage*, LGDJ, 1987, Introduction. Voir également Voir G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association HENRI CAPITANT, PUF, 2011, précité, p. 78 : « *arbitrage : mode dit parfois amiable ou pacifique mais toujours juridictionnel de règlement d'un litige par une autorité qui tient son pouvoir de juger, non d'une délégation permanente de l'Etat ou d'une institution internationale, mais de la convention des parties* ».

<sup>854</sup> Jean-Pierre LE GALL, *Fiscalité et Arbitrage*, Revue de l'arbitrage 1994, n° 1, p.3s. Voir également sur la question des rapports entre l'arbitrage et la fiscalité le compte-rendu du colloque du 6 octobre 2000, organisé à Dijon, par le Centre de recherche sur le droit des marchés et des investissements internationaux et le Comité français de l'arbitrage, Rev. Arb. 2001, p 265s et celui du colloque du Centre belge d'arbitrage et de médiation du 4 décembre 2001, Ed. Bryulant Bruxelles, 2001.

<sup>855</sup> C. JARROSSON, *Arbitrabilité : Présentation méthodologique*, RJ. Com. 1996, n° 1, p. 3.

*par les Puissances contractantes comme le moyen le plus efficace et en même temps le plus équitable de régler les litiges qui n'ont pas été résolus par les voies diplomatiques. En conséquence, il serait désirable que, dans les litiges sur les questions susmentionnées, les Puissances contractantes eussent, le cas échéant, recours à l'arbitrage, en tant que les circonstances le permettraient* ». En 1922, un arbitrage entre la France et l'Espagne permit de régler un contentieux au sujet de la taxe spéciale sur les profits de guerre créée en 1916<sup>856</sup>. Enfin, les premières conventions fiscales bilatérales s'orientèrent, pour certaines, vers des procédures arbitrales spécifiques pour résoudre les conflits d'interprétation<sup>857</sup>.

**994** - Le principe de l'arbitrage instauré en prolongement de la procédure amiable est également connu en droit fiscal international depuis presque vingt ans. La première convention fiscale à en prévoir le recours est la convention conclue entre les Etats-Unis et l'Allemagne en date du 29 août 1989. Ce fut ensuite le protocole du 28 septembre 1989 qui amenda en ce sens la convention du 21 juillet 1959 applicable entre la France et l'Allemagne. Au 1<sup>er</sup> janvier 2014, une centaine de conventions fiscales bilatérales prévoient une clause arbitrale en cas d'échec de la procédure amiable<sup>858</sup>.

**995** - Quoique rédigées de façon différente, ces conventions contiennent un certain nombre de dispositions communes. Avant d'en proposer une synthèse (Section 2), il convient de dégager les particularités de l'arbitrage en droit fiscal international (Section 1).

---

<sup>856</sup> Jean-Pierre LE GALL, article précité, *Fiscalité et Arbitrage*, p.24s.

<sup>857</sup> Dans son article précité (p. 25), Jean-Pierre LE GALL cite les deux exemples suivants : la convention entre le Royaume-Uni et l'Irlande en date du 14 avril 1926, qui prévoyait dans son article 7 qu'un conflit pouvait être soumis à un tribunal à convenir entre les parties, dont la décision n'était pas susceptible de recours : « 7. *Any question that may arise between the Parties to this Agreement as to the interpretation of this Agreement or as to any matter arising out of or incidental to the Agreement shall be determined by such tribunal as may be agreed between them, and the determination of such tribunal shall, as between them, be final* », ou encore, la convention Roumanie-Tchécoslovaquie en matière de droits de succession du 20 juin 1934, qui renvoyait, en son article 6, à une instance arbitrale constituée par le Comité fiscal de la Société des Nations : « *Article 6: In the event of a dispute arising between the contracting States in regard to the interpretation or application of the provisions of the present Convention, and direct settlement between the States or other amicable settlement proving impracticable, the dispute shall be submitted to whatever technical organisation the Fiscal Committee of the League of Nations may determine. The said technical organisation shall make its award after hearing the Parties and bringing them together as may be required. The award shall be binding on both contracting States without right of appeal. Neither the proceedings before the said organisation nor the award which it may make shall in any case imply suspension of the action in respect of which the dispute has arisen* ».

<sup>858</sup> L'ensemble des conventions fiscales internationales sont disponibles sur le site Taxanalyst Worldwide Treaties : <http://services.taxanalysts.com/taxbase/wwframes.nsf/TreatyFR1?Open&ID=T-czerom1934e-06201934-Eng>.

Seules les conventions en langues française ou anglaise ont pu être étudiées. 99 conventions contenant une clause d'arbitrage ont été recensées à ce titre (voir Annexe 2).

## SECTION 1 : LES PARTICULARITES DE L'ARBITRAGE EN DROIT FISCAL INTERNATIONAL

**996** - Deux constats se dégagent d'une revue du réseau mondial des conventions fiscales bilatérales. Tout d'abord, le nombre de traités contenant une clause d'arbitrage est très limité<sup>859</sup>. Ensuite, ces clauses sont souvent inapplicables faute d'être entrées en vigueur. Aucun arbitrage fiscal conventionnel n'avait eu lieu jusqu'à récemment<sup>860</sup>.

**997** - Le refus ou les réticences des Etats à s'engager dans ce mode de résolution des différends peut s'expliquer par les particularités de la matière fiscale. En effet, l'arbitre saisi d'un contentieux fiscal perdurant à l'issue de la procédure amiable va devoir se prononcer sur des problématiques relatives à l'exigibilité et au quantum de l'impôt vis-à-vis des Etats parties à la procédure. Ces questions relèvent en principe du domaine de l'ordre public et de la souveraineté des Etats. Certains en ont alors conclu que « *les arbitres ne peuvent se faire juge de la violation des dispositions impératives relatives (...) à la fiscalité*<sup>861</sup> » et l'O.C.D.E. indiquait, encore en 1984, que « *l'adoption d'une semblable procédure représenterait un abandon sans précédent de la souveraineté fiscale*<sup>862</sup> ». La question de l'arbitrabilité des litiges fiscaux est assurément une question complexe, qui divise encore les Etats (I).

**998** - Néanmoins, on assiste à une évolution remarquable depuis plusieurs années en faveur de la promotion de la fiscalité dans le champ de l'arbitrage en droit international. Cette évolution a été consacrée en 2008 par l'ajout d'un paragraphe 5 à l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E. Il est la marque d'un revirement radical de la position de l'O.C.D.E., entraînant une évolution dans le même sens de la part de l'O.N.U. à partir de 2010. Le recours à l'arbitrage en droit fiscal international est donc désormais encouragé (II). Il n'est toutefois pas assuré qu'il rencontre autant de succès que dans le domaine civil et commercial.

---

<sup>859</sup> Soit une centaine sur près de trois mille conventions fiscales conclues dans le monde. Information disponible sur le site Internet de l'Inland Revenue, <http://www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/dta.htm>. Sur les 120 conventions fiscales conclues par la France et entrées en vigueur, seulement quatre contiennent une clause d'arbitrage entrée en vigueur, voir *Infra* n° 1147 -

<sup>860</sup> Les procédures d'arbitrage en matière fiscale étant confidentielle, aucune information officielle n'est disponible quant au nombre d'affaires ayant été arbitrées. Toutefois, il semble que plusieurs cas impliquant le Canada et les Etats-Unis ont été arbitrés ces dernières années, Voir J MONSENEGO, *L'expérience américaine en matière de clauses d'arbitrage conventionnelles*, Dr. fisc. n°6, 6 février 2014, p.13s.

<sup>861</sup> M. de BOISSESON, *Le droit français de l'arbitrage interne et international*, GLN, Joly Editions 1990.

<sup>862</sup> O.C.D.E., Rapport de 1984, précité, n° 55.



## I. L'ARBITRABILITE DES LITIGES FISCAUX

**999** - Il convient avant tout de définir avec précision les frontières de l'arbitrage tel qu'entendu de façon traditionnelle, de façon à pouvoir vérifier que les procédures dites d'arbitrage instaurées par les conventions fiscales bilatérales relèvent bien de cette catégorie.

**1000** - Selon Charles JARROSSON, «*qualifier d'arbitrage un procédé de règlement d'un conflit suppose très classiquement la vérification, dans une situation concernée, de l'existence d'un certain nombre de critères essentiels qui doivent être cumulativement réunis*<sup>863</sup>». En l'absence de l'un d'eux, la procédure ne peut pas valablement être qualifiée d'arbitrage (A).

**1001** - Or le fait que la matière fiscale relève du domaine de l'ordre public et de la souveraineté des Etats rend difficile la réunion de l'ensemble de ces critères (B).

### A. Les critères essentiels de l'arbitrage

**1002** - Selon une opinion semble-t-il unanime<sup>864</sup>, trois critères sont essentiels à la qualification d'arbitrage. Il faut d'abord un tiers, à savoir l'arbitre, puis l'existence d'un litige et enfin, il est nécessaire que ce tiers soit investi d'une mission juridictionnelle par les parties.

**1003** - La notion de litige doit être comprise comme «*une opposition d'intérêts fondée sur une prétention juridique*<sup>865</sup>». Il n'y a pas de litige si les parties n'ont pas essayé de confronter leurs prétentions respectives. Tel est le cas lorsqu'elles décident de donner mandat à un tiers pour fixer le prix d'une transaction sans avoir essayé de le fixer entre elles préalablement. Ce critère est commun à la médiation et à la conciliation.

**1004** - Dans le cadre de la procédure amiable, l'existence d'un litige entre autorités compétentes ne fait aucun doute puisque leurs discussions n'ont pas abouti.

**1005** - Les notions d'arbitre (1) et de mission juridictionnelle (2) sont plus complexes à cerner.

---

<sup>863</sup> Charles JARROSSON, *Les frontières de l'arbitrage*, Rev. arb. 2001, n°1, p. 19s.

<sup>864</sup> Voir par exemple, Henri MOTULSKY, *Etudes et notes sur l'arbitrage*, Dalloz, 1974; Charles JARROSSON, thèse, *La notion d'arbitrage*, LJDG, 1988 ; Thomas CLAY, thèse, *L'arbitre*, Dalloz, collection Nouvelle bibliothèque des thèses, 2001 ; J.P. LE GALL, *Fiscalité et Arbitrage*, Revue de l'arbitrage 1994, n° 1, p.3s ; Ph. FOUCHARD, *Le statut de l'arbitre dans la jurisprudence française*, Rev. arb. 1996, p. 325 ; l'intervention du R. PERROT lors du colloque de Nantes sur l'arbitrage, voir le compte-rendu retranscrit aux Petites affiches, 2 octobre 2003, n°197, p.3s.

<sup>865</sup> Charles JARROSSON, thèse, *La notion d'arbitrage*, LJDG, 1988, précité, n° 521s.

### 1) La notion d'arbitre

**1006** - En droit français, l'arbitre doit être une personne physique<sup>866</sup>, majeure et capable, sans condition particulière de compétence ou de nationalité. Le tribunal arbitral peut être une institution, par exemple la C.C.I., ou un tribunal constitué *ad hoc*. Il est constitué d'un ou de plusieurs arbitres, en principe en nombre impair. L'article 1451 du code de procédure civile pose en effet la règle de l'imparité<sup>867</sup> mais autorise la stipulation contraire dans la convention d'arbitrage. La règle de l'imparité offre *a priori* la garantie que l'un au moins des arbitres ne se comportera pas comme l'avocat de la partie qui l'a désigné. La parité des arbitres présente en outre le risque évident de bloquer la procédure.

**1007** - Afin d'être valablement qualifié d'arbitres, les tiers désignés doivent réunir plusieurs conditions à savoir, être indépendants et impartiaux (a) et avoir été volontairement désignés par les parties (b).

#### a. Indépendance et impartialité

**1008** - Selon une définition classique, est indépendant celui qui n'a pas de lien avec l'une ou l'autre des parties ; est impartial celui qui n'a pas de préjugé. L'indépendance est une condition de l'impartialité mais elle n'y suffit pas toujours. L'existence de ces deux qualités est une condition de la désignation de l'arbitre. Il lui appartient en effet, avant d'accepter sa mission, « *de révéler toute circonstance susceptible d'affecter son indépendance ou son impartialité. Il lui est également fait obligation de révéler sans délai toute circonstance de même nature qui pourrait naître après l'acceptation de sa mission*<sup>868</sup> ».

**1009** - Cette exigence n'a été clairement exprimée que récemment<sup>869</sup>. Les principes d'indépendance et d'impartialité propres aux arbitres résultent, à l'origine, d'une construction prétorienne<sup>870</sup>. Ils sont le corolaire de la fonction juridictionnelle de l'arbitre.

---

<sup>866</sup> Article 1450 du code de procédure civile (ci-après « CPC »).

<sup>867</sup> Article 1451 du CPC : « *Le tribunal arbitral est composé d'un ou de plusieurs arbitres en nombre impair. Il est complété si la convention d'arbitrage prévoit la désignation d'arbitres en nombre pair (...)* ».

<sup>868</sup> Article 1456 du CPC.

<sup>869</sup> Décret n° 2011-48 du 13 janvier 2011, qui réforme l'arbitrage.

<sup>870</sup> Par exemple, CA Paris, 2 juin 1989, Rev. arb. 1991, p 87 ; CA Paris, 23 février 1999, R.T.D Com. ; Cass. Civ, 16 mars 1999, Rev. arb. 1999, p 308. Voir également pour les derniers arrêts récents, Cass civ. 1re, 20 oct. 2010, JCP 2010. 1286, obs. SERAGLINI ; l'affaire Tecnimont, Cass

La jurisprudence énonce ainsi que « *dans l'exercice de leurs fonctions, les arbitres doivent être indépendants et impartiaux pour assurer à chaque partie un traitement égal au cours d'un procès équitable ; le juge de l'annulation doit apprécier l'indépendance et l'impartialité de l'arbitre en relevant toute circonstance de nature à affecter le jugement de celui-ci et à provoquer dans l'esprit des parties un doute raisonnable sur ces qualités qui sont de l'essence de la fonction juridictionnelle*<sup>871</sup> » ou encore que « *l'indépendance de l'arbitre est de l'essence de sa fonction juridictionnelle en ce sens qu'il accède dès sa désignation au statut d'un juge exclusif de tout lien de dépendance, notamment avec les parties*<sup>872</sup> ».

**1010** - En droit international privé, l'indépendance et l'impartialité des arbitres est une qualité impérative dont le défaut entraîne la récusation de l'arbitre<sup>873</sup>.

**1011** - Depuis l'arrêt notamment de la première chambre civile du 20 octobre 2010<sup>874</sup>, la Cour de cassation fait peser sur les arbitres une obligation de révélation des conflits d'intérêts éventuels, afin que les parties ne donnent leur accord quant au choix de l'arbitre qu'en parfaite connaissance de cause. Ainsi, les arbitres n'ont pas seulement pour obligation d'affirmer leur indépendance, ils doivent également faire preuve d'initiative, rechercher tout ce qui serait susceptible d'influencer leur jugement et le révéler aux parties.

**1012** - L'exigence d'indépendance et d'impartialité peut s'avérer délicate à apprécier. En effet, l'arbitre, juge privé, offre *a priori* moins de garanties d'indépendance que le juge étatique. Il n'est pas rare que l'arbitre entretienne des liens, plus ou moins étroits, avec l'une ou l'autre des parties ou avec leurs conseils dans la mesure où il fait généralement partie de la même branche professionnelle ou de la même corporation qu'une au moins des parties. Aussi la doctrine invite-t-elle à ce que la notion d'indépendance de l'arbitre soit appréciée de façon compatible avec les contingences du milieu « étroit » de l'arbitrage<sup>875</sup>.

**1013** - La détermination des liens susceptibles de porter atteinte à l'indépendance ou à

civ. 1re, 4 nov. 2010 et sur renvoi, Reims, 2 nov. 2011, Cah. arbitrage 2011, n°1109, note T. CLAY ; Cass.civ, 1er février 2012, pourvoi n° 11-11084.

<sup>871</sup> Cass. Civ, 16 mars 1999, précité, p 308.

<sup>872</sup> CA Paris, 23 février 1999, précité.

<sup>873</sup> Voir l'article 5.3 du règlement de la *London Court of International Arbitration*, l'article 12 alinéa 1 du règlement CNUDCI dans sa version révisée en 2010 ou encore les articles 11 et 13 du nouveau règlement d'arbitrage de la C.C.I. en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Le règlement de la C.C.I. de 1998 indiquait seulement que les arbitres devaient être indépendants des parties (ancien article 7). Les règles de 2012 ajoutent l'exigence d'impartialité.

<sup>874</sup> Cass civ. 1re, 20 oct. 2010, JCP 2010. 1286, obs. SERAGLINI, précité.

<sup>875</sup> M. HENRY, thèse, *Le devoir d'indépendance de l'arbitre*, 1996, Paris I. ; T. CLAY, *L'arbitre*, précité, p. 326.

l'impartialité de l'arbitre n'est pas chose aisée. S'agissant de la dépendance, la Cour de cassation avait jugé, dans un premier temps, que seules les causes de récusation énumérées à l'article 341 du code de procédure civile<sup>876</sup> pour les juges des juridictions pouvaient être invoquées pour caractériser l'existence de liens de dépendance de l'arbitre<sup>877</sup>. Cette jurisprudence a été abandonnée par la première chambre civile de la Cour de cassation qui a jugé, dans un arrêt du 28 avril 1998, que « *l'article 341 du nouveau code de procédure civile n'épuise pas nécessairement l'exigence d'impartialité requise de toute juridiction*<sup>878</sup> ». L'arbitre peut donc être considéré comme dépendant pour une raison autre que celle prévue par le texte relatif aux motifs de récusation, ce qui crée une incertitude quant aux raisons à même de caractériser une dépendance de l'arbitre vis-à-vis des parties<sup>879</sup>.

**1014** - Une cause incontestable de dépendance, puisque constituant un motif de récusation, est l'existence d'un lien de subordination entre l'arbitre et l'une des parties. L'existence d'un contrat de travail par exemple, conclu entre l'arbitre et l'une des parties, porte atteinte à l'indépendance de l'arbitre. Il peut donc être avancé qu'un fonctionnaire de l'administration fiscale, qui serait nommé par son administration dans un litige impliquant cette dernière ne remplit pas la condition d'indépendance nécessairement requise pour être valablement qualifié d'arbitre.

**1015** - S'agissant du critère d'impartialité, la jurisprudence n'admet un tel grief que dans les hypothèses de risque de préjugé. L'arbitre est ainsi par exemple suspecté d'être partial dès lors qu'il a donné une consultation ayant pour objet le litige<sup>880</sup>.

**1016** - Il résulte de ces développements que l'arbitre en matière civile ou commerciale

---

<sup>876</sup> L'article 341 du CPC renvoie à l'article L 111-6 du code de l'organisation judiciaire, qui stipule : « *Sous réserve de dispositions particulières à certaines juridictions, la récusation d'un juge peut être demandée :*

*1° Si lui-même ou son conjoint a un intérêt personnel à la contestation ;*

*2° Si lui-même ou son conjoint est créancier, débiteur, héritier présomptif ou donataire de l'une des parties ;*

*3° Si lui-même ou son conjoint est parent ou allié de l'une des parties ou de son conjoint jusqu'au quatrième degré inclusivement ;*

*4° S'il y a eu ou s'il y a procès entre lui ou son conjoint et l'une des parties ou son conjoint ;*

*5° S'il a précédemment connu de l'affaire comme juge ou comme arbitre ou s'il a conseillé l'une des parties ;*

*6° Si le juge ou son conjoint est chargé d'administrer les biens de l'une des parties ;*

*7° S'il existe un lien de subordination entre le juge ou son conjoint et l'une des parties ou son conjoint ;*

*8° S'il y a amitié ou inimitié notoire entre le juge et l'une des parties.*

*Les magistrats du ministère public, partie jointe, peuvent être récusés dans les mêmes cas».*

<sup>877</sup> Cass.civ. 2°, 14 novembre 1990, Rev. arb. 1991, p. 75, note Ch. JARROSSON.

<sup>878</sup> Cass.civ. 1<sup>er</sup>, 28 avril 1998, Bull. civ. I, n°55.

<sup>879</sup> Voir sur ce point E. LOQUIN, compte-rendu du colloque de Nantes sur l'arbitrage, Petites affiches, 2 octobre 2003, n°197, précité, p.16s.

<sup>880</sup> Cass.civ. 2°, 13 avril 1972, JCP II, 17189. Voir également, Yves Capron, Avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, *L'arbitrage interne, Composition et constitution du tribunal arbitral*, Publication de la Cour, Site Internet de la Cour de cassation.

n'est jamais le représentant de l'une des parties au litige. Cette situation est moins claire dans le cadre de l'arbitrage fiscal comme il sera vu.

### ***b. Désignation par voie conventionnelle***

**1017** - L'arbitre doit avoir été volontairement désigné par les parties. L'origine conventionnelle de cette désignation est en effet essentielle pour caractériser l'arbitrage. Pour M JARROSSON<sup>881</sup>, « *les arbitrages forcés ne sont pas de véritables arbitrages mais une variété de juridictions d'exception dont le pouvoir de juger procède, pour certains litiges spécifiques, d'une délégation de l'Etat (...)* ».

**1018** - Le recours à l'arbitrage n'est donc possible que s'il a été décidé par les parties, soit avant la naissance du litige, on parle alors de clause compromissoire, soit lorsque le litige est déjà né, on emploie alors le terme de compromis<sup>882</sup>.

**1019** - Au-delà de ces qualités, l'arbitre doit avoir, impérativement, une fonction juridictionnelle.

### ***2) La mission juridictionnelle de l'arbitre***

**1020** - Le dernier critère essentiel de l'arbitrage réside dans le fait que l'arbitre est investi d'une mission juridictionnelle. Il permet d'établir la frontière, lorsque celle-ci est floue, entre les différents modes de règlement des litiges et écarter ce qui ne relève pas de l'arbitrage. De par sa fonction juridictionnelle, l'arbitrage se distingue en effet de façon nette de la médiation<sup>883</sup> ou de la conciliation. L'arbitre est en effet la seule personne qui, bien que n'ayant pas reçu de délégation de l'Etat du pouvoir de juger, dispose néanmoins du pouvoir juridictionnel. La décision rendue par l'arbitre, la sentence, est en conséquence un acte juridictionnel. Cette qualification implique l'application du régime propre aux actes juridictionnels qui se reconnaît principalement par trois caractéristiques.

---

<sup>881</sup> Charles, JARROSSON, article précité, p. 20.

<sup>882</sup> Article 1442 du CPC : « *La convention d'arbitrage prend la forme d'une clause compromissoire ou d'un compromis. La clause compromissoire est la convention par laquelle les parties à un ou plusieurs contrats s'engagent à soumettre à l'arbitrage les litiges qui pourraient naître relativement à ce ou à ces contrats. Le compromis est la convention par laquelle les parties à un litige né soumettent celui-ci à l'arbitrage* ».

<sup>883</sup> « *Dépourvue du caractère juridictionnel, la médiation n'est plus un arbitrage, mais seulement un succédané dont le succès est, en principe, fonction du bon vouloir des parties* », H. MOTULSKY, propos cités par B OPPETIT dans son ouvrage précité, Théorie de l'arbitrage, p.55.

**1021** - La première de ces caractéristiques réside dans le fait que la procédure doit garantir l'existence d'un débat contradictoire, d'un principe dispositif qui tranche entre des prétentions contraires et enfin, d'une motivation de la décision<sup>884</sup>.

Le respect du principe du contradictoire implique que les parties aient été appelées, citées et entendues devant les arbitres. La Cour de cassation a ainsi jugé que le principe du contradictoire n'avait pas été respecté dès lors que la sentence avait été rendue par trois arbitres alors que les parties n'avaient été appelées à faire valoir leurs prétentions que devant deux des arbitres constituant le tribunal<sup>885</sup>. Le tribunal arbitral doit également mettre chaque partie en mesure de connaître l'ensemble des pièces communiquées par l'autre partie au tribunal. Il a été jugé de longue date que le principe du contradictoire est violé dès lors que les arbitres entendent séparément les parties sans porter leurs dires à la connaissance mutuelle<sup>886</sup>. Le défaut du respect du contradictoire est sanctionné par la nullité de la sentence<sup>887</sup>.

Par ailleurs, l'article 5 du code de procédure civile énonce que « *le juge ne peut se prononcer que sur ce qui a été demandé, mais sur tout ce qui a été demandé* ». Ce principe dit du dispositif, s'applique de la même façon à l'arbitrage. Il est même renforcé par la composante contractuelle de cette institution. Statuer sur une chose non demandée peut être assimilé à une violation par le tribunal arbitral de sa mission. Cela constitue un motif d'annulation de la sentence. L'arbitre ne peut, par ailleurs, fonder sa décision sur des faits qui n'ont pas été évoqués dans le cadre des débats<sup>888</sup>. L'arbitre ne peut donc pas, à l'inverse du conciliateur tel qu'entendu par l'O.N.U. notamment, rechercher les faits utiles à la solution du litige à la place des parties. Cela ne lui interdit pas néanmoins d'utiliser ses compétences techniques ou personnelles sur la matière objet du litige.

Enfin, la décision de l'arbitre doit être motivée, à peine de nullité, dans le cadre d'un arbitrage interne<sup>889</sup>. Lorsque l'arbitrage de droit privé est international, la sentence doit être motivée, sauf si les parties en décident autrement<sup>890</sup>. Le défaut de motivation n'ouvre pas

---

<sup>884</sup> Voir, J.P. LE GALL, *Fiscalité et Arbitrage*, Revue de l'arbitrage 1994, n° 1, p.3s ; Eric LOQUIN, *Les garanties de l'arbitrage*, Petites affiches, 2 octobre 2003, n° 197, précité, p.13s.

<sup>885</sup> Cass. Civ. 2<sup>ème</sup>, 31 janvier 1979, Rev. arb. 1979, p. 366s. ; voir également Cass civ. 14 septembre 1994, RTD 1995, p. 753, obs. E. LOQUIN. Dans cette espèce, aucune des parties n'avait été entendue par le tribunal arbitral ; voir enfin, Cass.civ. 14 mars 2006, n° 494, Conselho Nacional de Carregadores

c/ M. Jacques X.

<sup>886</sup> CA Paris 6 février 1969, Rev. arb. 1969, p. 92.

<sup>887</sup> Article 1492 du CPC pour l'arbitrage interne et article 1520 du CPC pour l'arbitrage international.

<sup>888</sup> Article 7 du CPC.

<sup>889</sup> Article 1482 du CPC et 1492-6 du CPC qui fait du défaut de motivation de la sentence une cause d'annulation.

<sup>890</sup> Voir article 1506 du CPC.

droit au recours en annulation<sup>891</sup>.

**1022** - La seconde caractéristique du régime des actes juridictionnels attachée à l'arbitrage découle du fait que l'autorité de la chose jugée est attachée à la sentence dès son prononcé. La sentence s'impose donc aux parties. L'arbitre ne rend pas un avis, il tranche une contestation, tout comme le juge. En cela, il se distingue une nouvelle fois du médiateur et du conciliateur, qui, au mieux, ne font que proposer une solution aux parties. Mais l'arbitre ne dispose pas de l'*imperium*. La sentence est ainsi dépourvue de toute force exécutoire. Dès lors, si la sentence n'est pas exécutée spontanément, seul le juge peut en imposer l'exécution. Cette exécution forcée doit être requise devant le juge de l'exequatur<sup>892</sup>, qui est en principe un magistrat du tribunal de grande instance. Pour reprendre les propos du Professeur Roger PERROT<sup>893</sup>, «*la mise à disposition de la force publique est une prérogative du souverain qui n'admet pas la dispersion entre les mains de simples particuliers*».

**1023** - Enfin, troisième et dernière caractéristique du régime des actes juridictionnels, il existe des voies de recours contre la décision prise en première instance. Dans le cadre de l'arbitrage, ces voies de recours sont très limitées.

Dans l'ordre interne, le législateur n'admet pas l'appel, sauf volonté contraire des parties<sup>894</sup>. Il autorise en revanche le recours en annulation, qui permet d'obtenir la sanction de certaines irrégularités, dans des cas limitativement énumérés<sup>895</sup>. Cette disposition exceptionnelle, qui n'a pas son pendant dans l'ordre judiciaire, est liée pour une large part à la nature conventionnelle de l'arbitrage. Il a semblé en effet nécessaire d'offrir aux parties la possibilité de dénoncer certains manquements graves des arbitres, qui ne sont pas des juges investis par la loi. Le recours en cassation n'est en revanche pas possible.

---

<sup>891</sup> Voir article 1520 du CPC.

<sup>892</sup> Article 1487 du CPC. La procédure d'exequatur consiste à demander au juge de conférer à la sentence la force exécutoire dont elle n'est pas investie puisque l'arbitre n'en a pas le pouvoir.

<sup>893</sup> R. PERROT, compte-rendu du colloque de Nantes sur l'arbitrage, Petites affiches, 2 octobre 2003, n°197, précité.

<sup>894</sup> Article 1489 du CPC.

<sup>895</sup> L'article 1492 du CPC limite le recours en annulation à six cas de figure :

«*Le recours en annulation n'est ouvert que si :*

*1° Le tribunal arbitral s'est déclaré à tort compétent ou incompétent ou*

*2° Le tribunal arbitral a été irrégulièrement constitué ou*

*3° Le tribunal arbitral a statué sans se conformer à la mission qui lui avait été confiée ou*

*4° Le principe de la contradiction n'a pas été respecté ou*

*5° La sentence est contraire à l'ordre public ou*

*6° La sentence n'est pas motivée ou n'indique pas la date à laquelle elle a été rendue ou le nom du ou des arbitres qui l'ont rendue ou ne comporte pas la ou les signatures requises ou n'a pas été rendue à la majorité des voix».*

**1024** - En matière internationale, l'appel contre la sentence arbitrale n'est pas admis mais le recours en annulation est recevable sous certaines conditions<sup>896</sup> pour les sentences rendues en France. En revanche, la décision qui statue sur une demande de reconnaissance ou d'exequatur d'une sentence arbitrale rendue à l'étranger est susceptible d'appel.

**1025** - Les critères essentiels à la qualification d'arbitrage ayant été définis, il convient maintenant à les apprécier à la lumière des spécificités de la matière fiscale.

## **B. Les obstacles invoqués à l'encontre de l'arbitrage dans les contentieux fiscaux**

**1026** - Il est généralement considéré que l'arbitrabilité d'un litige peut être remise en cause, soit en raison de la qualité d'une des parties, on parle d'arbitrabilité subjective ou *ratione personae*, soit en raison de l'objet du litige, il s'agit alors d'une arbitrabilité objective ou *ratione materiae*<sup>897</sup>.

**1027** - C'est au nom de l'ordre public (1) et de la souveraineté des Etats (2) que l'arbitrage est, ou a été, généralement considéré comme incompatible avec la matière fiscale.

### **1) L'ordre public**

**1028** - La notion d'ordre public est délicate à cerner. C'est un concept « *protéiforme auquel on ne peut se référer sans préciser de quel ordre public il s'agit* »<sup>898</sup>. La doctrine distingue généralement à côté de l'ordre public politique et moral, visant la protection de l'État, de la famille et des bonnes mœurs, l'ordre public économique au sein duquel le Doyen CARBONNIER<sup>899</sup> distingue l'ordre public de direction et l'ordre public de protection. Les mesures constitutives d'un ordre public de direction doivent permettre aux pouvoirs publics de réaliser certains objectifs économiques. Les mesures constitutives d'un ordre public de protection tendent à protéger le contractant le plus faible<sup>900</sup>.

---

<sup>896</sup> Article 1520 du CPC. Il s'agit des cinq premiers cas énumérés à l'article 1492 du CPC.

<sup>897</sup> Voir l'article de K. JESTIN, qui résume les débats sur ce sujet, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, Doctorant, Université Paul Cézanne – Aix-Marseille III, 2009, p. 74., [http://www.jurisdoctoria.net/aut2\\_JESTIN.html](http://www.jurisdoctoria.net/aut2_JESTIN.html)

<sup>898</sup> Rev. arb., 1989, p 280

<sup>899</sup> C. JARROSSON, *Arbitrabilité : Présentation méthodologique*, RJ. Com. 1996, n° 1, précité, p. 3.

<sup>900</sup> J. CARBONNIER, *Les obligations*, PUF 2000, p. 141, cité par K JESTIN dans son article précité.

<sup>900</sup> Par exemple, le salarié dans le contrat de travail, l'assuré dans le contrat d'assurance.



**1029** - Dans le domaine fiscal, les auteurs s'accordent à considérer que l'on se trouve dans l'ordre public de direction dans la mesure où les *«limites à l'arbitrabilité s'expliquent plutôt 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»*<sup>901</sup>.

**1030** - Ces règles peuvent être d'origine législative (a) ou constitutionnelle (b).

### *a. La contrainte légale*

**1031** - En droit français, le concept d'arbitrabilité est étroitement lié à la notion d'ordre public. L'article 2060 du code civil précise en effet qu' *«on ne peut compromettre sur les questions d'état et de capacité des personnes, sur celles relatives au divorce et à la séparation de corps ou sur les contestations intéressant les collectivités publiques et les établissements publics et plus généralement dans toutes les matières qui intéressent l'ordre public (...)*».

**1032** - En conséquence, si l'on adoptait une interprétation littérale de cet article, le recours à l'arbitrage serait prohibé dès lors que le litige mettrait en jeu une disposition d'ordre public. La très grande majorité des auteurs invite aujourd'hui à *«se débarrasser définitivement de la notion de matière intéressant l'ordre public»*<sup>902</sup> car toutes les matières intéressent plus ou moins l'ordre public. En droit interne, il est désormais bien admis que l'arbitrage n'est pas exclu, *ratione materiae*, par le seul fait que la solution du litige puisse dépendre de l'application d'une règle relevant d'une matière intéressant l'ordre public<sup>903</sup>.

**1033** - En effet, un important courant doctrinal<sup>904</sup> considère désormais que le seul critère qui devrait être pris en compte pour déterminer l'arbitrabilité d'une matière serait celui de la libre disponibilité des droits, principe édicté à l'article 2059 du code civil : on ne peut compromettre que sur des droits dont les parties ont la libre

<sup>901</sup> P. ANCEL, *Arbitrage et ordre public fiscal*, *Rev. arb.* 2001, n° 2, précité, p. 277.

<sup>902</sup> Voir notamment Pascal ANCEL, *Arbitrage et ordre public fiscal*, *Rev. arb.* 2001, n° 2, précité et Ch. JARROSSON ; *Arbitrabilité : Présentation méthodologique*, *RJ. Com.* 1996, n° 1, précité ; Arfazadeh HOMAYOON, *Ordre public et arbitrage international à l'épreuve de mondialisation*, LGDJ, 2005. p. 263.

<sup>903</sup> Cette solution apparaît nettement dès 1950 avec l'arrêt Tissot de la Cour de cassation : Cass. Com. 28 novembre 1950, Tissot c/ Neff., Bull III, n° 355. Voir également les arrêts ultérieurs : CA Paris, 15 juin 1956, JCP 1956.II.9419, note H. MOTULKY, *Rev. arb.* 1956 p. 97 ; CA Paris 9 janvier 1962, JCP, 1962.II.12478 ; CA Paris 12 février 1963, JCP 1963.II.13281, note P. LEVEL, CA Orléans, 15 février 1966, Sté Jean Tardits et Cie C. Sté Wynmouth Lehr et Cie, Recueil Dalloz 1966,p. 340.

<sup>904</sup> Pour une analyse détaillée en la matière, voire Pascal ANCEL, article précité.

disposition. Sur ce point, les règles fiscales imposent des sujétions que les parties ne peuvent pas écarter. Ainsi un arbitre ne pourrait pas se prononcer sur l'exigibilité et le quantum d'un impôt. Il ne pourrait pas libérer une partie d'un impôt vis-à-vis du Trésor public, ni en ordonner le paiement au profit de l'autorité fiscale.

**1034** - Pour d'autres, il existerait « *au sein de l'immense nébuleuse des règles d'ordre public, une sorte de « noyau dur », un petit nombre de questions qui doivent être soustraites aux arbitres, et réservées aux juridictions étatiques*<sup>905</sup> ». Cette conception permet d'étendre le champ de l'arbitrage. Seules les règles ayant pour finalité directe d'assurer le respect d'intérêts supérieurs de la société seraient soustraites à la compétence des arbitres. Le droit fiscal fait-il partie de ce noyau dur ? La réponse ne fait pas de doute en droit français. Les litiges fiscaux relèvent en effet de la compétence exclusive des juridictions étatiques. La Cour d'appel de Paris, dans son arrêt Société phocéenne de dépôt, en date du 20 janvier 1989<sup>906</sup> a confirmé le fait que « *l'arbitrage (est) exclu (...) dans les matières relevant, par leur nature même, de la compétence exclusive de la juridiction étatique* ».

**1035** - Quelle que soit l'interprétation que l'on donne de la notion d'ordre public visé à l'article 2060 du code civil, les litiges fiscaux sont donc exclus du champ de l'arbitrage en droit français.

**1036** - S'agissant ensuite de l'incompatibilité *ratione personae*, l'article 2060 du code civil interdit aux personnes publiques d'être parties à des conventions d'arbitrage de droit interne. Cette disposition serait justifiée par la crainte que les intérêts des personnes publiques soient moins bien protégés par des arbitres que par des juridictions étatiques<sup>907</sup>. Mais cette interdiction peut également trouver son origine dans le caractère purement conventionnel de l'arbitrage. Comme le souligne Ibrahim FADLALLAH<sup>908</sup>, l'Etat et le contribuable ne sont pas cocontractants. L'Etat agit en tant qu'autorité fiscale, dans l'exercice de ses prérogatives de puissance publique. Aussi, s'il peut transiger, il ne peut compromettre.

---

<sup>905</sup> Pascal ANCEL, article précité.

<sup>906</sup> Rev. arb., 1989, p 280.

<sup>907</sup> Cet argument ressort d'une opinion partagée par la doctrine, tant privatiste (H. MOTULSKY, *L'arbitrage commercial et les personnes morales de droit public*, Rev. arb. 1956, p. 38, reproduit dans *Écrits*, II, pp. 85 et s.) que publiciste (R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, 1982, n° 130 et s.), voir article de K. JESTIN, précité.

<sup>908</sup> Ibrahim FADLALLAH, *Arbitrage international et litiges fiscaux*, Revue de l'arbitrage 2001, n°2, p299s.

**1037** - La prohibition de l'arbitrage en droit interne s'applique de façon générale dès lors qu'une personne morale de droit public est impliquée. Saisi pour avis de la possibilité d'inclure une clause compromissoire dans le contrat passé entre différentes personnes publiques françaises et la société Eurodisneyland, le Conseil d'Etat a rappelé que « *les personnes morales de droit public ne peuvent pas se soustraire aux règles qui déterminent la compétence des juridictions nationales en remettant à la décision d'un arbitre la solution des litiges auxquels elles sont parties et qui se rattachent à des rapports relevant de l'ordre juridique interne* »<sup>909</sup>. L'avis précise par ailleurs que « *tout compromis ou clause compromissoire conclu en méconnaissance de ces principes est atteint d'une nullité d'ordre public* ».

**1038** - En droit français, les litiges qui opposent l'administration fiscale au contribuable ne sont donc pas arbitrables en raison d'une double incompatibilité, *ratione materiae* et *ratione personae*.

**1039** - Cette incompatibilité au regard de l'ordre public ne se retrouve pas dans la législation interne d'au moins deux Etats, les Etats-Unis et le Portugal.

**1040** - Les Etats-Unis ont introduit une procédure d'arbitrage pour résoudre les différends administratif en droit interne à partir des années 1990, dans le cadre de *l'Administrative dispute resolution Act*<sup>910</sup>. Ce texte fut remplacé en 1996 par un nouvel *Administrative dispute resolution Act*, qui corrigeait les faiblesses du premier<sup>911</sup>. C'est dans ce cadre que l'*Internal Revenue Service* a établi, en 2000, un projet pilote de deux ans afin de promouvoir le recours à l'arbitrage dans le domaine fiscal<sup>912</sup>. Si à l'origine, la procédure n'était accessible qu'aux litiges d'au moins dix millions de dollars, ce seuil de recours a été abaissé à un million de dollars pour rendre la procédure plus accessible aux contribuables

---

<sup>909</sup> CE, avis 6 mars 1986, n° 339710, Etudes et documents du Conseil d'Etat, 1987, n° 38, p. 178. La société Walt Disney Productions, société commerciale américaine, voulait faire figurer dans un contrat une clause compromissoire. L'arbitrage étant en principe prohibé en matière administrative, le ministre compétent a alors saisi pour avis le Conseil d'Etat, pour que ce dernier exprime sa position sur le sujet.

Le principe d'interdiction de l'arbitrage a été posé pour l'Etat dès le 19ème siècle (CE, 23 décembre 1887, Evêques de Moulins, Rec. p. 842), mais également pour les communes (CE, 29 juillet 1881, Rousseau c/ Cne Vincennes, Rec p. 345) et les départements (CE, 17 juillet 1896, Clouzard, Rec. p. 584).

<sup>910</sup> Connu sous l'appellation "1990 Act", voir *Federal administrative dispute resolution deskbook*, Marshall J. Breger, Editor, Gerald S. Schatz Laufer, Co-editor, 2001.

<sup>911</sup> Notamment en termes de confidentialité des procédures alternatives, de limitations des montants pouvant être décidés par les arbitres et de simplification des procédures, voir *Federal administrative dispute resolution deskbook* précité, ndp n° 906.

<sup>912</sup> Internal Revenue Bulletin, n. 2000-3, January 2000, p. 317., *IRS launches pilot programs in ADR*, Nov. 2000, Jan. 2001.

dès l'année 2000. En 2003, la procédure a été prolongée et c'est finalement en 2006 que le programme a été instauré de manière permanente<sup>913</sup>. Connue sous l'appellation *Tax Court Rule 124*<sup>914</sup>, cette procédure est possible<sup>915</sup> lorsque subsiste une divergence quant à l'appréciation d'éléments factuels, les parties devant préalablement être en accord sur la règle de droit applicable. Il s'agit, par ailleurs, d'une procédure optionnelle et concertée, à l'initiative de l'une ou l'autre partie, possible lorsque le contribuable et l'*Assistant Regional Director of Appeals* conviennent, d'un commun accord, de conclure une convention d'arbitrage. La demande est formulée auprès de l'administration fiscale qui se doit de répondre dans un délai de deux semaines. Après notification de l'acceptation des parties, celles-ci procèdent à la rédaction du compromis d'arbitrage, dans un délai d'un mois, précisant les arbitres compétents pour trancher le litige. Ceux-ci sont choisis par l'administration fiscale ou par un organisme indépendant d'arbitrage. La sentence arbitrale doit être rendue dans un délai de trois mois après la signature du compromis. Elle s'impose aux juges et est confidentielle.

**1041** - Dès l'instauration de cette procédure, le juge américain Arthur NIMS a fait savoir qu'il encourageait les contribuables à engager cette procédure pour des questions de prix de transfert<sup>916</sup>. C'est d'ailleurs sur l'application de la section 482 de l'*Internal Revenue code*, article relatif aux prix de transfert, que la procédure a été mise en œuvre pour la première fois, en mars 1993, sur demande conjointe de l'IRS et du contribuable, la société Apple Computer. Au cas particulier, il s'agissait de déterminer le montant des revenus qu'Apple Singapour était censé avoir réalisé au titre des transactions avec Apple Inc au cours des années 1984 à 1986 en application du principe de pleine concurrence. Les règles de la *baseball arbitration*<sup>917</sup> ont été appliquées, c'est-à-dire que les parties ont proposé le

---

<sup>913</sup> Internal Revenue Bulletin, n. 2006-44, octobre 2006, p. 800. V. *IRS Arbitration Program Becomes Permanent*, Fev-Apr. 2007. La procédure d'arbitrage a été instaurée en même temps, et selon le même calendrier, que la procédure de médiation fiscale, voir *Supra.*, Seconde Partie, Titre 1, Chapitre 1, Section 1, II., A. 2).

<sup>914</sup> Rule of Practice and Procedure United States Tax Court, Title XII "decision without Trial", consultable sur le site Internet <http://www.ustaxcourt.gov/notice.htm>.

<sup>915</sup> Un nombre limité de litiges sont déclarés non arbitrables. Il s'agit par exemple de l'hypothèse où le contribuable a agi de mauvaise foi, lorsque d'autres voies de recours sont engagées (Revenue Procedure 96-13, Section 7.05) ou lorsque le litige concerne certaines dépenses particulières (IRC § 162, IRC § 274).

<sup>916</sup> *Responses to section 482 litigation : advance pricing agreements or arbitration ?*, B.N. Malenon, Tax Notes, 27 janvier 1992, p. 439.

<sup>917</sup> Procédure inspirée de la négociation salariale des joueurs de baseball professionnels. L'arbitre doit choisir entre l'une ou l'autre des prétentions des parties, sans avoir la possibilité d'arbitrer en faveur d'une troisième position. Il s'agit là d'une technique qui incite les parties à faire des propositions

montant de revenus annuels qu'ils pensaient appropriés. Le tribunal arbitral a choisi l'un de ces deux montants sans pouvoir retenir un chiffre intermédiaire. Les trois arbitres choisis, à savoir, un économiste, un professeur de l'Université de Stanford et un juge fédéral à la retraite ont eu trois mois pour rendre leur décision. La décision n'a pas été rendue publique mais l'on sait que les arbitres ont retenu le chiffre avancé par l'IRS.

**1042** - Cette première affaire, perdue par Apple Inc., n'a guère encouragé les contribuables à s'engager dans la voie de la procédure d'arbitrage fiscal. Celle-ci reste une procédure rarement choisie par les parties. Selon l'*American Arbitration Association*, depuis l'affaire *Apple*, douze demandes d'arbitrage ont été formulées. L'IRS a accepté de recourir à l'arbitrage pour cinq d'entre elles. Une seule de ces affaires a finalement été arbitrée<sup>918</sup>. Le coût financier de la procédure<sup>919</sup> et la méfiance des contribuables américains depuis l'affaire *Apple* sont les éléments le plus souvent mis en avant pour expliquer le faible succès de cette voie alternative de résolution des différends fiscaux aux Etats-Unis.

**1043** - Plus récemment, l'encombrement chronique des juridictions portugaises a poussé le législateur à introduire, en 2011, un système d'arbitrage en matière fiscale<sup>920</sup>. Le préambule de la loi énonce les objectifs poursuivis par le législateur, à savoir notamment accélérer la résolution des litiges opposant l'administration fiscale et le contribuable et réduire la litispendance en matière fiscale.

**1044** - Afin de garantir une bonne célérité à cette procédure alternative, la sentence arbitrale doit être rendue dans un délai de six mois, prorogeable une fois. Les décisions rendues sont en principe définitives, la loi prévoyant seulement un recours devant le tribunal constitutionnel dans le cas de violation de droits et garanties fondamentaux, et un appel devant le tribunal suprême administratif dans le cas de défaut de forme de la décision, telle par exemple l'omission de réponse à certaines demandes. Cependant, la loi prévoit que l'administration fiscale n'est pas liée par les sentences supérieures à dix millions d'euros. Il est, par ailleurs, expressément interdit aux arbitres de recourir à l'équité, obligation leur étant faite de toujours rendre des décisions conformes aux normes en vigueur. Le contribuable a la possibilité de choisir l'arbitre ou de laisser au centre

raisonnables de crainte de voir leurs propositions rejetées. Cette procédure est également appelée *last best offer*, que l'on peut traduire par « la dernière meilleure offre ».

<sup>918</sup> Information citée par K. JESTIN, article précité. Voir également site Internet de l'American Arbitration Association, annual report, [www.adr.org](http://www.adr.org).

<sup>919</sup> L'arbitrage de l'affaire Apple aurait coûté plusieurs millions de dollars au titre des honoraires des arbitres.

<sup>920</sup> Portugal, Decreto 10/2011 du 20 janvier 2011.

d'arbitrage administratif ce choix. La procédure est payante. La « taxe d'arbitrage » est toujours fixée en fonction du montant objet du litige et peut s'avérer coûteuse pour le contribuable lorsque celui-ci choisit les arbitres<sup>921</sup>.

**1045** - Les litiges susceptibles d'être soumis à l'arbitrage fiscal concernent notamment la contestation des bases imposables notifiées, la fixation de la valeur patrimoniale, ainsi que toute autre question relative à la liquidation des impôts. Les différends en matière de prix de transfert entrent donc dans le champ d'application de cette procédure. Sont exclues toutes les questions relatives à la reconnaissance de droits ou d'exemptions fiscales ainsi qu'aux droits de douane.

**1046** - Le recul manque encore pour apprécier le succès de cette nouvelle procédure. D'ores et déjà, de nombreuses critiques ont été émises à l'encontre des taxes d'arbitrage, jugées trop élevées et du fait que l'administration fiscale ne soit pas liée par les décisions arbitrales qui lui sont défavorables lorsque les sommes en jeu sont supérieures à dix millions d'euros.

**1047** - L'arbitrabilité des litiges fiscaux peut également se heurter aux règles constitutionnelles.

### ***b. La contrainte constitutionnelle***

**1048** - La question de la compatibilité de l'arbitrage fiscal au regard de la Constitution intéresse plus particulièrement l'arbitrage en matière de fiscalité internationale. Elle embrasse deux problématiques.

**1049** - Le premier aspect de la question est de définir si la Constitution d'un Etat lui permet de transférer une partie de son pouvoir juridictionnel au profit d'une organisation transnationale, à savoir le tribunal arbitral.

**1050** - L'Autriche a résolu la question en amendant sa Constitution en 1981 pour autoriser un tel transfert de compétence<sup>922</sup>. Désormais, un transfert de « compétences fédérales

---

<sup>921</sup> Dans le cas où c'est le centre d'arbitrage administratif qui désigne l'arbitre, la taxe est d'un minimum de 306 Euros pour les litiges de moins de 2.000 Euros et augmente jusqu'à 4.896 Euros pour les litiges de plus de 275.000 Euros. En revanche, lorsque l'arbitre est désigné par le contribuable, la taxe se situe à un minimum de 12.000 Euros pour les litiges d'au maximum 60.000 Euros et peut aller jusqu'à 120.000 Euros pour les litiges dont l'objet est plafonné à 10.000.000 Euros. Par ailleurs, 50% de cette taxe doit être payée lors de la constitution du tribunal arbitral, voir l'article d'Eduard SALSAS DE TRAVY, *La Revue*, publication du cabinet d'avocats Squire Sanders, 2012.

<sup>922</sup> I. HOFBAUER, *Settlement of disputes in Austrian tax treaty law*, chapitre de l'ouvrage de Mario ZUGER et Michael LANG, *Settlement of disputes in tax treaty law*, (2002), p 76.

spécifiques » peut être prévu par la loi ou le traité en faveur d'organisations intergouvernementales<sup>923</sup>. Selon Ines HOFBAUER<sup>924</sup>, le terme “compétences fédérales” recouvre notamment le pouvoir juridictionnel. Celle-ci en conclut qu'il n'y a plus d'obstacle constitutionnel à la création de tribunaux arbitraux au niveau international d'un point de vue autrichien.

**1051** - Au Japon, la Constitution du 3 novembre 1946, dans son article 76<sup>925</sup> prévoit que le pouvoir judiciaire appartient à la Cour Suprême et aux juridictions inférieures établies par la loi. Cette disposition pourrait être interprétée comme interdisant le transfert du pouvoir juridictionnel à toute instance internationale notamment. Mais selon un auteur<sup>926</sup>, cette interprétation est trop restrictive. Dès lors que le traité international prévoit explicitement le recours à l'arbitrage en matière fiscale, que la sentence est fondée en droit et que la procédure respecte celle applicable en matière juridictionnelle, la procédure d'arbitrage ne saurait être déclarée inconstitutionnelle. Longtemps réticent à l'encontre de l'arbitrage, le Japon a récemment évolué sur cette question. En août 2010, la première convention fiscale incluant une clause d'arbitrage obligatoire a été conclue avec les Pays-Bas. Le gouvernement japonais a indiqué à cette occasion qu'il entendait désormais inclure une telle clause lors des renouvellements de conventions fiscales ou lors de la conclusion de nouveaux traités fiscaux<sup>927</sup>. La convention fiscale conclue en novembre 2011 avec Hong Kong contient effectivement une clause d'arbitrage obligatoire. Il est en de même de la convention signée le 10 décembre 2012 avec la Nouvelle-Zélande, le 19 décembre 2011 avec le Portugal<sup>928</sup>, du protocole signé le 24 janvier 2013 qui amende la convention conclue avec les Etats-Unis<sup>929</sup> ou encore celui du 5 décembre 2013 avec la Suède<sup>930</sup>.

**1052** - S'agissant de la Norvège, un auteur s'est interrogé sur la validité au regard de la

---

<sup>923</sup> “*Legislation or a treaty requiring sanction in accordance with Art. 50 para. 1 can transfer specific federal competences to intergovernmental organizations and their authorities (...)*”.

<sup>924</sup> Ines HOFBAUER, op. cité, p 76.

<sup>925</sup> Article 76: “*The whole judicial power is vested in a Supreme Court and in such inferior courts as are established by law. 2) No extraordinary tribunal shall be established, nor shall any organ or agency of the Executive be given final judicial power. 3) All judges shall be independent in the exercise of their conscience and shall be bound only by this Constitution and the laws* ».

<sup>926</sup> Prof. Yoshihiro MASUI, *Treaty arbitration from a Japanese perspective*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, IBFD, January 2004, p 14. Voir également T. MIZUNO, *Advance pricing agreements, Mutual procedure agreements and arbitration in Japan*, in Vogel Klaus (Ed.), *Interpretation Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany* Kluwer Law International, 1998 ; Jean-Paul VAN DEN BERG and Johan VROLIJK : *A Look at the New Japan-Netherlands Income Tax Treaty*, Tax Notes Int'l, October 18, 2010, p. 181.

<sup>927</sup> H. VOLLEBREGT and R. THOMAS, *Arbitration under the new Japan-Netherlands tax treaty*, Bulletin for international taxation, April/May 2011, p. 223.

<sup>928</sup> Ces deux conventions sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

<sup>929</sup> Ce protocole n'est pas encore entré en vigueur.

<sup>930</sup> Ce protocole n'est pas encore entré en vigueur.

Constitution d'une clause d'arbitrage qui serait insérée dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale<sup>931</sup>. En effet, les traités internationaux sont approuvés à la majorité simple en application de la Constitution<sup>932</sup>. Or toute décision autorisant le transfert du pouvoir juridictionnel au profit d'une organisation internationale doit être approuvée à la majorité des trois quart<sup>933</sup>, et l'auteur d'en conclure qu'il n'est pas certain qu'un traité fiscal international puisse valablement établir un tribunal arbitral. Pour la première fois en 2013, la Norvège a inclus une clause compromissoire lors de la renégociation de ses conventions fiscales conclues avec le Royaume-Uni<sup>934</sup> et les Pays Bas<sup>935</sup>.

**1053** - En droit français, les juridictions étatiques ont une compétence exclusive en matière fiscale justifiée par le caractère d'ordre public de ces règles<sup>936</sup>.

**1054** - Cette compétence ne découle pas de la Constitution elle-même. C'est le Conseil constitutionnel qui a reconnu, dans une décision du 23 janvier 1987, à propos d'un texte de loi transférant le contentieux des décisions du conseil de la concurrence aux tribunaux de l'ordre judiciaire, qu'il existait un principe fondamental reconnu par les lois de la République, consacrant l'existence d'une juridiction administrative à côté de la juridiction judiciaire, et une compétence constitutionnellement réservée à la première. A ainsi valeur constitutionnelle, *«la compétence de la juridiction administrative pour l'annulation ou la réformation des décisions prises, dans l'exercice des prérogatives de puissance publique,*

<sup>931</sup> Omar G. DAJANI, *Settlement of disputes in Norwegian tax treaty law*, chapitre de l'ouvrage de Mario ZUGER et Michael LANG, *Settlement of disputes in tax treaty law*, (2002), précité, p 396.

<sup>932</sup> Articles 76 à 79 de la Constitution du 17 mai 1814.

<sup>933</sup> Article 93 de la Constitution du 17 mai 1814.

<sup>934</sup> Protocole signé le 13 mars 2013, et entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2014.

<sup>935</sup> Protocole signé le 23 avril 2013, et entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2014.

<sup>936</sup> L'article 33 du Code de Procédure civile (CPC) pose en principe que *« la compétence des juridictions en raison de la matière est déterminée par les règles relatives à l'organisation judiciaire et par des dispositions particulières »*.

En matière fiscale, par dérogation au principe suivant lequel le contentieux administratif relève de la juridiction administrative, la loi a attribué expressément compétence aux tribunaux de grande instance pour connaître des litiges relatifs aux droits d'enregistrement et de timbre, à la taxe de publicité foncière, à l'impôt de solidarité sur la fortune, aux contributions indirectes et aux taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions (article L 199 du livre des procédures fiscales (LPF) et article 885 D du code général des impôts (CGI)) – voir notamment BOFIP BOI-CTX-ADM-10-10-10-20120912 et BOFIP, BOI-CTX-JUD-10-10.

L'existence de deux ordres de juridiction, entre lesquelles la répartition des compétences ne va pas toujours de soi a donné lieu à une abondante jurisprudence : voir notamment Cass. com. arrêt du 20 juillet 1965, publié au Bulletin n° 467 : *« la compétence du tribunal de grande instance est exclusive et d'ordre public »* ; Cour de Cassation, Chambre commerciale, 11 février 1992, n. 89-20.642, M. Lesaëge. Dr. fisc. 1er Juillet 1992 - n° 27 : *« Attendu qu'en statuant ainsi, alors que les textes en cause ont trait à l'impôt sur le revenu, d'où il suit qu'en l'absence d'une réponse évidente aux questions en débat il lui appartenait de renvoyer les parties à faire trancher les questions préjudicielles dont dépendait la solution du litige par la juridiction administrative exclusivement compétente et, par conséquent, de surseoir à statuer à cette fin, la Cour d'appel a violé les textes susvisés »*.



*par les autorités exerçant le pouvoir exécutif, leurs agents, les collectivités territoriales de la République ou les organismes publics placés sous leur autorité ou leur contrôle*<sup>937</sup>».

**1055** - Il résulte de cette décision que les décisions des personnes publiques manifestant l'exercice de prérogatives de puissance publique sont de la compétence constitutionnellement réservée du juge administratif s'il s'agit d'un contentieux de l'annulation ou de la réformation<sup>938</sup>. La compétence des juridictions administratives n'est en effet déclarée que partiellement constitutionnelle<sup>939</sup>.

**1056** - Si cette décision règle le problème de la dualité des juridictions sur un plan horizontal (dualité des ordres nationaux), il ne le règle pas sur un plan vertical (dualité des ordres nationaux et internationaux). La question est dès lors de savoir si une convention fiscale bilatérale constitue un fondement juridique suffisant pour permettre le transfert de la compétence juridictionnelle dans le cadre d'un différend fiscal entre les Etats, cette compétence étant de nature constitutionnelle.

**1057** - Les dispositions de l'article 55<sup>940</sup> de la Constitution de 1958, qui posent le principe de la supériorité des traités et accords régulièrement ratifiés ou approuvés par rapport aux lois ne règlent pas la question de la hiérarchie entre une norme internationale et une norme de nature constitutionnelle. Par ailleurs l'article 54 de la Constitution<sup>941</sup> établit une hiérarchie favorable à la Constitution puisqu'il prévoit qu'un traité contraire à la Constitution ne peut être ratifié : ce n'est pas la Constitution qui est contrainte de s'adapter au traité à travers une révision, mais le traité qui ne peut pas être ratifié et qui est donc inapplicable en France.

---

<sup>937</sup> Conseil Constitutionnel, décision du 23 janvier 1987, n° 86-224 DC, Journal officiel du 25 janvier 1987, p. 924, Recueil, p. 8.

Auparavant, dans une décision du 22 juillet 1980, le Conseil constitutionnel avait déjà consacré l'indépendance de la juridiction administrative. La doctrine considère que cette décision de 1980 consacre l'existence constitutionnelle de l'action du Conseil d'État.

<sup>938</sup> Les redressements en matière de prix de transfert notifiés par l'administration fiscale relèvent du contentieux de l'annulation.

<sup>939</sup> Le Conseil constitutionnel n'a pas voulu inclure dans une compétence constitutionnellement garantie toutes les compétences de la juridiction administrative. Ainsi le contentieux de la responsabilité de la puissance publique, le contentieux par voie d'exception d'illégalité des décisions administratives, le contentieux des décisions administratives que peuvent parfois prendre des personnes privées chargées d'une mission de service public, notamment, ne sont pas couverts.

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel fait plusieurs réserves : (i) le Principe fondamental reconnu par les lois de la République ne vaut pas pour les matières que le Conseil constitutionnel définit comme étant «réservées par nature à l'autorité judiciaire»; (ii) il admet qu'il peut y avoir des lois qui, dans un souci de bonne administration de la justice, et pour créer des blocs de compétence juridictionnelle, transfèrent des compétences au juge juridictionnel.

<sup>940</sup> Voir *Supra*, note de bas de page n° 630.

<sup>941</sup> Article 54 de la Constitution de 1958 : « Si le Conseil constitutionnel, saisi par le président de la République, par le Premier ministre ou par le président de l'une ou l'autre Assemblée, a déclaré qu'un engagement international comporte une clause contraire à la Constitution, l'autorisation de le ratifier ou de l'approuver ne peut intervenir qu'après la révision de la Constitution ».

**1058** - Le Conseil d'Etat a eu l'occasion de se prononcer sur cette question complexe de la hiérarchie des normes juridiques nationales et internationales. Dans un arrêt Sarran du 30 octobre 1998, il a jugé, en assemblée du contentieux, que la suprématie des engagements internationaux conférée par l'article 55 de la Constitution « *ne s'applique pas, dans l'ordre interne, aux dispositions de nature constitutionnelle*<sup>942</sup> ».

**1059** - Mais l'arrêt fait soigneusement la distinction entre l'ordre interne et l'ordre international. Ce faisant, le Conseil d'État ne conteste pas qu'en droit international, on ne peut se prévaloir d'une norme interne, y compris constitutionnelle, pour faire échec à un engagement international. En effet, il résulte des dispositions de l'alinéa 14 du préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, auquel renvoie le préambule de la Constitution du 4 octobre 1958 que "*la République française, fidèle à ses traditions, se conforme aux règles du droit international public*". Au nombre de ces règles, le Conseil constitutionnel a jugé que figure la règle *Pacta sunt servanda*<sup>943</sup>.

**1060** - En conséquence, dans l'ordre juridique international, et dans l'ordre communautaire<sup>944</sup> en particulier, la France ne peut valablement se prévaloir de sa propre Constitution pour s'exonérer de ses engagements.

**1061** - Le second aspect de la question de la compatibilité de l'arbitrage au regard de la Constitution est celui de savoir si celle-ci autorise un transfert de la compétence fiscale au profit d'une instance non gouvernementale, c'est-à-dire, un transfert du pouvoir d'imposer. La réponse en droit français est sans ambiguïté : le droit d'imposer est d'origine exclusivement législative en application des dispositions de l'article 34 de la Constitution

---

<sup>942</sup> CE 30 octobre 1998 n° 200286, 200287, Ass., M. Sarran : Lebon p.368, RFD adm. 1998 p.1081, concl. C. Maugué ; JCP G 1999, IV, 1 278, obs. M.-Ch. Rouault ; RFD adm. 1999, p. 57s. - voir pour une analyse de cet arrêt, *Présentation des grands arrêts de la jurisprudence administrative*, 12ème édition : « *Le Conseil d'Etat a considéré que le juge national n'avait pas à contrôler la conformité d'une disposition de nature constitutionnelle à un traité, puisque les engagements internationaux n'ont pas, dans l'ordre interne, une autorité supérieure à celle de la Constitution. En effet, « la suprématie conférée [par l'article 55 de la Constitution] aux engagements internationaux ne s'applique pas, dans l'ordre interne, aux dispositions de nature constitutionnelle* ». Ce faisant, le Conseil d'État (...) a affirmé que, dans l'ordre interne, la hiérarchie des normes découle de la Constitution, qui est le texte suprême duquel toutes les autorités de l'État, et notamment ses organes juridictionnels, tirent leur pouvoir ».

<http://www.conseil-etat.fr/fr/presentation-des-grands-arrets/30-octobre-1998-m-sarran-m-levacher-et.html> ; voir également D. ALLAND, *Consécration d'un paradoxe : primauté du droit interne sur le droit international*, RFD adm. 1998, p. 1094s.

<sup>943</sup> Cons. Const. n° 92-308 DC du 9 avril 1992, Rec. p. 55.

<sup>944</sup> La Cour de Justice du Luxembourg a posé le principe de la primauté du droit communautaire sur le droit des pays membres, quel que soit le texte de droit interne, voir notamment, aff. Costa c. ENEL, précitée.

de 4 octobre 1958<sup>945</sup>. Les dispositions arbitrales des conventions fiscales internationales ne permettent que de répartir la base imposable entre deux Etats. Le revenu attribué à un Etat est ensuite imposable en application des règles de droit interne.

**1062** - La procédure d'arbitrage, telle que prévue à l'issue de l'échec d'une procédure amiable, n'a pas pour objet d'attribuer à l'arbitre le droit d'imposer un revenu ou de remettre en cause l'exigibilité de l'impôt qui serait dû en application du droit interne. Si tel était le cas, la procédure ainsi instaurée serait manifestement anticonstitutionnelle du point de vue du droit français notamment.

**1063** - En revanche, une convention a le pouvoir d'enlever à la France son droit d'imposer, ce à quoi peut aboutir la décision de l'arbitre.

**1064** - Si les règles de droit interne peuvent ne pas autoriser l'instauration d'une procédure d'arbitrage, c'est aussi sur le fondement de l'atteinte inacceptable à la souveraineté de l'Etat que l'arbitrage a longtemps été rejeté en matière fiscale.

## ***2) La souveraineté fiscale des Etats***

**1065** - Les pays membres de l'O.C.D.E. ont longtemps été fermement opposés à l'instauration d'une procédure d'arbitrage pour régler les contentieux fiscaux. L'objection majeure répétée était que « *l'adoption d'une semblable procédure représenterait un abandon sans précédent de souveraineté fiscale* »<sup>946</sup>.

**1066** - Comme l'explique le Professeur Maarten ELLIS<sup>947</sup>, l'arbitrage est *a priori* banni de tout contentieux fiscal car l'Etat, à travers son administration, exerce une de ses prérogatives les plus importantes, lever et collecter l'impôt. L'arbitrage paraîtrait en conséquence devoir, par définition, laisser hors de son champ tout examen des règles fiscales, qu'il s'agisse d'en ordonner ou d'en contrôler l'exécution.

**1067** - C'est ainsi au nom du principe de la souveraineté nationale que le Département du Trésor et surtout le Sénat américains se sont longtemps opposés à l'instauration d'une procédure d'arbitrage dans les conventions fiscales bilatérales conclues par les Etats-

---

<sup>945</sup> A cet égard, la question a pu se poser de la portée exacte de la loi du 28 décembre 1959 selon laquelle « *nonobstant toute disposition contraire du code général des impôts, sont passibles en France de l'impôt (...) tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale relative aux doubles impositions* », voir *Supra*, n° 692 -

<sup>946</sup> O.C.D.E., rapport de 1984, p 23 § 55.

<sup>947</sup> Prof. Maarten J. ELLIS, *Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Response to David TILLINGHAST*, Bulletin - Tax Treaty Monitor, March 2002, p 100s.

Unis<sup>948</sup>.

**1068** - La notion de souveraineté fiscale est un concept aux contours incertains. Les définitions sont quasi inexistantes dans les ouvrages de droit fiscal international. Le Professeur Guy GEST note que la définition la plus aboutie figure dans le fascicule introductif du Juris-classeur de droit fiscal international<sup>949</sup>, dans lequel la souveraineté fiscale est assimilée à l'autonomie du système fiscal, qui se distingue de la souveraineté politique. Mais le Professeur GEST rejette cette conception car « *si les mots ont un sens, autonomie n'est pas souveraineté* ». Ce concept se définirait comme étant plutôt « *la compétence de la compétence fiscale dans l'ordre interne comme dans l'ordre international* ». Est ainsi souverain « *celui qui, non seulement est investi de compétences, est autonome, mais a la maîtrise de ses compétences (...)* ». L'auteur poursuit en expliquant que cette définition correspond à la conception qu'a le Conseil constitutionnel de ce que sont les transferts de souveraineté. Ces transferts sont avant tout des transferts de compétence. Dans l'ordre international, la souveraineté fiscale est relative, puisque limitée par la propre souveraineté fiscale des autres Etats, également souverains.

**1069** - A ce jour, les Etats n'ont pas conféré de compétences fiscales spécifiques à des organisations internationales<sup>950</sup>. Si la procédure d'arbitrage entraîne éventuellement un transfert du pouvoir de juger au profit de l'arbitre, il ne s'agit pas d'un transfert de compétence fiscale comme déjà évoqué. L'arbitre n'a ni le pouvoir d'imposer un revenu, ni celui de dégrever un impôt exigible.

**1070** - La question de la souveraineté des Etats ne saurait donc constituer un argument valable à l'encontre de l'instauration d'une procédure d'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable puisqu'elle ne prévoit pas de transfert de la compétence fiscale aux arbitres.

**1071** - L'O.N.U. a d'ailleurs récemment reconnu que la souveraineté des Etats ne les

---

<sup>948</sup> Voir notamment, Tax Management Journal, Vol. 18, n°8, August 1989 : « *The IRS and Treasury representatives to the OCED were reluctant to accept the principle of arbitration to resolve double taxation cases, feeling that such a procedure would, in effect, be ceding the U.S. government's right to determine and assess its taxes* ». Voir également, Cahier de droit fiscal international, IFA, rapport des Etats-Unis, rapporteur Robert T COLE, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXVIa, 1981, p. 279.

<sup>949</sup> G. GEST, *Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale*, Mélanges Paul ANSELEK, 2005, Ed. Bruyant, pp 331-341.

<sup>950</sup> Au sein de l'Union européenne, de nombreux auteurs se sont toutefois penchés sur la question d'une éventuelle atteinte à la souveraineté des Etats, notamment au travers des décisions de la Cour de justice, voir notamment, outre l'article précité de Guy GEST, l'article de Frans VANISTENDEAL, doyen de la faculté de droit de Leuven, *Marché interne et souveraineté fiscale*, Regard sur le droit communautaire, Collectif, LGDJ, 2005, Éditeur : Bibliothèque de l'Institut André TUNC, ouvrage composé en l'honneur de Cyrille David,

empêche pas d'accepter d'être liés dans le cadre d'une convention fiscale par la décision d'un tribunal arbitral lorsque les autorités compétentes ne peuvent pas parvenir à un accord<sup>951</sup>.

**1072** - Cette prise de position officielle est sans doute l'une des conséquences des travaux engagés par l'O.C.D.E. à compter de 2003. C'est en effet à leur suite que cette organisation a opéré un revirement de position en faveur de l'arbitrage fiscal international, influençant en ce sens l'O.N.U.

## **II. LE REVIREMENT DE POSITION DE L'O.C.D.E. ET DE L'O.N.U. EN MATIERE D'ARBITRAGE FISCAL INTERNATIONAL**

**1073** - En 1984, l'O.C.D.E. indiquait que « *le Comité ne recommande pas pour l'instant l'adoption d'une procédure arbitrale obligatoire pour remplacer ou compléter la procédure amiable. A son avis, la nécessité d'un tel mécanisme n'est pas démontrée par les données de fait disponibles (...)* »<sup>952</sup>. Près de dix ans plus tard, afin d'apprécier de nouveau le besoin de mettre en place une procédure d'arbitrage, le secrétariat de l'O.C.D.E. prépara un questionnaire qui fut envoyé aux Etats membres le 11 juin 1993. Une faible majorité des Etats se prononcèrent en faveur de l'arbitrage<sup>953</sup>. Aussi dans ses Principes directeurs de 1995, l'O.C.D.E. a-t-elle mentionné que les développements intervenus depuis 1984 justifient la réouverture du dossier et que le Comité des affaires fiscales est convenu d'entreprendre sur le sujet une étude dont les conclusions viendront compléter les Principes directeurs<sup>954</sup>. En 1996, puis en avril et décembre 1998<sup>955</sup> et encore en avril 1999, le groupe de travail n°6 discuta de la question de l'amélioration des procédures de résolution des différends fiscaux internationaux. Lors de ces réunions, aucun consensus en faveur de l'arbitrage n'apparut. C'est à partir de 2004<sup>956</sup> que l'O.C.D.E. commença à revoir officiellement sa position. Le recours à des mécanismes

---

<sup>951</sup> U.N. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to Improve the Mutual Agreement Procedure* (October, 6, 2010): "Sovereignty does not prevent States from agreeing in a tax convention to be bound by the decision of an arbitration board (private tax experts) where the competent authorities cannot reach an agreement on a tax issue".

<sup>952</sup> O.C.D.E., rapport de 1984, précité.

<sup>953</sup> O.C.D.E., DAFPE/CFA/WP6(93)10 ; voir également le projet de note de l'O.C.D.E., *The work on dispute resolution*, rédigé en 2002, non publié.

<sup>954</sup> O.C.D.E., Principes directeurs, 1995, §4.167 - § 4.171.

<sup>955</sup> Voir la note de l'O.C.D.E., DAFPE/CFA/WP6(98)2. Cette note fut préparée par le secrétariat de l'O.C.D.E. et soumise au *working party n°6*. Le sujet de la mise en œuvre d'une procédure d'arbitrage fut évoqué et certaines questions techniques, telles que le rapport entre l'arbitrage et la procédure amiable, le rôle du contribuable et la structure de l'arbitrage furent abordées.

<sup>956</sup> O.C.D.E., rapport d'étapes de 2004 précité, p 33.

supplémentaires de règlement des conflits pour compléter la procédure amiable fut préconisé. Néanmoins, la question du caractère obligatoire ou facultatif de ces recours n'était pas tranchée. Ce n'est qu'en juin 2005, lors d'une réunion du groupe de travail, que le choix définitif fut fait en faveur d'un arbitrage obligatoire, officialisé dans le rapport final de 2007<sup>957</sup>.

**1074** - L'évolution de la position de l'O.C.D.E. à l'égard de l'arbitrage fiscal peut s'expliquer par le précédent que constitue l'adoption en 1990 de la Convention européenne d'arbitrage, par la pression de certaines organisations internationales mais aussi, et peut-être surtout, par le revirement de position des Etats-Unis sur ce sujet<sup>958</sup> (A).

**1075** - Sous l'influence de l'O.C.D.E., l'O.N.U. a également revu sa position en la matière, mais avec plus de réticence. Si les deux conventions modèles prévoient désormais une clause d'arbitrage au paragraphe 5 de l'article 25, celles-ci se distinguent sur certains points (B).

### A. Les influences extérieures

**1076** - Certaines instances internationales se sont, de longue date, ouvertement prononcées en faveur de l'arbitrage fiscal dans le cadre de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E. (1).

**1077** - Toutefois, c'est probablement l'évolution des Etats-Unis en faveur de l'arbitrage fiscal en droit international qui est à l'origine du revirement de position de l'O.C.D.E. (2).

#### *1) L'appel en faveur de l'arbitrage de certaines organisations internationales*

**1078** - Des organismes internationaux représentant le secteur privé se sont depuis longtemps prononcés en faveur d'une procédure d'arbitrage en matière fiscale<sup>959</sup>.

**1079** - La C.C.I. a rendu publique une première prise de position en 1984<sup>960</sup> et a réaffirmé sa volonté d'encourager les gouvernements à accepter l'arbitrage obligatoire des conflits

<sup>957</sup> O.C.D.E., Rapport de février 2007, précité.

<sup>958</sup> Voir notamment les articles de DOURADO A-P et PISTONE P., *Some critical thoughts on the introduction of arbitration in tax treaties*, Intertax, March 2014, Volume 42, p. 158s ; LINDENCROMA G. et MATTSON N., *Arbitration in taxation: an introduction*, Intertax, March 2014, Volume 42, p. 161-162 ; LANG Michael, *ECJ and mutual agreement procedure*, Intertax, March 2014, Volume 42, p. 169s ; MONSENEGO J., *Designing arbitration provisions in tax treaties: reflections based on the US experience*, Intertax, March 2014, Volume 42, p. 163.

<sup>959</sup> Voir à ce sujet l'article de J.P LE GALL, *Fiscalité et Arbitrage*, précité, p 26 et 27.

<sup>960</sup> C.C.I., Résolution de la session de Stockholm du 16 juin 1984.

fiscaux internationaux dans son programme d'action de 1999<sup>961</sup>. Cette organisation a également proposé une rédaction de clause d'arbitrage lors de sa déclaration de politique générale du 3 mai 2000, accompagnée de commentaires<sup>962</sup>.

**1080** - Elle propose ainsi une procédure d'arbitrage pour les cas entrant dans le champ d'application de l'article 25-1 de la convention modèle O.C.D.E. Selon son projet de clause, le recours à l'arbitrage est obligatoire si aucun accord amiable n'est intervenu entre les autorités compétentes, dans les deux ans à compter de la soumission du cas à l'une ou l'autre des autorités compétentes ou si le contribuable considère que l'accord obtenu n'est pas conforme aux dispositions de la convention<sup>963</sup>. La C.C.I. est la seule organisation à avoir proposé que la procédure d'arbitrage puisse être mise en œuvre malgré l'obtention d'un accord amiable entre les parties.

**1081** - Le délai de deux ans peut être étendu, sur accord des parties, du contribuable et de toute entreprise associée ou si le cas est pendant devant un tribunal. La demande d'arbitrage doit être faite par le contribuable, qui a ainsi un droit d'initiative, dans le délai d'un an à compter de l'expiration du délai de deux ans. Il a le droit de mettre un terme à la procédure d'arbitrage à tout moment et il doit s'engager à être lié par la sentence. Celle-ci doit être fondée en droit et motivée. La décision de la commission d'arbitrage est prise à la majorité simple dans le délai d'un an. Selon les commentaires de la C.C.I., ce délai d'un an ne devrait courir qu'à compter du moment où les arbitres ont été choisis. Par ailleurs, la clause autorise expressément le contribuable ou son représentant à présenter toute information pertinente, par oral ou par écrit, devant la commission, même si ces informations ne sont pas demandées par la commission et à répondre aux arguments avancés par les autorités compétentes. Les autorités compétentes nomment le même nombre d'arbitres, qui ensuite nomment un membre supplémentaire dans les trois mois. Aucun mécanisme de recours n'est prévu si les autorités compétentes ne respectent pas ce délai. Il n'est pas précisé que les arbitres doivent être indépendants et impartiaux. La sentence lie les autorités compétentes « *pour ce cas particulier* » ainsi que le contribuable qui a initié la procédure. Elle doit être exécutée, quels que soient les délais de droit interne.

---

<sup>961</sup> C.C.I., document n° 180/438, 3 mai 2000, Introduction.

<sup>962</sup> Voir C.C.I., *Arbitration in international tax matters : draft bilateral convention article*, DOC 180/455 (6/02/2002).

<sup>963</sup> C.C.I. : article 25A- “1) *If a case has been presented to either competent authority under paragraph 1 of Article 25, the case shall be submitted to an arbitration board according to the provisions of this Article at the request of the person who presented the case (in this Article referred to as the "taxpayer") if the competent authority to which the case was presented has not either itself or by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State arrived at a solution within two years of the date on which the case was so presented or if the taxpayer considers that the solution which has been arrived at is not in accordance with the Convention.*”

Par ailleurs, le paragraphe 6 du projet de clause traite de l'obligation de confidentialité qui pèse sur les arbitres et autorise les autorités compétentes à transmettre les informations nécessaires pour la conduite de la procédure. Les modalités de répartition des coûts de la procédure sont précisées. Chaque Etat supporte les coûts qui lui sont directement affectables, les autres coûts sont partagés entre les Etats contractants mais la commission peut décider d'une affectation différente. En principe, le contribuable ne supporte donc pas les coûts de la procédure. Enfin, les autorités compétentes sont autorisées à modifier ou à compléter la procédure ainsi établie. Selon les commentaires de la C.C.I., cette disposition a pour objectif de s'assurer que les autorités compétentes pourront effectivement se mettre d'accord sur la procédure sans avoir besoin qu'un protocole à la convention soit signé.

**1082** - L'IFA a également plaidé pour l'arbitrage fiscal lors notamment de ses congrès de Zurich (1951), Vienne (1957), Bâle (1960) et Florence (1993). Une étude sur ce sujet et des propositions de clauses modèles ont été présentées en 2002 par le Professeur William W. PARK et David R. TILLINGHAST et publiées par l'IFA en 2003<sup>964</sup>. Leurs propositions se distinguent de celles de la C.C.I. sur certains points.

Tout d'abord, leur modèle de clause d'arbitrage ne permet pas au contribuable de mettre en œuvre la procédure si les autorités compétentes sont parvenues à un accord. Il ne leur a pas semblé opportun de permettre au contribuable de tenter d'obtenir un meilleur arrangement par le biais de l'arbitrage. Si une telle situation devait exister, ils suggèrent que le coût de l'arbitrage soit alors laissé à la charge du contribuable.

Par ailleurs, le recours à l'arbitrage est obligatoire en cas d'échec de la procédure amiable mais il doit être initié pas plus tôt que deux ans et pas plus tard que quatre ans après la saisine des autorités compétentes. Le contribuable ne semble pas pouvoir se retirer de la procédure à tout moment. La Cour permanente d'arbitrage de La Haye est nommée comme autorité de désignation des arbitres lorsque les Etats manquent à leur devoir de les nommer ou lorsqu'il s'agit de désigner le président du tribunal arbitral. L'une des clauses proposées relatives à la constitution du tribunal arbitral prévoit expressément que les arbitres ne peuvent pas être un employé ou un consultant des Etats parties ou du contribuable ou de l'entreprise associée. La sentence rendue s'impose aux parties et au contribuable mais elle peut faire l'objet d'une contestation dans certains cas<sup>965</sup>. Enfin une

---

<sup>964</sup> Voir l'étude de William W. PARK et David R. TILLINGHAST, *Tax treaty arbitration*, September 2002, annexée au rapport d'étape de l'O.C.D.E. de 2004 précité (annexe 4).

<sup>965</sup> IFA, Article 7: "(...) Awards rendered pursuant to this Article shall be subject to challenge only for (i) an arbitrator's bias or corruption, (ii) award misconstruing the arbitral tribunal's jurisdiction,



clause *lis alibi pendens* est proposée. La mise en œuvre de l'arbitrage suspend toute autre procédure, qu'elle soit administrative ou juridictionnelle jusqu'à l'issue de l'arbitrage. Le contribuable n'a donc pas à se désister de ses recours de droit interne.

Enfin, les règles procédurales sont prévues de façon plus détaillée dans un projet de *memorandum of understanding*<sup>966</sup>.

**1083** - En revanche, le champ d'application de l'arbitrage est identique à ce qui est proposé par la C.C.I. et se limite aux seuls cas de l'article 25-1 de la convention modèle. Le recours à l'équité est également exclu<sup>967</sup>, sauf s'il en est décidé autrement par les parties.

**1084** - Le BIAC<sup>968</sup> ou encore l'International Bar Association<sup>969</sup> se sont également résolument prononcés en faveur du recours à l'arbitrage fiscal en cas d'échec de la procédure amiable.

## 2) L'évolution de la position des Etats-Unis

**1085** - A l'origine, la doctrine de l'*Office of legal Counsel* du ministère de la justice interdisait à l'Etat fédéral de recourir à l'arbitrage car ce dernier était jugé contraire à certaines dispositions de la Constitution américaine<sup>970</sup>. Cette doctrine a définitivement été abandonnée en septembre 1994<sup>971</sup>.

(iii) *irregular composition of the arbitral tribunal, or (iv) conduct of the proceeding in a way that denies a participant the opportunity to present its case or which deviates significantly from the procedural mission established by the Contracting States.*"

<sup>966</sup> IFA *Arbitration Proposal* : "The proposal below includes procedural mechanism not found in the ICC Model, such as provision for (a) terms of reference, (b) jurisdictional limits, (c), language, (d) arbitral situs, (e) interim measures, (f) penalties, (g) arbitrator qualification, (h) declaratory relief and (i) "last best offer" (baseball) arbitration."

<sup>967</sup> IFA, *Memorandum of understanding* § 13: "unless authorized by the Contracting States and the taxpayer(s), no arbitral tribunal may decide ex aequo et bono or in amiable composition".

<sup>968</sup> Business and Industry Advisory Committee

<sup>969</sup> Voir [http://www.biac.org/statements/tax/FinBIAC\\_comments\\_OECD\\_MAPdraft\\_25102004.pdf](http://www.biac.org/statements/tax/FinBIAC_comments_OECD_MAPdraft_25102004.pdf) et aussi notamment,

[http://www.ibanet.org/Conferences/17th\\_Annual\\_IBA\\_International\\_Arbitration.aspx](http://www.ibanet.org/Conferences/17th_Annual_IBA_International_Arbitration.aspx)

<sup>970</sup> Voir notamment U.S. Const. art. II, § 2, cl. 2 ("Appointment clause"): "the President,] shall nominate, and by and with the Advice and Consent of the Senate, shall appoint Ambassadors, other public Ministers and Consuls, Judges of the supreme Court, and all other Officers of the United States, whose Appointments are not herein otherwise provided for, and which shall be established by Law: but the Congress may by Law vest the Appointment of such inferior Officers, as they think proper, in the President alone, in the Courts of Law, or in the Heads of Departments". Cette clause définit les mécanismes exclusifs par lesquels un agent des Etats-Unis peut être nommé.

<sup>971</sup> Voir la déclaration de l'*Office of legal Counsel*: "we confirmed our earlier oral advice that "the Office of Legal Counsel no longer takes the view that the Appointments Clause, U.S. Const. art. II, § 2, cl. 2, bars the United States from entering into binding arbitration.", September 19, 1994, <http://www.justice.gov/olp/adr/b01adr08.html>

**1086** - S'agissant de l'arbitrabilité des litiges fiscaux, c'est au nom du principe de la souveraineté nationale que le Département du Trésor et le Sénat américains se sont longtemps opposés à l'instauration d'une procédure d'arbitrage dans les conventions fiscales bilatérales conclues par les Etats-Unis<sup>972</sup>.

**1087** - La conclusion d'une première convention stipulant le recours à une procédure d'arbitrage avec l'Allemagne en 1989 ne fut pas véritablement le signe d'un changement de position de la part des Etats-Unis mais revêtait plutôt un caractère expérimental. En effet, dans le cadre du *Memorandum of Understanding*<sup>973</sup> conclu en 1993 relatif à la seconde convention fiscale américaine prévoyant la possibilité d'un recours à l'arbitrage, à savoir la convention avec les Pays-Bas, les Etats-Unis rappelaient expressément leurs réticences en la matière et indiquaient souhaiter voir si l'expérience de l'arbitrage instauré dans le cadre de la convention conclue avec l'Allemagne ou celle de la Convention européenne d'arbitrage étaient positives avant d'accepter l'entrée en vigueur de la clause d'arbitrage<sup>974</sup>. Les autorités compétentes devaient se réunir à l'issue de la troisième année à compter de l'entrée en vigueur de la convention afin de déterminer si les conditions étaient réunies pour procéder à l'échange de notes diplomatiques qui auraient permis l'entrée en vigueur de la clause d'arbitrage.

**1088** - Jusqu'en 2006, sur les neuf conventions fiscales conclues à l'époque par les Etats-

---

<sup>972</sup>Voir Rapport IFA de 1981, précité, p. 279. Voir également *Tax Management International Journal*, Vol 18, n° 8, August 1999, précité. Voir aussi *Tax Management Transfer Pricing Report, US officials consider Pros, Cons of including arbitration in Model Treaty*, Vol. 13, n° 9, 15 Sept. 2004 : "The US competent authority has acknowledged that tax dispute arbitration is a "hard sell" within government, including Congress, whose members have been concerned about giving up sovereignty to arbitrators".

<sup>973</sup> Treasury department technical explanation of the convention between the United States of America and the Kingdom of the Netherlands for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income signed at Washington on December 18, 1992 and Protocol signed at Washington on October 13, 1993 (ci après, "MoU").

<sup>974</sup> Convention Etats-Unis-Pays-Bas, MoU : "The United States was reluctant to implement an arbitration procedure under another tax convention until there had been an opportunity to evaluate the process in practice under the German Convention. It was agreed, therefore, that, as specified in paragraph 5, the provisions of the Convention calling for an arbitration procedure will not take effect until the two States have agreed through an exchange of diplomatic notes to do so. This agreement is elaborated on in subparagraph A of paragraph XXVII. of the Memorandum of Understanding. That paragraph notes the understanding that the two States will exchange diplomatic notes implementing the arbitration procedure at such time as either the provision under the U.S.-Germany Convention, or the similar provision in the European Communities agreement signed on 23 July, 1990, has proven to be satisfactory. It is further agreed that the competent authorities will consult at the conclusion of three years following entry into force of the Convention to determine whether conditions have been fulfilled for the exchange of diplomatic notes implementing the arbitration procedure". Voir également *Tax Management Transfer Pricing Report, US officials consider Pros, Cons of including arbitration in Model Treaty*, Vol. 13., n° 9, 15 Sept. 2004, précité, p. 467.

Unis prévoyant une clause arbitrale, aucune n'instituait son recours de façon obligatoire<sup>975</sup>.

**1089** - La position de principe des Etats-Unis a néanmoins évolué au cours de ces dernières années.

**1090** - En juin 2000, Mme Carol DUNAHOO, nouvelle directrice de l'IRS et autorité compétente pour les Etats-Unis, déclara que son service allait revoir sa position quant au recours à l'arbitrage pour résoudre les cas de double imposition résultant de l'application des conventions fiscales internationales<sup>976</sup>. Cette déclaration coïncida avec la publication d'un sondage montrant que les contribuables américains étaient massivement en faveur de l'introduction d'une procédure d'arbitrage obligatoire<sup>977</sup>.

**1091** - Un an plus tard, Mme DUNAHOO annonça que son service avait surmonté ses réticences concernant la procédure d'arbitrage et qu'il n'y avait plus d'opposition à l'utilisation de cette pratique<sup>978</sup>. Quelques mois plus tard, un certain nombre de représentants du secteur privé adressèrent une lettre au Trésor américain en faisant état d'une nécessité pressante et croissante d'introduire une procédure d'arbitrage obligatoire, compte tenu notamment du fait que le nombre de contrôles fiscaux en matière de prix de transfert par les autorités fiscales étrangères à l'encontre des multinationales américaines avait significativement augmenté<sup>979</sup>. Lors d'un séminaire commun avec les représentants français et canadiens, Mme DUNAHOO déclara qu'une procédure d'arbitrage obligatoire et contraignante pour les parties pourrait faciliter la résolution des cas de double imposition dans la mesure où cela mettrait la pression sur les autorités compétentes afin qu'elles trouvent un accord pour résoudre le différend<sup>980</sup>.

**1092** - A ce jour, les Etats-Unis ont conclu ou renégocié quatre conventions fiscales bilatérales qui instaurent un recours obligatoire à une procédure d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable<sup>981</sup>. Trois autres sont en cours de ratification<sup>982</sup>. Ces quatre conventions prévoient, dans le cadre du protocole d'accord associé, le recours à la

---

<sup>975</sup> Voir les conventions avec l'Allemagne (1989), le Canada (protocole de 1995), l'Italie (1999), l'Irlande (1997), la France (1994), le Kazakhstan (1993), le Mexique (1992), les Pays-Bas (1992) et la Suisse (1996).

<sup>976</sup> Transfer pricing report 98, 6/14/00. C'est également à cette époque que l'arbitrage fiscal est instauré en droit interne, voir *Supra*, n° 1040 -

<sup>977</sup> Transfer Pricing Report 7, 7/26/00.

<sup>978</sup> Transfer Pricing Report 631, 1/24/01.

<sup>979</sup> Transfer Pricing Report 850, 2/20/02.

<sup>980</sup> Transfer Pricing Report 655, 12/12/01; Transfer Pricing Report 719, 1/9/02. Voir également, Interview : *Dunahoo Discusses Challenges, Goals of Competent Authority*, 2003 Tax Management, 10-1-03, Vol 12, n°10.

<sup>981</sup> Il s'agit des conventions conclues ou renégociées avec l'Allemagne (avenant du 1<sup>er</sup> juin 2006), la Belgique (convention conclue le 27 novembre 2007), le Canada (avenant du 21 septembre 2007) et la France (avenant du 13 janvier 2009).

<sup>982</sup> Il s'agit des conventions avec l'Espagne (avenant de 2013), le Japon (avenant de 2013) et la Suisse (avenant de 2009).

procédure de la « dernière meilleure offre »<sup>983</sup>. Par exemple, celui conclu avec la France indique que « *i) La commission d'arbitrage fait connaître sa décision aux Etats contractants par écrit dans un délai de six mois à compter de la désignation de son président. La commission adopte comme décision l'une des Proposition de résolution transmises par les Etats.* ». Une rédaction similaire se retrouve dans les trois autres conventions conclues avec l'Allemagne, la Belgique et le Canada.

**1093** - Par ailleurs, les étapes de la procédure sont encadrées dans certains délais<sup>984</sup>. Fait remarquable, les Etats-Unis ont institué un système novateur pour contraindre les autorités compétentes à les respecter. En effet, « *si seul un Etat contractant transmet une proposition de résolution dans les délais impartis, celle-ci sera réputée constituer la décision de la commission dans le cas concerné et la Procédure sera close* »<sup>985</sup>. Une telle disposition devrait fortement inciter les autorités compétentes à répondre dans les délais.

**1094** - L'évolution de la position des Etats-Unis en matière d'arbitrage des différends fiscaux internationaux a, sans nul doute, favorisé une évolution dans le même sens de l'O.C.D.E., puis de l'O.N.U.

## B. Les clauses d'arbitrage des conventions modèles

**1095** - L'O.C.D.E. a intégré, dans la version publiée en 2008 de sa convention modèle, un modèle de clause d'arbitrage, avec des variantes proposées sur certains aspects procéduraux, et un modèle d'accord amiable sur l'arbitrage<sup>986</sup> (1). Cette modification de l'article 25 est sans doute l'une des plus importantes depuis la publication du projet de convention modèle de 1963.

**1096** - L'O.N.U. a suivi deux ans plus tard, avec plus de réserves, en proposant une clause arbitrale qui se distingue sur certains points de celle recommandée par l'O.C.D.E. (2).

---

<sup>983</sup> Voir *Infra*, n° 1128 - Pour une analyse d'un tel choix par les Etats-Unis, voir l'article de J. MONSENEGO, *L'expérience américaine en matière de clauses d'arbitrage conventionnelles*, Dr. fisc. n°6, 6 février 2014, p. 17 et 18.

<sup>984</sup> Voir Protocole relatif à la convention France-US, point g), qui se retrouve à l'identique dans les conventions avec l'Allemagne, la Belgique et le Canada : « *Chacun des Etats contractants est autorisé à soumettre, dans un délai de 60 jours à compter de la désignation du président de la commission d'arbitrage, une Proposition de résolution décrivant l'affectation proposée pour les montants spécifiques de revenus, de dépenses ou d'impôts concernés, ainsi qu'une note de position (« Position paper ») à l'appui pour examen par la commission d'arbitrage. (...). Chacun des Etats peut, s'il le souhaite, transmettre une Réponse à la commission dans un délai de 120 jours (...).* »

<sup>985</sup> Voir Protocole relatif à la convention France-US, point g), précité.

<sup>986</sup> Voir O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 63s et annexes, versions de 2008 et 2010.

### 1) *L'article 25-5 de la convention modèle O.C.D.E.*

**1097** - Le nouveau paragraphe 5 de l'article 25 de la convention modèle O.C.D.E. stipule que : « *Lorsque,*

- a) *en vertu du paragraphe 1, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, et que*
- b) *les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant, les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États. Les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités d'application de ce paragraphe<sup>987</sup>».*

**1098** - L'analyse de cette clause<sup>988</sup> et du modèle d'accord amiable sur l'arbitrage permettent de dégager les caractéristiques de la procédure d'arbitrage proposé par l'O.C.D.E. (a) et ses modalités de mise en œuvre (b).

#### *a. Les caractéristiques de la procédure d'arbitrage de l'O.C.D.E.*

**1099** - Le dispositif de l'article 25-5 ne constitue pas un recours supplémentaire pour le

---

<sup>987</sup> Une note de bas de page prévoit que. : « *Dans certains pays, la législation nationale ou des considérations de politique ou d'administration fiscales peuvent ne pas permettre ou ne pas justifier le type de résolution des différends envisagé dans ce paragraphe. De plus, quelques États peuvent vouloir n'inclure ce paragraphe que dans les conventions les liant à certains États. Pour ces raisons, ce paragraphe ne devrait être inclus dans une Convention que lorsque chaque État considère que ceci est approprié compte tenu des facteurs indiqués au paragraphe 65 des Commentaires sur ce paragraphe. Cependant, comme l'indique le paragraphe 74 de ces Commentaires, d'autres États peuvent être en mesure de convenir de supprimer du paragraphe la condition selon laquelle les questions non résolues ne doivent pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un de leurs tribunaux judiciaires ou administratifs* ».

<sup>988</sup> Pour une analyse de cette clause, voir également H. AULT and J. SASSEVILLE, 2008 *OECD Model: The New Arbitration Provision*, Bulletin for international taxation, May/June 2009 ; Marcus DESAX and Marc VEIT, *Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*, Arbitration International 405 (2007) ; Hugh. AULT, *Recent treaty development in the arbitration of international tax disputes*, p. 297s, Essays in honor of John F. Avery Jones, Edited by Philip BAKER and Catherine BOBETT, IBFD, 2010.

contribuable<sup>989</sup>. Il ne peut être mis en œuvre que si « *les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas dans un délai de deux ans (...)* ». Si la solution obtenue entre les autorités compétentes ne convient pas au contribuable, celui-ci n'a pas accès à l'arbitrage. Selon l'O.C.D.E., cette procédure n'est en conséquence pas indépendante de la procédure amiable. Elle en constitue le complément, ou le prolongement, pour en améliorer l'efficacité. Plusieurs conséquences découlent de cette interprétation du paragraphe 5<sup>990</sup>.

**1100** - Première conséquence, la procédure demeure une procédure entre Etats, malgré l'implication de tiers indépendants. Elle n'a d'objet que d'aider les autorités compétentes à trouver un accord. Dès lors, si les autorités compétentes sont en mesure de parvenir à une solution avant la décision de la commission d'arbitrage, il est mis fin à la procédure arbitrale<sup>991</sup>. Il est précisé par ailleurs que la commission chargée de l'arbitrage peut n'être saisie que de certains aspects du litige, à l'exclusion des points résolus par les autorités compétentes. La procédure diffère ainsi des formes d'arbitrage commercial puisque dans ces cas, la commission a compétence pour résoudre l'ensemble de l'affaire<sup>992</sup>. Enfin, les parties étant les autorités compétentes et non les contribuables, il n'est pas nécessaire d'accorder à ces derniers les mêmes droits que ceux dont ils disposent dans le cadre d'arbitrage de droit privé.

**1101** - Seconde conséquence, « *la résolution du cas présenté reste le fruit de la procédure amiable* »<sup>993</sup>. La solution résultant de la procédure d'arbitrage est ainsi un accord amiable<sup>994</sup> qui élimine le désaccord entre les autorités compétentes, mais pas nécessairement celui entre le contribuable et son administration fiscale. En conséquence, la clause proposée par l'O.C.D.E. prévoit que la décision amiable s'impose aux deux Etats contractants mais pas aux « *personnes directement concernées par le cas* »<sup>995</sup> qui peuvent la

---

<sup>989</sup> Voir O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 64, version de 2008 et 2010.

<sup>990</sup> Voir notamment l'article de H. AULT, *Recent treaty development in the arbitration of international tax dispute*, précité.

<sup>991</sup> Voir O.C.D.E., commentaires du modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 43.

<sup>992</sup> Voir O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 64.

<sup>993</sup> Voir O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 64. Voir également l'article de H. AULT, précité : « (...) *the end result of the process is a successful mutual agreement which eliminates the disagreement between the competent authorities* », p. 303.

<sup>994</sup> Article 25-5 : « (...) *À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux États contractants (...)* ».

<sup>995</sup> Curieusement, l'O.C.D.E. ne définit pas la notion de « *personne directement concernées par le cas* ». Sans doute faut-il entendre le contribuable redressé et l'entreprise associée dans le cas des différends en matière de prix de transfert. Cette dernière aurait donc la possibilité de ne pas accepter l'accord résultant de l'arbitrage, alors que seul le contribuable ayant saisi l'autorité compétente peut rejeter l'accord amiable, si aucun arbitrage est mis en œuvre.

rejeter et poursuivre leurs recours de droit interne<sup>996</sup>. L'O.C.D.E. n'a donc pas poursuivi l'approche proposée à l'origine dans son rapport de février 2006, qui rendait la décision d'arbitrage obligatoire non seulement pour les autorités compétentes mais également pour le contribuable<sup>997</sup>.

**1102** - Il convient également de souligner que la possibilité offerte aux personnes directement impliquées dans l'affaire de rejeter l'accord résultant de l'arbitrage est rédigée sous une forme négative<sup>998</sup>. Un tel refus peut être explicite ou, pour certains auteurs, implicite<sup>999</sup>, ce qui signifierait corrélativement que le contribuable n'a pas à accepter formellement l'accord amiable.

**1103** - Certains pays ont manifesté leur crainte que la possibilité de rejeter l'accord amiable résultant de la décision d'arbitrage aboutisse à un gaspillage de ressources et de temps. Cependant, lorsque la législation nationale permet au contribuable de rejeter l'accord résultant de la procédure amiable, l'expérience pratique des autorités compétentes de ces Etats montre que les cas où le contribuable rejette un tel accord sont très rares<sup>1000</sup>.

**1104** - Le champ d'application de la procédure d'arbitrale est limité aux seuls cas visés par le paragraphe 1 de l'article 25 pour lesquels les mesures prises par un Etat ont effectivement entraîné une situation d'imposition non conforme aux dispositions d'une convention. Par conséquent, les situations *susceptibles* d'entraîner une imposition non conforme à la convention n'entrent pas dans le champ d'application de cet article<sup>1001</sup>. Les différends relevant de l'article 25-3 de la convention modèle ne peuvent pas, non plus, être soumis à arbitrage, bien que ceux-ci puissent faire l'objet d'une procédure amiable. Cette position serait justifiée par le fait que les questions interprétatives n'exigeraient pas une résolution aussi impérieuse que les situations d'imposition non conforme à la

<sup>996</sup> Il est rappelé que la pratique de certains pays est de permettre la suspension des procédures juridictionnelles nationales en attendant l'issue de la procédure amiable afin de permettre au contribuable de décider soit d'accepter l'accord amiable, soit de le rejeter et de poursuivre son action devant les juridictions, voir *Supra* n° 459 -et suivants.

<sup>997</sup> Ce changement de position a été jugé nécessaire à la suite de la consultation publique du rapport de 2006.

<sup>998</sup> Article 25-5 : « (...) *À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux États contractants ( ...)* ».

<sup>999</sup> Voir l'article de H. AULT et J. SASSEVILLE, 2008 *OECD Model : The new arbitration provision*, précité : « *There is no requirement that the persons formally reject the mutual agreement; all that is required is that one of the persons does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision. Clearly, if a person goes to court to challenge the arbitration decision, it cannot be said that the person has accepted the mutual agreement implementing that decision or the assessment made on the basis of the mutual agreement. In such a case, neither state will be bound by the arbitration decision* ».

<sup>1000</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 79, versions de 2008 et 2010.

<sup>1001</sup> O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 72, 2010.

convention<sup>1002</sup>. Quant à la double imposition résultant d'un cas non prévu par la convention, il n'est pas apparu souhaitable d'imposer aux Etats contractants une solution décidée par voie d'arbitrage au titre d'un litige en dehors du champ d'application de la convention<sup>1003</sup>.

**1105** - Toutefois, les commentaires O.C.D.E. précisent que le champ d'application de la procédure peut être réduit aux seules questions factuelles ou élargi aux cas couverts par le paragraphe 3 de l'article 25<sup>1004</sup>. En d'autres termes, les Etats peuvent donner à la procédure arbitrale le champ d'application qui leur convient.

**1106** - Le recours à l'arbitrage n'est pas laissé à la discrétion des autorités compétentes. La nécessité d'une autorisation préalable délivrée par les autorités compétentes pour mettre en œuvre la procédure d'arbitrage a été identifiée comme l'une des raisons pour lesquelles, dans la pratique, les procédures conventionnelles existantes n'ont pas été utilisées. L'arbitrage n'est toutefois pas automatique. Le contribuable en a l'initiative. Il est en effet stipulé dans la clause conventionnelle que les questions non résolues dans un délai de deux ans « *doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande* ».

**1107** - Toutefois, le contribuable ne peut demander l'arbitrage « *si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États* ». Cette disposition règle le problème des Etats qui ne peuvent pas aboutir à un accord qui serait contraire à une décision de justice<sup>1005</sup>.

**1108** - Enfin lorsque l'accord amiable conclu à la suite de l'arbitrage n'est pas refusé, il s'applique « *quels que soient les délais prévus par le droit interne* ». Une telle stipulation vise à éviter les problèmes de prescription qui empêcheraient la mise en œuvre effective de l'accord obtenu<sup>1006</sup>. Une telle précision n'était pas nécessairement utile puisque la décision résultant de l'arbitrage étant un accord amiable, les stipulations de l'article 25-2, qui prévoient précisément l'application de l'accord amiable quels que soient les délais prévus en droit interne, auraient pu être considérées d'application générale.

---

<sup>1002</sup> Voir les articles précités de J. MONSENEGO et D. TILLINGHAST, *Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under income tax treaties*, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, p 55s.

<sup>1003</sup> Voir l'article de J. MONSENEGO, précité, ainsi que celui de D. TILLINGHAST, *Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under income tax treaties*.

<sup>1004</sup> Voir O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, §66 et § 73, versions de 2008 et 2010.

<sup>1005</sup> Ce n'est pas le cas de la France, voir *Infra* n° 1535 -.

<sup>1006</sup> S'agissant de la procédure amiable, une telle stipulation a été introduite à l'article 25-2 lors de la mise à jour de la convention modèle de 1977, voir *Supra* n° 87 -



**1109** - La clause conventionnelle stipule en dernier lieu que les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités de fonctionnement de la commission d'arbitrage.

***b. Les modalités de fonctionnement de la commission arbitrale***

**1110** - Les modalités d'application du processus d'arbitrage peuvent être réglées par accord amiable entre les autorités compétentes. Un tel document peut être conclu lors d'un échange de notes diplomatiques ou par avenant à la convention, ce qui lui donne la même force obligatoire que les dispositions de la convention. L'O.C.D.E. recommande de le rédiger au même moment que la convention afin d'avoir notamment une même date d'entrée en vigueur<sup>1007</sup>. Il n'y a donc pas de règlement sur l'arbitrage pour chaque affaire. Le texte est en principe d'ordre général et préalable aux litiges.

**1111** - Le modèle d'accord amiable sur l'arbitrage proposé par l'O.C.D.E. est très complet. Ce document aborde notamment la forme et les délais de la demande de soumission, le mandat et la sélection des arbitres, le degré de participation du contribuable, l'organisation logistique, la répartition des coûts de l'arbitrage et les modalités d'application de la décision d'arbitrage.

**1112** - Ainsi, la demande d'arbitrage doit être formulée par écrit et contenir des renseignements suffisants pour décrire le cas. On peut penser que ces informations seront normalement les mêmes que celles fournies pour initier la procédure amiable, sauf accord amiable partiel. Le contribuable doit également s'engager par écrit sur l'absence de décision juridictionnelle ou administrative préalablement intervenue. L'autorité compétente saisie de la demande d'arbitrage doit en envoyer une copie à l'autre autorité compétente dans les dix jours à compter de sa réception.

**1113** - La demande d'arbitrage ne peut être formulée qu'à l'issue d'une période de deux ans à compter de la date où le cas présenté à l'autorité compétente d'un Etat contractant a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre Etat. Doit-on considérer que ce délai part de la date à laquelle le contribuable a informé l'autre autorité compétente de la saisine de son autorité compétente ou bien est-ce à l'issue de la phase unilatérale de la procédure amiable, lorsque l'autorité compétente saisie du litige adresse à son homologue sa position? Il semble en fait que le délai de deux ans démarre lorsque les informations

---

<sup>1007</sup> O.C.D.E, commentaires sur l'article 25, § 85, versions de 2008 et 2010.

requis, dont la liste devrait figurer dans chaque accord amiable sur l'arbitrage, ont été transmises aux autorités compétentes<sup>1008</sup>.

**1114** - Après avoir établi et communiqué à la partie demandant l'arbitrage les termes du mandat de l'affaire<sup>1009</sup>, c'est-à-dire les questions devant être résolues par les arbitres, les autorités compétentes disposent de trois mois pour nommer chacune un arbitre. Les deux arbitres désignés ont ensuite deux mois pour nommer un troisième arbitre qui aura qualité de président<sup>1010</sup>. En cas de retard dans la nomination des arbitres, le contribuable ayant demandé l'arbitrage peut saisir le directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'O.C.D.E. qui devra nommer le ou les arbitres dans un délai de dix jours suivant réception de la demande formulée en ce sens par le contribuable<sup>1011</sup>. L'O.C.D.E. a ainsi prévu la solution en cas de défaillance des autorités compétentes. Dans le cadre de l'application de la Convention européenne d'arbitrage, la pratique a en effet montré que les autorités compétentes n'étaient guère réactives, voire réticentes à nommer leurs arbitres<sup>1012</sup>.

**1115** - Toute personne<sup>1013</sup>, notamment un représentant d'un Etat contractant, peut être nommé arbitre, à moins qu'elle n'ait été impliquée dans le cas soumis à arbitrage<sup>1014</sup>. Les conditions d'indépendance et d'impartialité, indispensables à la qualification d'arbitre<sup>1015</sup>, ne sont donc pas véritablement remplies. En conséquence, la procédure instaurée au paragraphe 5 de l'article 25 n'est pas une véritable procédure d'arbitrage. Elle n'est que de type arbitral.

**1116** - Le contribuable n'est pas partie à la procédure arbitrale. Toutefois, il dispose du droit de présenter son cas par écrit, selon les mêmes conditions que dans le cadre de la procédure amiable. En outre, il est précisé qu'avec la permission des arbitres, il peut également leur présenter sa position oralement<sup>1016</sup>.

**1117** - Le défaut de coopération du contribuable quant à la fourniture des informations

---

<sup>1008</sup> O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 2.

<sup>1009</sup> Ce mandat doit être établi et communiqué au contribuable dans les trois mois de la demande d'arbitrage, voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphes 3 et 4.

<sup>1010</sup> On retrouve la règle de l'imparité, exposée *Supra* n°1006 -

<sup>1011</sup> La même procédure s'applique dans l'hypothèse où il faut remplacer un arbitre.

<sup>1012</sup> Voir *Infra*, n° 1573 -

<sup>1013</sup> Il n'est pas prévu que l'accord précise des qualifications particulières qui seraient requises pour les arbitres dans la mesure où il est évident que les autorités compétentes ont intérêt à choisir des arbitres compétents, voir O.C.D.E., commentaires sur l'article 25, § 15 de l'approche générale du modèle d'accord.

<sup>1014</sup> Voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 7.

<sup>1015</sup> Voir *Supra* n° 1008 - et suivants.

<sup>1016</sup> Voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 11.

demandées peut retarder la nomination des arbitres<sup>1017</sup>.

**1118** - Par ailleurs, l'O.C.D.E. propose que chaque arbitre soit, du point de vue du respect des règles de confidentialité, considéré désigné comme représentant autorisé de l'autorité compétente l'ayant nommé. Si l'arbitre n'est pas nommé par une autorité compétente, il est proposé qu'il soit considéré comme le représentant de l'Etat contractant qui a été saisi du différend. Si les deux autorités compétentes ont été saisies simultanément, alors l'arbitre est le représentant de l'autorité compétente de l'Etat qui a pris la mesure ayant entraîné une imposition non conforme aux dispositions de la convention<sup>1018</sup>.

**1119** - Les arbitres sont ainsi soumis aux mêmes règles de confidentialité que les autorités compétentes et les dispositions de l'article 26 des conventions modèles sont applicables. Il peut alors être soutenu que la procédure d'arbitrage reste une procédure menée entre Etats.

**1120** - Une telle solution résout efficacement la difficulté liée à la transmission des informations couvertes par le secret fiscal à la commission d'arbitrage. Elle implique cependant que les arbitres soient considérés comme les représentants des autorités compétentes, ce qui, formellement du moins, est contraire aux règles d'indépendance et d'impartialité des arbitres.

**1121** - La décision arbitrale est prise, en principe, à la majorité simple et doit indiquer les principes juridiques sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend, sauf dispositions contraires du mandat<sup>1019</sup>. En précisant le terme « juridique », l'O.C.D.E. semble exclure le recours à l'équité.

**1122** - S'agissant des problématiques de prix de transfert, la décision est prise sur le fondement du principe de pleine concurrence, interprété à la lumière des Principes directeurs de l'O.C.D.E. ou de toute autre source juridique identifiée dans le mandat. S'agissant des questions d'interprétation de la convention, elles sont tranchées à la lumière des principes de la convention de Vienne sur le droit des traités, eu égard aux commentaires de la convention modèle<sup>1020</sup>.

**1123** - L'accord obtenu peut être publié sur accord des autorités compétentes et du contribuable. Bien que ne constituant pas un précédent, la publicité de la décision peut

---

<sup>1017</sup> Voir O.C.D.E., commentaires sur le modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 16.

<sup>1018</sup> O.C.D.E., modèle d'accord amiable relatif à l'arbitrage § 8.

<sup>1019</sup> Voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 15.

<sup>1020</sup> Voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 15.

utilement servir à éviter des litiges similaires à l'avenir. Elle contribue également à la transparence de la procédure<sup>1021</sup>.

**1124** - La décision arbitrale doit être rendue dans les six mois suivant la date à laquelle le Président a notifié par écrit aux autorités compétentes qu'il avait toutes les informations nécessaires à l'examen de l'affaire<sup>1022</sup>. Si les arbitres ne respectent pas ce délai, les autorités compétentes ont la possibilité de le prolonger pour une période n'excédant pas six mois, ou de désigner de nouveaux arbitres sous certaines conditions<sup>1023</sup>.

**1125** - Les autorités compétentes appliquent la décision arbitrale dans les six mois suivant sa communication en parvenant à un accord amiable<sup>1024</sup>. C'est cet accord amiable, et non la décision de la commission d'arbitrage, qui sera présenté au contribuable, et accepté ou rejeté par celui-ci. Formellement, ce sont donc les autorités compétentes qui aboutissent à un accord. Elles regagnent en quelque sorte l'autorité dont elles s'étaient départies en recourant à la procédure arbitrale. L'O.C.D.E. ne prévoit toutefois pas que les autorités compétentes peuvent trouver un accord amiable qui serait différent des termes de la décision arbitrale<sup>1025</sup>.

**1126** - Si l'on combine l'ensemble des délais procéduraux proposés par l'O.C.D.E., l'accord amiable est présenté au plus tôt au contribuable dans les vingt mois<sup>1026</sup> suivant la soumission de sa demande d'arbitrage.

**1127** - Enfin, il convient de souligner que l'O.C.D.E. propose également une procédure spécifique qui prévoit qu'un arbitre unique choisit l'une ou l'autre des propositions des autorités compétentes<sup>1027</sup>. Connue sous le nom de *baseball arbitration* ou *last best offer*, cette pratique est surtout utilisée aux Etats-Unis<sup>1028</sup>. Elle serait particulièrement adaptée

<sup>1021</sup> Voir AULT et SASSEVILLE, 2008 *OECD Model : The new arbitration provision*, précité.

<sup>1022</sup> Le modèle d'accord amiable prévoit également le cas où le Président n'a pas reçu toutes les informations requises dans le délai de deux mois suivant la nomination du dernier arbitre. Dans un tel cas, la décision de la commission est communiquée aux autorités compétentes dans les huit mois qui suivent la date de la notification de l'absence de réception des informations demandées par le Président, voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 16.

<sup>1023</sup> Voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 17.

<sup>1024</sup> Voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 19.

<sup>1025</sup> Elles peuvent trouver un accord avant que les arbitres se soient prononcés sur l'affaire mais non, semble-t-il, après. La décision arbitrale est en effet finale sauf exceptions particulières, voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 18.

<sup>1026</sup> Soit (i) trois mois pour rédiger le mandat, (ii) plus cinq mois pour nommer arbitres et président, (iii) plus six mois pour que la commission d'arbitrage communique sa décision et (iv) plus six mois pour que les autorités compétentes parviennent à un accord amiable appliquant la décision d'arbitrage.

<sup>1027</sup> Voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 6 et paragraphes 3 et 4 des commentaires du modèle d'accord amiable.

<sup>1028</sup> Voir *Infra* n° 1041 - Voir également l'article de J. MONSENEGO, *L'expérience américaine en matière de clauses d'arbitrage conventionnelles : un exemple pour la France ?*, précité, p.17.

aux questions principalement factuelles, et donc aux différends relatifs aux prix de transfert<sup>1029</sup>.

**1128** - Cette approche de « la meilleure dernière offre » se distingue de l'approche traditionnelle de « l'opinion indépendante », en vertu de laquelle la commission d'arbitrage se prononce librement sur la solution à donner au différend en jeu. Elle a l'avantage de permettre une procédure simplifiée donc plus rapide et moins coûteuse. En outre, la perspective de voir le litige se résoudre sur la base de l'une des deux positions défendues par les autorités compétentes pourrait inciter celles-ci à adopter des positions raisonnables afin de ne pas perdre à cause d'une prise de position extrême. Enfin, elle allège l'exigence de motivation de la décision puisque l'arbitre ne doit qu'exposer *brièvement* les raisons de sa décision<sup>1030</sup>.

**1129** - Néanmoins, comme le souligne un auteur<sup>1031</sup>, l'inconvénient principal d'une telle procédure tient au risque qu'aucune des solutions proposées par les autorités compétentes ne s'avère satisfaisante car ne répondant pas, par exemple, au principe de pleine concurrence ou n'éliminant pas pleinement la double imposition subie par le groupe.

**1130** - La procédure d'arbitrage fondée sur l'approche de « l'opinion indépendante » limite ce risque, notamment grâce au caractère collégial et à l'indépendance de la commission d'arbitrage, ce qui explique la préférence de certains auteurs à son égard<sup>1032</sup>.

**1131** - Mais ce caractère collégial de la commission d'arbitrage pourrait aussi se trouver dans le cadre de la procédure de la « dernière meilleure offre ». Il suffirait de prévoir, non pas un juge unique, mais trois arbitres par exemple.

**1132** - La procédure prévue par l'O.C.D.E. se distingue donc en bien des points des procédures d'arbitrage classiquement connues en droit international privé : les parties, à savoir les Etats, n'ont pas l'initiative de la procédure ; la décision de la commission dite d'arbitrage n'a pas la force de la chose jugée puisque le contribuable peut la refuser ; tous les arbitres ne sont pas nécessairement indépendants des parties.

**1133** - La procédure proposée par l'O.N.U. s'écarte également, et même davantage, des critères traditionnellement requis pour que la qualification d'arbitrage soit valablement retenue.

---

<sup>1029</sup> Voir O.C.D.E., commentaires sur le modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 12s.

<sup>1030</sup> Voir O.C.D.E., modèle d'accord amiable sur l'arbitrage, paragraphe 6.

<sup>1031</sup> J. MONSENEGO, article précité.

<sup>1032</sup> Voir H. AULT and J. SASSEVILLE, *2008 OECD Model: The New Arbitration Provision*, précité, p. 213. : « *The basic approach of the sample agreements requires an « independent opinion » by the arbitrators on the issue presented. (...). This is the best way to ensure that the taxation not in accordance with the treaty which occasioned the dispute is eliminated* ».

## 2) L'article 25-5 de la convention modèle O.N.U.

**1134** - C'est en octobre 2011 que le Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale de l'O.N.U. a adopté la mise à jour du modèle de convention des Nations Unies sur les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Cette adoption a clôturé le travail du Comité au cours des dix années précédentes, depuis la dernière mise à jour du modèle de l'O.N.U. en 2001.

**1135** - L'une des principales<sup>1033</sup> mises à jour de la convention modèle O.N.U. réside dans l'instauration d'une procédure d'arbitrage obligatoire, pour les pays qui le souhaitent, lorsqu'un différend ne peut être résolu dans le cadre de la procédure amiable<sup>1034</sup>.

**1136** - Deux options sont désormais prévues pour l'article 25 du modèle afin de prendre en considération la diversité des situations des pays en voie de développement<sup>1035</sup>. L'option A ne modifie pas les stipulations existantes de l'article 25 relatif à la procédure amiable. Les partisans de cette option au sein du Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale de l'O.N.U. ont mis en avant les arguments suivants<sup>1036</sup> :

- peu de litiges sont soumis à la procédure amiable et très peu demeurent non résolus,
- les voies de recours de droit interne permettent de résoudre les différends qui ne peuvent pas être résolus par les autorités compétentes,

---

<sup>1033</sup> La convention modèle O.N.U. a également été amendée sur les points suivants : (i) elle confirme et précise l'importance de l'échange d'informations dans le cadre du Modèle de l'O.N.U., (ii) elle fournit les règles en vertu desquelles les États peuvent se prêter assistance dans la collecte de l'impôt; (iii) elle aborde la problématique de l'évasion fiscale liée à l'imposition des plus-values et (5) elle traite du revenu des professions libérales conformément au modèle de l'O.C.D.E..

<sup>1034</sup> Pour un commentaire de l'article 25 de la convention modèle O.N.U, voir C. DEVILLET, *The text and the commentary on article 25 – round-up of the changes and their significance* : Bulletin for international taxation, nov. 2012, p. 612 à 617. Voir également, PROTTO C, *Mutual agreement procedures in tax treaties: problems and needs in developing countries and countries in transition*, Intertax, March 2014, Volume 42, p. 176s ; LENNARD M., *Transfer pricing arbitration as an option for developing countries*, Intertax, March 2014, Volume 42., p. 179s.

<sup>1035</sup> Voir O.N.U., commentaires sur l'article 25, paragraphe 3-5 : "*The decision whether to agree in a bilateral convention on a mutual agreement procedure without mandatory arbitration as in alternative A or with mandatory arbitration as in alternative B depends on policy and administrative considerations of each Contracting State and its actual experiences with mutual agreement procedures. Countries should in advance analyze the advantages and disadvantages of mandatory or voluntary arbitration and evaluate whether or not arbitration is appropriate for them. Countries having limited experiences with mutual agreement procedures could have difficulties to determine the consequences of adding arbitration in a mutual agreement procedure. Those countries could simply decide to refuse arbitration at this stage. They could, however, also include arbitration but postpone its entry into force until each country has notified the other that the provision should become effective. Those countries could also decide that despite their lack of experience they are willing to add arbitration in a mutual agreement procedure (...)*".

<sup>1036</sup> Voir, H. AULT, *Dispute resolution : The mutual agreement procedure*, United Nations Handbook, Chapter 7, p. 328, Edited by A. TREPELKOV, H. TONINO and D. HALKA, June 2013, p. 328.

- du fait du manque d'expérience des administrations des pays en voie de développement en matière de procédure amiable, celles-ci seraient défavorisées si l'arbitrage intervient avec un pays plus expérimenté,
- les intérêts des Etats, si fondamentaux pour leur politique publique, peuvent difficilement être protégés par des arbitres privés en matière fiscale,
- la neutralité et l'indépendance des arbitres apparaissent difficiles à garantir,
- il est très difficile de trouver des arbitres expérimentés<sup>1037</sup>,
- la procédure d'arbitrage obligatoire est une procédure coûteuse et en conséquence inappropriée pour des pays en voie de développement,
- enfin, il n'est pas dans l'intérêt des Etats de limiter leur souveraineté en matière fiscale au travers d'une procédure d'arbitrage.

**1137** - L'option B complète l'article 25 de la convention modèle O.N.U. d'un paragraphe 5 qui prévoit la mise en œuvre d'une procédure arbitrale obligatoire en cas d'échec des négociations entre autorités compétentes selon les dispositions suivantes :

*“Where,*

*(a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and*

*(b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within three years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if either competent authority so requests. The person who has presented the case shall be notified of the request. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. The arbitration decision shall be binding on both States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States unless both competent authorities agree on a different solution within six months after the decision has been communicated to them or unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph”.*

---

<sup>1037</sup> Voir sur ce point particulier : UN Committee of Experts on international cooperation in tax matters, Report by the Subcommittee on dispute resolution, précité, Oct. 6, 2010 *“the group of experts in international taxation is quite limited and a great number is biased as is demonstrated through their professional activities or their publications”*. Voir également l'article de Allisson CHRISTIANS, *Putting arbitration on the MAP: thoughts on the new U.N. model tax convention*, précité

**1138** - Les membres du Comité d'experts<sup>1038</sup>, partisans de l'option B, ont répondu que :

- bien que très peu de cas demeurent non résolus à l'issue d'une procédure amiable, chacun d'eux représente une situation d'imposition non conforme à la convention, pour laquelle la double imposition peut être significative,
- l'arbitrage apporte plus de sécurité aux contribuables et contribue à favoriser l'investissement transfrontalier,
- les recours de droit interne ne permettent pas nécessairement de résoudre correctement et rapidement les litiges concernant l'application de conventions fiscales bilatérales,
- l'obligation de soumettre le cas à arbitrage à l'issue d'une certaine période peut inciter les autorités compétentes à trouver un accord avant d'être dessaisies,
- l'expérience de la Convention européenne d'arbitrage montre que le recours à la phase d'arbitrage est rare et que les coûts devraient être faibles. En outre, comme l'arbitrage apporte plus de sécurité au contribuable, cette procédure devrait réduire le nombre de recours de droit interne visant à protéger les droits de celui-ci, qui sont coûteux et incertains,
- les arbitres doivent prendre une décision fondée et impartiale. En conséquence, ils peuvent s'adapter au degré d'expertise des Etats et dépasser leur possible manque d'expérience,
- des arbitres expérimentés existent avec des parcours variés (gouvernement, juges, universitaires ou praticiens) et de différentes régions (y compris de pays en voie de développement)
- enfin, il est dans l'intérêt des Etats de limiter leur souveraineté en matière fiscale au travers d'une procédure d'arbitrage obligatoire.

**1139** - La clause d'arbitrage recommandée par l'O.N.U.<sup>1039</sup> se distingue donc de celle de l'O.C.D.E. sur quatre points :

---

<sup>1038</sup> Voir, H. AULT, *Dispute resolution : The mutual agreement procedure*, United Nations Handbook, Chapter 7, précité, p. 329-330.

<sup>1039</sup> Pour un commentaire sur la position de l'O.N.U. quant à l'arbitrage, voir M. LENNARD, *Update of the United Nations model tax convention : Asia-Pacific Tax Bulletin*, March/April 2012, p. 99s ; C. DEVILLET, *The text of and the commentary on article 25 – round-up of the changes and their significance*, Bulletin for International Taxation, nov. 2012, p. 612s. ; H. AULT, *Dispute resolution : The mutual agreement procedure*, United Nations Handbook on selected issues in administration of double tax treaties for developing countries, Chapter 7, précité, p. 326s ; A. CHRISTIANS, *Putting arbitration on the MAP: thoughts on the new U.N. model tax convention*, Tax notes international, April 23, 2012.



L'arbitrage peut être initié si les autorités compétentes n'ont pas réussi à se mettre d'accord à l'issue d'un délai de trois ans, au lieu de deux ans dans le modèle O.C.D.E.

Le droit d'initiative appartient à l'une ou l'autre des autorités compétentes, et non au contribuable comme dans le modèle O.C.D.E, ce qui revient à permettre aux autorités compétentes, d'un commun accord, de refuser de soumettre le litige à l'arbitrage. La procédure d'arbitrage n'est en conséquence pas véritablement obligatoire. Dans ses commentaires, l'O.N.U. propose toutefois une variante qui prévoit que la procédure d'arbitrage est engagée sur demande du contribuable<sup>1040</sup>.

Les autorités compétentes peuvent se départir de la décision de la commission d'arbitrage si elles se mettent d'accord sur une autre solution dans les six mois suivant la communication de cette décision. Une disposition similaire se retrouve dans la Convention européenne d'arbitrage<sup>1041</sup>. Elle est révélatrice de la réticence des pays en voie de développement à l'égard d'une procédure qui les déposséderait du pouvoir décisionnel.

Enfin, la note de bas de page<sup>1042</sup>, prévue dans la convention modèle O.C.D.E, qui indique que l'instauration d'une procédure d'arbitrage peut ne pas être appropriée dans certains cas a été omise puisque l'option A règle cette problématique.

**1140** - Par ailleurs, l'O.N.U a également publié un modèle d'accord amiable sur l'arbitrage. Il en ressort que l'approche de la « dernière meilleure offre » est privilégiée, même si les Etats peuvent choisir de laisser la commission d'arbitrage se prononcer selon l'approche de « l'opinion indépendante »<sup>1043</sup>.

**1141** - Il peut également être prévu, d'un commun accord, un seuil minimum relatif aux montants en jeu en deçà duquel la procédure d'arbitrage ne pourra pas être initiée<sup>1044</sup>.

**1142** - Enfin, en cas de retard dans la nomination des arbitres, le contribuable ayant demandé l'arbitrage peut saisir le responsable du Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale de l'O.N.U. qui devra nommer le ou les arbitres dans un délai de dix jours suivant la réception de la demande formulée en ce sens par le contribuable<sup>1045</sup>.

---

<sup>1040</sup> O.N.U., commentaires sur l'article 25, § 17.

<sup>1041</sup> Voir *Infra*, n° 1630 - et suivants.

<sup>1042</sup> Voir *Supra*, note de bas de page n° 987.

<sup>1043</sup> Voir annexe aux commentaires sur l'article 25-5, paragraphe 4. Il est rappelé que l'O.C.D.E a opté pour la position inverse, voir *Supra* n° 1127 -.

<sup>1044</sup> Voir modèle d'accord amiable, paragraphe 1.

<sup>1045</sup> O.N.U. paragraphe 2 de l'annexe des commentaires de l'article 25-5 (alternative B) et *U.N. Hand Book on selected issues in Administration of double tax treaties*, p.335, § 4.5.3. On rappelle que l'O.C.D.E. a prévu une disposition similaire avec le directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'O.C.D.E, voir *Supra*, n° 1114 -

**1143** - La procédure instaurée par l'O.N.U. n'est pas non plus une véritable procédure d'arbitrage puisque la décision de la commission n'a pas de force obligatoire. En outre, la question de l'impartialité et de l'indépendance des arbitres est un sujet particulièrement délicat s'agissant des pays en voie de développement.

**1144** - Les procédures qui complètent la procédure amiable proposées dans les conventions modèles ne peuvent pas valablement être qualifiées de procédures d'arbitrage. Elles ne sont que de type arbitral. Elles ont toutefois le mérite d'intégrer des dispositions qui ont pour finalité de mettre à la charge des autorités compétentes une obligation de résultat s'agissant de l'élimination de la double imposition.

**1145** - Certains Etats avaient cependant déjà pris des mesures en ce sens au cours des vingt-cinq dernières années dans le cadre de leurs conventions fiscales bilatérales.

## SECTION 2 : L'ANALYSE DES CLAUSES D'ARBITRAGE DES CONVENTIONS FISCALES BILATERALES

**1146** - Le principe de l'arbitrage conventionnel instauré en prolongement de la procédure amiable date de la fin des années 1980. En janvier 2003, quelque quarante conventions fiscales bilatérales contenant une telle clause dite d'arbitrage étaient recensées par l'IBFD<sup>1046</sup>. Fin 2013, on pouvait en dénombrer près d'une centaine<sup>1047</sup>.

**1147** - A ce jour, ce sont les Pays-Bas qui ont conclu le plus grand nombre de conventions de ce genre, avec pas moins de trente conventions fiscales bilatérales comportant une clause de type compromissoire<sup>1048</sup>, suivis par le Canada, qui en a conclu quinze<sup>1049</sup>. On

---

<sup>1046</sup> Voir l'article de Roland Ismer, *Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty – a German Perspective*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, January 2003, p. 18  
<sup>1047</sup> Tax Analysts – Worldwide Tax Treaties : <http://taxbase.tax.org/taxbase/ta5.nsf/wp/WWTreatyFrame?OpenDocument&Login>. Toutes les conventions qui ont fait l'objet d'une analyse dans le cadre de cette étude sont entrées en vigueur, voir Annexe 2. Néanmoins, pour la plupart, la clause spécifique relative à la procédure arbitrale n'est pas applicable car les conditions de son entrée en vigueur n'ont pas été réunies (absence d'échange de notes diplomatiques).

<sup>1048</sup> Conventions conclues entre les Pays-Bas et l'Afrique du Sud (2005), l'Arménie (2001), le Bahreïn (2008), les Bermudes (2009), le Canada (1993), la Croatie (2000), l'Égypte (1999), les Emirats Arabes Unis (2007), l'Éstonie (1997), les États-Unis (1992), la Géorgie (2002), la Guinée (2008), la Finlande (1995), Hong-Kong (2010), l'Islande (1997), le Japon (2010), le Kazakhstan (1996), le Koweït (2001), la Lituanie (1999), la Lettonie (1994), la Macédoine (1998), la Moldavie (2000), la Norvège (2013), l'Ouzbékistan (2001), la Pologne (2002), le Qatar (2008), le Royaume-Uni (2008), la Russie (1993), la Suisse (2010), l'Ukraine (1995).

<sup>1049</sup> Conventions conclues entre le Canada et l'Afrique du Sud (1995), l'Allemagne (2001), le Chili (1998), l'Équateur (2001), les États-Unis (2007), la France (1995), la Grèce (2009), l'Irlande (2003), l'Islande (1997), le Kazakhstan (1996), la Moldavie (2002), la Mongolie (2002), les Pays-Bas (1993), le Pérou (2001), et le Venezuela (2001).

dénombrer dix conventions en vigueur pour les Etats-Unis<sup>1050</sup> et neuf pour le Mexique<sup>1051</sup>. L'Allemagne<sup>1052</sup>, l'Autriche<sup>1053</sup>, la France<sup>1054</sup> et le Royaume-Uni<sup>1055</sup> sont chacun signataires de sept conventions, l'Italie<sup>1056</sup> de trois, la Suède de deux<sup>1057</sup> et le Portugal a récemment conclu sa première convention fiscale contenant une clause d'arbitrage, applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014<sup>1058</sup>. Quant à l'Espagne, un protocole à la convention conclue avec les Etats-Unis en date du 22 février 1990 a été signé le 14 janvier 2013. Il est en cours de ratification et prévoit l'insertion d'une clause d'arbitrage au paragraphe 5 de l'article 26 relatif à la procédure amiable.

**1148** - L'analyse de l'ensemble de ces dispositions permet de dégager les grandes caractéristiques de ces procédures dites d'arbitrage des conventions fiscales bilatérales, notamment celles conclues par la France, s'agissant tant de leur engagement (I) que de leur déroulement et de leur conclusion (II). L'influence des travaux de l'O.C.D.E. et de l'O.N.U. sera analysée au regard des conventions conclues ou renégociées à compter de 2008.

### ***I. L'ENGAGEMENT DE LA PROCEDURE D'ARBITRAGE CONVENTIONNELLE***

**1149** - Les clauses conventionnelles arbitrales sont généralement rédigées de façon succincte. Certaines stipulent que les autorités compétentes prévoient d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe relatif à la procédure dite d'arbitrage. Celles-ci

<sup>1050</sup> Conventions conclues entre les Etats-Unis et l'Allemagne (1989), la Belgique (2006), le Canada (protocole de 1995), la France (amendement de 2009), l'Irlande (1997), l'Italie (1999), le Kazakhstan (1993), le Mexique (1992), les Pays-Bas (1992) et la Suisse (1996).

<sup>1051</sup> Conventions conclues entre le Mexique et le Chili (1998), les Etats-Unis (1992), l'Indonésie (2002), l'Irlande (1995), l'Israël (1995), le Luxembourg (2001), la Roumanie (2000), le Royaume-Uni (1994) et Singapour (1994)

<sup>1052</sup> Conventions conclues entre l'Allemagne et l'Autriche (2000), le Canada (2001), le Danemark (1995), les Etats-Unis (1989), la France (1989), le Royaume-Uni (2010) et la Suède (1992).

<sup>1053</sup> Conventions conclues entre l'Autriche et l'Allemagne (2000), l'Arménie (2002), l'Azerbaïdjan (2000), Bahreïn (2009), la Bosnie (2010), la Macédoine (2007) et la Mongolie (2003).

<sup>1054</sup> Conventions conclues entre la France et l'Allemagne (1989), le Canada (1995), les Etats-Unis (2009), le Kazakhstan (1998), le Royaume-Uni (2008), et la Suisse (2009). La France a également conclu une entente avec le Québec signée le 1<sup>er</sup> septembre 1987 qui contient une clause d'arbitrage (article 24). Sur ces neuf clauses, quatre seulement sont entrées en vigueur (Allemagne, Etats-Unis, Royaume-Uni et Suisse, voir *Infra* n° 1179 -).

<sup>1055</sup> Conventions conclues entre le Royaume-Uni et l'Allemagne (2010), l'Arménie (2011), l'Azerbaïdjan (1994), la France (2009), le Mexique (1994) et les Pays-Bas (2008).

<sup>1056</sup> Convention avec les Etats-Unis (1999), la Géorgie (2000) et le Kazakhstan (1994).

<sup>1057</sup> Conventions conclues entre la Suède et l'Allemagne (1992), la Suisse (2011 - qui contient une clause de la nation la plus favorisée, à savoir que dès lors que la Suède aura conclu une convention avec une clause d'arbitrage obligatoire entrée en vigueur avec un autre Etat, la clause contenue dans la convention avec la Suisse entrera en vigueur : « *It is understood that if Sweden agrees to an arbitration clause in a double taxation agreement with any third state, the following paragraph 5 becomes effective between Sweden and Switzerland from the date on which the agreement with that third state becomes effective* »). La Suède a également conclu un protocole amendant sa convention avec le Japon en 2013, prévoyant une clause compromissoire, qui n'est pas encore entrée en vigueur.

<sup>1058</sup> Convention Japon-Portugal signée le 19 décembre 2011.

sont alors détaillées dans des notes techniques ou des *memorandum of understanding* établis entre les parties.

**1150** - Toutefois, les conditions d'ouverture de la procédure (A), ainsi que la composition de la commission arbitrale (B) peuvent être prévues par le texte même de la convention fiscale applicable.

### **A. L'ouverture de la procédure arbitrale**

**1151** - Si l'on synthétise les conditions devant être réunies pour pouvoir ouvrir la procédure arbitrale, il est possible de distinguer celles qui s'attachent aux personnes concernées (1) de celles qui s'attachent à la nature du différend (2).

#### ***1) Conditions tenant aux personnes concernées***

**1152** - Les autorités compétentes et le contribuable peuvent avoir à donner leur accord pour mettre en œuvre la procédure d'arbitrage. L'analyse des conventions fiscales permet de dégager quatre cas de figure (a).

**1153** - Par ailleurs, le contribuable peut également avoir à s'engager sur un certain nombre d'éléments pour que la procédure d'arbitrage puisse être ouverte (b).

#### ***a. L'accord des parties et du contribuable***

**1154** - L'insertion d'une clause d'arbitrage dans la convention aurait pu suffire à formaliser l'accord des autorités compétentes pour soumettre les cas non résolus à l'arbitrage. Pourtant, sous réserve de rares exceptions, les conventions conclues principalement avant 2008, soit requièrent un accord exprès des deux autorités compétentes pour s'engager dans la procédure d'arbitrage<sup>1059</sup>, soit stipulent que la procédure n'est engagée que sur demande d'une des autorités compétentes<sup>1060</sup>, ce qui est l'approche retenue par l'O.N.U. dans sa clause modèle. Dans ce dernier cas, l'autre autorité

---

<sup>1059</sup> « *at the request of either Contracting State* », e.g., voir les conventions conclues entre les Pays-Bas et l'Égypte (1999), la Géorgie (2002), le Kazakhstan (1996), le Koweït (2001), la Macédoine (1998), la Moldavie (2000), l'Ouzbékistan (2001) et la Pologne (2002).

<sup>1060</sup> « *at the request of either Contracting State* », e.g., voir les conventions conclues entre les Pays-Bas et l'Égypte (1999), la Géorgie (2002), le Kazakhstan (1996), le Koweït (2001), la Macédoine (1998), la Moldavie (2000), l'Ouzbékistan (2001) et la Pologne (2002).

compétente s'engage donc implicitement à accepter l'arbitrage si telle est la demande de son homologue étrangère.

**1155** - Ainsi, l'engagement de la procédure arbitrale ressort de la seule volonté de la, ou des, autorités compétentes. Le contribuable n'a pas de droit d'initiative et il ne peut pas, en principe, s'opposer à ce que son cas soit soumis à arbitrage puisque son accord n'est pas requis pour engager la procédure.

**1156** - Certains<sup>1061</sup> ont justifié cette position par le fait qu'en demandant l'ouverture d'une procédure amiable, le contribuable manifeste sa volonté de voir éliminer la double imposition dont il est victime. La procédure d'arbitrage n'étant qu'une autre modalité de résolution du différend fiscal, le contribuable ne saurait s'opposer à cette procédure qui lui garantit une résolution effective du différend entre les administrations fiscales.

**1157** - Les clauses d'arbitrage peuvent également conditionner l'engagement de la procédure d'arbitrage à l'accord des autorités compétentes *et* du contribuable<sup>1062</sup>.

**1158** - Autre possibilité, certaines conventions n'exigent pas l'accord des autorités compétentes mais seulement celui du contribuable. Les autorités compétentes ont ainsi l'obligation, et non plus la simple faculté, de s'engager dans l'arbitrage.

Le premier traité fiscal à prévoir ce type de stipulation a été la convention conclue par l'Autriche avec l'Allemagne, en date du 24 août 2000<sup>1063</sup>, suivie deux ans après par la convention signée avec l'Arménie, puis en 2003, avec la Mongolie<sup>1064</sup>.

L'O.C.D.E. a retenu cette approche dans sa clause modèle<sup>1065</sup>.

La plupart des conventions prévoyant une clause compromissoire qui ont été conclues à compter de 2008 suivent ce modèle<sup>1066</sup>.

<sup>1061</sup> Voir notamment, Mario ZUGER, *Conflict Resolution in Tax Treaty Law*, Intertax 2002, volume 30, Issue 10, p 342s.

<sup>1062</sup> Voir par exemple, les conventions conclues par les Etats-Unis avec le Mexique (1992) : « (...) *the case may, if both competent authorities and the taxpayer(s) agree* » ou encore l'Italie (1999), ainsi les conventions entre les Pays-Bas et l'Irlande (1997) et entre le Kazakhstan (1993) et la Suisse (1996).

<sup>1063</sup> Convention Allemagne-Autriche : Art 25-5. « *In the event that any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities by mutual agreement as set forth in the preceding paragraphs of this Article within a period of three years from the date of commencement of the proceedings, at the request of the person identified in paragraph 1, the States shall be under obligation to submit the case to arbitration as defined by Article 239 of the EC Convention with the Court of the European Communities* ».

<sup>1064</sup> Conventions conclues entre l'Autriche et l'Arménie (2002) et la Mongolie (2003) : « *the case shall be presented, upon application of all taxpayers concerned, to an arbitration court by the competent authorities (...)* ». L'accord de tous les contribuables concernés est requis.

<sup>1065</sup> Pour rappel, il est en effet stipulé que « *les questions non résolues (...) doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande* ».

<sup>1066</sup> Voir Annexe 2.

**1159** - Enfin, il peut être prévu que la procédure d'arbitrage est automatiquement engagée dès lors qu'un accord amiable n'a pas pu être trouvé dans un certain délai. Ni les autorités compétentes, ni le contribuable n'ont à donner leur accord. Ce type de rédaction est rare<sup>1067</sup> et récent. Les Etats-Unis ont retenu cette approche dans toutes leurs conventions en vigueur à ce jour qui prévoient l'ouverture obligatoire d'une procédure d'arbitrage<sup>1068</sup>. Ils se sont toutefois ménagés la possibilité de refuser l'engagement de la procédure d'arbitrage en fonction de la nature du différend en jeu<sup>1069</sup>.

**1160** - La France n'a pas de position particulière en la matière ; tous les cas de figures évoqués se retrouvent. Ainsi les conventions conclues avec l'Allemagne, le Canada et l'entente avec le Québec, requièrent un accord exprès des deux autorités compétentes pour s'engager dans la procédure d'arbitrage ; la convention conclue avec le Kazakhstan conditionne l'engagement de la procédure d'arbitrage à l'accord des autorités compétentes et du contribuable ; les conventions récentes conclues avec le Royaume-Uni et avec la Suisse exigent seulement l'accord du contribuable ; enfin, ni les autorités compétentes, ni le contribuable n'ont à donner leur accord dans le cadre de la convention renégociée en 2009 avec les Etats-Unis.

### ***b. L'engagement du contribuable***

**1161** - Les clauses arbitrales des conventions fiscales conclues avant 2008 prévoient fréquemment que le contribuable doit s'engager par écrit à être lié par la décision d'arbitrage<sup>1070</sup>, ce qui revient à le priver de ses recours de droit interne. Un certain nombre de raisons sont avancées pour justifier cette disposition<sup>1071</sup> :

Le désistement des procédures internes permet d'éviter la duplication inutile de la procédure interne et de la procédure internationale ;

---

<sup>1067</sup> C'est l'approche retenue dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage, voir *Infra*, n° 1546 -.

<sup>1068</sup> Pour rappel, il s'agit des conventions conclues ou renégociées avec l'Allemagne (avenant du 1<sup>er</sup> juin 2006), la Belgique (convention conclue le 27 novembre 2007), le Canada (avenant du 21 septembre 2007) et la France (avenant du 13 janvier 2009).

<sup>1069</sup> Voir *Infra*, n° 1177 -

<sup>1070</sup> Voir par exemple, les conventions conclues entre la France et le Kazakhstan (1998), entre les Etats-Unis et l'Allemagne (1989), le Canada (1995), le Mexique (1992), les Pays-Bas (1992), entre les Pays-Bas et la Macédoine (1998), la Moldavie (2000), la Lituanie (1996).

<sup>1071</sup> Voir Roland ISMER, *Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty – a German Perspective*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, January 2003, p. 18.

En application du droit interne de certains Etats, les autorités compétentes ne peuvent pas contredire une décision de justice. Afin d'éviter que la décision de la commission d'arbitrage ne puisse pas être mise en application, ce qui entraînerait ainsi un manquement aux obligations en matière de droit international, il est nécessaire d'exiger du contribuable qu'il se désiste ;

Enfin, l'arbitrage est une procédure qui mobilise du temps et de l'argent. Le contribuable ne peut donc avoir la liberté de rejeter la décision arbitrale.

**1162** - A l'instar de Roland ISMER<sup>1072</sup>, il convient de s'interroger sur l'étendue de la renonciation : celle-ci s'étend-elle aux recours liés au redressement initial ou couvre-t-elle également le recours éventuel contre la décision arbitrale ? L'auteur prend l'exemple d'une transaction facturée à un prix de 200 par une société d'un Etat A. L'administration fiscale de l'Etat B considère que le prix de pleine concurrence est de 100. Si la commission d'arbitrage fixe le prix de pleine concurrence entre 100 et 200, par exemple à 150, la solution n'est pas préjudiciable au contribuable. Mais si la commission décide que le prix de pleine concurrence se situe à 50, le contribuable peut-il encore se défendre sur une base de 100 ? En s'engageant à être lié par la décision arbitrale, c'est sans doute à l'ensemble de ces recours que le contribuable renonce.

**1163** - Les conventions<sup>1073</sup> qui ont été conclues ou bien renégociées à compter de 2008 adoptent en général l'approche proposée par l'O.C.D.E et l'O.N.U. pour éviter le conflit éventuel entre les décisions arbitrale et juridictionnelle. Les clauses modèles stipulent que « *ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États* ». En dehors de ce cas de figure, le contribuable conserve en conséquence ses moyens d'actions de droit interne.

**1164** - Si les conditions tenant aux personnes concernées sont réunies, il reste encore à remplir les conditions tenant à la nature du différend. En effet, tous les litiges fiscaux ne peuvent pas être soumis à arbitrage.

## ***2) Conditions tenant à la nature du différend***

**1165** - La nature des litiges pouvant faire l'objet d'une procédure d'arbitrage dépend des

---

<sup>1072</sup> Roland ISMER, article précité.

<sup>1073</sup> Voir par exemple les conventions France-Royaume-Uni (2008), France-Suisse (2009), Pays-Bas-Ghana (2008), Pays-Bas-Hong-Kong (2010), Pays-Bas-Norvège (2013).

stipulations conventionnelles. Elle diffère selon que la clause arbitrale a été insérée avant (a) ou à compter de 2008 (b).

### *a. Clauses arbitrales conclues avant 2008*

**1166** - La très grande majorité des clauses conventionnelles d'arbitrage conclues avant 2008 énoncent que « *si les difficultés ou doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention ne peuvent pas être réglés par les autorités compétentes, le cas peut être (...) soumis à l'arbitrage (...)* »<sup>1074</sup>. Le langage utilisé pourrait laisser entendre que seules les questions purement interprétatives peuvent être soumises à arbitrage.

**1167** - Selon Gerrit GROEN<sup>1075</sup>, l'arbitrage ne s'appliquerait en réalité qu'aux seuls cas spécifiques de l'article 25-1 de la convention modèle. Le fait qu'il soit stipulé que le contribuable doit donner son accord pour que la procédure dite d'arbitrage soit engagée démontrerait que l'on se trouve uniquement dans le champ d'application du paragraphe premier de l'article 25. Tel serait également le cas des conventions qui exigent que le contribuable s'engage à être lié par la décision arbitrale ou bien qui stipulent que la décision arbitrale lie, « au cas particulier », les autorités compétentes et le contribuable<sup>1076</sup>.

**1168** - Cette interprétation n'est pas nécessairement convaincante, notamment parce que le litige qui oppose un contribuable et son administration fiscale peut être du ressort des dispositions de l'article 25-3<sup>1077</sup>.

**1169** - En outre, il a été établi que le mot « application » implique un champ très large<sup>1078</sup>. Il est donc concevable que les Etats aient pu souhaiter donner à l'arbitrage le même champ d'application que celui de la procédure amiable dès lors qu'il s'agit du cas concret d'un contribuable.

**1170** - Cela semble être le cas de la France puisque les conventions conclues avant 2008 font expressément référence aux « *cas visés à l'article 25* » (convention conclue avec l'Allemagne), aux « *paragraphes précédents* » de l'article 25 (convention conclue avec le

---

<sup>1074</sup> Voir Annexe 2 et notamment, par exemple, les conventions Etats-Unis-Mexique (1992), Pays-Bas-Moldavie (2000), Israël-Irlande (1995), Chili-Equateur (1999)...

<sup>1075</sup> Gerrit GROEN, *Arbitration in Bilateral Tax Treaties*, Intertax Vol 30, Issue 1, 2002, p 17.

<sup>1076</sup> Par exemple, la convention Pays-Bas-Estonie (1997) : « *The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding (...)* ».

<sup>1077</sup> On peut citer le cas d'une transaction concernant deux établissements stables d'une société établie dans un Etat tiers qui est couverte par la 2<sup>nd</sup>e phrase de l'article 25-3 (voir § 55 des commentaires O.C.D.E. sur l'article 25).

<sup>1078</sup> Voir *Supra*, n° 107 - et suivants.



Kazakhstan<sup>1079</sup>) ou encore « *aux paragraphes 1, 2 ou 3* » de l'article 25 (convention conclue avec le Canada<sup>1080</sup>). L'entente signée avec la Québec reprend la rédaction plus classique selon laquelle les difficultés ou les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention peuvent être soumis à arbitrage.

**1171** - En conséquence, les clauses d'arbitrage conclues avant 2008 ont un champ d'application qui peut être interprété comme couvrant, si ce n'est l'ensemble des cas de l'article 25 des conventions modèles, au-moins les cas dits spécifiques et interprétatifs qui impliquent un contribuable. Ce large champ peut s'expliquer par le fait que l'ouverture de la procédure dépend de la volonté des autorités compétentes, ce qui leur autorise une sélection discrétionnaire des cas soumis à l'arbitrage<sup>1081</sup>. Aussi peut-on comprendre pourquoi le champ d'application des clauses arbitrales conclues après 2008 est plus étroit.

### ***b. Clauses arbitrales conclues après 2008***

**1172** - La plupart des clauses arbitrales conclues après 2008 font expressément référence au paragraphe 1 de l'article 25, suivant en cela la rédaction de la clause des conventions modèles<sup>1082</sup>. Le champ d'application de l'arbitrage est donc conventionnellement limité aux cas dits spécifiques.

**1173** - La position de la France a évolué dans ce sens puisque les conventions qu'elle a négociées à compter de 2008, à savoir celles conclues avec le Royaume-Uni et la Suisse, réservent la procédure d'arbitrage aux cas fondés sur les seules dispositions du paragraphe 1 de l'article relatif à la procédure amiable. Un établissement stable français ne devrait en conséquence pas pouvoir demander l'ouverture de la procédure d'arbitrage dans le cadre d'une transaction avec son siège britannique ou suisse puisque l'administration fiscale

---

<sup>1079</sup> Voir également la convention Irlande-Etats-Unis (1997) et Italie-Etats-Unis (1999) : « *If an agreement cannot be reached by the competent authorities pursuant to the previous paragraphs of this Article (...)* ». Les commentaires du *Treasury* américain relatives à ces deux conventions précisent cependant que la procédure d'arbitrage est mise en œuvre lorsque les autorités compétentes n'ont pas été en mesure de régler le différend portant sur l'application ou l'interprétation de la convention, ce qui semble exclure les situations de double imposition résultant d'un cas non prévu par la convention, voir <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/>

<sup>1080</sup> Voir également les conventions Canada-Afrique du Sud (1995), Canada-Chili (1998), Canada-Pays-Bas (1993), Chili-Mexique (1998), Pays-Bas-Ukraine (1995).

<sup>1081</sup> Pour une position similaire, voir J. MONSENEGO, article précité p 19. Toutefois, les trois conventions prévoyant une procédure d'arbitrage obligatoire conclues par l'Autriche avec l'Allemagne (2000), l'Arménie (2002) et la Mongolie (2003) ont également un champ d'application très large (« *If it is not possible (...) to resolve difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention* »).

<sup>1082</sup> « *Lorsque, a) en vertu du paragraphe 1, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne (...)* ».

considère que la procédure amiable est engagée sur le fondement de l'article 25-3, 2<sup>de</sup> phrase<sup>1083</sup>. Toutefois, la question de l'existence d'un établissement stable doit pouvoir relever de l'article 25-1, et donc de la procédure d'arbitrage.

**1174** - Dans le cadre de la convention avec la Suisse, la procédure n'est ouverte que pour les litiges afférents à l'application du principe de pleine concurrence (article 9) ou portant sur l'existence d'un établissement stable (article 5) ou enfin liés à la répartition des profits entre le siège et son établissement stable (article 7). Les raisons de cette limitation à certains articles de la convention applicable ne sont pas évidentes<sup>1084</sup>. La France avait conclu, un an auparavant, une convention avec le Royaume-Uni prévoyant, de la même façon une saisine obligatoire de la commission d'arbitrage, mais ouverte à tous les articles de la convention. La Suisse, quant à elle, n'a pas repris ces limitations dans ses autres conventions instituant une procédure d'arbitrage<sup>1085</sup>.

**1175** - Le champ d'application des conventions conclues par les Etats-Unis qui prévoient la saisine obligatoire de la commission d'arbitrage est particulier. En effet, les nouvelles conventions conclues ou renégociées par cet Etat prévoient une rédaction quelque peu différente de celle des conventions modèles<sup>1086</sup>.

S'agissant de la convention des Etats-Unis avec l'Allemagne, l'article 22 du protocole signé le 1<sup>er</sup> juin 2006 prévoit qu'« en ce qui concerne tous les cas où les autorités compétentes ont tenté sans succès de parvenir à un accord en vertu de l'article 25 concernant l'application de l'un ou plusieurs des articles suivants de la Convention: 4 (Résidence) (mais seulement dans la mesure où elle se rapporte à la résidence d'une personne physique), 5 (établissement stable), 7 (bénéfices des entreprises), 9 (Entreprises associées), 12 (redevances), l'arbitrage doit être utilisé pour résoudre le cas, à moins que les autorités compétentes conviennent que le cas ne peut être résolu par arbitrage. En outre, les autorités compétentes peuvent, sur une base ad hoc, convenir que l'arbitrage doit être utilisé à l'égard de toute autre question à laquelle l'article 25 s'applique<sup>1087</sup> ».

<sup>1083</sup> Voir BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, § 70. Pour rappel, cette position est critiquable, voir *Supra* n° 212 -.

<sup>1084</sup> Voir également J. MONSENEGO, article précité p.21.

<sup>1085</sup> Voir par exemple la convention conclue par la Suisse avec les Pays-Bas en 2010, ou le protocole amendant la convention avec les Etats-Unis, en cours de ratification, du 23 septembre 2009.

<sup>1086</sup> Il en est de même des avenants en cours de ratification des conventions conclues avec l'Espagne, le Japon et la Suisse.

<sup>1087</sup> Article 22 du Protocole conclu entre les Etats-Unis et l'Allemagne le 1er juin 2006 : “ *In respect of any case where the competent authorities have endeavored but are unable to reach an agreement under Article 25 regarding the application of one or more of the following Articles of the Convention: 4 (Residence) (but only insofar as it relates to the residence of a natural person), 5 (Permanent*

L'arbitrage ne semble donc pas limité aux seuls cas du paragraphe 1. Il est en revanche réservé aux litiges afférents à certains articles conventionnels seulement. Sur ce point, c'est une approche similaire que la France a suivi avec la Suisse.

L'avenant du 13 janvier 2009 à la convention entre les Etats-Unis et la France stipule, quant à lui, que « *si, dans le cadre d'une procédure amiable engagée en application du présent article, les autorités compétentes se sont efforcées de trouver un accord complet sans toutefois y parvenir, le cas est résolu par un arbitrage* ». Cette rédaction se retrouve dans la convention signée avec la Belgique en 2006 et dans le protocole de 2007 conclu avec le Canada.

**1176** - Force est donc de constater que si l'arbitrage est réservé aux litiges impliquant un contribuable puisque ces clauses compromissaires conditionnent l'engagement de la procédure au dépôt de déclarations fiscales dans au moins l'un des Etats contractants<sup>1088</sup>, il ne semble pas limité aux seuls cas du paragraphe 1 de l'article 25 ou équivalent.

**1177** - Par ailleurs, il est également stipulé que les autorités compétentes ne s'engagent dans une procédure d'arbitrage que si « *le cas n'est pas un cas particulier dont les deux autorités compétentes considèrent d'un commun accord, avant la date à laquelle les procédures d'arbitrage auraient dû commencer, qu'il ne se prête pas à un règlement par voie d'arbitrage* »<sup>1089</sup>. Les autorités compétentes se réservent en conséquence la possibilité de refuser l'arbitrage dans certains cas non prévus conventionnellement.

**1178** - Les notes techniques ou les *memorandum of understanding* afférents à ces conventions explicitent certaines situations pour lesquelles les autorités compétentes se réservent le droit de ne pas soumettre le cas à arbitrage, sans que cela soit exhaustif<sup>1090</sup>.

*Establishment), 7 (Business Profits), 9 (Associated Enterprises), 12 (Royalties), binding arbitration shall be used to determine such application, unless the competent authorities agree that the particular case is not suitable for determination by arbitration. In addition, the competent authorities may, on an ad hoc basis, agree that binding arbitration shall be used in respect of any other matter to which Article 25 applies*».

<sup>1088</sup> Voir par exemple la convention conclue par les Etats-Unis avec la France, article 26-5 a).

<sup>1089</sup> Voir les conventions conclues par les Etats-Unis avec la Belgique (art. 24-7, b) et avec la France (art.26-5 b). Voir également celles conclues avec l'Allemagne (art. 25-5 b) et avec le Canada (art. 26-6, b), avec une rédaction légèrement différente.

<sup>1090</sup> Pour les Etats-Unis, les cas qui ne peuvent pas être soumis à arbitrage sont notamment les suivants : voir par exemple, la *Technical note* relative à la convention entre les Etats-Unis et le Canada :

*“Arbitration is not available for cases that have been accepted for competent authority consideration, but for which the competent authorities agree that the particular case is not suitable for determination by arbitration pursuant to paragraph 5 (b) of Article 26 of the Convention. This agreement may, depending on the circumstances of the particular case, be either a final decision, or a temporary deferral as is contemplated in paragraph 5.a.i below. The competent authorities will consider such agreement, for instance, in the following scenarios:*

Aucune de ces situations ne vise expressément les différends entrant dans le champ d'application de l'article 25-3 ou équivalent.

**1179** - Quel que soit le champ d'application donné à la procédure d'arbitrage, ces clauses conventionnelles n'ont été que très peu mises en œuvre<sup>1091</sup>. Leur entrée en vigueur est en effet souvent conditionnée à un échange de notes diplomatiques, qui n'a pas souvent eu lieu. Les clauses d'arbitrage conclues par la France avec le Canada, le Kazakhstan et le Québec ne sont ainsi pas applicables, faute d'être entrées en vigueur<sup>1092</sup>.

**1180** - Si les clauses d'arbitrage devaient être plus fréquemment actionnées à l'avenir, il est probable que les différends en cause porteront majoritairement sur des questions factuelles, telles que celles liées aux prix de transfert<sup>1093</sup>.

**1181** - Lorsque les conditions sont réunies pour engager la procédure d'arbitrage, la commission arbitrale peut être composée.

## B. La composition de la commission arbitrale

**1182** - Sauf une exception, les conventions fiscales prévoient la constitution d'une commission d'arbitrage *ad hoc*, qui n'a donc pas un statut permanent et continu (1). La convention fiscale conclue entre l'Autriche et l'Allemagne le 24 août 2000 est la seule convention qui prévoit différemment en désignant la Cour de justice de l'Union européenne comme instance arbitrale (2).

**1183** - Le terme « tribunal arbitral » n'est d'ailleurs que rarement utilisé dans les

*i. There is an inordinate and/or repeated delay in the response of a taxpayer to a request for information; or*

*ii. In the event the taxpayer docket the case for which it requested competent authority assistance for litigation, the case will be considered as not suitable for arbitration if the court does not allow for suspension of the litigation proceedings until such a time as a competent authority resolution has been reached.*

*iii. A temporary deferral of arbitration proceedings may also be considered in the case of an administrative appeal if the appeals proceedings have not been suspended.*"

<sup>1091</sup> Il semble que les Etats-Unis et le Canada aient été engagés dans au-moins trois procédures d'arbitrage sur le fondement de la convention bilatérale. Mais ces informations étant confidentielles, aucune communication n'a été faite officiellement.

<sup>1092</sup> S'agissant des Etats-Unis, seule la clause d'arbitrage de la convention conclue avec l'Allemagne était entrée en vigueur au moment de la signature de la convention avec l'Italie en 1999, voir les commentaires du *Treasury* américain sur cette convention, précités.

<sup>1093</sup> Voir David R. TILLINGHAST, *Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties*, précité, qui indique, déjà en 2002, que les questions de prix de transfert et d'établissements stables constitueront (constitueraient) « la part du lion des litiges soumis à arbitrage ».

conventions fiscales<sup>1094</sup>.

### *1) La commission d'arbitrage*

**1184** - La composition de la commission d'arbitrage varie selon les conventions fiscales (a). Sa constitution peut être soumise à des délais procéduraux stipulés conventionnellement (b).

#### *a. Composition de la commission arbitrale*

**1185** - Aucune disposition relative au choix et à la désignation des arbitres n'est généralement prévue dans les conventions fiscales. Il est souvent stipulé que la composition et les règles régissant la commission sont laissées à la discrétion des autorités compétentes et qu'elles se feront par échange de notes diplomatiques. Très peu d'Etats ont rédigé de telles notes.

**1186** - S'agissant de la France, seules deux conventions précisent ces points. Ainsi, dans le cadre de la convention conclue entre la France et l'Allemagne l'article 25a-2 indique qu'une commission sera composée pour chaque litige. Chaque Etat membre nomme un arbitre et les deux arbitres nomment eux-mêmes leur président, qui doit appartenir à un Etat tiers. Cette disposition garantit ainsi l'impartialité du président du tribunal, dont la voix est prépondérante en cas de partage égal de voix. Par ailleurs, afin d'éviter que la procédure ne soit ralentie par des discussions trop longues autour de la nomination des arbitres, tous les membres doivent être désignés dans les trois mois à compter de la date à laquelle les autorités compétentes se sont entendues pour soumettre le cas à la commission d'arbitrage. A défaut, si un Etat retarde la nomination de ses arbitres, l'autre Etat peut demander au secrétaire général de la Cour permanente d'arbitrage, instituée par la convention de La Haye relative au règlement pacifique des conflits internationaux en date du 18 octobre 1907, de procéder aux nominations nécessaires. Une telle disposition ne se retrouve dans aucune autre convention fiscale conclue par la France ou par un autre pays semble-t-il<sup>1095</sup>. Pourtant, en matière d'arbitrage de droit international privé, les règlements

---

<sup>1094</sup> Voir par exemple la convention entre l'Allemagne et la Suède (1992), entre l'Autriche et la Mongolie (2003), l'Autriche et l'Arménie (2002), les Pays-Bas et le Ghana (2008) qui mentionnent « the Court of arbitration ».

<sup>1095</sup> Une telle disposition ne se retrouve pas dans les conventions fiscales bilatérales étudiées, jointes en annexe 2.

d'arbitrage tels que celui de la C.C.I., de la London Court of International Arbitration ou de la CNUDCI<sup>1096</sup> prévoient systématiquement l'intervention de la Cour ou d'une « autorité de nomination » pour procéder à la désignation des arbitres en cas de défaillance de l'une des parties. Pour David R. TILLINGHAST et William W. PARK, la désignation d'une telle autorité habilitée à nommer les arbitres en cas de défaillance des autorités compétentes est essentielle pour garantir une procédure d'arbitrage efficiente<sup>1097</sup>.

**1187** - La convention conclue par la France avec les Etats-Unis, telle qu'amendée en 2009, indique dans le *memorandum of understanding* réglant les modalités d'application des procédures d'arbitrage<sup>1098</sup> qu'en cas de défaut de nomination d'un arbitre, l'autre Etat peut s'adresser à la personne du Centre de politique et d'administration fiscales de l'O.C.D.E qui est hiérarchiquement la plus élevée et qui n'a pas la nationalité de l'un ou l'autre des deux Etats contractants, pour nommer l'arbitre en question. La proposition émise par l'O.C.D.E. dans son modèle d'accord amiable sur l'arbitrage<sup>1099</sup> est ici appliquée.

**1188** - Aucune des conventions étudiées<sup>1100</sup>, aucun accord amiable réglant les modalités de nomination des arbitres, ne prévoit le recours à un arbitre unique. Le nombre d'arbitres généralement prévu est d'au-moins trois personnes ; chaque autorité compétente nomme au moins un arbitre ; les arbitres ainsi nommés choisissent à leur tour ensemble un autre membre, qui agit en qualité de président.

**1189** - L'arbitrage à juge unique, fréquemment utilisé en droit commercial, n'est donc pas connu en droit fiscal international. Les autorités compétentes tiennent, sans doute, à désigner chacune au moins un des membres de la commission. En outre, selon WW PARK<sup>1101</sup>, le fait de désigner un panel de trois personnes garantit une prise de décision plus rigoureuse dans la mesure où chacune d'elles devra justifier son raisonnement lors des

---

<sup>1096</sup> Voir l'article 7-2 de The London Court of International Arbitration, l'article 6 du règlement d'arbitrage de la CNUDCI qui fait également référence au secrétaire général de la Cour d'arbitrage permanente comme autorité de nomination des arbitres, article 9-6 du règlement d'arbitrage de la C.C.I..

<sup>1097</sup> David R. Tillinghast and Professor William W. Park, *Income Tax Treaty Arbitration*, précité, p. 14.

<sup>1098</sup> Ces dispositions se retrouvent dans les autres conventions fiscales conclues ou renégociées récemment par les Etats-Unis. Par exemple, voir le *memorandum of understanding* entre les Etats-Unis et le Canada de 2007: « *If one competent authority fails to appoint a member, the other competent authority shall contact the highest ranking member of the Secretariat at the Centre for Tax Policy and Administration of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) who is not a citizen of either Canada or the United States, who shall appoint a Board Member by written notice to both countries within 60 calendar days of the date of such failure* ».

<sup>1099</sup> Voir *Supra*, n° 1114 -

<sup>1100</sup> Voir annexe 2.

<sup>1101</sup> WW Park, *Control mechanism in International Tax Arbitration*, IFA seminar Florence, précité.

délibérations avec les deux autres membres. La proposition de l'O.C.D.E. relative à sa procédure d'arbitrage simplifiée, qui prévoit qu'un arbitre unique choisit l'une ou l'autre des réponses fournies par les autorités compétentes aux questions qu'il leur a posées, n'a, à ce jour, pas encore été adoptée dans le cadre d'une convention fiscale.

**1190** - S'agissant de la qualité des arbitres, aucune obligation n'est généralement imposée aux autorités compétentes pour choisir des arbitres indépendants et impartiaux. En cela, les procédures d'arbitrage fiscal se distinguent fondamentalement des procédures d'arbitrage de droit privé. Ainsi, la Convention conclue entre les Pays-Bas et les Emirats Arabes, le 8 mai 2007, stipule que le *joint-committee*<sup>1102</sup> est composé de représentants des autorités compétentes des Etats contractants. Les conventions conclues entre les Pays-Bas et l'Arménie, la Croatie, le Ghana, la Russie et l'Ukraine<sup>1103</sup> disposent que la commission d'arbitrage est constituée par les autorités compétentes et complétée par des personnalités indépendantes. Les conventions entre l'Autriche et l'Arménie et l'Autriche et la Mongolie prévoient que la cour d'arbitrage est composée d'un représentant de chaque Etat et d'une personne indépendante, choisie par chaque Etat sur une liste de cinq membres. Ces personnes nomment leur président, qui doit posséder les plus hautes compétences judiciaires ou juridiques de leur Etat<sup>1104</sup>.

**1191** - Ceux des arbitres qui sont des représentants de leur administration ne peuvent pas être considérés comme des juges mais plutôt comme des conseils dont la mission est de défendre la thèse de ceux qu'ils représentent<sup>1105</sup>.

**1192** - Certaines conventions font toutefois exception. La convention entre l'Allemagne et la Suède en date du 14 juillet 1992 dispose que le tribunal sera constitué seulement de juges professionnels des Etats contractants ou d'Etats tiers ou d'organisations internationales<sup>1106</sup>. Celle conclue entre l'Allemagne et l'Autriche en date du 24 août 2000

---

<sup>1102</sup> Cette convention fait référence à un « joint-committee » et non à un « arbitration board » comme dans la plupart des conventions.

<sup>1103</sup> Voir Annexe 2, : "(...) *an arbitration board created by the competent authorities and supplemented by independant parties*".

<sup>1104</sup> Convention Autriche-Arménie : "*The arbitration court shall consist of one representative of each competent authority of the Contracting States and of one independent person from each Contracting State who shall be appointed from a list of arbitrators in the order of their ranking. The arbitrators shall elect another person as chairman who must possess the qualifications required for the appointment to the highest judicial offices in his country or be a juriconsult of recognized competence. Each State shall nominate five competent persons for the list of arbitrators*".

<sup>1105</sup> Voir également en ce sens, Gerrit GROEN article précité, p 18.

<sup>1106</sup> Convention Allemagne-Suède : article 41 (5) "*(...) This court of arbitration should consist of professional judges from the Contracting States or other States or international organizations. Its proceeding shall be regulated according to the internationally recognized principles for arbitration proceedings. The affected parties shall be granted due process of law and the right to file their own motions. The decision shall be based on the conventions in force between the Contracting States and*

instaure la Cour de Justice du Luxembourg comme instance arbitrale.

**1193** - Par ailleurs, les *memorandum of understanding* réglant les modalités d'application des procédures d'arbitrage récemment conclus entre les Etats-Unis et certains Etats<sup>1107</sup>, dont la France, prévoient que les autorités compétentes ne peuvent pas nommer des représentants de leur administration, ou d'anciens représentants ayant travaillé depuis moins de deux ans dans l'administration fiscale. Dans l'accord relatif à la convention entre les Etats-Unis et la Belgique, il est spécifié que le président et les membres de la commission d'arbitrage doivent être indépendants et impartiaux<sup>1108</sup>.

**1194** - Dans le cadre de ces quatre conventions, les Etats ont accepté, fait remarquable, de s'en remettre à des personnes pouvant valablement être qualifiées d'arbitres.

**1195** - Enfin, le contribuable n'a pas la possibilité de choisir un des arbitres ou d'influencer le choix de l'autorité compétente en la matière ou encore de récuser l'un des membres de la commission pour quelque motif que ce soit. Il est donc totalement exclu de la constitution du panel des arbitres. Dans leur modèle de clause d'arbitrage, David R. TILLINGHAST et William W. PARK<sup>1109</sup> proposaient que le contribuable nommât un arbitre sur les quatre ou cinq personnes composant le panel.

**1196** - Des procédures de récusation sont prévues en arbitrage commercial<sup>1110</sup>, par exemple si l'une des parties a un doute quant à l'impartialité de l'arbitre. Tout arbitre devrait également pouvoir se retirer à tout moment s'il considère qu'il ne peut pas exercer sa fonction. Une telle possibilité obligerait cependant à prévoir des arbitres suppléants en même temps que la nomination des arbitres afin de ne pas avoir à relancer le processus de désignation si un arbitre se désistait en cours de procédure.

---

*of general international law; a decision ex aequo et bono is not to be allowed. As long as an agreement concerning the calling and composition of the court of arbitration as well as concerning its rules of procedure has not been reached, then each Contracting State is at liberty to proceed according to Clause*".

<sup>1107</sup> Voir notamment le *memorandum of understanding* conclu entre la France et les Etats-Unis relatif à l'amendement du 13 janvier 2009 de la convention : "*The competent authorities will not appoint current tax administration employees, or former tax administration employees, within two years of their last employment in the tax administration*". On retrouve une disposition similaire dans le *memorandum of understanding* conclu entre les Etats-Unis et le Canada, et dans celui avec l'Allemagne.

<sup>1108</sup> *Memorandum of understanding* US-Belgium: "*Like every member of an arbitration board, the Chair shall be impartial and independent of the contracting states and the Concerned Persons at the time of accepting an appointment to serve, and shall remain so during the entire arbitration proceeding*".

<sup>1109</sup> David R. Tillinghast and Professor William W. Park, *Income Tax Treaty Arbitration*, p.78.

<sup>1110</sup> Voir par exemple, l'article 10 de The London Court of International Arbitration, l'article 12 du règlement d'arbitrage de la CNUDCI, article 11 du règlement d'arbitrage de la C.C.I..



**1197** - La composition de la commission d'arbitrage n'est pas nécessairement régie par un délai procédural.

***b. Délais procéduraux applicables à la commission d'arbitrage***

**1198** - La très grande majorité des conventions ne prévoient aucun délai à l'issue duquel la phase arbitrale peut être mise en œuvre. Les quelques conventions qui en prévoient un le fixent généralement à deux ans à compter de l'ouverture de la procédure amiable. Ainsi, la plupart des conventions conclues par les Pays-Bas stipulent qu'à l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la soumission du cas, la procédure d'arbitrage peut être engagée<sup>1111</sup>. Les conventions<sup>1112</sup> Autriche-Arménie, Autriche-Mongolie, Italie-Géorgie et Luxembourg-Mexique prévoient également ce délai.

**1199** - La convention conclue entre l'Allemagne et l'Autriche est la seule, semble-t-il, à stipuler un délai de trois ans à compter de l'ouverture de la procédure amiable. Dans le cadre de la convention conclue entre les Pays-Bas et l'Égypte, le délai est de cinq ans après que le différend ait été soulevé<sup>1113</sup>.

**1200** - La position de la France varie sensiblement d'une convention à l'autre.

**1201** - Les conventions conclues avec le Canada, le Kazakhstan et l'entente signée avec le Québec ne précisent aucun délai à l'issue duquel la commission d'arbitrage peut être saisie.

**1202** - La convention conclue avec l'Allemagne prévoit que si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord amiable dans un délai de vingt-quatre mois décompté à partir du jour de réception de la demande du ou des contribuables concernés, elles peuvent convenir de recourir à une commission d'arbitrage.

**1203** - La convention conclue avec le Royaume-Uni précise que la procédure d'arbitrage peut être engagée si les autorités compétentes ne sont pas en mesure de conclure un accord afin de résoudre le cas dans un délai de deux ans à compter de la soumission du cas à l'autorité compétente de l'autre Etat contractant. Cette rédaction reprend celle de la clause modèle O.C.D.E. Elle présente les inconvénients exposés précédemment<sup>1114</sup>.

---

<sup>1111</sup> Voir les conventions conclues par les Pays-Bas avec les États-Unis, la Géorgie, la Macédoine, la Moldavie, la Lituanie, Lettonie et la Pologne.

<sup>1112</sup> Voir annexe 2.

<sup>1113</sup> Convention Pays-Bas-Égypte : « *within a period of five years after the question was raised* ».

<sup>1114</sup> Voir *Supra*, n° 1113 -

**1204** - La convention renégociée par les Etats-Unis<sup>1115</sup> prévoit que la date d'ouverture, pour un cas donné, est la première date à laquelle les renseignements nécessaires pour entreprendre un examen sur le fond en vue d'un accord amiable ont été reçus par les autorités compétentes. La procédure d'arbitrage commence au plus tard :

i) deux ans à compter de la date d'ouverture de ce cas, à moins que les deux autorités compétentes n'aient auparavant convenu d'une date différente, et

ii) à la première date à laquelle l'engagement de confidentialité<sup>1116</sup> a été reçu par les deux autorités compétentes.

**1205** - Enfin, la convention conclue avec la Suisse prévoit un délai de trois ans suivant la soumission du cas à l'autorité compétente de l'un des Etats contractants.

**1206** - Par ailleurs, quelques conventions fiscales fixent un délai à la commission d'arbitrage pour rendre sa sentence. Aucune ne concerne la France.

**1207** - Ainsi, en application de la convention Italie-Géorgie du 31 octobre 2000, la commission doit rendre son opinion dans les six mois suivant sa saisine. Les autorités compétentes ont ensuite six mois pour adopter les mesures nécessaires à la résolution de la double imposition. Ces mesures peuvent différer de ce qu'a préconisé la commission mais en cas d'absence d'accord des autorités compétentes, celles-ci doivent se conformer et exécuter l'avis de la commission. Ce mécanisme est similaire au dispositif mis en place dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage<sup>1117</sup>. C'est également ce que préconise l'O.N.U. dans son article 25, option B.

**1208** - La convention conclue entre les Pays-Bas et la Norvège en date du 23 avril 2013 n'impose pas de délai à la commission d'arbitrage mais elle prévoit que les autorités compétentes peuvent se mettre d'accord sur une autre solution dans les six mois suivant la communication de la décision arbitrale.

**1209** - Les conventions conclues par l'Autriche avec l'Arménie (2002) et la Mongolie (2003) stipulent également que le tribunal arbitral doit rendre sa sentence dans les six mois de sa saisine.

**1210** - C'est également un délai de six mois mais débutant à compter de la date à laquelle le Président de la commission notifie par écrit aux autorités compétentes et au requérant

---

<sup>1115</sup> Une telle rédaction se trouve également dans les conventions conclues par les Etats-Unis avec l'Allemagne (, la Belgique (2006), et le Canada (2007).

<sup>1116</sup> La(les) personne(s) concernée(s) et ses(leurs) représentants ou agents doivent s'engager avant le début de la procédure d'arbitrage à ne communiquer à aucune autre personne aucune des informations reçues au cours de la procédure d'arbitrage et provenant de l'un des Etats contractants ou de la commission d'arbitrage, à l'exception de la décision de cette commission.

<sup>1117</sup> Voir *Infra*, n° 1651 -.

qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire, qui est proposé dans les clauses modèles O.C.D.E. et O. N.U.

**1211** - Lorsqu'un délai est stipulé, il n'est pas contraignant puisqu'aucune sanction n'est prévue en cas de non-respect.

**1212** - Si les commissions d'arbitrage sont donc des commissions sans statut permanent ni règlement défini, le recours à la Cour de justice de l'Union européenne, prescrit dans le cadre de la convention conclue en 2000 entre l'Allemagne et l'Autriche pourrait-il constituer un exemple à généraliser dans l'avenir ?

### **2) La Cour de justice de l'Union européenne : une instance arbitrale ?**

**1213** - La Cour de Justice a été créée en 1952 par le traité de Paris instituant la Communauté européenne du charbon et de l'acier. Son rôle est aujourd'hui de veiller à une interprétation et à une application uniformes du droit de l'Union européenne dans tous les États membres. Elle est compétente pour connaître des litiges juridiques entre les États membres, les institutions européennes, les entreprises et les particuliers. La Cour compte un juge par État membre, de sorte que tous les systèmes juridiques nationaux de l'Union européenne y sont représentés<sup>1118</sup>.

**1214** - De nombreux auteurs se sont prononcés en faveur du choix de la Cour de justice, comme instance arbitrale pour résoudre les litiges relatifs à la double imposition entre États membres de l'Union européenne<sup>1119</sup>. Cette solution a été adoptée par l'Allemagne<sup>1120</sup> et l'Autriche dans le cadre de la convention fiscale bilatérale qui lie ces deux pays (a). Mais la compétence de la C.J.U.E. en la matière ne va cependant pas de soi (b).

---

<sup>1118</sup> La Cour, située au Luxembourg, est secondée par huit avocats généraux qui ont pour mission de présenter des avis motivés sur les affaires soumises à la Cour. Les juges et les avocats généraux sont soit d'anciens membres des plus hautes juridictions nationales, soit des juristes de haut niveau qui doivent offrir toutes les garanties d'impartialité. Ils sont désignés d'un commun accord par les gouvernements des États membres pour un mandat d'une durée de six ans au terme duquel ils peuvent être reconduits pour un ou deux mandats supplémentaires de trois ans. Le président est choisi par les juges qui désignent l'un d'eux pour un mandat de trois ans.

<sup>1119</sup> Voir à ce sujet notamment : Mario ZUGER, *The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty*, European Taxation, March 2000, p.101s ; Arnaud de GRAAF, *Avoidance of international double taxation: community or joint policy ?*, EC Tax Review 1998/4, p 258s. ; Prof. Pietro ADONNINO, *Some Thoughts on the EC Arbitration Convention*, European Taxation, November 2003, p. 403s ; Fred C. de HOSSON, *The Slow and Lonesome Death of the Arbitration Convention*, Intertax, volume 31, Issue 12, 2003, p. 482. Pour une opinion divergente, voir SB HUIBREGTSE et RHMJ OFFERMANN, *What is the future of the EU Arbitration Convention ?* IBFD, March/April 2004, p. 76s.

<sup>1120</sup> Dans le cadre des débats qui ont lieu entre représentants des États relatifs à l'adoption de la Convention européenne d'arbitrage, l'Allemagne a longtemps défendu la compétence de la Cour de justice comme instance arbitrale, Voir *Infra*, Titre 2, Chapitre 2.

***a. L'exemple de la convention fiscale conclue entre l'Allemagne et l'Autriche le 24 août 2000***

**1215** - Aux termes de l'article 25-5 de la convention fiscale conclue entre l'Allemagne et l'Autriche, en date du 24 août 2000, si des difficultés ou les doutes survenant pour l'interprétation ou l'application de la Convention ne peuvent pas être résolus par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable dans les trois ans à compter du commencement de la procédure, les Etats ont l'obligation, à la demande du contribuable, de soumettre le cas à l'arbitrage de la Cour de justice. tel que défini par l'article 239 du traité CE<sup>1121</sup> applicable à l'époque.

**1216** - Cette clause est unique dans son genre et remarquable à plus d'un titre. Non seulement elle institue une procédure d'arbitrage obligatoire en cas d'échec de la procédure amiable, mais elle donne, en outre, compétence à la Cour de Justice du Luxembourg pour agir en qualité d'arbitre.

**1217** - L'article 239 du traité CE, désormais codifié à l'article 273 du TFUE stipule que « *la Cour de justice est compétente pour statuer sur tout différend entre Etats membres en connexité avec l'objet du présent traité, si ce différend lui est soumis en vertu d'un compromis* ». Il accorde ainsi aux Etats membres la faculté d'étendre, par voie de compromis, la compétence de la Cour. à leurs litiges qui, bien que ne relevant pas directement de l'objet du droit communautaire, présentent néanmoins avec lui un lien de connexité.

**1218** - Dans le cadre de la convention conclue entre l'Allemagne et l'Autriche, le compromis requis prend la forme d'une clause conventionnelle. Ces Etats ont considéré que les différends entrant dans le champ d'application de la procédure amiable avaient un lien de connexité suffisant avec le droit de l'Union européenne pour relever de l'article 239 du Traité CE.

**1219** - Le recours à la C.J.U.E. en tant qu'instance arbitrale présente des avantages évidents. La procédure applicable devant la Cour, fixée par un protocole adopté le 19 juin

---

<sup>1121</sup> Art 25-5 : “*In the event that any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities by mutual agreement as set forth in the preceding paragraphs of this Article within a period of three years from the date of commencement of the proceedings, at the request of the person identified in paragraph 1, the States shall be under obligation to submit the case to arbitration as defined by Article 239 of the EC Convention with the Court of the European Communities*”.

1991 et modifié le 29 septembre 2012<sup>1122</sup>, pourrait être appliquée à la Cour agissant en tant qu'arbitre. Celle-ci peut décider des mesures d'instruction, entendre les parties, ordonner la production de documents et entendre des témoins<sup>1123</sup>. C'est d'ailleurs à ce titre que le contribuable pourrait être entendu. La Cour est donc parfaitement en mesure de vérifier les faits, comme il se doit de la part d'un arbitre.

**1220** - L'indépendance et l'impartialité des arbitres seraient garanties.

**1221** - La permanence de l'institution faciliterait la cohérence des décisions au sein de l'Union européenne même si les sentences ne sont pas publiées.

**1222** - Certaines limites doivent toutefois être évoquées. La C.J.U.E. a tout d'abord une compétence géographique limitée.

**1223** - Par ailleurs, la Cour aura-t-elle la faculté de répondre aux exigences de rapidité et de confidentialité inhérentes à la procédure d'arbitrage ? En principe, les débats sont en effet publics. La question se pose de savoir si le fait d'agir en qualité d'arbitre et non plus de juridiction serait à même de justifier des débats secrets.

**1224** - Enfin, sur quel fondement la sentence arbitrale devrait-elle être rendue ? En principe, les règles à observer par le tribunal arbitral sont fixées dans l'accord par les parties elles-mêmes. La C.J.U.E. pourrait-elle statuer en équité, et pas seulement en droit, si cela résulte de la volonté des parties ?

**1225** - De façon plus générale, une telle compétence arbitrale de la C.J.U.E. n'est-elle pas juridiquement contestable ?

### ***b. Une compétence contestable ?***

**1226** - La Cour de justice du Luxembourg a posé comme axiome que « *si les impôts directs relèvent de la compétence des Etats membres, ils doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire* »<sup>1124</sup>. La jurisprudence pose ainsi expressément le principe de la soumission de la fiscalité directe aux exigences du Traité.

---

<sup>1122</sup> Règlement de procédure de la Cour de Justice des Communautés européennes du 19 juin 1991 (JO L 176 du 4.7.1991, p. 7, et JO L 383 du 29.12.1992). La version codifiée au *JOCE C 065 du 06/03/1999 p. 0001 - 0034* présente le règlement de procédure de la Cour de justice des Communautés européennes et les modifications successives. Celui-ci a été modifié par le Règlement de procédure de la Cour de justice du 29 septembre 2012, afin de le rendre plus simple et plus lisible pour les justiciables et les juridictions nationales, voir Journal officiel L 265 du 29.9.2012.

<sup>1123</sup> Voir le Règlement de procédure de la Cour de justice du 29 septembre 2012, précité, articles 66, 67 et 68.

<sup>1124</sup> Voir notamment CJCE, aff. C-13/90, 1er octobre 1991, Rec. 1991, p. I-04327 ; aff. C-64/90 du 1er octobre 1991, Rec. 1991, p. I-04335, aff. C-14/90 du 1er octobre 1991, Rec. 1991, p. I-04331, arrêt Saint Gobain du 21 septembre 1999, C-307/97, Rec. 1999, p. I-6181.

**1227** - Toutefois, l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union européenne ne figure plus expressément parmi les objectifs du Traité depuis que l'article 293-2 du Traité CE n'a pas été repris dans le TFUE. La C.J.C.E. avait déjà eu l'occasion de juger que cette disposition n'avait pas d'effet direct<sup>1125</sup> et qu'elle n'avait pour objet que de tracer le cadre d'une négociation que les Etats membres devaient engager ensemble, en tant que de besoin. Les auteurs sont partagés sur le sens et la portée à donner à l'absence de reprise de cet article dans le TFUE. Certains y voient l'indication de la volonté des Etats de faire entrer pleinement l'élimination de la double imposition internationale dans le champ de compétence de l'Union européenne<sup>1126</sup>. En effet, l'article 293-2 du TCE pouvait être compris comme excluant l'élimination de la double imposition internationale de la compétence de la Communauté dans la mesure où il laissait aux Etats membres le soin d'apprécier « en tant que de besoin », la nécessité de prendre des mesures visant à résoudre cette double imposition<sup>1127</sup>. Dès lors, et si l'on suivait ce raisonnement, l'élimination de la double imposition aurait, depuis l'entrée en vigueur du TFUE, un lien de « *connexité avec l'objet du présent traité* » permettant d'établir la compétence de la C.J.U.E. en tant qu'instance arbitrale.

**1228** - Mais il est désormais bien établi que la double imposition n'est pas contraire aux principes fondamentaux de l'Union européenne puisque que les Etats membres n'ont pas l'obligation d'adapter leurs systèmes fiscaux à ceux des autres Etats membres afin d'éliminer la double imposition résultant de l'exercice parallèle de leur souveraineté fiscale. En l'état actuel de la jurisprudence, la double imposition n'est pas critiquable au regard du droit de l'Union européenne dès lors que la législation en cause ne crée pas d'entraves discriminatoires<sup>1128</sup>. Aussi pourrait-il être soutenu que l'élimination de cette double imposition internationale ne fait pas partie des objectifs du Traité et que, dans la mesure où elle est ainsi réputée ne pas violer les libertés fondamentales établies par le Traité, elle n'aurait pas de lien de connexité avec celui-ci.

**1229** - Ce lien ne pourrait pas non plus être établi par référence à la Convention européenne d'arbitrage puisque cette convention est une convention multilatérale et non

---

<sup>1125</sup> CJCE, 12 mai 1998, C 336/96, Gilly, Rec. P I-2793.

<sup>1126</sup> Voir *Supra*, note de bas de page n° 68.

<sup>1127</sup> Voir notamment l'arrêt de la CJCE du 17 octobre 1996, *Denkavit International BV*, C-283/94, Rec. p. I-05063, point 49 : « *qu'il doit être constaté que l'élimination de la double imposition est un des objectifs de la Communauté dont la réalisation dépend des Etats membres en vertu de l'article 293-2 du Traité CE* ».

<sup>1128</sup> Voir *Supra*, Introduction, n° 33 -. Voir également H. HEYDT, *La double imposition, incompatible avec le marché intérieur de l'UE*, *Europolitique*, 28 avril 2008, n° 3519 et D. GUTMANN, *La double imposition, problèmes contemporains*, *L'année fiscale*, Dr. fisc., n° 9, mars 2011.

une directive<sup>1129</sup>. Elle ne fait donc pas partie du Traité entendu au sens large, c'est-à-dire recouvrant les actes primaires et dérivés soumis au droit de l'Union européenne.

**1230** - Il est toutefois difficile d'admettre que la double imposition ne soit pas un obstacle à la construction du marché intérieur<sup>1130</sup>. Bien que non contraire, en tant que telle, aux principes fondamentaux de l'Union européenne, son élimination ne resterait-elle pas, néanmoins, un objectif du Traité ? La Commission a déclaré en ce sens, en 2006, que « *la double imposition internationale est un obstacle majeur à l'activité et aux investissements transfrontaliers au sein de l'UE. (...) Son élimination est un objectif fondamental et un principe essentiel de toute solution coordonnée* »<sup>1131</sup>.

**1231** - En tout état de cause, la Cour de Justice du Luxembourg n'a, semble-t-il, jamais été saisie dans le cadre de la convention conclue entre l'Allemagne et l'Autriche.

## **II. LE DEROULEMENT ET LA CONCLUSION DE LA PROCEDURE D'ARBITRAGE**

**1232** - L'analyse des dispositions conventionnelles, ainsi que celles des accords ou protocoles relatifs aux conventions conclues avec les Etats-Unis. permet de dégager certains principes qui s'appliquent dans le cadre du déroulement de la procédure d'arbitrage (A) et de sa conclusion (B).

### **A. Le déroulement de la procédure d'arbitrage**

**1233** - L'intervention d'un tiers dans le différend opposant les Etats aurait pu être l'occasion d'accorder au contribuable une place plus importante que dans le cadre de la procédure amiable, qui est bilatérale. Mais l'analyse des dispositions procédurales relatives aux clauses compromissoires montre que l'O.C.D.E., l'O.N.U et les Etats n'ont pas souhaité aller dans ce sens (1).

**1234** - Par ailleurs, le respect du secret professionnel auquel les autorités compétentes sont soumises en application généralement de leur droit interne ne s'applique pas aux arbitres.

---

<sup>1129</sup> Sous réserve toutefois que le recours à une convention multilatérale soit juridiquement fondé, voir *Infra*, note de bas de page, 1162.

<sup>1130</sup> Sur le concept de marché intérieur, voir l'article 26-2 du TFUE : « *Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités* ».

<sup>1131</sup> Voir notamment Communication de la Commission, au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, *Coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres dans le marché intérieur*, Doc. COM (2006) 823, final, du 19 décembre 2006, Introduction. ; voir également D. GUTMANN, *How to avoid double taxation in the European Union*, p. 63, article extrait de l'ouvrage, *Allocating Taxing Powers within the European Union*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Edition Springer Open.

Se pose alors la question de la violation du secret professionnel en cas de transmission par les autorités compétentes à la commission arbitrale d'informations confidentielles concernant le contribuable (2).

### ***1) La participation du contribuable***

**1235** - Lorsque la participation du contribuable est prévue conventionnellement, ce qui est rarement le cas, elle se limite à la seule possibilité d'être entendu par la commission arbitrale. Il n'est pas toujours précisé quelle forme peut prendre cette participation, présentation orale ou dépôt de conclusions écrites.

**1236** - Par exemple, le protocole du 18 septembre 1992 relatif à la convention Mexique-Etats-Unis, celui du 7 février 2001 concernant la convention Luxembourg-Mexique ou encore la convention Italie-Géorgie du 31 octobre 2000 prévoient que le contribuable ou son représentant ont la possibilité de présenter leur position devant la commission d'arbitrage, sans préciser la forme de cette présentation. La convention conclue entre les Pays-Bas et le Ghana, le 10 mars 2008, stipule que le contribuable doit être entendu, à sa demande, devant le tribunal arbitral. Il en est de même de la convention entre l'Autriche et la Macédoine en date du 10 septembre 2007.

**1237** - Pour certains auteurs<sup>1132</sup>, lorsque le contribuable doit s'engager par écrit et par avance à être lié par la décision arbitrale, il devrait être traité comme une « quasi-partie » à la procédure. Il devrait ainsi pouvoir présenter sa position, connaître et réfuter celle de l'autorité compétente ou encore être impliqué dans le processus de nomination des arbitres. En d'autres termes, il devrait pouvoir bénéficier du caractère contradictoire que la procédure d'arbitrage doit avoir.

**1238** - S'agissant de la France, le protocole du 28 septembre 1989, qui amende la convention fiscale conclue avec l'Allemagne précise que «*le contribuable a le droit d'être entendu par la commission ou de déposer des conclusions écrites* ». Une telle disposition n'est pas reprise dans les autres clauses compromissaires conclues par la France. Le *memorandum of understanding* rédigé dans le cadre de la convention avec les Etats-Unis ne prévoit aucune disposition relative à la participation du contribuable.

---

<sup>1132</sup> Voir G. GROEN notamment, article précité, p 20.



**1239** - La situation du contribuable ne devrait guère évoluer d'une façon plus favorable dans le cadre des conventions qui seront conclues à l'avenir. En effet, le paragraphe 5 de l'article 25 des conventions modèles ne prévoit aucune disposition relative à la participation du contribuable. Certes, le paragraphe 11 du modèle d'accord amiable sur l'arbitrage de l'O.C.D.E. précise, en revanche, que le contribuable peut, soit directement, soit par l'intermédiaire de ses représentants, présenter sa position par écrit aux arbitres mais selon les mêmes conditions que dans le cadre de la procédure amiable. Toutefois, avec la permission des arbitres, cette personne peut présenter sa position oralement au cours de la procédure d'arbitrage. Le modèle d'accord proposé par l'O.N.U. dans le cadre de son article 25-5 (option B) ne prévoit pas différemment.

**1240** - Selon ces organisations, la faible implication du contribuable n'est pas critiquable dans la mesure où la procédure d'arbitrage doit se comprendre comme étant le prolongement de la procédure amiable. Il s'agirait donc encore d'une procédure entre Etats. En outre, le contribuable peut, à l'issue de la procédure d'arbitrage, refuser la décision qui lui est proposée<sup>1133</sup>.

**1241** - Le rôle du contribuable dans le cadre de la phase arbitrale peut donc être encore plus limité que dans le cadre de la phase amiable. Dispose-t-il, au-moins, de la garantie que les informations le concernant sont protégées par une obligation de confidentialité pesant sur la commission d'arbitrage ?

## ***2) La confidentialité des informations transmises à la commission***

**1242** - En droit français, en application de l'article L 103 du Livre des procédures fiscales, l'obligation du secret professionnel, telle que définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal, s'applique à toutes personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances.

**1243** - En pratique, cette obligation s'applique à l'ensemble des fonctionnaires de l'administration fiscale, quel que soit leur grade et le caractère secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion des opérations mentionnées ci-avant. Ainsi, selon la doctrine administrative<sup>1134</sup>, « *il y aura donc violation de la règle du secret professionnel*

---

<sup>1133</sup> Voir *Supra*, n° 1101 -

<sup>1134</sup> D. adm. 13 K-2111 n° 8 et 9, 1<sup>er</sup> février 1992 et BOFIP, BOI-DJC-SECR-10-10-20120912.

*dès lors qu'un élément d'information de cette nature aura été sciemment révélé, indépendamment de toute intention de nuire, par toute personne appelée à intervenir dans les opérations dont il s'agit, sans qu'il soit nécessaire que le fait ainsi réputé secret ait été connu par suite d'une confiance expresse avec demande d'avoir à la tenir secrète, ou qu'il soit tel que sa révélation soit de nature à porter préjudice à la personne qu'il concerne».*

**1244** - Des dérogations au principe du secret professionnel sont expressément et limitativement prévues par la loi<sup>1135</sup> ou conventionnellement. En matière d'assistance fiscale internationale, les autorités compétentes sont autorisées à échanger des renseignements pour mettre en œuvre les dispositions de la convention en application de l'article 26 des conventions modèles. Cet article permet aux autorités compétentes engagées dans une procédure amiable de se communiquer des informations couvertes par le secret fiscal.

**1245** - Dans le cadre des commissions d'arbitrage, les autorités compétentes sont-elles autorisées à transmettre des informations couvertes par le secret fiscal aux arbitres qui ne seraient pas liés par une telle obligation de confidentialité ? Les dispositions de l'article 26 des conventions modèles ne s'appliquent en effet qu'au titre des échanges entre autorités compétentes.

**1246** - Avant 2008, seules quelques rares conventions abordent cette question. La rédaction de ces dispositions n'est pas homogène. Ainsi, la convention conclue entre les Pays-Bas et la Russie du 16 décembre 1996 accorde aux autorités compétentes la possibilité de transmettre des informations à la commission, sauf si cela entraîne la révélation d'un secret professionnel ou de renseignements ne pouvant pas être obtenus en vertu de la législation en vigueur ou de la pratique administrative.

**1247** - La convention conclue entre le Chili et le Mexique, en date du 17 avril 1998, précise que les autorités compétentes sont soumises aux obligations de l'article 26-1 de la convention relatif à l'échange d'informations<sup>1136</sup>.

---

<sup>1135</sup> Voir les articles L 114 et suivants et R 113-1 et suivants du LPF.

<sup>1136</sup> Convention entre le Chili et le Mexique du 17 avril 1998 : article 26 « 1. *The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention, which taxation may be used to determine the value added tax. The exchange of information applies to taxes of any type or description, and is not restricted by Article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in*

**1248** - S'agissant des conventions les plus anciennes conclues par les Etats-Unis, les protocoles et *memorandum of understanding* abordent la question de la transmission des informations protégées par le secret professionnel aux arbitres. Il est généralement prévu que la commission d'arbitrage doit s'obliger, par écrit, à respecter la confidentialité des informations communiquées selon le droit de chaque Etat. En cas de conflit entre les législations nationales, c'est la règle la plus restrictive qui doit s'appliquer<sup>1137</sup>.

**1249** - Une telle disposition est également prévue dans le protocole du 7 février 2001 qui instaure une procédure d'arbitrage dans le cadre de la convention conclue entre le Luxembourg et le Mexique.

**1250** - S'agissant de la France, la convention conclue avec le Kazakhstan prévoit que les autorités compétentes «*peuvent communiquer à la commission les renseignements nécessaires pour mener à bien l'arbitrage*». L'obligation de confidentialité n'est en revanche pas imposée à la commission d'arbitrage. Les conventions conclues avec l'Allemagne, le Canada et le Québec ne prévoient également aucune disposition en la matière.

**1251** - La plupart des clauses d'arbitrage adoptées avant 2008 ne garantissent donc pas le respect de l'obligation de confidentialité qui pèse sur les autorités compétentes. Elles n'imposent pas non plus une telle obligation aux arbitres.

**1252** - La situation n'est guère différente sous l'empire des conventions conclues à compter de 2008. Les conventions les plus récentes, dont celles signées par le France avec le Royaume-Uni et la Suisse, ne prévoient aucune disposition en la matière.

**1253** - Les Etats-Unis se distinguent toutefois sur ce point. En effet, ils ont adopté une approche voisine de celle recommandées par l'O.C.D.E. et l'O.N.U. selon laquelle les arbitres sont désignés comme représentants autorisés de l'autorité compétente les ayant nommés<sup>1138</sup>. Ils sont ainsi soumis aux mêmes règles relatives à la confidentialité des

---

*respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for fiscal purposes. The foregoing notwithstanding, they may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions*”.

<sup>1137</sup> Voir notamment l'article 18 b (ii) (B) du protocole de 1992 conclu entre le Mexique et les Etats-Unis, l'article XXVII (B) (2) du *memorandum of understanding* signé dans le cadre de la convention Etats-Unis-Pays-Bas en date du 18 décembre 1992.

<sup>1138</sup> Voir *Supra*, n° 1118 -1118 -

informations que les autorités compétentes et les dispositions de l'article 26 ou équivalent de la convention sont applicables.

**1254** - L'avenant à la convention conclue avec la France du 13 janvier 2009 stipule ainsi que «*pour l'application de la procédure d'arbitrage au sens du paragraphe 5 et du présent paragraphe, les membres de la commission d'arbitrage et leur personnel sont des «personnes ou autorités» concernées auxquelles des renseignements peuvent être communiqués en vertu de l'article 27 (Echange de renseignements) de la Convention*<sup>1139</sup> ». Cette rédaction se retrouve dans les conventions conclues avec l'Allemagne, la Belgique et le Canada.

**1255** - A l'issue des échanges avec les autorités compétentes et en son sein, la commission d'arbitrage va rendre sa décision. Quels en sont le fondement et la force juridique ?

## **B. La conclusion de la procédure d'arbitrage**

**1256** - En droit commercial, les parties choisissent expressément la loi applicable au contrat. Les arbitres se rattachent donc toujours à un ordre juridique étatique particulier ou à des principes de droit international ou encore parfois, à la *lex mercatoria*, c'est-à-dire la loi du marchand<sup>1140</sup>.

**1257** - En droit international public, la grande majorité des conventions fiscales bilatérales ne donnent aucune précision quant aux règles applicables pour fonder la décision arbitrale. Sur quels principes les arbitres doivent-ils alors rendre leur décision (1) ?

**1258** - Par ailleurs, lorsque la commission d'arbitrage a rendu sa décision, celle-ci ne s'impose pas toujours aux personnes concernées (2).

### **1) Le fondement de la décision de la commission d'arbitrage**

**1259** - Quelques rares conventions stipulent que la commission doit suivre les règles internationalement acceptées en matière d'arbitrage, sans autre précision<sup>1141</sup>. Cette

---

<sup>1139</sup> Article 26-6 f).

<sup>1140</sup> Pour Bruno OPPETIT, la thèse selon laquelle « *les arbitres pourraient être détachés de tout ordre juridique étatique pour être, au besoin, rattachés à un ordre juridique a-national ou véritablement international ou, à la limite, pour «flotter» dans l'espace international sans rattachement à aucun ordre juridique* » n'est pas insoutenable mais demeurera « *mythique aussi longtemps que l'exécution forcée de la sentence arbitrale sera subordonnée à un contrôle judiciaire national* », Bruno OPPETIT, *Théorie de l'arbitrage*, précité, p. 86s.

<sup>1141</sup> Voir par exemple les conventions Pays-Bas-Russie, Pays-Bas-Ukraine, Pays-Bas-Croatie, Chili-Mexico.

disposition laisse quelque peu perplexe, les règles internationalement acceptées en matière d'arbitrage ne s'appliquant pas à la résolution de différends fiscaux entre Etats.

**1260** - D'autres conventions renvoient aux dispositions de la convention et aux principes de droit international<sup>1142</sup>.

**1261** - En matière de prix de transfert, la problématique du droit applicable est limitée puisque dans la plupart des cas, la commission d'arbitrage fera application du principe de pleine concurrence, sachant que les conventions bilatérales n'imposent pas aux arbitres l'obligation de motiver leur décision. En droit privé, tous les règlements d'arbitrage, sans exception, font obligation au tribunal arbitral de motiver la sentence. Il en est de même en droit français<sup>1143</sup>.

**1262** - Reste la question de savoir si la commission d'arbitrage est autorisée à statuer en équité. Une seule convention, semble-t-il, rejette expressément le recours à l'équité, à savoir la convention conclue entre l'Allemagne et la Suède<sup>1144</sup>. En revanche, le protocole conclu entre le Luxembourg et le Mexique l'autorise<sup>1145</sup>.

**1263** - En droit privé, l'arbitre ne peut juger en amiable compositeur que si les parties lui en ont expressément donné le pouvoir<sup>1146</sup>. Peut-on alors en conclure qu'en l'absence d'autorisation expresse, la commission d'arbitrage ne devrait pas pouvoir juger sur ce fondement, sauf à considérer que l'application du principe de pleine concurrence n'est pas totalement dissociable d'un raisonnement en équité<sup>1147</sup> ?

**1264** - Les textes des conventions conclues après 2008 ne sont pas plus explicites, ce qui s'explique sans doute par le fait que la question du droit applicable n'est pas traitée dans la clause des conventions modèles mais dans l'accord amiable sur l'arbitrage<sup>1148</sup>.

**1265** - Les conventions conclues par la France ne donnent aucune précision quant aux règles applicables pour fonder la décision arbitrale, à l'exception de la convention avec l'Allemagne. Il est en effet précisé que la commission d'arbitrage « *décide selon les règles du droit international et en particulier selon les dispositions de la présente convention* ».

---

<sup>1142</sup> Voir par exemple la convention Italie-Géorgie (2000), article 26-5 : « (...) *When giving its opinion, the arbitration board shall apply the provision of this Convention and the principles of international law, taking into account the domestic laws of the Contracting States* », ou encore les conventions Italie-Géorgie, Luxembourg-Mexico, Allemagne-Suède.

<sup>1143</sup> Voir l'article 1471 du code de procédure civile.

<sup>1144</sup> Convention Allemagne-Suède (1992) : « *a decision ex æquo et bono is not to be allowed* ».

<sup>1145</sup> Voir le protocole du 7 février 2001 qui instaure la procédure d'arbitrage, § (iii).

<sup>1146</sup> Voir *Supra*, note de bas de page, n°601.

<sup>1147</sup> Voir *Supra*, n° 651 -

<sup>1148</sup> O.C.D.E., modèle d'accord amiable relatif à l'arbitrage, § 14 et *Supra* n° 1122 -.

S'agissant de la convention avec les Etats-Unis, le recours à la procédure de la « dernière meilleure offre » résout la question puisque la commission adopte l'une ou l'autre des positions des autorités compétentes. Il est indiqué en outre que la décision de la commission n'a pas à être motivée<sup>1149</sup>.

**1266** - La documentation administrative ne donne aucune indication relative au fondement juridique de la décision arbitrale.

**1267** - Lorsque la commission d'arbitrage a rendu sa décision, celle-ci n'est pas systématiquement applicable pour autant.

## *2) L'application de la décision d'arbitrage*

**1268** - Lorsque les conventions stipulent que la décision de la commission s'impose aux autorités compétentes et au contribuable, celle-ci devient alors applicable sans qu'aucun recours en contestation ne soit ouvert pour ce dernier.

**1269** - Deux conventions au-moins offrent la possibilité aux autorités compétentes de se mettre d'accord sur une autre solution que celle de la commission d'arbitrage, dans les six mois suivant la communication de la décision de la commission<sup>1150</sup>. Dans cette situation, la décision arbitrale ne s'impose pas immédiatement aux parties.

**1270** - Le contribuable peut-il refuser l'accord amiable obtenu entre les autorités compétentes à l'issue de la procédure d'arbitrage ? La réponse est positive pour les conventions qui reprennent le modèle O.C.D.E<sup>1151</sup>. Une telle rédaction se retrouve également dans les dernières conventions conclues ou renégociées par les Etats-Unis. Ce n'est donc pas la décision d'arbitrage qui est présentée au contribuable et qui s'imposerait à lui en tant que sentence arbitrale. La décision de la commission est endossée par les autorités compétentes qui la présentent au contribuable en tant qu'accord amiable. La force de la décision arbitrale au regard du contribuable et des Etats parties est en conséquence celle de l'accord amiable.

---

<sup>1149</sup> Voir Protocole relatif à la convention France-US, point j), qui se retrouve à l'identique dans les conventions avec l'Allemagne, la Belgique et le Canada.

<sup>1150</sup> Voir convention Italie-Géorgie (2000) et Pays-Bas-Norvège (2013).

<sup>1151</sup> Pour rappel, la clause modèle prévoit qu'« *A moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux Etats (...)* ».

**1271** - Cette approche nouvelle a le mérite de permettre au contribuable, et à l'entreprise associée qui se verra appliquer l'ajustement corrélatif, de refuser l'accord amiable résultant de la décision arbitrale. Dans une telle situation, la procédure amiable sera close sans que la double imposition soit éliminée. Le contribuable ne pourra plus faire valoir que ses recours de droit interne s'il n'est pas forclos.

**1272** - La position de la France a évolué en la matière. Les conventions conclues avant 2008 précisent que les autorités compétentes et le contribuable sont liés par la décision de la commission d'arbitrage. Ainsi, les conventions et l'entente signées respectivement avec le Canada, l'Allemagne et le Québec prévoient que les décisions de la commission « *ont force obligatoire* ». Il peut donc en être conclu que la décision de la commission s'impose aux Etats, ainsi qu'au contribuable. La convention avec le Kazakhstan stipule que « *La décision de cette commission lie les deux États contractants ainsi que le contribuable en ce qui concerne le cas soumis* », sachant qu'il est demandé au contribuable, lors de la saisine de la commission, de s'engager par écrit à être lié par la décision de la commission.

**1273** - En revanche, le contribuable a la possibilité de refuser l'accord amiable appliquant la décision de la commission d'arbitrage dans le cadre des conventions plus récentes, conclues avec le Royaume-Uni et la Suisse. Celles-ci suivent en effet le modèle O.C.D.E sur ce point.

**1274** - L'accord amiable peut également être refusé par le contribuable dans le cadre de la convention avec les Etats-Unis puisque l'article 26-6 e) dispose qu'« *à moins qu'une personne concernée n'accepte pas la décision d'une commission d'arbitrage, celle-ci constitue une résolution prise d'un commun accord en vertu du présent article et lie les deux Etats contractants uniquement en ce qui concerne le cas considéré* ».

**1275** - La décision de la commission d'arbitrage, ou l'accord amiable résultant de cette décision pour les conventions récentes, devrait pouvoir s'appliquer quels que soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants<sup>1152</sup>. Cette disposition est expressément stipulée dans les clauses d'arbitrage des conventions modèles et dans les conventions fiscales les plus récentes. C'est ainsi le cas des conventions conclues entre la France et le Royaume-Uni et entre la France et la Suisse<sup>1153</sup>.

---

<sup>1152</sup> Certains Etats ne peuvent pas appliquer l'accord amiable ou la décision d'arbitrage quels que soient les délais de droit interne, en raison de leur législation nationale, voir *Supra*, n°760 -.

<sup>1153</sup> Aucune indication n'est donnée sur ce point dans le cadre de la convention conclue avec les Etats-Unis ou dans le protocole d'accord associé.

**1276** - Lorsqu'une telle mesure n'est pas prévue dans la convention applicable, il pourrait être soutenu que l'article 25-2, 2nd alinéa<sup>1154</sup> ou équivalent s'applique également à la décision arbitrale puisque la clause d'arbitrage fait partie intégrante de l'article 25.

\*\*\*

---

<sup>1154</sup> Pour rappel, l'article 25-2, 2nd alinéa de la convention modèle stipule que: « *L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants* ».



## Conclusion du chapitre 2 : L'arbitrage en droit fiscal international

**1277** - Les clauses d'arbitrage des conventions fiscales conclues avant 2008 offrent très peu de garanties aux contribuables. Dans la plupart des cas, ce sont les autorités compétentes qui décident discrétionnairement de mettre en œuvre la procédure à l'issue de l'échec de leurs négociations. Aucun délai n'est stipulé au terme duquel la procédure amiable est considérée comme infructueuse. Le contribuable doit parfois s'engager à être lié par la décision de la commission d'arbitrage sans avoir connaissance de son contenu et alors même qu'il n'est pas partie à la procédure. Le respect du secret professionnel qui s'impose aux autorités compétentes n'est pas formellement étendu aux arbitres. Enfin, aucune obligation ne pèse sur les autorités compétentes pour nommer des arbitres indépendants et impartiaux. Ces procédures dites d'arbitrage en droit fiscal international s'écartent donc, en bien des aspects, des procédures de droit privé.

**1278** - Les travaux de l'O.C.D.E. ont permis, sous l'impulsion des Etats-Unis, une évolution significative de la nature des clauses dites d'arbitrage conventionnelles en faveur de plus grandes garanties pour les contribuables. L'O.N.U., en revanche, s'est engagée avec plus de réticences vis-à-vis de l'arbitrage fiscal international.

**1279** - La clause d'arbitrage de la convention modèle O.C.D.E. de 2008 prévoit ainsi que le droit d'initiative de la procédure appartient au contribuable. Les Etats n'ont plus la faculté mais l'obligation de saisir la commission d'arbitrage à l'issue de deux années de discussion infructueuse. Ce n'est plus une procédure autonome de la procédure amiable mais le prolongement de cette dernière. Aussi la décision de la commission a-t-elle la même nature et la même portée que l'accord amiable.

**1280** - En revanche, l'indépendance de l'ensemble des arbitres n'est toujours pas garantie puisque les représentants des Etats peuvent faire partie de la commission d'arbitrage. En outre, le champ d'application de la procédure est désormais restreint aux seuls différends fondés sur le paragraphe 1 de l'article 25 ou équivalent. Enfin, la procédure arbitrale n'est pas encadrée dans des délais contraignants.

**1281** - La clause d'arbitrage de la convention modèle O.C.D.E. a été largement reprise par les Etats, encore peu nombreux, qui ont conclu ou renégocié depuis 2008 des conventions prévoyant la saisine obligatoire de la commission d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable, à l'exception notoire des Etats-Unis.

**1282** - Cet Etat a en effet développé une procédure d'arbitrage particulière, fondée sur le principe de la «dernière meilleure offre», dans le cadre de ses conventions avec l'Allemagne, la Belgique, le Canada et la France. Certes, les autorités compétentes se sont réservées le droit de refuser d'engager la procédure d'arbitrage dans certains cas considérés, d'un commun accord, comme ne se prêtant pas à un règlement par cette voie. Néanmoins, les Etats-Unis ont réussi à imposer à leurs partenaires la nomination d'arbitres véritablement indépendants, les Etats ne pouvant pas nommer de représentants au sein de la commission d'arbitrage, et une disposition redoutablement efficace qui sanctionne le manque de diligence d'une autorité compétente : celle qui ne présente pas sa proposition de résolution dans les délais perd le cas. Les Etats-Unis confirment ainsi leur engagement en faveur de l'arbitrage fiscal, avec une procédure qui semble finalement plus protectrice des droits du contribuable que ce que propose l'O.C.D.E.<sup>1155</sup>.

**1283** - La France s'est également engagée dans la voie de l'arbitrage fiscal, sans grande conviction semble-t-il. Interdit en droit français en application de l'article 2060 du code civil, puisque la matière fiscale intéresse l'ordre public, l'arbitrage des litiges fiscaux est néanmoins possible en droit international. Sept conventions fiscales comportant une clause compromissoire ont été signées par la France. Celles conclues avec le Canada, le Kazakhstan et le Québec ne sont jamais entrées en vigueur. Et si ces clauses sont applicables avec l'Allemagne, les Etats-Unis, la Suisse et le Royaume-Uni, elles n'ont jamais été appliquées à ce jour. L'analyse de ces clauses ne permet pas de dégager une position de la France en matière d'arbitrage tant leur contenu varie. Il est néanmoins possible de constater une évolution significative de la nature de l'arbitrage pour les conventions renégociées à compter de 2008, évolution qui correspond aux recommandations de l'O.C.D.E.

**1284** - En pratique, les clauses de type arbitral des conventions fiscales bilatérales n'ont été que très récemment, et que rarement, appliquées. Il semble que l'arbitrage soit envisagé pas les Etats comme un moyen d'inciter les autorités compétentes à trouver une solution afin d'éviter la procédure d'arbitrage, plutôt que comme un véritable recours complémentaire ayant vocation à être mis en œuvre.

**1285** - Nul doute que les organisations internationales et les Etats avaient à l'esprit l'expérience de l'arbitrage au sein de l'Union européenne.

---

<sup>1155</sup> Pour une position différente, voir J. MONSENEGO, article précité.

## TITRE 2 : LA CONVENTION EUROPEENNE D'ARBITRAGE DU 23 JUILLET 1990

**1286** - L'Union européenne a reconnu très tôt la nécessité de lutter contre les situations de double imposition. Dans son programme d'actions de 1975<sup>1156</sup>, la Commission indiquait son intention de rédiger une proposition de directive sur l'élimination de la double imposition résultant de l'ajustement des profits réalisé par un Etat membre. En effet, un autre projet de directive, celui-ci relatif à l'échange de renseignement<sup>1157</sup> au sein de l'Union européenne, venait d'être publié et faisait craindre une augmentation des cas de double imposition entre les Etats membres.

**1287** - Cette proposition fut présentée au Conseil le 29 novembre 1976<sup>1158</sup> sur le fondement de l'article 100 du Traité de Rome<sup>1159</sup>. Son préambule présente clairement les objectifs poursuivis :

*« considérant que, lorsqu'un Etat membre rectifie les bénéfices d'une entreprise en estimant qu'ils ont été diminués en raison de conditions survenues avec une entreprise associée, qui diffèrent de celles qui auraient été convenues entre tiers indépendants, une telle rectification peut entraîner une double imposition au niveau du groupe d'entreprises dont la première entreprise fait partie ;*

*considérant que cette double imposition est susceptible de provoquer des distorsions dans les conditions de concurrence et dans les mouvements de capitaux intracommunautaires et donc d'affecter le fonctionnement du marché commun ;*

*considérant que, pour cette raison, il est nécessaire d'assurer l'élimination des doubles impositions qui se produiraient dans ces conditions ;*

*considérant que cet objectif peut être atteint par une procédure prévoyant en premier lieu la saisine des administrations fiscales des deux Etats membres concernés en vue de leur permettre de régler la question par voie d'accord amiable ; que, à défaut d'un tel accord, il convient de soumettre le cas litigieux à une commission composée à la fois de représentants des administrations concernées et de personnalités indépendantes, dont les administrations et les entreprises en cause acceptent à l'avance la décision ».*

---

<sup>1156</sup> Com (75) 391 du 23 juillet 75.

<sup>1157</sup> COM (76) 119 def du 27 avril 1976.

<sup>1158</sup> JOCE 1976, C 301/4 du 21.12.1976.

<sup>1159</sup> Article 100 du Traité de Rome (désormais codifié à l'article 115 du TFUE) : *« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun.*

**1288** - La proposition de directive présentait une importante innovation par rapport à la procédure de l'article 25 des conventions modèles. Dans un premier temps, les autorités compétentes négociaient ensemble dans le cadre d'une phase amiable, fortement inspirée du modèle de l'O.C.D.E. Dans un second temps, en cas d'échec des négociations à l'issue d'un délai de deux ans, le différend devait être *obligatoirement* porté devant une commission d'arbitrage.

**1289** - Sur le principe de l'instauration d'une procédure visant à éliminer la double imposition, la proposition de la Commission reçut l'agrément des neuf Etats membres de l'époque<sup>1160</sup>. Mais l'idée d'une procédure d'arbitrage donna lieu à des dissensions importantes entre les Etats et le fondement juridique proposé pour cette procédure ne fut jamais accepté par les Etats, en dehors du Danemark<sup>1161</sup>.

**1290** - En 1978, pour sortir de l'impasse, les Pays-Bas qui présidaient à l'époque l'Union européenne proposèrent l'adoption d'une convention multilatérale, fondée sur l'article 220<sup>1162</sup> du Traité de Rome. Le texte ne relève ainsi plus du droit communautaire mais du

---

<sup>1160</sup> A savoir, l'Allemagne, la Belgique, le Danemark, l'Irlande, l'Italie, la France, le Luxembourg, les Pays-Bas et le Royaume-Uni.

<sup>1161</sup> Voir Note du Conseil, R/960/78 (FIN 50) du 24 avril 1978.

<sup>1162</sup> Pour le projet de convention présenté par la délégation des Pays-Bas, voir Note du Conseil R/856/78 (FIN 213) du 13 avril 1978. Le texte proposé par les Pays-Bas reprend celui de la directive et lui rajoute quatre nouveaux articles : l'article 2 (impôts visés), l'article 3 (définition des termes « personne », « résident », « autorités compétentes », et « entreprise »), l'article 4-1 (identique au texte final de l'article 4-1 de la Convention européenne d'arbitrage) et l'article 9-3 qui stipule que la décision de la commission est applicable quels que soient les délais de droit interne. Enfin, un « *protocole concernant la compétence de la Cour de Justice des Communautés européennes pour l'application de certaines dispositions de la Convention* » est inséré en annexe.

Lors de sa réunion du 9 juin 1978, le COREPER (Comité des représentants permanents) a chargé le Groupe des questions financières de poursuivre ses travaux sur la base du projet de convention établi par la délégation néerlandaise étant entendu que la proposition de directive restait également en discussion, voir notamment, Note introductive du Conseil, 10658/81 du 20 novembre 1981, p 5. Ce n'est qu'en 1984 que la décision définitive fut prise d'instituer la procédure arbitrale sur le fondement de l'article 220 du Traité de Rome, voir Note du Conseil, 7676/84 du 4 juin 1984, p 2.

Toutefois, la Commission européenne a toujours considéré que le fondement juridique approprié pour la procédure européenne aurait dû être l'article 100 du Traité de Rome. La Commission tarda d'ailleurs longtemps à retirer sa proposition de directive puisqu'elle ne le fit que le 20 novembre 1996 (JOCE, 1997, C 2, p.6.). En outre, la Commission, dans son rapport sur l'imposition des sociétés dans le marché unique, publié le 23 octobre 2001 (*Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, précité), propose que la Convention européenne d'arbitrage soit transformée en directive. Voir également la communication de la Commission du 23 avril 2004 (COM(2004) 297 final) dans laquelle la Commission regrette que le F.C.P.T. doive consacrer une grande partie de son temps à des questions liées au fait que le protocole de prorogation de la Convention, ainsi que la convention d'adhésion des nouveaux Etats membres, tardent à être signés. « *Cette situation aurait de toute évidence été évitée si le Conseil avait suivi la proposition initiale de la Commission visant à adopter un instrument communautaire plutôt qu'une convention multilatérale (...). La Commission évaluera la nécessité de proposer ultérieurement un instrument relevant du droit communautaire.* »

Certains auteurs, tel Arnaud de GRAAF, ont soutenu que les Etats membres n'avaient pas la possibilité de choisir entre l'article 100 et l'article 220 du Traité de Rome comme fondement juridique de leurs actions. Si l'article 100 est applicable, les Etats membres doivent agir sur ce fondement, à peine de détournement des pouvoirs et des procédures communautaires. C'est également

droit international<sup>1163</sup>.

**1291** - Le texte final de la Convention européenne d'arbitrage reprend dans les grandes lignes les dispositions prévues dans le cadre de la procédure amiable organisée par la proposition de directive de 1976. En revanche, elle ne reprend pas complètement les dispositions relatives à la procédure arbitrale et lui substitue une procédure obligatoire de demande d'avis auprès d'une commission consultative en cas d'échec de la phase amiable.

**1292** - Toutefois, malgré le changement de base juridique, son adoption fut difficile<sup>1164</sup>. Après de longues discussions au Conseil, le texte fut définitivement adopté le 23 juillet 1990<sup>1165</sup>. Il n'est entré en vigueur que le 1<sup>er</sup> janvier 1995, pour une durée limitée à cinq

l'opinion de M. Dirk SCHELPE. En conséquence, en plaçant la procédure européenne sur le fondement de l'article 220, les Etats membres auraient violé l'article 100 du Traité de Rome, Arnaud de GRAAF, *Avoidance of international double taxation: community or joint policy ?*, EC Tax Review 1998/4, p 258s, et Dirk SCHELPE, *The Arbitration Convention: Its Origin, Its Opportunities and Its Weaknesses*, EC Tax Review, 1995/2, p. 68s, p. 71 : « *The Commission always considered to have the obligation to act directly by way of a proposal for a Community act, whenever the Treaty allows this* ». Voir également l'article de Luc HINNEKENS, *The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax law*, EC Tax Review, 1992/2, p.70s.

Par ailleurs, d'autres auteurs considèrent que dans la mesure où une proposition de directive avait été déposée bien avant la signature de la Convention européenne et qu'elle n'avait pas été retirée par la Commission lors de l'adoption par les Etats membres de la Convention, celle-ci a été adoptée de façon illégale. Selon eux, la Commission aurait été en droit de saisir la Cour de Justice du Luxembourg pour violation du droit communautaire, Voir article du professeur Luc HINNEKENS, *Different interpretations of the European tax arbitration convention*, EC Tax review 1998/4, p.247s. Cette position est également défendue par M. Arnaud de GRAAF dans son article précité.

En tout état de cause, le choix de l'instrument juridique a été un choix politique, guidé par la volonté des Etats de ne pas abandonner une part trop importante de leur souveraineté, notamment parce qu'un tel abandon de souveraineté est irrévocable, voir C.J.C.E. 15 juillet 1964, aff. 6/64, Costa contre ENEL : « *le transfert opéré par les Etats, de leur ordre juridique interne au profit de l'ordre juridique communautaire, des droits et obligations correspondant aux dispositions du traité entraîne donc une limitation définitive de leurs droits souverains* ».

<sup>1163</sup> La Convention européenne d'arbitrage échappe ainsi à la compétence de la Cour de Justice du Luxembourg ; la procédure d'infraction, qui permet à la Commission européenne d'émettre un avis motivé si elle estime qu'un Etat membre a manqué à l'une des obligations qui lui incombent en vertu du Traité, n'est pas applicable ; la Convention européenne d'arbitrage ne fait pas partie de l'acquis communautaire. Toutefois, la nature juridique des conventions prises sur le fondement de l'article 293 du TCE a fait l'objet de vastes débats, voir *Infra*, note de bas de page 1162.

<sup>1164</sup> En 1985, la Commission adressa une communication au Conseil visant à encourager la coopération entre les Etats afin d'adopter rapidement les directives sur les fusions et les sociétés mères, ainsi que la Convention européenne d'arbitrage. Le sort de cette dernière fut ainsi lié à celui des directives sur les fusions et les sociétés mères-filiales, l'ensemble constituant ce que l'on appela le « paquet fiscal », Voir Com (85) 360, 5 juillet 1985. Voir également Patrick DIBOUT, *Droit Communautaire*, Dr fisc. 1990, n° 40, P 1296-1297.

Lors d'une communication de la Commission au Conseil d'avril 1990 sur la fiscalité directe des entreprises, la Commission a rappelé la nécessité d'adopter, avant le 1<sup>er</sup> avril 1993, les trois textes du « paquet fiscal ».

<sup>1165</sup> JOCE 20-08-1990, n° L 225/10. Voir également pour la France, le décret n° 95-144 du 6 février 1995, Dr. fisc. 1995, n°11, comm. 521.

ans<sup>1166</sup>. Aucune prorogation automatique n'était prévue, ce qui démontre une nouvelle fois la méfiance des Etats à l'encontre de cet instrument. Le protocole modifiant la Convention en vue de proroger automatiquement sa durée par période de cinq ans fut signé en temps utile<sup>1167</sup> mais il n'est entré en vigueur que le 1<sup>er</sup> novembre 2004, avec un effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2000. Les effets juridiques de la Convention européenne d'arbitrage ont ainsi été maintenus depuis sa première entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

**1293** - En 2001, la Commission a décrit de façon détaillée les problèmes majeurs qui rendaient difficile la mise en œuvre de la Convention européenne d'arbitrage<sup>1168</sup>. Dans sa communication faisant suite à cette étude<sup>1169</sup>, la Commission a proposé la création du forum conjoint de l'Union Européenne en matière de prix de transfert (F.C.P.T.)<sup>1170</sup>. Ce forum a notamment pour objectif d'examiner les points de blocage qui peuvent être traités sans recourir à la législation, afin de permettre une application plus efficace et plus uniforme de la Convention européenne d'arbitrage<sup>1171</sup>.

**1294** - A la suite de deux années de travaux du F.C.P.T, la Commission a proposé, le 23 avril 2004, un code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention européenne d'arbitrage<sup>1172</sup>. Ce document a été adopté par le Conseil le 7 décembre

---

<sup>1166</sup> Soit le premier jour du troisième mois suivant le dépôt de l'instrument de ratification du dernier Etat qui procède à cette formalité. La France fut le premier pays à déposer son instrument de ratification (le 21 février 1992), le Portugal le dernier (le 28 octobre 1994).

Lors des discussions dans le cadre de l'adoption d'une procédure d'élimination de la double imposition au sein de l'Union européenne, c'est la délégation française qui a suggéré de limiter la durée de la convention à cinq ans avec la possibilité d'une prorogation. A cette occasion, le représentant du service juridique du Conseil a indiqué qu'il n'y avait pas de précédent pour une durée limitée, dans les autres conventions conclues dans le cadre de l'article 220 du Traité de Rome, voir Note du Conseil, 4770/89, Fisc 25, du 20 février 1989, p. 9.

<sup>1167</sup> JO C 202/1 du 16/07/1999. L'article 1er du protocole amende l'article 20 de la Convention afin de permettre à l'avenir sa prorogation automatique par période de cinq ans, sauf objection d'un Etat contractant. Cette objection doit être faite, le cas échéant, par écrit auprès du Secrétaire général du Conseil de l'Union européenne, au plus tard six mois avant l'expiration de la période considérée.

Le protocole a été signé le 25 mai 1999. Mais son entrée en vigueur n'a été prévue que le premier jour du troisième mois suivant le dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation du dernier Etat signataire. Au premier trimestre 2004, deux Etats, à savoir l'Italie et le Portugal, n'avaient toujours pas déposé leur instrument de ratification, voir la Communication de la Commission, au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, sur les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert, COM(2004) 297 final, p.21, le 23.04.2004. La France a autorisé l'approbation du protocole modifiant la Convention le 24 juillet 2002 : Assemblée Nationale, texte adopté n°19, session extraordinaire du 24 juillet 2002.

<sup>1168</sup> Etude de la Commission intitulée *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, SEC (2001) 1681, partie III, chapitre 5, pages 262 à 291.

<sup>1169</sup> *Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, précité.

<sup>1170</sup> Ci-après cité sous «F.C.P.T.».

<sup>1171</sup> Le F.C.P.T. a été mis en place de manière informelle en juin 2002. Il a été officiellement créé par la décision 2007/75/CE de la Commission européenne du 22 décembre 2006, et renouvelé ensuite. Le F.C.P.T. est composé d'un représentant de chaque Etat membre et, à ce jour, de 16 membres non-gouvernementaux. Il est présidé par un président indépendant. Des représentants des pays candidats et de l'O.C.D.E. sont invités au F.C.P.T. en tant qu'observateurs.

<sup>1172</sup> Communication de la Commission au Conseil, Parlement européen et au Comité économique et social européen, COM(2004) 297 final du 23 avril 2004.

2004<sup>1173</sup>. Il a été révisé en 2009<sup>1174</sup>.

**1295** - Cette pratique des codes de conduite dans le domaine de la fiscalité au sein de l'Union européenne n'est pas nouvelle<sup>1175</sup>. Au plan formel, le code de conduite est un acte innommé, qui n'est pas prévu par le Traité<sup>1176</sup>. Il n'a en conséquence aucune base légale. Il s'inscrit dans une résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres réunis au sein du Conseil et relève d'une action coordonnée au niveau européen. Comme l'indiquent les motifs de la résolution du Conseil du 31 mars 2005<sup>1177</sup> notamment, le code de conduite est un engagement politique, qui « *ne porte pas atteinte aux droits et obligations des Etats membres ou aux compétences respectives des Etats membres et de l'Union européenne découlant du Traité* ». Ce n'est donc pas un instrument juridique

---

<sup>1173</sup> JOUE n° C 176/02, 28 juill. 2006. Le code de conduite de 2004 porte plus particulièrement sur l'établissement de procédures communes en ce qui concerne :

- le point de départ de la période de trois ans qui constitue le délai dans lequel une entreprise victime d'une double imposition doit introduire un recours auprès de l'autorité compétente de l'Etat membre concerné;
- le point de départ de la période de deux ans au cours de laquelle les administrations fiscales des Etats membres doivent tenter de trouver un accord à l'amiable sur la façon d'éliminer la double imposition faisant l'objet de la réclamation;
- les modalités de cette procédure amiable (fonctionnement pratique de la procédure, transparence et participation du contribuable);
- les modalités pratiques de la seconde phase de la procédure de règlement des différends prévue dans la Convention d'arbitrage, qui doit être engagée si les autorités fiscales des Etats membres concernés ne sont pas parvenues à un accord dans un délai de deux ans (mise en place et fonctionnement de la commission consultative qui doit alors se charger de l'arbitrage).

Par ailleurs, le code recommande aux Etats membres de suspendre le recouvrement des dettes fiscales durant les procédures de règlement de différends transfrontaliers.

<sup>1174</sup> La proposition a été adoptée par le Conseil le 22 décembre 2009 : *Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées*, JOUE n° C 322, 30 déc. 2009, p. 1 à 10.

Ce code de conduite révisé de 2009 vise à fournir une interprétation commune couvrant les thèmes suivants :

- pénalités graves;
- champ d'application de la Convention (cas triangulaires ayant trait aux prix de transfert et cas de sous-capitalisation);
- intérêts perçus/crédités par les administrations fiscales lorsqu'un dossier est traité dans le cadre de la Convention;
- fonctionnement de la Convention (règles relatives au délai de création de la commission consultative et critères d'évaluation de l'indépendance des arbitres);
- date à compter de laquelle un cas peut être soumis à la Convention et interaction entre la Convention et les juridictions nationales.

<sup>1175</sup> Voir notamment le code de conduite relatif à la concurrence dommageable, JOCE n°C2, 6 janv. 1998, p.1, Dr. fisc. 2000, n°16, p. 657 s. Voir également Patrick DIBOUT, *L'Europe et la fiscalité directe*, Les Petites Affiches, 23 décembre 1998, n° 153, p. 8. Voir enfin les actes du colloque organisé par les universités de Paris-Est Créteil Val de Marne et de Rennes 1, le 29 novembre 2012 : *Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises*, Dr. fisc. n° 25, 20 juin 2013.

<sup>1176</sup> Cette source ne figure pas parmi celles énumérées par l'article 249 du Traité CE (article 288 du TFUE) pour l'adoption d'un texte, qui dispose : « *Pour l'accomplissement de leur mission et dans les conditions prévues au présent traité, le Parlement européen conjointement avec le Conseil et la Commission arrêtent des règlements et des directives, prennent des décisions et formulent des recommandations ou des avis* ».

<sup>1177</sup> Cette résolution est relative au code de conduite de 2004, adopté à la suite des travaux du F.C.P.T.

contraignant, à peine d'être annulé par le juge<sup>1178</sup> et les contribuables ne peuvent pas s'en prévaloir en justice<sup>1179</sup>. L'existence d'un tel acte peut simplement être constatée par le juge de l'Union européenne<sup>1180</sup>.

**1296** - Le code de conduite adopté par le Conseil en 2004 a été intégré dans le droit interne de la plupart des Etats membres<sup>1181</sup>.

**1297** - L'application de la Convention européenne d'arbitrage sera étudiée à la lumière de l'expérience pratique des Etats, des travaux du F.C.P.T. et l'influence du code de conduite sera recherché dans le cadre de la phase amiable (Chapitre 1) et de la phase arbitrale (Chapitre 2) de la procédure européenne.

## **CHAPITRE 1 : LA PHASE AMIABLE DE LA PROCEDURE EUROPEENNE D'ARBITRAGE**

## **CHAPITRE 2 : LA PHASE ARBITRALE DE LA PROCEDURE EUROPEENNE D'ARBITRAGE**

---

<sup>1178</sup> Pour un exemple de code de conduite qui a été annulé par le juge car créant des obligations juridiques pour les Etats membres, voir C.J.C.E., 13 novembre 1991, France c/Commission, C-303/90, Rec. P. I 53 15.

<sup>1179</sup> Voir C.J.C.E., 30 avril 1996, aff. Pays-Bas/Conseil, D., 1997,17, point 23. Dans cet arrêt, qui concerne le code de conduite en date du 6 décembre 1993, adopté d'un commun accord par la Commission et le Conseil pour accroître l'accès du public à l'information dont disposent les institutions communautaires, la C.J.C.E. a refusé de reconnaître une quelconque valeur juridique à ce code de conduite, considéré comme « *un texte à caractère politique dans lequel sont consignés des accords politiques conclus entre la Commission et le Conseil* ».

<sup>1180</sup> Voir C.J.C.E., 31 mars 1971, Commission c/ Conseil, 22/70, Rec. p. 262.

<sup>1181</sup> En France, l'instruction administrative du 23 février 2006 (précitée), désormais rapportée, intégrait les propositions du code de conduite de 2004. Il était précisé que « *la France entend faire une application la plus large possible de ces principes* », ce qui signifiait que les principes dégagés au titre de la Convention européenne d'arbitrage dans le cadre du code de conduite seraient aussi appliqués aux procédures amiables prévues par les conventions bilatérales. Si les propositions du code de conduite ont été largement reprises au BOFIP, cette précision n'y figure pas, voir BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912.

Pour les autres Etats, voir JTPF/006/BACK/REV5/2006/EN du 11 février 2008, *State of play of the implementation of the code of conduct related to the arbitration convention*.



## CHAPITRE 1 : LA PHASE AMIABLE DE LA CONVENTION EUROPÉENNE D'ARBITRAGE

**1298** - L'article 6 de la Convention européenne d'arbitrage stipule que « *Lorsqu'une entreprise estime que, dans l'un quelconque des cas auxquels la présente convention s'applique, les principes énoncés à l'article 4<sup>1182</sup> n'ont pas été respectés, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne des États contractants concernés, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou dans lequel est situé son établissement stable. Le cas doit être soumis dans les trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition au sens de l'article 1er. L'entreprise indique en même temps à l'autorité compétente si d'autres États contractants peuvent être concernés par le cas. L'autorité compétente avise ensuite sans délai les autorités compétentes de ces autres États contractants.*

*L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de tout autre État contractant concerné, en vue d'éliminer la double imposition sur la base des principes énoncés à l'article 4. L'accord amiable est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants concernés ».*

**1299** - Cet article instaure donc une procédure amiable dont le mécanisme est comparable à celui prévu par les conventions fiscales bilatérales.

**1300** - Toutefois, la phase amiable de la procédure européenne présente certaines caractéristiques propres, tant en ce qui concerne son engagement (Section 1), que son déroulement (Section 2).

### SECTION 1 : L'ENGAGEMENT DE LA PHASE AMIABLE

**1301** - La Convention européenne d'arbitrage prévoit des modalités de saisine plus larges que celles prévues par les conventions bilatérales puisque le contribuable peut saisir

---

<sup>1182</sup> L'article 4 de la Convention européenne d'arbitrage fait référence au principe de pleine concurrence.

l'autorité compétente de l'Etat qui a opéré le redressement ou celle de l'entreprise qui a subi la double imposition<sup>1183</sup>.

**1302** - En revanche, son champ d'application est plus restreint que celui des conventions bilatérales. A cet égard, la position des Etats divergent quant à la nature des litiges couverts par la Convention (I).

**1303** - Lorsque la transaction en jeu entre dans son champ d'application, l'autorité compétente peut néanmoins être amenée à refuser d'engager la phase amiable de la procédure européenne (II).

### ***I. LE CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION EUROPEENNE D'ARBITRAGE***

**1304** - Sur le plan territorial, la Convention européenne d'arbitrage s'applique actuellement à l'ensemble des Etats membres de l'Union Européenne<sup>1184</sup>, à l'exception de la Croatie. Elle ne s'applique toutefois pas, aux termes du paragraphe 2 de l'article 16, aux territoires et collectivités d'outre-mer français, aux Iles Féroé ni au Groenland.

**1305** - Le champ d'application matériel de la Convention européenne d'arbitrage est plus restreint que celui des procédures des traités bilatéraux car seules les doubles impositions résultant de l'application du principe de pleine concurrence sont visées (A).

---

<sup>1183</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 260. La documentation française précise également qu'il est recommandé de saisir l'autorité compétente qui a opéré le redressement.

<sup>1184</sup> La Convention ne s'applique pas automatiquement aux nouveaux Etats membres. L'extension de la convention d'arbitrage aux nouveaux pays membres de l'Union européenne s'est opérée aux travers des trois instruments légaux suivants :

- la convention signée le 21 décembre 1995, amendant la convention du 23 juillet 1990 pour tenir compte de l'adhésion de l'Autriche, de la Finlande et de la Suède, qui est entrée en vigueur en France le 1er février 2003, suite à sa ratification par la France et l'ensemble de ces nouveaux Etats (JO C 026, 31/01/1996, p. 0001 – 0033),

- la convention du 8 décembre 2004, amendant la convention du 23 juillet 1990 pour tenir compte de l'adhésion des dix nouveaux Etats membres de l'Union européenne depuis le 1er mai 2004 (Slovaquie, Slovaquie, République Tchèque, Malte, Chypre, Estonie, Lettonie, Lituanie, Pologne et Hongrie) qui est entrée en vigueur en France le 1er juillet 2008 suite à la ratification par la France et par l'ensemble de ces nouveaux Etats (décret n°2008-694 du 11 juillet 2008),

- la décision 2008/492/CE du Conseil de l'Union européenne du 23 juin 2008 (JO UE L 174 du 3 juillet 2008, p.1-5) déterminant au 1er juillet 2008 la date d'entrée en vigueur de la Convention européenne d'arbitrage pour la Bulgarie et la Roumanie suite à l'adhésion de ces deux pays à l'Union européenne le 1er janvier 2007. Le processus de ratification par tous les Etats membres des conventions d'adhésion a été laborieux. Ainsi, en 2004, la Grèce n'avait toujours pas déposé son instrument de ratification de la convention de 1995 concernant l'adhésion de l'Autriche, de la Finlande et de la Suède à la Convention d'arbitrage. Accélérer ce processus et le simplifier a été l'un des premiers thèmes de travail du F.C.P.T.

**1306** - Aussi la liste des impôts visés par la Convention est-elle plus restrictive que celle des conventions modèles<sup>1185</sup>. Les seuls impôts visés sont l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu pour la France ou tout autre impôt équivalent dans les autres Etats européens concernés, ainsi que la contribution sur l'impôt sur les sociétés (article 235 ter ZA du CGI) et la contribution temporaire (article 235 ter ZB du CGI).

**1307** - En revanche, la Convention s'applique aux transactions réalisées entre une société et un établissement stable, voire entre deux établissements stables, ce qui n'est pas nécessairement le cas dans le cadre de la procédure amiable des conventions bilatérales<sup>1186</sup> (B).

### **A. Nature des litiges entrant dans le champ d'application de la convention**

**1308** - Le différend doit porter sur l'application du principe de pleine concurrence. Mais tous les Etats membres n'ont pas la même interprétation de ce que cela couvre. Le litige doit-il nécessairement impliquer une double imposition ? Dans l'affirmative, cette double imposition doit-elle résulter uniquement de redressements en matière de prix de transfert ?(1)

**1309** - Certains Etats ont une conception plus large, qui leur permet d'inclure les doubles impositions résultant de l'application des règles de sous-capitalisation entre entreprises associées ou celles liées à des cas dits « triangulaires ». Sur ces deux points, le F.C.P.T a tenté de résoudre les divergences de positions entre Etats (2).

#### ***1) Litiges portant sur l'application du principe de pleine concurrence***

**1310** - Conformément à l'article 1, la Convention européenne d'arbitrage s'applique aux litiges résultant « *du fait que les principes énoncés à l'article 4 (...) ne sont pas respectés* ». Dès lors, les litiges liés à la caractérisation d'un établissement stable sont en dehors du champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage puisqu'ils ne relèvent pas directement de l'application du principe de pleine concurrence. Dans un tel

---

<sup>1185</sup> Lors des discussions relatives à l'adoption d'une procédure d'élimination des doubles impositions au sein de l'Union européenne, la question de l'inclusion de la taxe britannique dite *Petroleum Revenue Tax* dans le champ d'application de la Convention a longtemps été débattue. La délégation du Royaume-Uni a fini par obtenir son exclusion compte tenu de la nature spécifique de cette taxe, voir Note du Conseil, 6219/89 du 28 avril 1989, p. 2.

<sup>1186</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-201120912, § 90.

cas, il convient d'abord d'engager une procédure amiable dans le cadre du traité bilatéral. Puis, si les deux administrations reconnaissent l'existence d'un établissement stable, la question de la base imposable à allouer à cet établissement stable peut être traitée dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage. En revanche, si l'autorité compétente de l'Etat du « siège » ne reconnaît pas l'existence d'un tel établissement stable, alors la procédure amiable est close, sans que la double imposition puisse être éliminée si le traité bilatéral applicable ne contient pas de clause d'arbitrage.

**1311** - De la même façon, les différends liés aux réorganisations d'entreprises, pour lesquelles un transfert d'actif est identifié<sup>1187</sup> ne devraient pas pouvoir être soumis à l'autorité compétente dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage, à moins que, s'agissant de la France, le redressement soit notifié sur le fondement de l'article 57 du code général des impôts et que l'existence ou le risque d'une double imposition soit démontrée. En effet dans ce cas, le litige pourrait être considéré comme résultant d'un redressement en matière de prix de transfert, donc lié à l'application du principe de pleine concurrence, bien que portant en premier lieu sur la caractérisation d'un actif.

**1312** - Enfin, la double imposition liée aux ajustements secondaires est considérée, par la majorité des Etats membres comme exclue de la Convention européenne d'arbitrage, de la même façon qu'elle l'est dans le cadre de la procédure amiable des traités bilatéraux<sup>1188</sup>.

**1313** - La rédaction de l'article 1 pourrait être rapprochée de celle de l'O.C.D.E. qui prévoit, pour rappel, que la procédure amiable peut être engagée lorsqu'une mesure prise par un Etat a entraîné une « imposition non conforme à la convention ». Il pourrait alors en être conclu que la mise en œuvre de la Convention européenne d'arbitrage n'est pas subordonnée à l'existence d'une double imposition, économique ou juridique, mais qu'elle s'applique plus largement à tous les litiges pour lesquels le principe de pleine concurrence n'a pas été correctement appliqué. La documentation administrative française précise dans ce sens, dans une partie D. relative aux mesures permettant l'engagement de la procédure

---

<sup>1187</sup> Par exemple, si à la suite d'un changement du profil fonctionnel de l'entité française, l'administration fiscale considère qu'un fonds de commerce a été transféré, aucune double imposition ne pourra être démontrée si cet actif incorporel ne peut pas être fiscalement amorti en application du droit interne de l'Etat de l'entreprise associée. La double imposition pourrait cependant être évoquée en cas de cession ultérieure de cet actif, la société bénéficiaire étant alors imposée au titre d'une plus-value déjà taxée en France si l'actif n'est pas inscrit dans ses comptes pour la valeur de transfert proposée par l'administration fiscale française. Mais la question pourrait alors se poser de savoir si ce risque de double imposition est suffisamment probable, et pas seulement éventuelle, pour permettre l'ouverture de la procédure amiable. Voir *Supra*, n° 166 - et suivants.

<sup>1188</sup> Voir DOC: JTPF/017/FINAL/2012/EN: “*Most MS stressed that they do not regard secondary adjustments as falling under the AC*”.

amiable, que « *les articles 4 et 5 de la Convention européenne d'arbitrage traitent des ajustements de bénéfices qui peuvent être effectués lorsque les transactions ont été conclues entre des entreprises associées dans des conditions autres que celles de pleine concurrence*<sup>1189</sup> ».

**1314** - Toutefois, un certain nombre d'éléments rédactionnels viennent en soutien de la thèse selon laquelle la Convention européenne d'arbitrage ne s'applique que pour les litiges qui ont entraîné, ou sont susceptibles d'entraîner « une double imposition ». Ainsi, le titre de la Convention renvoie « à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées ». Son préambule précise : " *Considérant l'intérêt qui s'attache à l'élimination de la double imposition en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées* ». L'article 6-1 stipule que « *le cas doit être soumis dans les trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition au sens de l'article 1<sup>er</sup>* ». L'article 6-2 prévoit que les autorités compétentes s'efforcent de résoudre le cas « *en vue d'éliminer la double imposition sur la base des principes énoncés à l'article 4* ». Enfin l'article 14<sup>1190</sup> énonce les modalités pratiques d'élimination de la double imposition.

**1315** - Si l'ensemble des Etats s'accordent sur le fait que la Convention européenne d'arbitrage s'applique aux seuls différends entraînant une double imposition, encore faut-il s'entendre sur ce que recouvre cette notion.

**1316** - La proposition de directive du Conseil de 1976 définissait la double imposition en ces termes : « *Au sens de la présente directive : (...) c) L'expression « double imposition » désigne la situation dans laquelle la rectification visée au paragraphe 1, effectuée dans un Etat membre, ne donne pas lieu, dans l'autre Etat membre concerné, à un ajustement correspondant, soit des bénéfices imposables de l'entreprise associée, soit du montant de l'impôt afférent à ces bénéfices dont cette entreprise est redevable*<sup>1191</sup> ». Cette définition n'a pas été reprise dans la Convention européenne d'arbitrage.

**1317** - Il ne fait pas de doute que la notion de double imposition doit être entendue comme couvrant les doubles impositions juridiques, ainsi que les doubles impositions

---

<sup>1189</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 90. Souligné par nos soins.

<sup>1190</sup> Article 14 de la Convention européenne d'arbitrage : « *Aux fins de l'application de la présente convention, la double imposition des bénéfices est considérée comme éliminée: a) si les bénéfices sont inclus dans le calcul des bénéfices soumis à imposition dans un État seulement ou b) si le montant de l'impôt auquel ces bénéfices sont soumis dans un État est diminué d'un montant égal à celui de l'impôt dont ils sont grevés dans l'autre État* ».

<sup>1191</sup> Article 1-2, c) de la proposition de directive du 29 novembre 1976, précitée.

économiques puisque la Convention s'applique aux litiges en matière de prix de transfert.

**1318** - Le débat autour de la question de l'existence d'une double imposition en cas de pertes chez l'une des entreprises associées<sup>1192</sup> n'a également pas lieu d'être puisque l'article 1-3 stipule que la convention est applicable « *lorsqu'une quelconque des entreprises concernées a subi des pertes au lieu de réaliser des profits* ».

**1319** - En revanche, les situations dans lesquelles les revenus indument transférés ne sont pas effectivement taxés compte tenu de la législation applicable de l'autre Etat n'entrent pas nécessairement dans le champ d'application de la convention<sup>1193</sup>. Dans le contexte de durcissement des administrations fiscales à l'égard des prix de transfert<sup>1194</sup>, il est en effet à craindre que les Etats exigent de plus en plus une double imposition ou un risque de double imposition réel. Cette problématique mériterait de faire l'objet de réflexions supplémentaires dans le cadre des travaux du F.C.P.T.

**1320** - Enfin, certains Etats comme la France<sup>1195</sup>, considèrent que la Convention européenne d'arbitrage ne s'applique qu'aux seuls cas de double imposition qui résultent d'un redressement en matière de prix de transfert.

**1321** - Dans le cadre des discussions du F.C.P.T.<sup>1196</sup>, le secrétariat de la Commission européenne ainsi que certains Etats membres et les représentants du secteur des entreprises ont soutenu, à l'inverse, que la Convention devrait également s'appliquer à des cas de double imposition autres que ceux strictement liés aux ajustements de prix de transfert. En effet, l'article 1er de la Convention, qui concerne son champ d'application, ne fait pas référence à la correction des bénéfices. En outre, l'article 9 de la convention modèle O.C.D.E., auquel renvoie l'article 4 de la Convention européenne d'arbitrage, a un champ d'application plus large que les seuls ajustements en matière de prix de transfert. Par ailleurs, le terme « prix de transfert » n'est pas expressément mentionné dans les articles 1, 4, 5, 6 ou 7 de la Convention européenne d'arbitrage. Il n'est donc pas nécessaire que le différend relève spécifiquement d'une question de prix de transfert. Enfin, aucune disposition de la Convention ne stipule que la double imposition doit résulter d'un redressement fiscal.

---

<sup>1192</sup> Voir Supra, n° 175 -.

<sup>1193</sup> Voir notamment DOC: JTPF/002/2013/EN de janvier 2013: *“The tax adjustment is seen as not creating double taxation and as such held to be excluded from the AC, after which the CA does not proceed with informing the CA of the other Contracting State”*.

<sup>1194</sup> Voir Supra Introduction.

<sup>1195</sup> Voir BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 100 et § 150.

<sup>1196</sup> Compte rendu sommaire de la quatrième réunion du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert, le 19 juin 2003, DOC: JTPF/012/2003/FR.

**1322** - En conséquence, certains Etats considèrent que les doubles impositions résultant de l'application des règles de sous-capitalisation ou encore celles liées à des cas dits triangulaires entrent dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage.

**1323** - Ces divergences de positions sont susceptibles d'entraîner des difficultés quant à l'interprétation du champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage, difficultés que le F.C.P.T. a tenté de résoudre par des propositions d'approches pragmatiques.

## ***2) Difficultés d'application***

**1324** - Les questions de savoir si les doubles impositions résultant de l'application des règles de sous-capitalisation (a) et celles liées à des cas dits triangulaires (b) entrent dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage ont été débattues dans le cadre des travaux du F.C.P.T.

### ***a. La double imposition résultant de l'application des règles de sous-capitalisation***

**1325** - Les Etats membres ont reconnu, à l'unanimité, que les corrections relatives au taux d'intérêt sur les prêts entre entreprises associées entrent dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage<sup>1197</sup>.

**1326** - Toutefois, les membres des administrations fiscales ont exprimé des positions divergentes sur le point de savoir si les corrections liées au montant d'un prêt, qui relève de la capacité d'emprunt de l'entité associée, étaient également couvertes par la Convention européenne d'arbitrage. Il ressort des débats que cette question est particulièrement délicate si la correction des bénéfices liés à la sous-capitalisation est considérée comme découlant de l'application des règles anti-abus des États membres, et non de leurs règles générales en matière d'application du principe de pleine concurrence.

**1327** - Une minorité d'Etats<sup>1198</sup> considère que la double imposition résultant de l'application des règles de sous-capitalisation ne sont pas des problématiques de prix de

---

<sup>1197</sup> Voir DOC: JTPF/012/2003/FR du 19 juin 2003, précité ; DOC :JTPF/012/2007/EN du 23 juillet 2007 : *Questionnaire on thin capitalization* ; DOC :JTPF/005/2008/EN de janvier 2008 : *Secretariat's discussion paper on thin capitalization*.

<sup>1198</sup> Il s'agit de la Bulgarie, la Hongrie, l'Italie, la Lettonie, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République Tchèque et la Slovaquie, voir DOC : JTPF/012/2007/EN du 23 juillet 2007 et DOC :JTPF/005/2008/EN de janvier 2008, précités, et le code de conduite révisé de 2009, précité. Les Pays-Bas ont levé leur réserve en octobre 2010.

transfert. En effet, les règles anti-abus et l'application du principe de pleine concurrence à une transaction financière sont des concepts différents. Les corrections liées au montant d'un prêt ou à la capacité d'emprunt sont dès lors exclues du champ d'application de la Convention européenne.

**1328** - En outre pour ces pays, la Convention ne s'applique que si un redressement fiscal a été notifié, ce qui n'est pas le cas lorsque la double imposition résulte de la non-déductibilité de tout ou partie des intérêts en application du droit interne d'un Etat, alors que ceux-ci sont pleinement imposés dans l'autre Etat.

**1329** - Toutefois, pour la majorité des Etats membres, ainsi que pour la Commission européenne<sup>1199</sup>, l'article 4, paragraphe 1, est formulé d'une manière suffisamment large pour couvrir tous les aspects des règles en matière de sous-capitalisation, qu'il s'agisse du taux d'intérêt ou du montant d'un prêt. En effet, cette disposition s'applique entre entreprises associées « *dans leurs relations commerciales ou financières*<sup>1200</sup> ». Par ailleurs, aucune disposition de la Convention européenne d'arbitrage ne stipule que seule la double imposition résultant d'un redressement fiscal entre dans son champ d'application.

**1330** - La Commission a également souligné que la C.J.C.E., dans son arrêt *Test Claimants in the Thin Cap group litigation v. Commissioners of Inland Revenue*<sup>1201</sup>, en date du 13 mars 2007, analyse les règles de sous-capitalisation à la lumière du principe de pleine concurrence.

**1331** - En conséquence, toutes les corrections de bénéfiques, liées aux conditions convenues ou imposées entre entreprises associées, concernant les taux d'intérêt, le montant des prêts et la capacité d'emprunt seraient couvertes par la Convention européenne d'arbitrage.

**1332** - Le code de conduite révisé de 2009 prévoit en ce sens que « *La convention d'arbitrage fait expressément référence aux bénéfiques découlant de relations commerciales et financières, mais n'établit pas de distinction entre ces différents types de bénéfiques. Les corrections de bénéfiques découlant de relations financières, y compris un prêt et les conditions dont il est assorti, et reposant sur le principe de la pleine concurrence doivent donc être considérées comme relevant de la convention d'arbitrage* »<sup>1202</sup>.

---

<sup>1199</sup> Voir COM(2009) 472 final, COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL, AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre mars 2007 et mars 2009 et une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/CEE du 23 juillet 1990), {SEC(2009) 1168} {SEC(2009) 1169}.

<sup>1200</sup> Souligné par nos soins.

<sup>1201</sup> C.J.C.E., 13 mars 2007, C-524/04, point 81.

<sup>1202</sup> Voir code de conduite révisé de 2009, précité, § 1.2.



**1333** - En France, le Conseil d'Etat<sup>1203</sup> a eu à se prononcer sur le champ d'application de l'article 57 du code général des impôts dans le cadre de l'article 212 du même code, relatif aux règles de sous-capitalisation dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2006<sup>1204</sup>. La Cour a indiqué que l'article 57 n'a pas pour objet de juger du caractère normal du choix opéré par une entreprise étrangère de financer par l'octroi d'un prêt, de préférence à un apport de fonds propres, l'activité d'une entreprise française qu'elle détient ou contrôle, mais invite uniquement à s'assurer de la normalité du taux d'intérêt pratiqué. Tirant les conséquences de cette jurisprudence, l'administration fiscale a ultérieurement précisé que « *quand bien même l'endettement de la filiale pourrait apparaître disproportionné au regard de ses facultés de remboursement, les dispositions de l'article 57 du code général des impôts ne permettent de s'opposer qu'à la seule anormalité des modalités du prêt, soit essentiellement le taux servi*<sup>1205</sup> ».

**1334** - La documentation administrative précise par ailleurs que « *ne rentrent pas dans le champ d'application de la convention des rehaussements portant sur l'application de la limitation de la déduction des intérêts versés aux associés (article 39-1-3° du code général des impôts)* »<sup>1206</sup>.

**1335** - En revanche, il est possible d'engager une procédure amiable en vertu de la Convention européenne d'arbitrage au titre d'un ajustement du taux d'intérêt effectué en application de l'article 212-I du code général des impôts. En effet, la législation permet à l'entreprise de démontrer que le taux d'intérêt n'est pas excessif par rapport au taux qui aurait été appliqué par une institution ou un organisme financier indépendant dans des conditions similaires. Cette règle est donc conforme au principe de pleine concurrence tel que défini à l'article 4 de la Convention européenne d'arbitrage<sup>1207</sup>.

<sup>1203</sup> CE, 30 décembre 2003, Section du contentieux, n° 233894, SA Andritz, RJF 03/04, n° 238, conclusion p. 166 et chronique L. OLLEON, RJF 2/04 p. 83.

<sup>1204</sup> L'article 212 du code général des impôts, introduit par l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 1990 n° 90-1169 du 29 décembre 1990, prévoyait une limitation cumulative, pour les sociétés soumises à l'IS, du montant des intérêts afférents aux sommes que les associés laissent ou mettent à la disposition de la société. Il disposait ainsi que la déduction de ces intérêts n'était admise que si ces sommes n'excédaient pas, pour l'ensemble des associés ou actionnaires, une fois et demi le montant du capital social. Dans le cadre de la modernisation du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation, qui a fait l'objet en décembre 2003 d'une remise en cause jurisprudentielle sur les fondements du droit communautaire et du droit conventionnel, une nouvelle rédaction de l'article 212 du CGI a été adoptée lors de la loi de finance de 2006 (Loi 2005-1719 2005-12-30, JO 31 décembre 2005). L'article 212-I règle les questions de taux d'intérêt, l'article 212-II explicite les ratios d'endettement.

<sup>1205</sup> BOI- 13-O-2-05 du 12 janvier 2005, Section II, rapportée.

<sup>1206</sup> Voir BOI-INT-DG-20-30-20-20120912 § 150.

<sup>1207</sup> Par analogie, une procédure amiable devrait pouvoir être ouverte sous le couvert d'une convention fiscale bilatérale pour résoudre la double imposition résultant d'un redressement relatif au taux d'intérêt d'un emprunt intra-groupe.

**1336** - Si le redressement est opéré sur le fondement des nouveaux ratios de sous-capitalisation de l'article 212-II du code général des impôts, la législation française permet le report de la déduction des intérêts, sous réserve d'une décote annuelle de 5% si les intérêts non déductibles excèdent 150 000 euros. Cette réfaction de 5% représenterait, en quelque sorte, l'érosion de la valeur de ces intérêts en raison du temps écoulé depuis leur comptabilisation<sup>1208</sup>. Les intérêts non déductibles immédiatement peuvent ainsi être déduits ultérieurement. Il n'y a donc pas de double imposition, à l'exception d'un faible montant relatif à la décote. La position de la France est de considérer en conséquence que les ajustements effectués sur la base des ratios de capitalisation ne sont pas susceptibles de donner lieu à une procédure amiable en vertu de la Convention européenne d'arbitrage<sup>1209</sup>. Cette position est critiquable pour plusieurs raisons. D'une part, en cas de pertes prolongées, la décote annuelle de 5% va réduire de façon significative la possibilité de déduire ultérieurement les intérêts, alors même qu'ils auront été imposés dans l'autre Etats. D'autre part, des opérations, telles que des réorganisations, peuvent priver la société de la possibilité de reporter la déduction des intérêts non déductibles.

**1337** - Par ailleurs en France, l'ouverture de la phase amiable de la Convention est conditionnée par la notification d'une mesure administrative, permettant aux autorités compétentes d'apprécier si le principe de pleine concurrence énoncé par la Convention est susceptible de ne pas avoir été respecté<sup>1210</sup>. Cette mesure est définie de la même façon que pour la procédure amiable des conventions bilatérales<sup>1211</sup>. D'un point de vue français, il n'est en conséquence pas possible de demander l'ouverture de la phase amiable uniquement parce qu'une double imposition est subie. Celle-ci doit résulter d'un redressement de la part de l'administration fiscale.

**1338** - Enfin, si le redressement est effectué par une administration fiscale étrangère, l'autorité compétente française se réserve la possibilité d'examiner au cas par cas la situation pour apprécier si la législation locale en matière de sous-capitalisation repose ou non sur le principe de pleine concurrence et aboutit effectivement à une double imposition. La demande d'ouverture d'une procédure amiable sur le fondement de la Convention

---

<sup>1208</sup> Voir BONNEAUD E. : *Sous-capitalisation et principe de pleine concurrence : l'équation impossible ?*, BF 3/10, p. 173s.

<sup>1209</sup> Voir COM(2009) 472 final, du 14 septembre 2009, p. 6 et 7 et SEC(2009) 1169, précité, p. 35s.

<sup>1210</sup> Voir BOI-INT-DG-20-30-20120912 § 100.

<sup>1211</sup> Voir *Supra* n° 245 -

européenne d'arbitrage ne sera ainsi acceptée par l'autorité compétente française que si le redressement est motivé par une non-conformité avec le principe de pleine concurrence<sup>1212</sup>.

**1339** - Les Etats sont également partagés sur la question de savoir si les cas dits triangulaires peuvent être résolus dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage.

### *b. La double imposition impliquant des cas triangulaires*

**1340** - Dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage, on entend par « cas triangulaire » un cas dans lequel, « à la première étape de la procédure prévue par la Convention européenne d'arbitrage, deux autorités compétentes ne parviennent pas à éliminer totalement une double imposition en appliquant le principe de pleine concurrence en raison du fait qu'une entreprise associée, située dans un troisième Etat et identifiée par les deux autorités compétentes a joué un rôle significatif dans l'obtention d'un résultat contraire au principe de pleine concurrence dans une chaîne de transactions ou dans des relations commerciales/financières et est reconnue comme telle par le contribuable victime de double imposition et sollicitant l'application de la procédure amiable »<sup>1213</sup>.

**1341** - Ces situations peuvent être particulièrement complexes à résoudre, notamment dans le délai de deux ans imparti aux autorités compétentes, car un troisième Etat est impliqué. En outre, aucun redressement n'a été effectué dans le cadre de la transaction entre le second et le troisième Etat, ce qui peut empêcher l'ouverture d'une procédure amiable lorsque la législation nationale requiert une mesure de ce type pour engager la procédure.

**1342** - Deux types de situations doivent être distingués<sup>1214</sup> : soit les entreprises associées

<sup>1212</sup> SEC(2009) 1169, p. 35s, précité.

<sup>1213</sup> Code de conduite révisé de 2009, précité, § 1.1. Par exemple, une société A vend à une société B, qui revend les biens à une société C. Les trois sociétés appartiennent au même groupe. La transaction B/C est remise en cause par l'Etat C. B doit accorder un ajustement corrélatif, ce qui lui fait réaliser une marge qui n'est pas conforme au principe de pleine concurrence car en fait, c'est le prix de la transaction A/B qui n'est pas correcte.

Le terme «cas triangulaires» a une signification différente en fiscalité internationale. Il désigne généralement la situation où une personne qui est un résident d'un Etat («R-Etat») exploite une entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable dans un autre Etat ("l'Etat-PE"), qui perçoit des revenus d'un résident d'un troisième Etat («Etat-Source») Voir sur ce point la définition donnée par l'O.C.D.E., voir note de bas de page n° 214 -, Voir également, *Triangular Treaty problems: A summary of the Discussion in seminar E at the IFA congress in London*, by John AVERY JONES and Catherine BOBBETT, 1999 IBFD Bulletin, January 1999.

<sup>1214</sup> A la suite des réunions du F.C.P.T. du 23 octobre 2007 et du 21 février 2008, un sous-groupe a été chargé d'étudier la question des cas triangulaires dans le domaine des prix de transfert. Le sous-groupe s'est réuni à Bruxelles notamment le 13 septembre 2007, le 15 janvier 2008, le 29 avril 2008, le 8 juillet 2008 et le 23 janvier 2009. Voir les travaux du F.C.P.T. sur cette question, à savoir, DOC.JTPF/019/BACK/2007/EN du 13 septembre 2007 ; JTPF/023/2007/REV/EN du 31 janvier

concernées sont toutes situées dans l'UE, on parle alors de cas triangulaires UE, soit l'entreprise associée reconnue comme étant à l'origine de résultats contraires au principe de pleine concurrence dans une chaîne de transactions est située en dehors de l'UE, on parle alors de cas triangulaires non-UE.

**1343** - Les articles 1 et 4 de la Convention européenne d'arbitrage pourraient être interprétés comme n'étant applicables que pour des cas impliquant deux États et non trois. En effet, ces dispositions s'appliquent lorsque deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées.

**1344** - Toutefois, l'article 6 de la Convention prévoit : *«Lorsqu'une entreprise estime que, dans l'un quelconque des cas auxquels la présente convention s'applique, les principes énoncés à l'article 4 n'ont pas été respectés, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne des États contractants concernés, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou dans lequel est situé son établissement stable. (...). L'entreprise indique en même temps à l'autorité compétente si les autres États contractants peuvent être concernés par le cas. L'autorité compétente avise sans délai les autorités compétentes de ces autres États contractants <sup>1215</sup>»*. Par ailleurs, le préambule de la Convention européenne d'arbitrage précise que : " *Considérant l'intérêt qui s'attache à l'élimination de la double imposition en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, (...)* ».

**1345** - L'objectif de résolution la double imposition ne serait donc pas restreint aux seuls cas bilatéraux. L'application du principe de pleine concurrence ne se limite d'ailleurs pas aux transactions entre deux entités.

**1346** - En conséquence, les dispositions de l'article 6, interprétées à la lumière de l'objectif de la Convention, peuvent permettre de considérer que les cas triangulaires intra UE entrent dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage.

**1347** - Cette position, proposée par le F.C.P.T, a été adoptée par le Conseil. Le code de conduite révisé de 2009 indique ainsi que *«La convention d'arbitrage couvre toutes les transactions UE dans le cadre de cas triangulaires entre États membres <sup>1216</sup>»*.

---

2007 ; DOC: JTPF/008/BACK/2008/EN du 13 février 2008 : *Business contribution on TP triangular cases and the arbitration convention*.

<sup>1215</sup> Souligné par nos soins.

<sup>1216</sup> Code de conduite révisé de 2009, § 1.1. b.

**1348** - Le F.C.P.T a également examiné les implications pratiques pouvant être formulées pour faciliter le traitement de ce type de dossiers<sup>1217</sup>. Il appartient en principe aux contribuables concernés d'informer au plus tôt les autorités compétentes de l'implication éventuelle d'un troisième Etat. Dès que les autorités compétentes des États membres sont convenues que le cas en question doit être considéré comme un cas triangulaire UE, l'autre autorité compétente peut être invitée à participer aux travaux et aux discussions, soit en tant qu'observateur, soit en tant que partie prenante, dans le cadre idéalement d'une procédure amiable multilatérale ou, si ce n'est pas possible, de procédures bilatérales menées en parallèle. Toutes les informations lui sont communiquées, dans le cadre d'échanges d'informations<sup>1218</sup>. Lorsque la procédure est multilatérale, la constitution et le fonctionnement de la commission consultative nécessitent l'introduction de règles procédurales complémentaires afin que les arbitres puissent être nommés par les trois Etats et que la commission se prononce à la majorité simple des voix en application de l'article 11-2 de la Convention européenne d'arbitrage.

**1349** - Dans le cadre des cas triangulaires non EU<sup>1219</sup>, la double imposition ne peut pas être résolue sur le seul fondement de la Convention européenne d'arbitrage puisqu'elle ne peut pas s'appliquer à la transaction réalisée avec l'Etat établi en dehors de l'Union européenne, sauf à tenter une interprétation extensive sur le fondement des articles 35 et 36 de la convention de Vienne sur le droit des traités<sup>1220</sup>. Une telle interprétation n'est toutefois guère convaincante et aurait peu de chance d'aboutir en France puisque la

---

<sup>1217</sup> DOC : JTPF/023/2007/REV/EN du 31 janvier 2007, précité ; DOC : JTPF/008/Back/2008/EN du 13 février 2008, précité. Voir également Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre mars 2007 et mars 2009 et une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage, COM(2009) 472 final, du 14 septembre 2009, précité, et celui sur les cas triangulaires non EU : Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre avril 2009 et juin 2010 et les propositions annexes, COM(2011) 16 final du 25 janvier 2011.

<sup>1218</sup> Code de conduite révisé de 2009, § 1.1. b. et § 6.2.

<sup>1219</sup> Voir COM(2011) 16 final du 25 janvier 2011, précitée, annexe II.

<sup>1220</sup> Les articles 35 et 36 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, précitée, disposent que :

Article 35: « *Traités prévoyant des obligations pour des États tiers*

*Une obligation naît pour un État tiers d'une disposition d'un traité si les parties à ce traité entendent créer l'obligation au moyen de cette disposition et si l'État tiers accepte expressément par écrit cette obligation.*

Article 36: *Traités prévoyant des droits pour des États tiers*

*Un droit naît pour un État tiers d'une disposition d'un traité si les parties à ce traité entendent, par cette disposition, conférer ce droit soit à l'État tiers ou à un groupe d'États auquel il appartient, soit à tous les États, et si l'État tiers y consent. Le consentement est présumé tant qu'il n'y a pas d'indication contraire, à moins que le traité n'en dispose autrement. Un État qui exerce un droit en application du paragraphe 1 est tenu de respecter, pour l'exercice de ce droit, les conditions prévues dans le traité ou établies conformément à ses dispositions».*

convention de Vienne n'a pas été signée par l'Etat français.

**1350** - En conséquence, en l'absence de convention en matière de double imposition ou lorsqu'une telle convention ne contient pas de disposition relative à la procédure d'arbitrage, il n'existe aucune obligation pour le troisième Etat de mettre fin à la double imposition s'il n'adhère pas à la solution obtenue entre les autorités compétentes des deux premiers Etats.

**1351** - Lorsque la transaction initialement redressée est réalisée entre un Etat membre et un Etat non membre de l'Union européenne, la question peut se poser de savoir si la Convention européenne d'arbitrage peut s'appliquer lorsque le troisième Etat impliqué, membre de l'Union européenne, est en désaccord avec la solution obtenue entre les deux premiers Etats. Cette problématique n'a pas été tranchée par le F.C.P.T.

**1352** - Dans sa communication relative notamment aux approches potentielles applicables aux cas triangulaires non UE<sup>1221</sup>, la Commission européenne suggère d'améliorer et d'étendre le réseau de conventions fiscales afin d'inclure un dispositif similaire à celui de l'article 25-5 de la convention modèle O.C.D.E., propose de régler éventuellement les cas triangulaires par application rétroactive d'un accord préalable sur les prix et incite les Etats à une application souple de la procédure amiable, en utilisant par exemple l'article 25-3 comme fondement d'une approche trilatérale<sup>1222</sup>.

**1353** - Si la nature des litiges entrant dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage a pu susciter certaines incertitudes, la question de savoir si un établissement stable a le droit d'initier la procédure est réglée expressément par les termes mêmes de la Convention.

## B. Litiges impliquant un établissement stable

**1354** - La Convention européenne d'arbitrage ne définit pas la notion « d'établissement stable ». Celle-ci doit donc être entendue selon le sens donné par le traité fiscal bilatéral conclu entre les Etats concernés en application de l'article 3-2 de la Convention qui stipule

---

<sup>1221</sup> Voir COM(2011) 16 final du 25 janvier 2011, précitée, annexe II.

<sup>1222</sup> COM(2011) 16 final du 25 janvier 2011, précitée, annexe II, § 3.2.2 : « L'article 25, paragraphe 3, du Modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E., lorsqu'il est intégré dans les conventions pertinentes entre les parties, pourrait être interprété en ce sens qu'il élargit le champ d'application de l'article 25 afin de régler les différends ayant trait aux ajustements des prix de transfert pour les cas triangulaires non-UE et propose une approche trilatérale afin d'éliminer la double imposition. Toutefois, toutes les conventions en matière de double imposition ne suivent pas la terminologie du Modèle de convention fiscale permettant cette interprétation ».

que « *les termes qui ne font pas l'objet d'une définition dans la présente convention ont, sauf exception voulue par le contexte, le sens qu'ils ont dans la convention conclue par les Etats concernés en matière de double imposition* ».

**1355** - Si le principe de l'application de la Convention aux établissements stables est clairement posé par l'article 4-2 de la Convention européenne d'arbitrage (1), son interaction avec le nouvel article 7 de la convention modèle O.C.D.E. de 2010 n'est pas sans soulever certaines difficultés (2).

### ***1) Principe***

**1356** - En vertu des termes de l'article 4-2, « *lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans un autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable* »<sup>1223</sup>.

**1357** - Par ailleurs, l'article 1-2 de la Convention précise que l'établissement stable d'une entreprise d'un Etat contractant situé dans un autre Etat contractant est considéré « *comme une entreprise de l'Etat dans lequel il est situé* ».

**1358** - Enfin, selon une déclaration commune des Etats signataires relative à l'article 4-1, annexée à la Convention européenne d'arbitrage, la Convention vise non seulement les transactions réalisées directement entre deux entreprises affiliées juridiquement distinctes mais également les transactions réalisées entre l'une de ces entreprises et l'établissement stable de l'autre entreprise situé dans un troisième Etat contractant, ce qui est conforme au principe de liberté d'établissement au sein de l'Union européenne<sup>1224</sup>.

**1359** - En conséquence, la Convention européenne d'arbitrage s'applique aux transactions entre :

- le siège d'une entreprise d'un Etat membre et un établissement stable de cette entreprise situé dans un autre Etat membre,

---

<sup>1223</sup> Dans le cadre de la Convention européenne, l'établissement stable est traité comme une entreprise distincte, ce qui est conforme à la position de l'O.C.D.E., voir OCDE (2010) *Report on attribution of profits to permanent establishments*, précité.

<sup>1224</sup> Voir par exemple, CJCE 28 janvier 1986, C- 270/3. Dans cet arrêt, la Cour a condamné la France dans son refus de ne pas étendre le bénéfice de l'avoir fiscal aux succursales françaises de sociétés d'Etats membres recevant des dividendes de sociétés françaises, précité ; voir également CJCE 21 septembre 1999, C-307/97arrêt Saint-Gobain ZN, précité.

- deux établissements stables situés dans deux Etats membres différents d'une même entreprise dont le siège est situé dans un troisième Etat membre et enfin,
- une entreprise dont le siège est situé dans un Etat membre et l'établissement stable d'une autre entreprise associée situé dans un troisième Etat membre<sup>1225</sup>.

**1360** - Lors des discussions relatives à la proposition de directive et au projet de Convention, l'opportunité d'étendre l'applicabilité de la Convention européenne d'arbitrage aux entreprises de pays tiers a été longtemps débattue. L'Allemagne et le Danemark se sont prononcés en faveur d'une telle extension, sous réserve de réciprocité. Le Luxembourg et les Pays-Bas souhaitaient réserver cette possibilité aux seuls établissements stables situés dans la Communauté, d'entreprises associées de pays tiers. Les autres Etats, dont la France, étaient contre<sup>1226</sup>. Cette dernière position a finalement été adoptée par toutes les délégations en 1988<sup>1227</sup>.

**1361** - En revanche, la Convention européenne d'arbitrage ne s'applique pas aux transactions effectuées entre :

- deux établissements stables situés dans deux Etats membres différents d'une même entreprise d'un Etat non membre de l'Union européenne,
- une entreprise située dans un Etat membre et un établissement stable situé dans un autre Etat membre mais dont le siège est situé dans un Etat non membre et enfin,
- un établissement stable situé dans un Etat non membre d'une entreprise domiciliée dans un Etat membre<sup>1228</sup>.

### ***2) Interaction entre l'article 4-2 de la Convention européenne d'arbitrage et le nouvel article 7 de la convention modèle O.C.D.E. de 2010***

**1362** - Les transactions impliquant un établissement stable entrent dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage lorsque le litige porte sur l'application du principe de pleine concurrence. Or l'interprétation de ce principe, appliqué aux établissements stables, a récemment évolué au niveau de l'O.C.D.E. et de l'O.N.U, ce qui est susceptible d'entraîner des divergences de positions entre les Etats membres (a).

<sup>1225</sup> Voir annexe 3 de cette étude et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 60.

<sup>1226</sup> Voir Note introductive du Conseil, 5300/84 du 27 février 1984.

<sup>1227</sup> Voir Note du Conseil, 4136/1/88, REV 1, du 14 mars 1988. La Commission s'était engagée à présenter ultérieurement un rapport sur l'expérience faite avec la procédure européenne afin de permettre aux délégations de se prononcer sur l'opportunité d'étendre l'applicabilité de cette procédure aux établissements stables d'une société de pays tiers situés sur le territoire d'un Etat membre, voir Note du Conseil, 4219/89 du 18 janvier 1989.

<sup>1228</sup> Voir annexe 3 de la présente étude et BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 60.



**1363** - Selon le F.C.P.T., l'évaluation et la répartition des revenus entre une entreprise d'un Etat contractant et son établissement stable devraient être fondées sur la législation interne de l'Etat contractant, sur les dispositions de l'article 7 de la convention fiscale bilatérale pertinente et sur l'article 4 (2) de la convention d'arbitrage<sup>1229</sup>. La référence à la convention fiscale en vigueur entre les Etats concernés en vue de définir le concept de pleine concurrence peut trouver sa justification dans l'article 3-2 de la Convention européenne d'arbitrage. Dès lors, les dispositions de l'article 7 ou équivalent du traité concerné et leur interprétation sont particulièrement pertinentes en vue d'appliquer la Convention européenne d'arbitrage.

**1364** - Le F.C.P.T. a proposé un certain nombre d'options afin de réconcilier l'article 4-2 de la Convention européenne et l'article 7-2 de la convention modèle O.C.D.E. (b).

***a. L'évolution de l'interprétation du principe de pleine concurrence appliqué aux établissements stables***

**1365** - L'O.C.D.E. a fondamentalement changé le principe régissant l'attribution de bénéfices à un établissement stable à la suite de ses travaux qui ont abouti au rapport relatif à l'attribution de bénéfices aux établissements permanents<sup>1230</sup>. Ce rapport explicite la façon dont l'article 7 de la convention modèle devrait être appliqué. Ses conclusions ont été mises en œuvre en deux étapes. La première étape a été la révision des commentaires sur cet article, lors de la mise à jour de la convention modèle de l'O.C.D.E. de 2008. Elle a visé à mettre en œuvre les conclusions du rapport qui n'étaient pas en contradiction avec l'interprétation précédemment fournie dans les commentaires sur l'article 7. La seconde étape a été la mise au point d'un tout nouvel article 7, avec l'introduction de nouveaux commentaires lors de la mise à jour de 2010 de la convention modèle.

**1366** - Le nouvel article va plus loin qu'auparavant dans le traitement de l'établissement stable comme une entreprise distincte et indépendante. Il reconnaît toutes les relations entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise, même lorsque celles-ci n'existent pas juridiquement<sup>1231</sup>. Le paragraphe 3 de l'article 7<sup>1232</sup> précédent a par ailleurs

---

<sup>1229</sup> DOC : JTPF/011/REV1/2013/EN, octobre 2013, *Revised discussion paper on the improvement of the functioning of the arbitration convention*, précité.

<sup>1230</sup> Le 17 juillet 2008, le Conseil de l'O.C.D.E. a approuvé la publication du *Rapport sur l'Attribution de Bénéfices aux établissements stables* suite à l'approbation du Rapport par le Comité des affaires fiscales lors de sa réunion du 24-25 juin 2008.

<sup>1231</sup> Voir l'exemple donné par le F.C.P.T. : DOC : JTPF/011/REV1/2013/EN, octobre 2013, *Revised discussion paper on the improvement of the functioning of the arbitration convention*, précité, p. 39 : une entreprise située dans l'Etat A a un établissement stable dans l'Etat B et un établissement stable dans

été considéré comme inutile et supprimé.

**1367** - L'article 4-2 de la Convention européenne d'arbitrage ne contient pas de dispositions similaires à celles de l'article 7-3 de la convention modèle O.C.D.E. d'avant 2010. Elle ne contient pas non plus de règles de fond sur la manière dont le principe de pleine concurrence doit être entendu. Par conséquent, les États, les autorités compétentes et la commission consultative peuvent-ils décider librement des règles à suivre en vertu de la Convention européenne d'arbitrage ou sont-ils liés par les règles internationales préconisées par l'O.C.D.E. lors de l'application de la Convention ?

***b. L'application du principe de pleine concurrence aux transactions impliquant un établissement stable***

**1368** - Trois options ont été identifiées dans le cadre des travaux du F.C.P.T. à la suite de la contribution de la Belgique<sup>1233</sup>, pour déterminer les règles applicables aux transactions impliquant un établissement stable lorsque celles-ci entrent dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage.

**1369** - Selon une première option, le principe de pleine concurrence de l'article 4-2 de la convention européenne doit être interprété en fonction de la version de l'article 7 du traité fiscal pertinent. Cette interprétation variera donc selon que ce traité contient l'ancien article 7 ou suit la nouvelle approche adoptée en 2010. L'avantage d'une telle option est qu'elle est conforme aux stipulations de l'article 3-2 de la Convention européenne d'arbitrage. Toutefois, elle présente l'inconvénient d'avoir éventuellement à mettre en œuvre deux approches différentes si un cas d'espèce requiert l'application de deux traités successifs ou de deux versions successives d'un même traité, comportant respectivement

l'État C. Le traité applicable entre l'Etat A et l'Etat B contient le nouvel article 7 de l'O.C.D.E. Un logiciel développé par l'établissement stable situé dans l'État B est utilisé par l'établissement stable situé dans l'État C. Afin de déterminer la base imposable de l'établissement stable de l'État B, la propriété économique du logiciel doit lui être attribuée et une redevance théorique pour l'utilisation du logiciel par l'établissement stable situé dans l'État C devrait être ajoutée à la base taxable de l'établissement stable de l'État B. S'agissant de la base taxable de l'établissement stable C, une partie des coûts liés au développement du software doivent être allouées à l'établissement stable de l'État C et déduits du résultat imposable de cet établissement.

A noter que la France ne s'est pas ralliée complètement à cette nouvelle approche puisqu'elle ne reconnaît toujours pas la déductibilité des intérêts ou des redevances versées entre en siège et son établissement stable.

<sup>1232</sup> Article 7-3 de la convention modèle O.C.D.E. tel qu'il se lisait avant 2010 : « 3. Pour déterminer les bénéficiaires d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'Etat où est situé cet établissement stable, soit ailleurs ».

<sup>1233</sup> DOC: JTPF/006/BACK/2011/EN de janvier 2011, *Belgian contribution on the interaction between Article 4(2) of the arbitration convention and Article 7 of DTAs concluded between EU member States*, suite à la réunion du FCPT du 10 février 2010.

les deux versions de l'article 7. Lorsqu'il n'existe pas de traité entre les États concernés de l'Union européenne, le F.C.P.T indique que les États pourraient convenir expressément, dans le code de conduite, que le principe de pleine concurrence de l'article 4-2 a la même signification que celle donnée par l'O.C.D.E. depuis 2010.

**1370** - Selon une deuxième option, les États membres pourraient convenir d'interpréter le principe de pleine concurrence dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage uniquement selon le sens donné par l'O.C.D.E. depuis 2010. Pour atteindre cet objectif, la Convention doit être considérée comme ayant une valeur juridique supérieure à celle du traité fiscal applicable si celui-ci contient l'équivalent des anciens articles 7-2 et 7-3 de la convention modèle O.C.D.E.

**1371** - L'option 2 présente l'avantage de permettre une application uniforme de la Convention européenne d'arbitrage lorsque des transactions impliquant plusieurs établissements stables sont concernées. En revanche, les États membres pourraient avoir des positions divergentes sur la question de la prévalence de la Convention européenne sur le traité bilatéral.

**1372** - La question du conflit de normes juridiques internationales est en effet particulièrement difficile à résoudre<sup>1234</sup>. En effet, s'il existe dans l'ordre juridique français des règles, notamment prétorienne, qui traitent de la hiérarchie entre normes internationales et normes internes, aucune disposition ne vient définir une hiérarchie ou une priorité d'application entre conventions internationales. Le Conseil d'Etat<sup>1235</sup> a récemment explicité les modalités d'articulation des traités internationaux entre eux dans un arrêt d'assemblée en date du 23 décembre 2011.

**1373** - Au cas particulier, l'analyse est complexifiée par le fait que la doctrine ne s'accorde pas sur la nature juridique des conventions conclues en application de l'article 293 du Traité CE.

---

<sup>1234</sup> Voir notamment l'article de Marie GAUTIER, Chronique, *Les conflits entre conventions internationales devant le juge administratif français*, Droit administratif, Edition Juris-Classeur, mai 2002, p. 5s.

<sup>1235</sup> CE 23 décembre 2011, n° 303678 ass, RJF 2012, n° 288, conclusion de J. BOUCHER, RFDA 2012, p. 1. Voir également, Marie GAUTIER *Le Conseil d'Etat et les conflits entre conventions internationales : du nouveau mais pas trop. A propos de l'arrêt d'Assemblée du 23 décembre 2011, M Kandyrine de Brito Paiva*, Droit administratif, n° 6, juin 2012, étude 11. Cet arrêt réserve expressément le droit de l'Union européenne et ne tranche donc pas la question du concours du Traité et d'une autre convention en présence de stipulations incompatibles entre elles.

**1374** - Ainsi, si l'on considère que la Convention européenne d'arbitrage relève simplement de la catégorie des accords internationaux<sup>1236</sup>, on pourrait faire application de la règle visée par l'article 30-3<sup>1237</sup> de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969, qui pose le principe *lex posterior derogat legi priori*.

**1375** - Cette position a été admise par le Conseil d'Etat, notamment dans sa décision du 23 décembre 2011<sup>1238</sup>. En effet, la Cour indique que dans le cas de concours de plusieurs engagements internationaux, il y a lieu d'en définir les modalités d'application respectives conformément à leurs stipulations et en fonction des principes du droit coutumier relatifs à la combinaison entre elles des conventions internationales. Les commentateurs s'accordent sur le fait que par « principes du droit coutumier », le Conseil d'Etat vise la convention de Vienne du 23 mai 1969, qui, n'étant pas ratifiée par la France, a donc une valeur uniquement coutumière<sup>1239</sup>.

**1376** - Toutefois, la convention de Vienne interdit aux Etats de déroger à un traité

---

<sup>1236</sup> Voir E. RAINGEARD de la BLETIERE, thèse précitée, p 91s. Voir également, J. MALHERBE et D. BERLIN, *Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire*, Revue trimestrielle de droit européen, avril-juin 1995, n°31 (2), p. 245-271 ; D. WILLIAMS, Rapport général, in *Practical issues in the application of the double tax convention*, Ed. Kluwer, Cahier du droit fiscal international, Vol. LXXXIIIb, p. 61-105, qui considère que « sur le plan technique, cette convention en fait pas partie du droit de l'Union européenne parce qu'elle n'a pas été adoptée en tant que règlement ou directive. Par contre, elle a été adoptée en tant qu'accord international distinct ».

<sup>1237</sup> Convention de Vienne du 23 mai 1969 : Art. 30. « Application de traités successifs portant sur la même matière

1. Sous réserve des dispositions de l'article 103 de la Charte des Nations Unies, les droits et obligations des Etats parties à des traités successifs portant sur la même matière sont déterminés conformément aux paragraphes suivants.

2. Lorsqu'un traité précise qu'il est subordonné à un traité antérieur ou postérieur ou qu'il ne doit pas être considéré comme incompatible avec cet autre traité, les dispositions de celui-ci l'emportent.

3. Lorsque toutes les parties au traité antérieur sont également parties au traité postérieur, sans que le traité antérieur ait pris fin ou que son application ait été suspendue en vertu de l'article 59, le traité antérieur ne s'applique que dans la mesure où ses dispositions sont compatibles avec celles du traité postérieur.

4. Lorsque les parties au traité antérieur ne sont pas toutes parties au traité postérieur :

a) dans les relations entre les Etats parties aux deux traités, la règle applicable est celle qui est énoncée au paragraphe 3;

b) dans les relations entre un Etat partie aux deux traités et un Etat partie à l'un de ces traités seulement, le traité auquel les deux Etats sont parties régit leurs droits et obligations réciproques.

5. Le paragraphe 4 s'applique sans préjudice de l'article 41, de toute question d'extinction ou de suspension de l'application d'un traité aux termes de l'article 60 ou de toute question de responsabilité qui peut naître pour un Etat de la conclusion ou de l'application d'un traité dont les dispositions sont incompatibles avec les obligations qui lui incombent à l'égard d'un autre Etat en vertu d'un autre traité ».

<sup>1238</sup> Voir également CE 21 avril 2000, req. n° 206902, Zaïdi <sup>1238</sup>, et les conclusions du commissaire du gouvernement FRYDMAN dans l'arrêt Nicolo du 20 octobre 1989, RFDA 1989, p 821.

<sup>1239</sup> Voir sur ce point, l'article précité de Marie GAUTIER, et le rapport du Conseil d'Etat, *La norme internationale en droit français*, La Documentation française, 2000, p. 63s, voir également, G. TEBOUL, *Nouvelles réflexions sur le droit international non écrit dans la jurisprudence du juge administratif et du juge judiciaire français*, RDP, 2001, p. 1115s.

multilatéral par le biais d'accords bilatéraux, en application de son article 41<sup>1240</sup>. Une telle disposition suggère une subordination du traité bilatéral à un traité multilatéral, ce qui irait dans le sens de la supériorité de la Convention européenne d'arbitrage sur les traités bilatéraux.

**1377** - Pour d'autres auteurs, la Convention européenne d'arbitrage ne relève pas de la simple catégorie des accords internationaux. Ce serait un instrument relevant du droit communautaire. Ainsi, selon le professeur HINNEKENS<sup>1241</sup>, les conventions conclues en application de l'article 293 du Traité CE ont un statut spécial, supérieur à un traité ordinaire dans la mesure où l'article 293 était, certes, hors du droit communautaire *stricto sensu* mais tout de même proche du droit communautaire. En quelque sorte, elles feraient parties du droit communautaire *lato sensu*.

**1378** - Cette position est également défendue par la Commission européenne qui note, dans son document *Staff working paper* de 2001, le fait que la directive et la Convention européenne d'arbitrage ont préséance sur les traités bilatéraux mais que ceci n'étant pas

---

<sup>1240</sup> Art. 41 de la convention de Vienne : « Accords ayant pour objet de modifier des traités multilatéraux dans les relations entre certaines parties seulement

1. Deux ou plusieurs parties à un traité multilatéral peuvent conclure un accord ayant pour objet de modifier le traité dans leurs relations mutuelles seulement:

a) si la possibilité d'une telle modification est prévue par le traité; ou

b) si la modification en question n'est pas interdite par le traité, à condition qu'elle:

i) ne porte atteinte ni à la jouissance par les autres parties des droits qu'elles tiennent du traité ni à l'exécution de leurs obligations; et

ii) ne porte pas sur une disposition à laquelle il ne peut être dérogé sans qu'il y ait incompatibilité avec la réalisation effective de l'objet et du but du traité pris dans son ensemble.

2. A moins que, dans le cas prévu à l'al. a) du par. 1, le traité n'en dispose autrement, les parties en question doivent notifier aux autres parties leur intention de conclure l'accord et les modifications que ce dernier apporte au traité ».

<sup>1241</sup> Voir les articles du professeur Luc HEINNEKENS, *Compatibility of bilateral tax treaties with European community law – application of the rules*, EC Tax Review 1995/4, p 202-237 et *The tax arbitration convention. Its significance for the EC based enterprise, the EC itself and for Belgian and international tax law*, précité. A l'appui de sa thèse, il précise qu'il s'agit de conventions réservées aux seuls Etats membres et dont l'entrée en vigueur est subordonnée à la ratification de tous les Etats membres ; le Conseil et la Commission interviennent au stade de l'initiative et de la négociation de ces accords ; les conventions s'imposent aux nouveaux Etats membres. En d'autres termes, ces conventions possèdent certaines caractéristiques qui s'appliquent aux conventions relevant du droit communautaire. Voir aussi, SB HUIBREGTSE and RHMJ OFFERMANNNS qui défendent également cette thèse dans leur article, *What is the future of the EU Arbitration Convention*, IBFD, March/April 2004, p. 76s.

Voir également, J. MOLINIER, *Les conventions fiscales internationales et le droit communautaire*, Revue française de finances publiques, 1994, n° 48, p. 955s. Selon l'auteur, la convention a une nature communautaire car le Conseil a examiné le projet, les experts de la Commission ont été impliqués lors des négociations, la convention a été signée par les Etats membres réunis au sein du Conseil, son entrée en vigueur a été subordonnée à une ratification par tous les Etats membres, les instruments de ratification ont été déposés auprès du Secrétariat général du Conseil, elle a été publiée au J.O.C.E. et a un numéro d'ordre. A tout le moins, la convention aurait un caractère complémentaire « par rapport à des actes émanant directement de la Communauté » puisqu'elle faisait partie d'un paquet fiscal incluant deux directives.

reflété dans les dispositions des conventions fiscales, cela crée des complications et des difficultés d'interprétation pour les contribuables<sup>1242</sup>.

**1379** - Dans cette hypothèse, on pourrait alors faire application de la règle *lex superior derogat legi inferiori* pour appliquer en priorité les dispositions de la Convention européenne d'arbitrage sur toute autre disposition contradictoire d'un traité bilatéral<sup>1243</sup>.

**1380** - Enfin, la troisième option proposée par le représentant de la Belgique est d'amender la Convention européenne d'arbitrage afin de remplacer les dispositions de l'article 4-2 par celles de l'article 7-2 de la convention modèle O.C.D.E. de 2010, de stipuler que les commentaires O.C.D.E. relatifs à l'article 7-2 s'appliquent in extenso aux transactions entrant dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage et que ses dispositions prévalent sur celles des traités bilatéraux.

**1381** - Cette option, qui n'est pas de la compétence du F.C.P.T., semble difficile à mettre en œuvre d'un point de vue politique et pratique.

**1382** - A ce jour, le choix des Etats quant à l'option retenue n'a pas été communiqué.

**1383** - Lorsque la transaction en cause entre dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage, l'autorité compétente peut néanmoins être amenée à refuser d'engager la phase amiable de la procédure européenne.

## II. LES CAS DE REFUS D'OUVERTURE DE LA PHASE AMIABLE

**1384** - Dans le cadre de la procédure amiable des conventions bilatérales, la documentation administrative française prévoit trois situations dans lesquelles l'autorité compétente refuse d'engager la procédure amiable, à savoir lorsque le contribuable n'apporte pas la preuve de la réalité de la double imposition, lorsque les mesures à l'origine de la double imposition ont été assorties de pénalités graves devenues définitives et enfin, lorsque le contribuable a procédé par lui-même à une correction de ses revenus

---

<sup>1242</sup> “The fact that EC Directive and the Arbitration Convention take precedence over the bilateral treaties but are not reflected in the provisions of tax treaties also creates complications and difficulties of interpretation for taxpayers”, Document de la Commission européenne, *Staff working paper*, précité, p. 288s.

<sup>1243</sup> Rappelons que la C.J.U.E n'est pas compétente pour interpréter la Convention européenne d'arbitrage, ce qui apparaît comme un argument fort à l'encontre de son appartenance au droit communautaire. La Cour admet d'ailleurs implicitement que les conventions de ce type n'appartiennent pas au droit communautaire puisqu'elles ne sont que « liées au Traité », voir sur ce point, Emmanuel RAINGEARD de la BLETIERE, thèse précitée, p. 97, qui souligne également l'absence de clarté sur ce point de l'arrêt Gilly (précité). Par ailleurs, la Convention européenne d'arbitrage ne fait pas partie de l'acquis communautaire.

déclarés dans un Etat au motif que l'autre Etat a procédé à un rehaussement touchant les mêmes revenus<sup>1244</sup>.

**1385** - Dans le cadre de la procédure européenne d'arbitrage, seules les deux dernières situations sont évoquées comme étant susceptibles d'entraîner le refus de la demande d'ouverture de la phase amiable.

**1386** - Toutefois, le texte de la Convention ne restreint l'accès à la procédure européenne que dans le cas où le redressement a été assorti d'une pénalité grave (A).

**1387** - En conséquence, l'autorité compétente française peut-elle valablement refuser l'ouverture de la phase amiable lorsqu'aucune pénalité grave n'a été appliquée ? (B).

### A. L'application d'une pénalité grave

**1388** - La restriction d'accès à la procédure de la Convention européenne d'arbitrage trouve son fondement juridique dans le texte même de la convention (1).

**1389** - La question des pénalités a fait l'objet de débats dans le cadre des travaux du F.C.P.T. (2).

#### 1) Principe

**1390** - La proposition de directive de 1976 et le texte proposé par les Pays-Bas en 1978 ne conditionnaient pas l'engagement de la procédure européenne à l'absence d'application d'une pénalité dite grave dans le cadre du redressement fiscal du contribuable. Mais dès la première lecture du projet de Convention par les délégations des Etats, la délégation française a considéré qu'il n'y avait pas lieu de contraindre la commission d'arbitrage à éliminer la double imposition dans tous les cas, notamment lorsqu'il y avait suspicion d'abus<sup>1245</sup>. En 1984, un nouvel article 6 bis fut présenté, couvrant les deux phases de la procédure européenne. Il était stipulé que « *l'autorité compétente d'un Etat contractant n'est pas obligée d'entamer la procédure amiable ou de saisir la commission (...) lorsqu'il est statué définitivement par une procédure judiciaire ou administrative qu'une des entreprises concernées, en n'observant pas les principes de l'article 4, a violé les dispositions (pénales) en matière de fraude ou d'évasion fiscale*<sup>1246</sup> ». Le texte a ensuite été

<sup>1244</sup> Voir *Supra* n° 281 - et suivants. A ces trois cas s'ajoute le cas traité au paragraphe 220 du BOI-INT-DG-20-30-10-20120912 (précité) au titre duquel « *en règle générale, une demande concernant une imposition relative à une année antérieure de plus de six ans à la date de la saisine ne sera pas prise en considération* ».

<sup>1245</sup> Voir Note du Conseil 11673/80 du 25 novembre 1980, p. 2 bis.

<sup>1246</sup> Voir Note du Conseil 6303/84 du 18 avril 1984.

amendé pour ne plus mentionner que la notion de pénalités pour fraude fiscale, sans pour autant faire consensus. En 1989, à l'issue d'un nouvel échange de vue entre les délégations des Etats membres, il a été décidé, à titre de compromis, de remplacer le terme « pénalité pour fraude fiscale » par celui de « pénalité grave », et convenu que ce terme serait précisé dans une déclaration à inscrire au protocole annexé à la Convention<sup>1247</sup>.

**1391** - Finalement présenté sous l'article 8-1 de la Convention européenne d'arbitrage, le texte adopté stipule que « *l'autorité compétente d'un Etat contractant n'est pas obligée d'entamer la procédure amiable ou de constituer la commission consultative visée à l'article 7 lorsqu'il est décidé définitivement, par une procédure judiciaire ou administrative, qu'une des entreprises concernées, par des actes donnant lieu à une correction des bénéficiaires au titre de l'article 4, est passible d'une pénalité grave* ».

**1392** - Dans cette situation, l'autorité compétente a donc un pouvoir discrétionnaire pour engager la procédure.

**1393** - Le paragraphe 2 de l'article 8 de la Convention précise par ailleurs que lorsque la procédure judiciaire ou administrative visant à statuer sur la question de savoir si une des entreprises concernées est passible d'une pénalité grave est en cours en même temps que la procédure amiable ou la procédure d'arbitrage, les autorités compétentes peuvent suspendre le déroulement de ces dernières procédures jusqu'à l'aboutissement de ladite procédure judiciaire ou administrative.

**1394** - La notion de « pénalités graves » a été définie dans une déclaration individuelle des Etats membres, qui a été annexée à la Convention lors de sa signature. Les services de la Commission ont regretté l'absence d'une définition commune aux Etats membres et souligné que certaines des déclarations unilatérales contenaient une définition très large de l'expression « pénalité grave », ce qui pouvait constituer un obstacle à l'accès à la Convention européenne. En outre, le fait que la double imposition puisse ne pas être résolue dans ces situations confère à cette disposition la nature de sanction supplémentaire appliquée au contribuable<sup>1248</sup>.

**1395** - La Commission a évoqué la possibilité de supprimer l'article 8 dans son *Working*

---

<sup>1247</sup> Note du Conseil, 6219/89 du 28 avril 1989, p.19.

<sup>1248</sup> Document précité (COM(2001)582 final, SEC(2001) 1681, *Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, 23 octobre 2001, p 280. Pour la liste des déclarations unilatérales des 27 Etats membres, voir DOC : JTPF/011/REV1/2013/EN, annexe 3, d'octobre 2013.



*staff paper*<sup>1249</sup> de 2001. Reconnaisant qu'une telle suppression pourrait dissuader les contribuables de remplir leurs obligations en matière de prix de transfert, notamment en termes de documentation, elle a suggéré qu'une « incitation alternative » soit créée au travers de pénalités spécifiques en cas de non-respect des règles nationales en matière de prix de transfert.

**1396** - La France a défini les pénalités graves comme incluant "*les sanctions pénales, ainsi que les sanctions fiscales telles que les sanctions pour défaut de déclaration après mise en demeure, pour absence de bonne foi ou manquement délibéré, pour manœuvres frauduleuses, pour opposition à contrôle fiscal, pour rémunérations ou distributions occultes ou pour abus de droit*"<sup>1250</sup>.

**1397** - Par ailleurs, une entreprise est définitivement passible d'une pénalité grave soit lorsqu'elle n'a pas contesté l'application d'une telle pénalité et que le délai de réclamation est expiré, soit si elle l'a contestée, lorsqu'une décision confirmant l'application de la pénalité a été rendue et n'est plus susceptible de faire l'objet d'une voie de recours<sup>1251</sup>.

**1398** - Enfin, lorsque des pénalités graves ont été appliquées et font l'objet d'un recours contentieux, l'autorité compétente française accepte d'ouvrir la procédure amiable mais elle est aussitôt suspendue jusqu'à l'aboutissement de la procédure contentieuse. Si les pénalités sont définitivement maintenues, la procédure amiable est close, sans avoir été engagée.

**1399** - Les problématiques posées par l'application de pénalités en matière de prix de transfert ont été abordées dans le cadre des travaux du F.C.P.T.

## **2) Difficultés d'application**

**1400** - Le débat sur les sanctions applicables dans le cadre de l'application de la Convention européenne d'arbitrage a débuté dès le premier mandat du F.C.P.T. de 2002-2004. Les discussions sur la notion de pénalités sont toujours en cours<sup>1252</sup>, sans qu'aucune avancée véritable n'ait pu être constatée dans l'harmonisation des vingt-huit définitions

---

<sup>1249</sup> Document précité (COM(2001)582 final, SEC(2001) 1681, *Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, 23 octobre 2001, p 353.

<sup>1250</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 130.

<sup>1251</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 120.

<sup>1252</sup> Voir pour les travaux du F.C.P.T en la matière : DOC : JTPF/017/2005/EN du 9 septembre 2005 ; DOC : JTPF/011/BACK/2005/EN, contribution by Prof. MAISTO on penalties, du 14 novembre 2005 ; DOC : JTPF/007/REV1/BACK/2007/EN du 8 octobre 2007 ; DOC : JTPF/002/2008/EN du 28 janvier 2008 ; DOC : JTPF/011/REV1/2013/EN d'octobre 2013.

actuellement existantes.

**1401** - Le F.C.P.T. a toutefois indiqué que les pénalités graves ne devaient être appliquées que dans des cas exceptionnels, tels que les cas de fraude, et a invité les États membres à reformuler leurs déclarations unilatérales en conséquence. Le code de conduite révisé de 2009 indique ainsi que, « *au vu de l'expérience acquise depuis 1995, il est recommandé aux États membres de clarifier ou de réviser leur déclaration unilatérale figurant à l'annexe de la convention d'arbitrage de manière à indiquer plus clairement que l'application d'une pénalité grave ne doit être envisagée que dans des cas exceptionnels, comme les cas de fraude*<sup>1253</sup> ».

**1402** - Par suite, certains États membres ont amendé leur déclaration unilatérale<sup>1254</sup>.

**1403** - En pratique, il ressort que le recours à la Convention européenne d'arbitrage n'aurait été refusé que dans très peu de cas. En 2012, un seul cas de refus a été noté<sup>1255</sup>. Toutefois, on ne peut exclure que la plupart des contribuables qui se sont vu imposer des pénalités qualifiées de graves n'ont pas tenté d'ouvrir une procédure amiable eu égard à l'article 8 de la Convention européenne d'arbitrage. On ne saurait donc conclure que rares sont les cas pour lesquels le contribuable s'est vu refuser l'ouverture de la phase amiable de la procédure en raison de l'application d'une pénalité dite grave.

**1404** - Si l'autorité compétente française refuse l'ouverture de la phase amiable pour un autre motif, le contribuable dispose-t-il de voie de recours pour contester le rejet de sa demande ?

## **B. Les autres cas de refus d'ouverture de la phase amiable**

**1405** - Il convient de définir quels autres motifs de rejet pourraient être considérés dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage (1), avant de déterminer les moyens d'actions dont dispose le contribuable pour contester le rejet de sa demande par l'autorité compétente (2).

### ***1) Les autres motifs de rejet de la demande d'ouverture de la phase amiable***

---

<sup>1253</sup> Code de conduite révisé de 2009, § 3.

<sup>1254</sup> Seules la Grèce et les Pays-Bas ont reformulé leurs déclarations unilatérales, voir J.O.C.E. C 160, 30/06/2005, p. 011s.

<sup>1255</sup> DOC : JTPF/011/REV1/2013/EN d'octobre 2013, p. 15.

**1406** - La décision selon laquelle une question n'est pas susceptible de donner lieu à une procédure amiable devrait, en principe, trouver sa source dans les dispositions de la convention applicable<sup>1256</sup>. Le pouvoir d'appréciation du bien-fondé de la demande d'ouverture de la part des autorités compétentes ne devrait donc pas être discrétionnaire.

**1407** - Toutefois, il a été vu, dans le cadre de la procédure amiable des conventions bilatérales, que si l'on reconnaît un caractère gracieux à la procédure, alors l'autorité compétente française a bien un large pouvoir d'appréciation, ce que confirme d'une certaine façon la jurisprudence<sup>1257</sup>. En effet, la documentation administrative, qui explicite les situations dans lesquelles l'autorité compétente refuse d'engager la procédure amiable ne place pas pour autant celle-ci en compétence liée. Tel serait le cas uniquement si le texte précisait les hypothèses dans lesquelles la procédure doit être ouverte et non celles dans lesquelles elle ne doit pas l'être.

**1408** - L'autorité compétente pourrait-elle valablement refuser d'ouvrir la phase amiable si le contribuable n'apporte pas les éléments de preuve de la réalité de la double imposition ? Ce cas de refus de la demande du contribuable n'est pas expressément prévu par la documentation administrative relative à la Convention européenne d'arbitrage. Il n'est mentionné que dans le cadre de la procédure des conventions bilatérales, dans le but d'éviter les cas de double exonération.

**1409** - Il ne fait aucun doute que l'autorité compétente n'a pas le pouvoir de rejeter la demande du contribuable lorsque l'une des entités concernées est en perte, eu égard à l'article 1-3 de la Convention européenne d'arbitrage<sup>1258</sup>.

**1410** - En outre, l'autorité compétente française, bien que n'ayant pas l'obligation juridique de motiver son rejet<sup>1259</sup>, ne s'estime pas en mesure de refuser la demande du contribuable sans inviter celui-ci à présenter des observations complémentaires<sup>1260</sup>.

**1411** - En revanche, la question de savoir si l'autorité compétente française est en droit de

<sup>1256</sup> OCDE, commentaires sur l'article 25, § 27, 2010, précité.

<sup>1257</sup> CAA Lyon 24 novembre 2005, n°00-1835, 5<sup>e</sup> ch., Héritiers de M.C., RJF 4/06, n° 443 : « *considérant que (...) les administrations des Etats parties à cette convention ne sont pas tenues de donner suite à cette demande mais disposent d'un pouvoir d'appréciation du bien-fondé de la demande dont elles sont saisies* », précité, voir *Supra*, n° 257 - et suivants.

<sup>1258</sup> Pour mémoire, cet article dispose que la convention s'applique lorsqu'une quelconque des entreprises concernées a subi des pertes au lieu de réaliser des profits. Le Conseil d'Etat a confirmé à plusieurs reprises qu'un revenu qui vient diminuer un déficit reportable ne peut pas être considéré comme non imposé, voir *Supra*, n°182 -.

<sup>1259</sup> Voir *Supra*, n° 266 -.

<sup>1260</sup> Voir BOFIP-BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 400, qui reprend une proposition du code de conduite de 2005, §3.2. f) : « *Lorsque l'autorité compétente française estime que les revenus ou les bénéfices du contribuable ne sont pas inclus ou ne sont pas susceptibles être inclus dans les revenus ou les bénéfices du contribuable ou d'une entreprise associée dans l'autre Etat, elle informe le contribuable de ses doutes et l'invite à présenter des observations complémentaires* ».

rejeter la demande d'ouverture du contribuable s'il n'y a pas de double imposition réelle ou de risque en la matière, n'est pas tranchée à ce jour par la doctrine administrative. Certes, il est de jurisprudence constante qu'il appartient au contribuable, qui se prévaut de l'existence d'une double imposition, de la prouver pour pouvoir initier la procédure amiable<sup>1261</sup>. Toutefois, la jurisprudence ne règle pas le point de savoir notamment si un revenu imposable mais non imposé en raison des règles de droit interne est susceptible ou non d'entraîner une double imposition pouvant être résolue dans le cadre de la Convention.

**1412** - S'agissant de tous autres motifs de rejet, tels que notamment ceux évoqués par la documentation administrative française<sup>1262</sup>, ceux-ci pourraient être contestés par le contribuable puisqu'ils ne trouvent de fondement ni en droit interne, ni en droit conventionnel. Toutefois, l'autorité compétente française n'ayant pas d'obligation de motiver son rejet, les voies de recours peuvent être difficiles à engager.

## *2) Les voies de recours à l'encontre du rejet de la demande d'ouverture de la phase amiable*

**1413** - Il est rappelé que les juridictions françaises ont admis la recevabilité d'un recours pour excès de pouvoir et d'une action en responsabilité pour faute de l'administration fiscale engagés par des contribuables s'estimant victimes d'un refus irrégulier de mise en œuvre de la procédure amiable dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale<sup>1263</sup>.

**1414** - S'agissant de la Convention européenne d'arbitrage, l'absence de mise en œuvre de la procédure prive le contribuable du bénéfice d'une solution qui aurait abouti à l'élimination de la double imposition. Aussi semble-t-il possible de soutenir que le contribuable lésé dispose d'un moyen de procédure lui ouvrant droit à l'action en décharge en application de l'article L 190 du LPF. Le refus irrégulier des autorités compétentes

---

1261 Voir *Supra*, n° 283 - et notamment, CE 12 mars 2010, n° 307235, Sté Imagin'action Luxembourg, précité, TA 3 juillet 2002, 1<sup>ère</sup> sect. 2<sup>e</sup> ch., Cleret, RJF 2003, 8-9/2003.

1262 Pour mémoire, il s'agit du cas relatif au contribuable qui a procédé par lui-même à une correction de ses revenus déclarés dans un Etat au motif que l'autre Etat a procédé à un rehaussement touchant les mêmes revenus et lorsque la demande concernant une imposition relative à une année antérieure de plus de six ans à la date de la saisine (cette dernière situation n'est mentionnée que dans le cadre du BOFIP relatif à la procédure amiable des conventions bilatérales).

1263 Voir *Supra*, n° 294 - et suivants.

d'ouvrir la procédure amiable serait ainsi un vice de forme entraînant la décharge des impositions litigieuses<sup>1264</sup>.

**1415** - La procédure amiable de la Convention européenne d'arbitrage n'aurait donc pas la nature d'une procédure gracieuse.

**1416** - La jurisprudence n'a encore jamais eu l'occasion de se prononcer sur ce point. Le contribuable aura intérêt à engager une action sur le fondement du recours en responsabilité pour faute de l'Etat ou pour excès de pouvoir et sur celui de la réclamation contentieuse, afin de préserver au mieux ses droits.

**1417** - Par ailleurs, la Commission européenne a proposé, en 2001, de permettre aux contribuables d'attaquer le rejet de leur demande d'ouverture de la procédure européenne devant la Cour de Justice du Luxembourg ou devant la Commission européenne<sup>1265</sup>. Toutefois, ces propositions sont encore aujourd'hui dépourvues de toute base légale.

## **SECTION 2 : LE DEROULEMENT DE LA PHASE AMIABLE**

**1418** - Le traitement de la phase amiable de la Convention européenne d'arbitrage obéit aux mêmes règles que celles prévues pour la procédure amiable des conventions bilatérales<sup>1266</sup>.

**1419** - Certaines spécificités existent néanmoins s'agissant des délais procéduraux (I) ou de l'articulation de la Convention européenne d'arbitrage avec les autres voies de recours ouverts au contribuable (II).

### ***I. LES DELAIS PROCEDURAUX***

**1420** - La demande d'ouverture de la procédure européenne doit être déposée dans un délai de trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne ou est susceptible d'entraîner, une double imposition. Le point de départ de ce délai et sa computation ont donné lieu à des divergences de positions entre les Etats membres, que le F.C.P.T. a tenté d'atténuer (A).

---

<sup>1264</sup> Voir *Supra*, n° 309 - et suivants.

<sup>1265</sup> Document précité (COM(2001)582 final, SEC(2001) 1681, *Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, 23 octobre 2001, p 354.

<sup>1266</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912.

**1421** - Une fois la procédure engagée, les autorités compétentes ont un délai de deux ans pour tenter de trouver un accord amiable. A défaut, ils doivent constituer une commission consultative. Le point de départ de ce délai de deux ans a également fait l'objet de clarification (B).

### **A. Le délai pour engager la phase amiable**

**1422** - Dès son premier mandat, le F.C.P.T. s'est attaché à résoudre les difficultés liées à une absence de définition claire du point de départ du délai de trois ans (1). En revanche, la question du point d'arrivée de ce délai n'a pas, semble-t-il, été abordée bien qu'elle puisse également donner lieu à des divergences de positions entre Etats membres<sup>1267</sup>.

**1423** - La France a été amenée à clarifier sa position dans le cadre des travaux du F.C.P.T. (2).

#### ***1) Points de départ du délai de trois ans de l'article 6-1 de la convention européenne d'arbitrage***

**1424** - Aux termes de l'article 6-1 de la Convention européenne d'arbitrage, le délai de trois ans court à compter « *de la première notification de la mesure qui entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition (...)* ».

**1425** - Cette rédaction est identique à celle des conventions modèles O.C.D.E. et O.N.U. et tout comme celles-ci, la Convention européenne ne donne pas de définition de ce qu'il faut entendre par « première notification de la mesure ».

**1426** - L'ensemble des Etats membres estiment qu'il y a lieu d'entendre par là la date du premier avis d'imposition ou de la mesure équivalente.

**1427** - Les divergences de vue ont essentiellement eu trait à la question de savoir si la Convention européenne d'arbitrage, et notamment la définition de la « première notification de la mesure » de l'article 6-1 devait s'entendre uniquement des ajustements de prix de transfert ou également aux cas de double imposition autres que ceux liés aux ajustements de prix de transfert<sup>1268</sup>.

**1428** - L'Italie a ainsi souhaité que soit souligné le fait que cet avis ou cette mesure ne devait résulter que d'un ajustement du prix de transfert puisque l'application de la

---

<sup>1267</sup> Ainsi d'un point de vue français, ce point d'arrivée ne correspond pas à la date d'ouverture de la procédure amiable, voir *Supra*, n° 247 -.

<sup>1268</sup> Voir annexe III du DOC : JTPF/003/2003/REV1/EN du 20 août 2003, voir sur cette problématique *Supra* n° 1320 -

Convention européenne d'arbitrage devait, selon cet Etat, se limiter aux seuls cas faisant l'objet d'un redressement en la matière<sup>1269</sup>.

**1429** - Cette demande a été retenue dans un premier temps. Le code de conduite de 2004 précise ainsi que « *la date du premier avis d'imposition ou mesure équivalente qui entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition au sens de l'article 1<sup>er</sup> en raison d'une correction des prix de transfert est considérée comme le point de départ de la période de trois ans* »<sup>1270</sup>.

**1430** - Toutefois, cette définition a été légèrement amendée lors de la révision de 2009 du code de conduite. Désormais, il est indiqué que « *la date du premier avis d'imposition ou mesure équivalente qui entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition au sens de l'article 1<sup>er</sup> en raison, par exemple<sup>1271</sup>, d'une correction des prix de transfert est considérée comme le point de départ de la période de trois ans* »<sup>1272</sup>. Cette modification permet de prendre en compte les litiges pour lesquels la double imposition ne résulte pas d'un ajustement en matière de prix de transfert mais de la législation d'un Etat, particulièrement en matière de sous-capitalisation<sup>1273</sup>.

**1431** - Chaque Etat membre de l'Union européenne a donné une définition de l'acte qu'il convient de retenir comme point de départ du délai de trois ans, dans sa langue nationale et en anglais. Cette liste a été annexée au projet du premier code de conduite<sup>1274</sup> mais elle n'a pas été reprise dans la version définitive telle qu'adoptée par le Conseil le 7 décembre 2004.

**1432** - L'O.C.D.E. aurait pu mieux s'inspirer des travaux du F.C.P.T. et adopter une telle approche afin de clarifier la définition du point de départ du délai conventionnel de trois ans<sup>1275</sup>. En effet, un délai n'a de raison d'être que son point de départ est clairement établi. Le code de conduite recommande d'ailleurs aux États membres d'appliquer également la définition qu'ils ont formalisée dans le cadre des travaux du F.C.P.T. pour déterminer la période de trois ans prévue par l'article 25-1 du modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E.

---

<sup>1269</sup> Voir annexe III du DOC : JTPF/003/2003/REV1/EN du 20 août 2003, précité. Voir également Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre octobre 2002 et décembre 2003 et une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage, COM52004) 297 final, du 23 avril 2004, p. 22s.

<sup>1270</sup> Communication de la Commission au Conseil du 23 avril 2004 précitée, p. 8, annexe II, §1.

<sup>1271</sup> Souligné par nos soins.

<sup>1272</sup> Communication de la Commission au Conseil du 23 avril 2004 précitée, p. 8, annexe II, §1.

<sup>1273</sup> Voir *Supra*, n° 1325 - et suivants. L'Italie a fait une réserve sur cet amendement dans le code de conduite révisé de 2009.

<sup>1274</sup> Communication de la Commission au Conseil du 23 avril 2004 précitée, annexe II, p. 41s.

<sup>1275</sup> Il a été évoqué que les travaux de l'O.C.D.E. en la matière manquaient de clarté et qu'aucune définition n'avait été élaborée, voir *Supra*, n° 244 -

**1433** - La France a été amenée à expliciter sa position dans son instruction administrative de 2006, reprise au BOFIP.

## **2) Position de la France**

**1434** - La notion de « premier avis d'imposition » doit être entendue, non pas comme l'avis de mise en recouvrement, mais comme visant la proposition de rectification en cas de procédure de redressement contradictoire ou la notification des bases ou éléments d'imposition en cas de procédure d'office<sup>1276</sup>.

**1435** - La documentation administrative française précise, comme pour la procédure amiable des conventions bilatérales, qu'il est recommandé aux entreprises de saisir l'autorité compétente dès la survenance de ces événements sans attendre la mise en recouvrement des impositions concernées. Une telle recommandation ne semble plus justifiée compte tenu de la pratique actuelle de l'administration fiscale française qui refuse de négocier dans le cadre des recours hiérarchiques si le contribuable engage une procédure amiable. Le contribuable n'a dès lors pas nécessairement intérêt à demander l'ouverture d'une procédure amiable dès réception de la proposition de rectification.

**1436** - En cas de redressement dans un autre Etat, l'autorité compétente française peut s'assurer auprès de l'autorité compétente étrangère que la demande a bien été faite dans le délai de trois ans prévu par la Convention européenne d'arbitrage<sup>1277</sup>.

**1437** - Un autre délai procédural est stipulé dans la Convention européenne d'arbitrage. Il concerne la durée de la phase amiable.

### **B. La durée de la phase amiable**

**1438** - En application de l'article 7-1, 1er alinéa, de la Convention européenne d'arbitrage, *« si les autorités compétentes concernées ne parviennent pas à un accord éliminant la double imposition dans un délai de deux ans à compter de la première date à laquelle le cas a été soumis (...), elles constituent une commission consultative qu'elles chargent d'émettre un avis sur la façon d'éliminer la double imposition en question »*.

**1439** - L'expérience a montré que le délai de deux ans n'était que rarement respecté et

---

<sup>1276</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 220.

<sup>1277</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 240.



posait un certain nombre de difficultés pratiques (1).

**1440** - Le F.C.P.T s'est en conséquence emparé du sujet afin de clarifier le point de départ de ce délai et engager les Etats à plus de diligence dans la gestion du déroulement de la phase amiable (2).

### ***1) Les difficultés d'application du délai de deux ans de l'article 7-1 de la convention européenne d'arbitrage***

**1441** - Le dépassement du délai de deux ans par les autorités compétentes a été mis en évidence par la Commission européenne dans son *Working staff paper*<sup>1278</sup> et identifié comme une source majeure de dysfonctionnement de la Convention européenne d'arbitrage.

**1442** - Cette situation s'explique d'une part, par l'existence de dérogations conventionnellement prévues (a) et d'autre part, par le manque de diligence de la part des autorités compétentes, qu'aucune disposition conventionnelle ne sanctionne (b).

#### ***a. Les dérogations conventionnelles***

**1443** - Deux dérogations au délai de deux ans sont prévues par le texte de la Convention européenne d'arbitrage.

**1444** - Tout d'abord, l'article 7-1 prévoit, dans son second alinéa, que « *les entreprises peuvent utiliser les possibilités de recours prévues par le droit interne des Etats contractants concernés ; toutefois, lorsqu'un tribunal a été saisi du cas, le délai de deux ans indiqué au premier alinéa commence à courir à la date à laquelle la décision prise en première instance dans le cadre de ces recours internes est devenue définitive* ».

**1445** - Le texte de la Convention ne vise que les recours judiciaires. Néanmoins, certains Etats, comme la France, ont adopté une position extensive de la notion de « tribunal » et considèrent que les voies de recours administratifs internes sont également visées.

**1446** - La documentation administrative française indique ainsi qu'« *un report du point de départ du délai de deux ans prévu en principe pour la procédure amiable s'applique dès*

---

<sup>1278</sup> (COM(2001)582 final, SEC(2001) 1681, *Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, 23 octobre 2001, précité, annexe 3 : *analysis of the responses to the Commission Services' questionnaire addressed to Member States on dispute resolving mechanism in the area of transfer pricing*, p. 88.

*lors qu'un recours de droit interne est exercé*<sup>1279</sup>». Cette position est critiquable car les voies de recours administratifs françaises ne peuvent en aucun cas s'apparenter à une procédure devant un tribunal, même si, selon une jurisprudence classique<sup>1280</sup>, le recours contentieux s'ouvre avec la réclamation contentieuse.

**1447** - Cette approche extensive est également partagée par les Pays-Bas notamment. Pour cet Etat<sup>1281</sup>, la suspension du délai de deux ans s'applique jusqu'à ce que le redressement fiscal devienne définitif, si le contribuable conteste le redressement devant une juridiction ou devant l'administration fiscale.

**1448** - Les représentants des entreprises au sein du F.C.T.P., représentés par le Professeur Guglielmo MAISTO<sup>1282</sup>, ont milité pour une interprétation stricte des dispositions de l'article 7-1, deuxième alinéa. Mais ce point n'a pas été repris dans le cadre du code de conduite.

**1449** - En conséquence, la durée totale de la procédure européenne d'arbitrage peut être égale à (i) la durée des procédures administratives/juridictionnelles internes, (ii) plus deux ans pour la phase amiable, (iii) plus un an pour que la commission consultative rende son avis et que les autorités compétentes prennent leur décision. On est loin d'une résolution du différend dans un délai maximal de trois ans. Cette situation est particulièrement préoccupante pour les contribuables dont les Etats ne suspendent pas le recouvrement de l'impôt, ou alors avec un coût financier qui sera d'autant plus important que la durée de la procédure aura été longue<sup>1283</sup>.

**1450** - Par ailleurs, l'article 7-4 de la Convention européenne d'arbitrage dispose que « *les autorités compétentes peuvent convenir de déroger, avec l'accord des entreprises associées intéressées, aux délais visés au paragraphe 1* ».

**1451** - La documentation administrative française indique que cette situation peut trouver à s'appliquer notamment dans l'hypothèse où les autorités compétentes sont sur le point de parvenir à un accord et qu'il est jugé préférable de mener la procédure amiable à son terme en prolongeant le délai plutôt que de l'interrompre pour engager une procédure d'arbitrage

<sup>1279</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 390.

<sup>1280</sup> Voir CE, Ass., 31 octobre 1975, Société Coq-France, Rec. p. 534, précité.

<sup>1281</sup> Voir (COM(2001)582 final, SEC(2001) 1681, *Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, 23 octobre 2001, annexe 3, précitée, p. 89.

<sup>1282</sup> DOC: JTPF/010/BACK/2003/EN, du 28 avril 2003 ; également Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen, COM(2004) 297 final, du 23 avril 2004, p. 25.

<sup>1283</sup> C'est désormais le cas des contribuables français depuis l'abrogation de l'article L 189 A du LPF au 1<sup>er</sup> janvier 2014 (voir *Supra* n° 379 -). En cas de suspension du recouvrement de l'impôt, des intérêts de retard au taux de 4,80% par an courent, en application des dispositions de l'article L 277 du LPF.

dont l'issue est plus lointaine<sup>1284</sup>.

**1452** - En pratique, sur 81 cas en cours d'examen fin 2012 par l'autorité compétente française, 57 ont fait l'objet d'une extension du délai de deux ans avec l'accord du contribuable<sup>1285</sup>.

**1453** - Le dépassement du délai de deux ans peut également résulter d'un manque de diligence des autorités compétentes.

### *b. L'absence de diligence des autorités compétentes*

**1454** - Aucune sanction n'est prévue conventionnellement dans l'hypothèse où les autorités compétentes ne respecteraient pas le délai qui leur est imparti pour soit résoudre le cas, soit engager la phase arbitrale.

**1455** - En pratique, il arrive que l'autorité compétente transmette sa position à son homologue étrangère plus de neuf mois après avoir été saisie<sup>1286</sup>, ce qui laisse peu de temps pour une résolution effective du cas dans le délai de deux ans.

**1456** - Le contribuable n'est généralement pas immédiatement informé par les autorités compétentes du dépassement du délai et il semble que ce soit souvent lui qui invite les autorités compétentes, au vu de l'expiration du délai de deux ans, à constituer la commission consultative alors qu'en principe, il n'a pas à faire cette demande. La saisine de la commission consultative est en effet, en principe, automatique<sup>1287</sup>.

**1457** - Le F.C.P.T. a tenté de trouver des solutions à ces problématiques.

## *2) L'apport des travaux du F.C.P.T*

**1458** - Les premiers travaux du F.C.P.T ont porté sur la définition du point de départ du délai de deux ans (a) et sur la mise en place d'un cadre temporel (b).

**1459** - Les recommandations émises ont été intégrées dans le code de conduite de 2004.

---

<sup>1284</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 30.

<sup>1285</sup> Voir DOC : JTPF/012/2013/EN d'août 2013, *Statistics on pending mutual agreement procedures under the arbitration convention at the end of 2012*.

<sup>1286</sup> Voir notamment, DOC:JTPF/020/REV1/2012/EN de janvier 2013.

<sup>1287</sup> Pour rappel, la modalité de saisine est différente dans le cadre de la procédure O.C.D.E. puisqu'il incombe formellement au contribuable de la demander.

### ***a. Définition du point de départ du délai de deux ans***

**1460** - L'article 7-1 de la Convention européenne d'arbitrage stipule que le délai de deux ans court à compter « *de la première date à laquelle le cas a été soumis à l'une des autorités compétentes* ».

**1461** - La question de savoir quand un cas est considéré comme soumis à fait l'objet de débats<sup>1288</sup>. Pour certains Etats, comme l'Allemagne, la Belgique, le Danemark, l'Espagne l'Irlande ou encore le Royaume-Uni, le délai de deux ans débute lorsque l'autorité compétente a reçu la demande d'ouverture de la procédure européenne de la part du contribuable.

**1462** - Pour les Pays-Bas, le délai de deux ans ne commence à courir que lorsque le redressement est définitif et que l'autorité compétente de l'autre Etat contractant indique formellement qu'il n'accordera pas d'ajustement corrélatif<sup>1289</sup>.

**1463** - Pour les autres Etats, il ne suffit pas de déposer une demande pour que celle-ci devienne un «cas» pouvant être examiné par les autorités compétentes. En vertu de l'article 6-2, la demande doit être considérée comme *fondée* pour qu'une procédure amiable puisse être engagée.

**1464** - Les représentants des entreprises se sont opposés à une appréciation qui impliquerait une évaluation préliminaire du bien-fondé de la réclamation par l'autorité compétente, parce que cela ne pouvait qu'engendrer de l'incertitude et retarder le déclenchement de la période de deux ans. En outre, ils ont considéré que les exigences documentaires supplémentaires par rapport à celles prévues par la Convention reviendraient à forcer les contribuables à se conformer à des exigences non prévues par celle-ci. Enfin, ils ont soutenu qu'une administration fiscale qui a procédé à un contrôle fiscal dispose, en principe, de toutes les informations disponibles<sup>1290</sup>.

**1465** - Néanmoins, le F.C.P.T a considéré que le cas ne pouvait être jugé comme soumis que si l'autorité compétente saisie avait obtenu du contribuable un nombre d'informations limitativement énumérées<sup>1291</sup>. Parmi ces informations, il est demandé au contribuable de

---

<sup>1288</sup> Voir Voir (COM(2001)582 final, SEC(2001) 1681, *Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, 23 octobre 2001, annexe 3, précitée, p. 89.

<sup>1289</sup> Voir Voir (COM(2001)582 final, SEC(2001) 1681, *Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, 23 octobre 2001, annexe 3, précitée, p. 89.

<sup>1290</sup> DOC : JTPF/012/2003/FR du 20 août 2003.

<sup>1291</sup> Voir code de conduite de 2005, § 5 : « *Aux fins de l'article 7, paragraphe 1, de la convention d'arbitrage, un cas est considéré comme ayant été soumis en vertu de l'article 6, paragraphe 1, lorsque le contribuable fournit les éléments d'information suivants:*

faire une déclaration par laquelle l'entreprise s'engage à répondre de manière aussi complète et rapide que possible à toutes les demandes raisonnables et appropriées formulées par une autorité compétente et à tenir à la disposition des autorités compétentes les documents nécessaires. Cette demande répond aux craintes exprimées par certains représentants des Etats vis-à-vis de contribuables non coopératifs<sup>1292</sup>.

**1466** - Sur cette base, le code de conduite propose que la période de deux ans commence à courir à la plus tardive des dates suivantes :

i) la date de l'avis d'imposition, c'est-à-dire de la décision définitive prise par l'administration fiscale concernant le revenu supplémentaire ou toute mesure équivalente ;

ii) la date de réception par l'autorité compétente de la demande d'ouverture et des informations minimales énumérées.

**1467** - Lorsque l'autorité compétente considère qu'elle n'a pas obtenu les informations suffisantes pour engager la procédure amiable, il ne peut être exclu qu'il soit décidé de ne pas l'ouvrir. Cette question fait actuellement l'objet de discussions au sein du F.C.P.T.<sup>1293</sup>. Une telle position ne pourrait pas trouver de fondement dans le texte de la Convention européenne d'arbitrage.

**1468** - Il est par ailleurs rappelé que ce point de départ du délai de deux ans est inopérant

*i) identification (raison sociale, adresse, numéro d'identification fiscale, notamment) de l'entreprise de l'État membre soumettant le cas et des autres parties aux transactions concernées;*

*ii) informations détaillées concernant les faits et circonstances à prendre en compte (y compris concernant les relations entre l'entreprise et les autres parties aux transactions concernées);*

*iii) identification des périodes fiscales concernées;*

*iv) copie des avis d'imposition et du rapport d'audit fiscal ou document équivalent conduisant à la double imposition alléguée;*

*v) informations détaillées concernant les actions en justice et procédures de recours engagées par l'entreprise ou les autres parties aux transactions concernées et toute décision de justice concernant le cas;*

*vi) exposé par l'entreprise des motifs qui l'amènent à considérer que les principes définis à l'article 4 de la convention d'arbitrage n'ont pas été respectés;*

*vii) déclaration par laquelle l'entreprise s'engage à répondre de manière aussi complète et rapide que possible à toutes les demandes raisonnables et appropriées formulées par une autorité compétente et à tenir à la disposition des autorités compétentes les documents nécessaires, ainsi que*

*viii) toute information complémentaire spécifique réclamée par l'autorité compétente dans un délai de deux mois suivant la réception de la demande du contribuable ».*

Le F.C.P.T. a indiqué, en janvier 2013, que les éléments demandés aux points vii) et viii) posaient problèmes et que les discussions à venir au sein du Forum pourraient aboutir à des amendements de ces points : « *This discussion could result in amending points 5 (a) (vii)/(viii) and 5 (b) (ii) or by providing additional guidance (or a manual as suggested by a MS) on what kind of additional information should be provided but bearing in mind point 6.1 (e) of the CoC as relating to compliance costs. In this context we might need to better link the wording of point 5 CoC to the wording of the AC ("well founded"), i.e. make sure that the information required aims to demonstrate that the case is well founded. Further we may develop further procedure, e.g. new time limits in relation to the requirement stated in point 6.3 (e) CoC that should be respected* », DOC:JTPF/020/REV1/2012/EN de janvier 2013, précité.

<sup>1292</sup> DOC : JTPF/012/2003/FR du 20 août 2003, précité.

<sup>1293</sup> Voir DOC:JTPF/020/REV1/2012/EN de janvier 2013, précité.

si les dispositions du second alinéa de l'article 7-1 s'appliquent<sup>1294</sup>.

**1469** - S'agissant de la France, les dispositions du code de conduite relatives à la liste des informations à obtenir préalablement de la part du contribuable français ont été intégrées dans l'instruction administrative de 2006<sup>1295</sup> et reprises au BOFIP<sup>1296</sup>.

**1470** - Le point de départ du délai de deux ans ne commence à courir qu'à compter de la date de réception par l'autorité compétente de la demande d'ouverture de la procédure amiable, accompagnée des informations dont la liste reprend celle présentée dans le code de conduite.

**1471** - Cette date doit s'entendre de celle à laquelle l'autorité compétente accuse réception au contribuable de sa demande puisque c'est à cette date que la procédure est considérée comme ouverte en France<sup>1297</sup>. Aucun délai n'est plus préconisé pour procéder à un tel accusé de réception<sup>1298</sup>. En pratique, il peut se passer entre deux et quatre mois entre le dépôt, par le contribuable, de la demande d'ouverture de la phase amiable, accompagnée de toutes les pièces nécessaires et l'accusé de réception de cette demande émis par l'autorité compétente française.

**1472** - Toutefois, il est rappelé que l'administration fiscale française se réserve le droit de ne faire démarrer le délai de deux ans qu'à compter du désistement du contribuable de « *tout recours de droit interne* ».

**1473** - Le F.C.P.T. a également proposé d'encadrer la durée de la phase amiable.

### ***b. Proposition de cadre temporel***

**1474** - Le code de conduite de 2009 propose les dispositions suivantes :

L'Etat membre qui a procédé à l'ajustement s'efforce de communiquer sa position à l'autre Etat membre le plus rapidement possible et au plus tard dans un délai de quatre mois<sup>1299</sup> à compter de la plus éloignée des dates suivantes : (i) la date de l'avis

<sup>1294</sup> Voir *Supra* ; n° 1444 -

<sup>1295</sup> Inst. Adm. 2006, § 72. Pour mémoire, ces informations sont également demandés dans le cadre de la procédure amiable des conventions bilatérales sauf en ce qui concerne le point vi.

<sup>1296</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 170.

<sup>1297</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 270

<sup>1298</sup> Pour mémoire, l'instruction administrative de 2006 prévoyait que l'autorité compétente accusait réception de la demande dans un délai maximum d'un mois, conformément aux dispositions du code de conduite (§ 6.3 d). Ce délai n'a pas été repris au BOFIP.

<sup>1299</sup> Le représentant de l'administration fiscale néerlandaise avait proposé un délai de trois mois, cf. *Proposal of The Netherlands to improve the practical functioning of the arbitration convention*. Doc: JTPF/007/BACK1/2002/EN.

d'imposition ou (ii) la réception de la demande du contribuable et des informations minimales requises. Les termes « *la plus éloignée des dates suivantes* » ont été ajoutés lors de la révision de 2009 du code de conduite. La rédaction de 2004 pouvait sans doute laisser penser que le délai de quatre mois débutait, au choix, à compter de l'une ou l'autre option.

L'autre Etat membre s'efforce de soumettre sa position le plus rapidement possible et au plus tard dans un délai de six mois à compter de la réception de la prise de position de l'Etat membre qui a procédé à l'ajustement.

**1475** - Dans l'hypothèse où l'Etat membre qui a reçu la prise de position ne marque pas son accord avec la solution présentée, sa réponse doit proposer un calendrier indicatif pour examiner le cas, avec éventuellement, une proposition de réunion, qui devrait se tenir au plus tard dans un délai de dix-huit mois suivant la date d'avis d'imposition ou la date de réception de la requête du contribuable et des informations minimales.

**1476** - Les autorités compétentes sont en outre encouragées à se rencontrer au moins une fois par an.

**1477** - Ces propositions présentent l'avantage de fixer un calendrier objectif pour le traitement des dossiers. L'O.C.D.E. s'est fortement inspirée de ces travaux pour proposer son cadre temporel, avec des délais similaires<sup>1300</sup>.

**1478** - Néanmoins, tant qu'aucun recours coercitif contre le dépassement d'un délai imparti ne sera instauré par les Etats, ces mesures d'amélioration sont assez vaines en pratique.

**1479** - Ce cadre temporel n'est d'ailleurs plus repris complètement par le BOFIP, alors qu'il l'était dans l'instruction administrative du 23 février 2006. Le délai maximal de quatre mois pour communiquer la position de l'administration française à l'autre autorité compétente n'est plus mentionné. Seul demeure le délai de six mois pour répondre à l'autorité compétente étrangère lorsque le cas n'est pas initié du côté français<sup>1301</sup>.

**1480** - Une fois engagée, comment la procédure européenne d'arbitrage interagit-elle avec les autres voies de recours de droit interne et de droit international ?

## **II. L'ARTICULATION DE LA PROCEDURE AMIABLE DE LA CONVENTION EUROPEENNE D'ARBITRAGE AVEC LES AUTRES VOIES DE RECOURS**

---

<sup>1300</sup> Les délais sont assez comparables : 4 mois contre 120 jours pour adresser la prise de position et 6 mois contre 240 jours pour la réponse dans les cas impliquant des questions de prix de transfert, l'objectif pour l'O.C.D.E. étant de résoudre le cas dans un délai également de deux ans.

<sup>1301</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 340.

**1481** - La phase amiable de la Convention européenne d'arbitrage est dite indépendante des recours de droit interne (A) et des procédures internationales ouvertes au contribuable (B).

### **A. Les recours de droit interne**

**1482** - L'ouverture de la phase amiable de la Convention européenne d'arbitrage n'est pas sans influence sur les recours administratifs et juridictionnels de droit français (1).

**1483** - Par ailleurs, la question de l'indépendance de l'autorité compétente par rapport au service vérificateur fait actuellement l'objet de discussions dans le cadre des travaux du F.C.P.T. (2).

#### ***1) Interaction de la phase amiable avec les recours de droit interne***

**1484** - En application de l'article 6-1, l'entreprise peut, « *indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats contractants concernés* », soumettre son cas à son autorité compétente. Comme en matière de conventions fiscales bilatérales, le contribuable est donc habilité à demander l'ouverture de la procédure amiable prévue par la Convention, parallèlement aux recours administratifs ou juridictionnels de droit interne.

**1485** - La Convention européenne d'arbitrage précise par ailleurs, dans son article 13, que « *le caractère définitif des décisions prises par les Etats contractants concernés au sujet de l'imposition des bénéfices provenant d'une opération entre entreprises associées ne s'oppose pas au recours aux procédures visées aux articles 6 et 7* ».

**1486** - S'agissant des recours administratifs, la documentation administrative française indique de façon spécifique pour la Convention européenne d'arbitrage, dans la partie B relative au délai de saisine, « *que la demande d'ouverture de la procédure amiable demeure sans influence sur le déroulement de la vérification de comptabilité ainsi que sur l'exercice des voies de recours hiérarchiques (inspecteur départemental ou principal, interlocuteur)*<sup>1302</sup> ».

**1487** - Toutefois, il est rappelé que « *le délai de deux ans prévu pour la procédure amiable*

---

<sup>1302</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 230.



*ne court qu'à compter du désistement de tout recours de droit interne*<sup>1303</sup>». L'exercice des recours hiérarchiques retarde donc le point de départ du délai de deux ans. En d'autres termes, la demande d'ouverture de la procédure amiable ne prive pas le contribuable de la possibilité d'exercer les recours hiérarchiques mais, si celui-ci a demandé l'ouverture de la phase amiable de la Convention européenne d'arbitrage dès la réception de la proposition de redressements, le délai de deux ans ne débutera, en principe, qu'à l'issue des recours hiérarchiques ou lorsque le contribuable y renoncera expressément. Une telle position est très critiquable<sup>1304</sup>.

**1488** - Par ailleurs, la pratique actuelle de l'administration fiscale française, qui refuse généralement de négocier dans le cadre des recours hiérarchiques lorsque le contribuable indique son intention d'engager une procédure amiable<sup>1305</sup>, est manifestement contraire à la lettre de la Convention européenne d'arbitrage et à la doctrine administrative.

**1489** - Une telle approche est également adoptée par un certain nombre d'Etats membres. Le F.C.P.T. a proposé d'émettre à l'avenir des recommandations, du même ordre que ce qu'a proposé l'O.C.D.E. dans le cadre du MEMAP<sup>1306</sup>.

**1490** - S'agissant des recours juridictionnels, l'application du dispositif de l'article L189 A du LPF empêchait en pratique le contribuable français d'engager des recours contentieux en parallèle de l'ouverture de la Convention européenne d'arbitrage puisque l'émission de l'avis de mise en recouvrement était suspendue. Cet article étant désormais abrogé par la loi de finances pour 2014, les recours juridictionnels devraient à l'avenir être plus souvent mis en œuvre simultanément à l'ouverture d'une procédure amiable. Dans une telle situation, il est rappelé que le délai de deux ans prévu pour la procédure amiable ne courra qu'à compter du désistement des voies de recours juridictionnels ou de leur issue.

**1491** - Par ailleurs, la documentation administrative française précise, comme pour la procédure amiable des conventions bilatérales, que l'ouverture de la procédure amiable reste possible lorsque l'affaire a donné lieu à une décision juridictionnelle définitive<sup>1307</sup>. Cette situation ne peut se rencontrer que si le contribuable a renoncé au bénéfice de la

---

<sup>1303</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 380.

<sup>1304</sup> Voir *Supra*, n° 1446 -.

<sup>1305</sup> Voir *Supra*, n° 427 -.

<sup>1306</sup> O.C.D.E., MEMAP, Best Practice n° 19 : *Avoid blocking MAP access via audit settlements or unilateral APAs*, *Supra*, note de bas de page n° 416; voir également DOC : JTPF/011/REV1/2013/EN d'octobre 2013, précité, p. 11.

<sup>1307</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 390. Il en est de même dans le cadre de la procédure amiable des conventions fiscales bilatérales, voir *Supra*, Première partie, Titre 1, Chapitre 2, Section 2, II. A.

chose jugée, de façon implicite ou explicite<sup>1308</sup> et sous réserve, bien entendu, qu'il soit encore dans les délais pour demander l'engagement de la procédure européenne. Toutefois, il est précisé que l'accord amiable ne saurait avoir pour résultat d'aggraver la situation du contribuable français par rapport à la décision intervenue. En outre, il est indiqué que dans leur traitement de la procédure, les deux autorités compétentes prendront nécessairement en compte le fait qu'une décision juridictionnelle définitive est intervenue.

**1492** - Si la phase amiable permet de trouver une solution satisfaisante pour le contribuable avant que le juge ait statué sur un recours qui lui a été soumis, l'exécution de l'accord est subordonnée au désistement de l'instance contentieuse, de façon à éviter tout conflit<sup>1309</sup>, comme dans le cadre de la procédure des conventions bilatérales.

**1493** - Enfin, la documentation administrative évoque le cas où une juridiction se prononce sur le recours après qu'une solution a été trouvée entre les Etats. L'exécution de l'accord amiable ne sera possible que si le contribuable renonce au bénéfice de la chose jugée<sup>1310</sup>. Une telle situation est improbable en pratique puisque le contribuable doit se désister de ses recours contentieux lorsqu'il accepte l'accord amiable. Une telle situation ne pourrait donc intervenir que si la décision juridictionnelle intervient dans le délai accordé au contribuable pour accepter l'accord amiable.

## **2) Indépendance de l'autorité compétente par rapport au service vérificateur**

**1494** - Pour l'O.C.D.E., l'autorité compétente doit être indépendante des services vérificateurs afin de pouvoir examiner le cas de façon autonome, dans le cadre d'un second niveau de revue<sup>1311</sup>. Les discussions sur ce sujet sont actuellement en cours au sein du F.C.P.T<sup>1312</sup>. La question posée est celle de savoir s'il est souhaitable de recommander aux Etats membres de maintenir un certain degré d'indépendance entre l'autorité compétente et les services de vérification afin de garantir une application juste et pertinente de la Convention européenne d'arbitrage et d'éviter que les redressements notifiés soient systématiquement maintenus par l'autorité compétente de l'Etat qui a redressé.

**1495** - Par ailleurs, si l'autorité compétente est considérée comme indépendante dans sa

---

<sup>1308</sup> Voir *Infra*, n° 1535 - et suivants.

<sup>1309</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 390.

<sup>1310</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 390.

<sup>1311</sup> Voir MEMAP, Best Practice n° 23.

<sup>1312</sup> DOC : JTPF/011/REV1/2013/EN d'octobre 2013, précité, p. 9 et 10.

revue du cas présenté, est-elle en droit de demander des informations complémentaires qui n'auraient pas été fournies dans le cadre du contrôle fiscal ? Dans l'affirmative, ces informations font-elles parties des informations minimales requises pour que la phase amiable puisse être considérée comme ouverte ?

**1496** - Un tel débat peut surprendre. En effet, il ressort clairement du texte de la Convention que l'autorité compétente doit examiner le cas qui lui est présenté et tenter de le résoudre à son niveau. C'est la phase dite unilatérale de la procédure amiable. Ce n'est que si l'autorité compétente n'est pas en mesure de résoudre elle-même la double imposition, c'est-à-dire si elle maintient le redressement, qu'elle engage des discussions avec l'autre autorité compétente. La procédure amiable entre alors dans sa phase bilatérale.

**1497** - L'autorité compétente, au-moins française, a donc le pouvoir de déjuger le service vérificateur. Elle doit, en principe, agir et revoir le cas de façon autonome par rapport aux brigades de vérification. Pour cela, il semble naturel qu'elle puisse demander que les informations fournies dans le cadre du contrôle soient mises à jour ou complétées.

**1498** - Par ailleurs, le contribuable ne cherche plus à défendre sa position mais à ce que la double imposition subie soit éliminée. Cette différence de perspective peut faire que certaines informations, qu'il aurait refusé de fournir dans le cadre de la procédure de vérification, soient données plus facilement dans le cadre de la phase amiable.

**1499** - La procédure de la Convention européenne d'arbitrage peut également interagir avec les recours de droit international.

## **B. Les recours en droit international**

**1500** - La phase amiable de la Convention européenne d'arbitrage peut se trouver engagée simultanément avec la procédure amiable de la convention fiscale bilatérale (1).

**1501** - En revanche, si les dispositions de l'article 5 de la Convention européenne s'appliquent, qui s'apparentent à celles de l'article 9-2 de la convention modèle O.C.D.E., la phase amiable n'a, semble-t-il, pas à être engagée (2).

### ***1) Interaction de la phase amiable avec la procédure amiable de la convention fiscale bilatérale***

**1502** - Une entreprise peut demander simultanément l'ouverture d'une procédure amiable dans le cadre d'une convention bilatérale et de la Convention européenne d'arbitrage. Dans

cette hypothèse, chaque procédure est menée selon les règles qui lui sont propres<sup>1313</sup>.

**1503** - Cela étant, en pratique, lorsqu'une demande d'ouverture de procédure amiable est formulée et recevable dans le cadre des deux conventions, la phase d'instruction et de discussion avec l'autre autorité compétente est menée de façon globale<sup>1314</sup>.

**1504** - Une procédure amiable pourra être utilement ouverte sur le double fondement de la Convention européenne d'arbitrage et de la convention fiscale bilatérale lorsque le litige ne porte pas exclusivement sur une problématique de prix de transfert. Tel sera le cas lorsque le différend porte sur la caractérisation d'un établissement stable ou bien, éventuellement, sur la reconnaissance du transfert d'un actif incorporel<sup>1315</sup>. L'examen du cas sera, d'abord mené dans le cadre de la procédure amiable de la convention bilatérale puisque le différend entre dans le champ d'application de cette seule procédure. Si les Etats sont d'accord avec la qualification d'établissement stable ou sur le fait qu'un actif incorporel a été transféré suite à la réorganisation de l'entreprise, la question de la répartition des bases imposables entre les deux Etats, ou de la valeur à attribuer à cet incorporel, pourra être résolue dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage. Les procédures amiables ne sont donc pas menées en parallèle mais se chevauchent partiellement en quelque sorte.

**1505** - Lorsque le différend en jeu entre pleinement dans le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage et de la convention bilatérale, la Convention européenne d'arbitrage devra, en général, être privilégiée puisqu'elle offre la garantie que la double imposition résultant du redressement sera éliminée *in fine*.

**1506** - Toutefois, les conventions fiscales conclues par la France avec l'Allemagne et le Royaume-Uni prévoient également une procédure d'arbitrage en cas d'échec des discussions entre les autorités compétentes<sup>1316</sup>. Or dans le cadre de la convention conclue avec l'Allemagne, aucun délai n'est stipulé pour engager la procédure amiable<sup>1317</sup>, ce qui peut rendre cette procédure plus favorable dans l'hypothèse où la proposition de rectification a été reçue plus de trois ans avant le dépôt de la demande d'ouverture de la

<sup>1313</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 400.

<sup>1314</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, § 400.

<sup>1315</sup> Voir *Supra*, n° 1310 - et 1311 -

<sup>1316</sup> A titre d'illustration, les récentes conventions bilatérales conclues entre l'Allemagne et le Royaume-Uni (2010), ainsi que l'Allemagne et les Pays-Bas (signé le 12 avril 2012 et en cours de ratification), ou encore les Pays-Bas et le Royaume-Uni (2010) contiennent une clause d'arbitrage. Il en est de même de la convention conclue entre l'Allemagne et le Luxembourg en 2012, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Germany-Luxembourg treaties (signed but not yet in force) have arbitration provisions.

<sup>1317</sup> Convention conclue entre la France et l'Allemagne (21 juillet 1989) : « Article 25 :(1) Toute personne qui prouve que les mesures prises par les autorités fiscales des Etats contractants ont entraîné ou sont susceptibles d'entraîner pour elle une double imposition en ce qui concerne les impôts visés à l'article 1er peut adresser une demande à l'Etat dont elle est le résident ».

procédure.

**1507** - Les interactions entre les procédures conventionnelles européenne et bilatérale devraient faire l'objet de discussions lors des prochains travaux du F.C.P.T<sup>1318</sup>.

**1508** - La Convention européenne d'arbitrage prévoit également une procédure spécifique, distincte des phases amiable et arbitrale.

## **2) Interaction de la phase amiable avec l'article 5 de la Convention européenne d'arbitrage**

**1509** - En application de l'article 5 de la Convention européenne d'arbitrage, « *lorsqu'un État contractant envisage de corriger les bénéfices d'une entreprise en application des principes énoncés à l'article 4, il informe en temps voulu l'entreprise de son intention et lui donne l'occasion d'informer l'autre entreprise de manière à permettre à celle-ci d'informer à son tour l'autre État contractant. Toutefois, l'État contractant qui fournit cette information ne doit pas être empêché d'effectuer la correction envisagée. Si, après communication de l'information en question, les deux entreprises et l'autre État contractant acceptent la correction, les articles 6 et 7 ne s'appliquent pas* ».

**1510** - Ces dispositions sont comparables au dispositif de l'article 9-2 de la convention modèle O.C.D.E. Elles permettent l'élimination de la double imposition sans avoir recours à la phase amiable, dès lors que l'Etat contractant est d'accord avec le redressement notifié dans l'autre Etat. Elles offrent en conséquence un fondement juridique aux ajustements corrélatifs que les Etats membres pourraient accorder. L'article 5 pourrait être considéré comme indépendant des articles 6 et 7 de la Convention européenne<sup>1319</sup> puisque ceux-ci ne sont pas applicables si les dispositions de l'article 5 sont mises en œuvre.

**1511** - En pratique, ce dispositif n'a, semble-t-il, jamais été appliqué. Les discussions entre autorités compétentes s'engagent systématiquement dans le cadre de la phase amiable et, éventuellement, aboutissent à la constitution de la commission arbitrale.

**1512** - La procédure européenne s'engage alors dans sa phase arbitrale.

\*\*\*

---

<sup>1318</sup> Voir DOC: JTPF/020/REV1/2012/EN, de janvier. 2013, précité.

<sup>1319</sup> Pour mémoire, un certain nombre d'Etats considèrent que l'article 9-2 n'est pas indépendant de l'article 25 de la convention modèle.

## **Conclusion du chapitre 1 : La phase amiable de la Convention européenne d'arbitrage**

**2** - La Convention européenne d'arbitrage s'applique aux doubles impositions économiques, aux situations où l'une des sociétés est en perte et, sous certaines conditions, aux établissements stables. L'un des avantages de cette procédure est ainsi de clarifier certaines des incertitudes de la procédure O.C.D.E. qui pouvaient être sources de blocage. Cet apport est souvent ignoré par les auteurs au profit des avancées relatives à l'encadrement de la phase amiable dans un délai de deux ans et à l'instauration d'une phase arbitrale obligatoire en cas d'échec des discussions entre autorités compétentes.

**3** - Le champ d'application de la Convention européenne d'arbitrage est plus restreint que celui de la procédure amiable des conventions bilatérales, au regard de la territorialité des transactions mais aussi au regard de la nature des litiges en jeu. Seules les doubles impositions résultant d'une application incorrecte du principe de pleine concurrence sont visées. Certains Etats, comme la France, ont une interprétation restrictive. Ils considèrent que les différends qui entrent dans le champ d'application de la Convention sont uniquement ceux relatifs aux doubles impositions qui résultent d'un redressement fiscal en matière de prix de transfert. D'autres Etats et la Commission européenne soutiennent en revanche que la Convention doit s'appliquer aux cas de double imposition autres que ceux strictement liés aux ajustements de prix de transfert, tels que ceux relatifs aux ratios de sous-endettement par exemple.

**4** - Des divergences de positions entre Etats membres existent également au sujet de l'interprétation de la notion de « pénalité grave » ou s'agissant du point de départ des délais procéduraux.

**5** - Les travaux du F.C.P.T, formalisés dans le cadre du code de conduite de 2004, révisé en 2009, ont eu le mérite d'atténuer ces difficultés, sans toutefois réussir à obtenir une harmonisation effective des positions des Etats membres en la matière.

**6** - L'absence de définition unique du point de départ du délai de deux ans relatif à la durée de la phase amiable et l'absence de sanction en cas de non-respect par les autorités compétentes de cette durée demeurent, probablement, les principaux obstacles à l'efficacité de la Convention européenne d'arbitrage lors de sa phase amiable.

**7** - Or ce n'est qu'à l'issue de ce délai que peut débiter la phase arbitrale.

## CHAPITRE 2 : LA PHASE ARBITRALE DE LA CONVENTION EUROPEENNE D'ARBITRAGE

**1513** - La nature de la procédure instituée par la Convention européenne d'arbitrage à l'issue de la phase amiable infructueuse a longuement été débattue par la doctrine. Par son titre et l'intitulé de la section 3 du chapitre 2, « Procédure amiable et procédure arbitrale<sup>1320</sup> », la qualification d'arbitrage semble retenue. Toutefois, une commission consultative est constituée et non une commission d'arbitrage ; ce n'est pas une sentence mais un avis qui est rendu ; celui-ci ne s'impose pas nécessairement aux autorités compétentes, qui peuvent prendre une décision qui s'écarte de l'avis de la commission consultative.

**1514** - Pour certains auteurs<sup>1321</sup>, la procédure d'arbitrage de la Convention européenne est simplement une forme de médiation puisque les autorités compétentes peuvent, par accord mutuel, s'écarter de la décision de la commission consultative. Pour d'autres, la procédure est inutilement compliquée<sup>1322</sup>. Jean-Pierre LE GALL constate quant à lui que la seconde phase de la Convention européenne d'arbitrage «*se situe à la frontière de la procédure arbitrale et rejoint les nombreuses procédures de nature incertaine qui s'y pressent, notamment les procédures ayant la nature de conciliation ou de médiation (...)*»<sup>1323</sup>.

**1515** - Depuis l'entrée en vigueur de la Convention européenne d'arbitrage, cinq cas seulement ont été portés devant une commission consultative<sup>1324</sup>. Si l'interprétation des dernières statistiques publiées par le F.C.P.T.<sup>1325</sup> à fin 2012 est correcte, un cas supplémentaire fait actuellement l'objet d'un examen par une commission consultative, impliquant les administrations fiscales suédoise et finlandaise. Cinq autres seraient prêts à être soumis à la procédure arbitrale, dont trois concerneraient la France, un la Belgique et le dernier la Suède.

---

<sup>1320</sup> L'intitulé ne reprend cependant pas la terminologie de "procédure d'arbitrage", ce qui n'est sans doute pas un hasard.

<sup>1321</sup> Gerrit GROEN, *Arbitration in Bilateral Tax Treaties*, Intertax Vol 30, Issue 1, 2002, précité, p 17.

<sup>1322</sup> David R. TILLINGHAST, *Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties*, Bulletin - Tax Treaty Monitor, March 2002, p 90s : "*this kind of second look seems unnecessary, inefficient and in some sense unfair. The decision of the commission should be at the last resort*".

<sup>1323</sup> Jean-Pierre LE GALL, *Fiscalité et arbitrage*, précité, p.23.

<sup>1324</sup> Voir DOC:JTPF/010/2013/EN. La première affaire, intervenue en 2003, concernait un litige entre la France et l'Italie et la seconde, intervenue en 2005, concernait un litige entre la France et l'Allemagne. Dans les deux cas, la commission consultative a tranché en faveur de la position défendue par la France, voir rapport de l'Assemblée nationale, n° 602.

<sup>1325</sup> Voir DOC : JTPF/012/2013/EN d'août 2013, *Statistics on pending mutual agreement procedures under the arbitration convention at the end of 2012*, précité.

**1516** - Doit-on en conclure que la phase arbitrale est remarquablement dissuasive ?

**1517** - Sans doute. Toutefois, les Etats membres, mais aussi les contribuables, ont probablement été réticents à s'engager dans cette voie en raison des incertitudes existantes en matière de règles de procédure. Les articles<sup>1326</sup> de la Convention qui concernent le fonctionnement de la procédure arbitrale ne sont pas suffisamment détaillés pour garantir le bon fonctionnement de cette procédure. Aucune règle pratique n'est définie s'agissant, par exemple, du point de savoir quelle autorité prend l'initiative de constituer la commission, où celle-ci se réunit, qui fournit les locaux du secrétariat, comment sont rémunérés les membres de la commission consultative, quelles qualités ceux-ci doivent avoir ou encore quel est le contenu de l'avis.

**1518** - Le F.C.P.T a donc joué, là encore, un rôle très important dans la recherche de solutions concrètes visant à faciliter une application plus claire et plus uniforme de la seconde phase de la Convention européenne d'arbitrage.

**1519** - L'examen des débats entre les délégations des Etats membres relatifs à la proposition de directive de 1976 et au projet de Convention est également éclairant pour comprendre certains aspects de la procédure arbitrale et en particulier, les particularités de la phase arbitrale de la procédure européenne, tant au niveau de son engagement (Section 1) que de son issue (Section 2).

## **SECTION 1 : L'ENGAGEMENT DE LA PHASE ARBITRALE**

**1520** - La procédure arbitrale ne peut être engagée que « *si les autorités compétentes concernées ne parviennent pas à un accord éliminant la double imposition dans un délai de deux ans à compter de la première date à laquelle le cas a été soumis à l'une des autorités compétentes (...)* », conformément aux dispositions de l'article 7-1 de la Convention.

**1521** - Comme dans le cadre des conventions bilatérales, cette phase n'est donc pas un recours offert au contribuable contre l'accord amiable conclu, ni une alternative à la procédure amiable.

**1522** - En outre, la rédaction de cette clause implique que seuls les cas entraînant effectivement une double imposition entrent dans le champ d'application de la procédure

---

<sup>1326</sup> Il s'agit des articles 7, 9, 10, 11 et 12 de la Convention européenne d'arbitrage.



arbitrale, à l'exclusion donc des différends *pouvant* engendrer une telle double imposition<sup>1327</sup>. Ce champ est donc plus étroit que celui de la phase amiable.

**1523** - Par ailleurs, la directive de 1976 prévoyait que la décision de la commission d'arbitrage ne portait que sur le montant résiduel de la double imposition<sup>1328</sup>. Il était précisé à cet égard, que « *l'objectif de la commission n'étant pas de remettre en cause la partie du différend sur laquelle les administrations se sont éventuellement déjà mises d'accord, il revient à la commission de ne décider que sur le montant pour lequel une double imposition subsiste* <sup>1329</sup> ». Le texte de la Convention ne reprend pas une telle disposition. Certains en ont déduit que la commission consultative doit revoir l'ensemble du cas<sup>1330</sup>. Une telle conclusion n'est pas forcément convaincante. En effet, dans la mesure où les autorités compétentes peuvent s'entendre sur un accord qui diffère de l'avis donné par la commission consultative, il n'est pas nécessaire de la saisir sur la partie du différend qui aurait déjà fait l'objet d'un accord amiable. Si la Convention ne reprend pas la disposition de la directive, c'est peut-être parce que ce point était évident, et donc inutile.

**1524** - Lorsque le différend entre dans le champ d'application de la phase arbitrale, les autorités compétentes doivent engager la procédure, sous réserve de certaines conditions (I) et constituer une commission consultative (II).

### ***I. LES CONDITIONS D'ENGAGEMENT DE LA PHASE ARBITRALE***

**1525** - La législation nationale de certains Etats membres ne permet pas aux autorités compétentes de prendre des décisions qui dérogeraient à une décision déjà prise par une instance juridictionnelle. Conformément aux dispositions de l'article 7-3 de la Convention, les entreprises de ces Etats membres doivent en conséquence renoncer à leurs recours de droit interne s'ils souhaitent voir engager la phase arbitrale de la Convention européenne d'arbitrage (A).

**1526** - Par ailleurs, les autorités compétentes n'ont pas à donner leur accord pour passer à la phase arbitrale. Après de longues négociations entre les délégations des Etats lors des

<sup>1327</sup> L'O.C.D.E a adopté une position identique sur ce point, voir *Supra* n° 1104 -

<sup>1328</sup> Article 6 de la directive du 25 novembre 1976 : « *La décision de la commission porte sur le montant résiduel de la double imposition* ». Une telle disposition ne se retrouve pas dans le projet de Convention de 1978. Les comptes rendus des discussions sur ces textes ne font état d'aucun débat entre les délégations sur cette question.

<sup>1329</sup> Voir Lettre de la Commission des Communautés européennes, signée par M. LADINOIS au Président du Conseil des Communautés européennes, en date du 29 novembre 1976, Document R/2955/76 du 2 décembre 1976.

<sup>1330</sup> Voir B. GIBERT, *Modèle de Convention fiscale O.C.D.E concernant le revenu et la fortune*, Edition F. Lefebvre, septembre 2013, p. 794, n° 83.

discussions sur le texte, la Commission européenne a en effet réussi à imposer la saisine obligatoire de la commission consultative, non sans contreparties consenties aux Etats membres. Ce caractère obligatoire s'impose-t-il également au contribuable ? (B)

### **A. La condition posée par l'article 7-3 de la Convention**

**1527** - Aux termes du troisième paragraphe de l'article 7, «*dans les cas où la législation interne d'un Etat contractant ne permet pas aux autorités compétentes de déroger aux décisions de leurs instances judiciaires*<sup>1331</sup>, le paragraphe 1 n'est applicable que si l'entreprise associée de cet Etat a laissé s'écouler le délai de présentation du recours ou s'est désistée de ce recours avant qu'une décision ait été rendue».

**1528** - Lors des discussions relatives à la proposition de directive et au projet de convention, seules les délégations allemandes et du Luxembourg se sont prononcées contre une telle mesure, au motif que l'obligation d'opter entre les deux voies de recours créerait des discriminations entre les entreprises associées en fonction de l'Etat membre où elles sont établies<sup>1332</sup>.

**1529** - Finalement adoptée à l'unanimité, cette disposition est appliquée de façon variable selon les Etats membres (1). La France a déclaré qu'elle ferait application de cette disposition dans une déclaration unilatérale annexée à la Convention. Pourtant, l'autorité compétente française peut, dans certaines situations, déroger à une décision juridictionnelle (2).

#### ***1) La position des Etats membres autres que la France***

**1530** - En 1990, le Royaume-Uni a indiqué faire application des dispositions de l'article 7-3 de la Convention<sup>1333</sup>. Pourtant, sa législation interne permet à son autorité compétente de conclure un accord amiable qui dérogerait à une décision d'un tribunal interne<sup>1334</sup>. En conséquence, cet article n'avait pas lieu d'être appliqué aux contribuables britanniques.

---

<sup>1331</sup> Par décision des instances judiciaires, il faut entendre une décision juridictionnelle (dans la plupart des Etats, les recours contre les impôts directs visés par la Convention européenne d'arbitrage sont soumis au juge civil, alors qu'en France c'est le juge administratif qui est compétent en la matière). Voir en ce sens, BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 250.

<sup>1332</sup> Voir Note introductive du Secrétariat Général du Conseil au Conseil ECOFIN du 12 mars 1984, 5300/84 du 27 février 1984.

<sup>1333</sup> Voir la déclaration unilatérale annexée à la Convention signée en 1990.

<sup>1334</sup> Voir *Supra*, n°707 -.

**1531** - Lors des discussions relatives aux projets de textes, la délégation britannique avait proposé de prévoir que les entreprises soient obligées d'opter pour l'une ou l'autre des procédures même lorsqu'aucun problème d'incompatibilité avec la législation nationale n'existait<sup>1335</sup>. Cette proposition n'ayant pas été retenue, le Royaume-Uni n'a pas souhaité laisser le choix à ses contribuables, ce qui explique sa déclaration unilatérale annexée à la Convention.

**1532** - En 2005, la Belgique, la Hongrie, la Lettonie, la Pologne, le Portugal, la République Tchèque, la Slovaquie et la Slovénie auraient déclaré qu'ils appliqueraient les dispositions de l'article 7-3 de la Convention dans une déclaration unilatérale<sup>1336</sup>. Mais pour ces Etats, leur législation nationale ne permet pas aux autorités compétentes de déroger à une décision juridictionnelle. Il n'était donc pas nécessaire de faire une telle déclaration puisque l'application des dispositions de l'article 7-3 ne nécessite aucune déclaration formelle pour être applicable.

**1533** - L'Allemagne, la Finlande, les Pays-Bas et la Suède ne devraient pas pouvoir faire application des dispositions de l'article 7-3 de la Convention. En effet, une décision d'une instance juridictionnelle nationale ne s'impose pas à leurs autorités compétentes<sup>1337</sup>. Dans le cadre des travaux du F.C.P.T., il a été demandé à ces Etats de clarifier ce que signifiait le terme « instances judiciaires » et à partir de quand on devait considérer qu'une décision d'une telle instance était définitive<sup>1338</sup>. A la question de savoir si, en pratique, ils étaient prêts à déroger à une décision judiciaire, leurs représentants ont répondu positivement.

**1534** - La France a une position similaire à celle prise par le Royaume-Uni.

## 2) *Analyse critique de la position de la France*

**1535** - L'autorité compétente française n'est pas nécessairement liée par une décision juridictionnelle<sup>1339</sup>. En effet, en droit français, il est possible à la partie qui a obtenu satisfaction de renoncer au bénéfice de la chose jugée.

---

<sup>1335</sup> Voir Note introductive du Secrétariat Général du Conseil au Conseil ECOFIN du 12 mars 1984, 5300/84 du 27 février 1984, précitée, p. 6.

<sup>1336</sup> Voir document du FCPT, DOC :JTPF/024/BACK/REV1/2007/EN, *Questionnaire on the interaction between MAP and judicial appeals, Article 7-3 of the arbitration convention*, en date de février 2008.

<sup>1337</sup> Voir document du FCPT, DOC :JTPF/024/BACK/REV1/2007/EN, *Questionnaire on the interaction between MAP and judicial appeals, Article 7-3 of the arbitration convention*, en date de février 2008, précité.

<sup>1338</sup> Pour les réponses apportées à ces questions par les Etats, voir DOC :JTPF/024/BACK/REV1/2007/EN, précité. La France et le Royaume-Uni n'ont pas répondu au questionnaire.

<sup>1339</sup> Voir *Supra*, n° 450 - s'agissant de la procédure amiable.

**1536** - Quatre conditions sont requises pour qu'une décision juridictionnelle soit revêtue de l'autorité de la chose jugée. En application de l'article 1351 du code civil, « *l'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement. Il faut que la chose demandée soit la même ; que la demande soit fondée sur la même cause ; que la demande soit entre les mêmes parties, et formée par elles et contre elles en la même qualité* ».

**1537** - Ce principe repose sur deux fondements essentiels :

- d'abord, la nécessité d'assurer la stabilité des rapports juridiques et de mettre fin aux contestations. L'autorité de la chose jugée a ainsi pour effet essentiel de s'opposer à ce que l'une des parties au jugement discute à nouveau ce qui a été précédemment décidé puisque les affirmations et les décisions du juge sur les points litigieux sont désormais irrévocables<sup>1340</sup>,

- ensuite, la nécessité de contrôler et de sanctionner la diligence des parties. L'autorité de la chose jugée s'oppose à ce qu'une partie réitère le même procès, dans le but de rectifier un mauvais choix initial, ou de réparer une omission et de prolonger artificiellement le contentieux<sup>1341</sup>.

**1538** - Elle confère ainsi au jugement un caractère irrévocable<sup>1342</sup>.

**1539** - Toutefois, le régime de la chose jugée n'est pas d'ordre public. La jurisprudence lui accorde un caractère d'intérêt privé<sup>1343</sup> puisqu'elle représente un bénéfice essentiellement personnel. On reconnaît dès lors à la partie gagnante le droit de renoncer à l'invoquer<sup>1344</sup>, expressément ou implicitement<sup>1345</sup>, sauf dans deux situations.

---

<sup>1340</sup> Voir Jurisclasseur Procédure civile, Fasc. 554, 13 novembre 2013. L'autorité de la chose jugée peut être définie comme un attribut conféré par la loi aux actes juridictionnels afin d'assurer l'immutabilité de la vérification juridictionnelle et d'interdire le renouvellement des procès, G. WIEDERKEHR, *Sens, signification et signification de la chose jugée, Justice et droits fondamentaux*, Études offertes à J. Normand : Litec 2003, p. 507. La jurisprudence constante a logiquement conduit la Cour de Cassation à énoncer qu'une partie perdante qui violerait le principe d'irrévocabilité d'un jugement revêtu de l'autorité de la chose jugée, se rendrait coupable d'un abus de droit d'agir, voir notamment Cass. 3e civ., 19 nov. 1997 : D. 1997, p. 591, note C. PUIGELIER.

<sup>1341</sup> Cass. 1re civ., 20 juill. 1965 : Bull. civ. 1965, I, n° 399.

<sup>1342</sup> Jurisclasseur Procédure civile, Fasc. 554, précité, n° 203. Toutefois, une décision entachée d'une erreur ou d'une omission peut être modifiée.

<sup>1343</sup> Cass. civ., 13 mai 1931 : DH 1931, p. 379. – Cass. com., 13 déc. 1949 : Bull. civ. 1949, n° 392. – Cass. civ., 24 oct. 1951 : JCP G 1952, II, 6806, note R. Perrot. – Cass. 2e civ., 24 nov. 1976 : Bull. civ. 1976, II, n° 315 ; D. 1977, inf. rap. p. 75. – Cass. soc., 3 févr. 1977 : JCP G 1977, IV, 80. – Cass. com., 19 juill. 1983 : Bull. civ. 1983, IV, n° 225 ; D. 1984, inf. rap. p. 240, note P. Julien

<sup>1344</sup> Cass. civ., 27 janv. 1857, DP 1857, I, p. 82 ; Cass. req., 11 déc. 1895, DP 1895, I, p. 468 ; Cass. 2e civ., 25 juin 1959, Bull. civ. 1959, II, n° 511 ; Cass. 2e civ., 10 févr. 1960 : Bull. civ. 1960, II, n° 108.

<sup>1345</sup> Voir P. HEBRAUD, RTD civ. 1952, p. 263. Voir également Jurisclasseur Procédure civile, Fasc. 554, précité, n° 198 ; par exemple, si le jugement qui fixe pour une certaine période le montant du loyer d'un bail commercial a autorité de la chose jugée, il est toujours loisible aux parties de convenir, après ce jugement, d'un nouveau taux rétroactif de loyer pour cette même période, en signant un nouveau bail, CA Douai, 19 oct. 1977, Gaz. Pal. tables 1977-1979, V° Chose jugée, p. 427-428.

**1540** - La jurisprudence prévoit ainsi que l'autorité de la chose jugée est d'ordre public lorsqu'il est statué au cours d'une même instance sur les suites d'une précédente décision devenue irrévocable<sup>1346</sup> ou lorsque les parties n'ont pas la libre disposition de leurs droits<sup>1347</sup>.

**1541** - En matière fiscale, le contribuable a la libre disposition de ses droits puisque c'est lui qui décide d'aller ou non en justice. La doctrine de l'administration fiscale reconnaît ainsi parfaitement le caractère privé de l'autorité de la chose jugée en matière fiscale puisqu'elle indique que « *lorsque l'affaire a donné lieu à une décision juridictionnelle définitive, l'ouverture de la procédure amiable reste possible. Toutefois, du côté français, il va de soi qu'elle ne saurait avoir pour résultat d'aggraver la situation du contribuable* » ou encore que « *si une juridiction se prononce sur le recours après qu'une solution amiable a été trouvée entre les Etats, l'exécution de l'accord amiable ne sera possible que si le contribuable renonce au bénéfice de la chose jugée*<sup>1348</sup> ».

**1542** - En conséquence, les dispositions de l'article 7-3 de la Convention européenne d'arbitrage n'avaient pas lieu de s'appliquer à l'autorité compétente française, même si l'on peut concevoir la difficulté pratique, pour celle-ci, de déroger à une décision de justice qu'elle aurait gagnée, compte-tenu du contrôle de son organe de tutelle, la Cour des Comptes. Il aurait été possible de prévoir, comme dans le cadre de la procédure amiable, que l'engagement de la procédure d'arbitrage reste possible lorsque l'affaire a donné lieu à une décision juridictionnelle définitive, et que celle-ci peut être engagée en parallèle des recours juridictionnels.

**1543** - Cette approche n'a pas été retenue par la France. De la même façon que le Royaume-Uni, elle a indiqué faire application des dispositions de l'article 7-3 de la Convention dans une déclaration unilatérale annexée à la Convention. Une telle déclaration était nécessaire afin d'autoriser ces Etats à déroger à leurs règles de droit interne.

---

<sup>1346</sup> Cass. 3e civ., 16 oct. 1970 : Bull. civ. 1970, III, n° 528. – Cass. 3e civ., 11 déc. 1973 : Bull. civ. 1973, III, n° 621. – Cass. soc., 20 janv. 1982 : Bull. civ. 1982, V, n° 27 ; JCP G 1982, IV, 123. – Cass. 2e civ., 22 mars 1982 : JCP G 1982, IV, 201. – Cass. com., 26 juin 1984 : Bull. civ. 1984, IV, n° 105. – Cass. 2e civ., 27 juin 1984 : Bull. civ. 1984, II, n° 117. – 28 avr. 1986 : Bull. civ. 1986, II, n° 87. – Cass. 1re civ., 29 oct. 1990 : JCP G 1990, IV, 424. – Cass. 1re civ., 13 févr. 1996, n° 93-19.824 : JurisData n° 1996-000614. – Cass. com., 19 mars 1996 : D. 1996, inf. rap. p. 113. Par exemple, lorsqu'une décision a retenu la responsabilité de certains défendeurs, tout en mettant hors de cause l'un d'entre eux avant d'ordonner une expertise, l'arrêt qui statue à la suite de cette mesure d'instruction ne peut pas condamner le défendeur mis hors de cause, voir Cass. 2e civ., 6 déc. 1978, : Bull. civ. 1978, II, n° 264.

<sup>1347</sup> Cass. 1<sup>er</sup> Civ., 19 mai 1976, D. 1976, inf. rap. p. 224 ; JCP G 1976, IV, 227 ; RTD civ. 1976, p. 820, obs. J. Normand.

<sup>1348</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912, n° 390 et BOI-INT-DG-20-30-10-20120912, n° 690.

**1544** - En pratique, l'autorité compétente française ne demande pas systématiquement au contribuable français de se désister de ses recours contentieux internes. Cette demande n'a, en effet, pas été faite dans au-moins une affaire traitée par la France<sup>1349</sup>.

**1545** - L'accord des autorités compétentes n'est, en revanche, pas une condition pour pouvoir engager la phase arbitrale. La question est moins tranchée s'agissant de l'accord du contribuable.

## **B. L'accord des autorités compétentes et du contribuable**

**1546** - En application de l'article 7-1 de la Convention européenne d'arbitrage, « *si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord (...), elles constituent une commission consultative qu'elles chargent d'émettre un avis sur la façon d'éliminer la double imposition en question* ». La saisine de la commission consultative est donc obligatoire dès lors que la négociation amiable a échoué. Sur ce point, la Convention se distingue des procédures bilatérales de l'époque aux termes desquelles la procédure d'arbitrage n'est engagée que si les autorités compétentes donnent expressément leur accord, sous réserve de rares exceptions<sup>1350</sup>.

**1547** - Cette avancée majeure a été obtenue de haute lutte par la Commission européenne (1).

**1548** - Le caractère obligatoire de la saisine de la commission consultative semble s'imposer également au contribuable. Mais les Etats n'ont pas, sur ce point, tous la même position (2).

### ***1) La question de l'accord des autorités compétentes : perspectives historiques***

**1549** - La proposition de directive de 1976 et le projet de Convention de 1978 prévoyaient, respectivement dans un article 3-1 et 6-1, que « *si les administrations fiscales intéressées ne parviennent pas à un accord supprimant la double imposition, elles saisissent du cas une commission dont elles acceptent à l'avance la décision* ».

---

<sup>1349</sup> Il s'agit de la première affaire entre la France et l'Italie de 2003, Entretien avec M. Saint-Amans du 2 avril 2004. Voir également le document du F.C.P.T. qui corrobore l'information selon laquelle en pratique, l'administration française (et également britannique) n'applique pas l'article 7-3, DOC : JTPF/023/2007/REV/EN, du 31 janvier 2008, précité, p.8.

<sup>1350</sup> Voir *Supra*, n° 1161 -

**1550** - Quatre délégations se sont immédiatement prononcées en faveur du caractère obligatoire de la saisine de la commission d'arbitrage, à savoir le Danemark, le Luxembourg, les Pays-Bas et le Royaume-Uni<sup>1351</sup>. Elles ont fait valoir qu'une telle saisine était indispensable en vue d'assurer l'élimination de la double imposition. En outre, sans cette obligation, les textes en discussion n'apportaient rien de nouveau par rapport à la procédure des conventions bilatérales. Le représentant du Royaume-Uni a néanmoins suggéré de préciser que l'automatisme du passage à la phase d'arbitrage n'opère pas si la double imposition était la conséquence d'une fraude de l'une ou l'autre des entreprises.

**1551** - Les représentants de la Belgique, la France, la Grèce, l'Italie et l'Irlande se sont prononcés contre, au motif qu'ils n'estimaient pas que la commission d'arbitrage était le moyen le plus approprié, dans tous les cas, pour éliminer la double imposition. En outre, ce recours automatique pouvait indirectement inciter à la fraude et à l'évasion fiscales. Ces délégations ont en conséquence proposé de rendre la saisine de la commission d'arbitrage facultative ou de prévoir une liste de cas qui seraient exclus du champ d'application de la procédure.

**1552** - Enfin l'Allemagne s'est déclarée prête à accepter une saisine obligatoire mais à la condition que la commission d'arbitrage prenne ses décisions par référence aux règles de droit, soit composée exclusivement de juges ou de personnes de statut équivalent, exerce ses fonctions en conformité avec un règlement intérieur et enfin, qu'elle soit soumise au contrôle de la C.J.C.E.

**1553** - Malgré de longues délibérations, les délégations n'ont jamais pu se mettre d'accord sur la saisine obligatoire d'une commission d'arbitrage<sup>1352</sup>. En 1984, la Commission des Communautés européennes, notant que l'examen de la proposition de directive au sein des instances du Conseil n'avait malheureusement pas permis de dégager une base d'accord, a proposé, pour faciliter un compromis, de considérer la possibilité de transformer les commissions d'arbitrage appelées à décider à la place des administrations en organes chargés de les conseiller sur la façon d'éliminer la double imposition. Mais cette position était conditionnée au fait de garantir que celle-ci soit effectivement supprimée, d'une manière ou d'une autre, dans un délai donné après réception de l'avis de ces commissions<sup>1353</sup>. La commission d'arbitrage devenait une commission consultative.

---

<sup>1351</sup> Note du Conseil, 10658/81 du 20 novembre 1981.

<sup>1352</sup> Voir Note du Conseil, 10658/81 du 20 novembre 1981, p. 3.

<sup>1353</sup> Voir lettre de la Commission des Communautés européennes, signée par M. C. TUGENDHAT, Vice-Président, en date du 18 janvier 1984, à M. le Président du Conseil « Questions économiques et financières » du Conseil, Doc n° 4318/84 du 20 janvier 1984.

**1554** - Les délégations ont voté à l'unanimité l'adoption de telles dispositions<sup>1354</sup>, qui se retrouvent à l'article 12 de la Convention en ces termes : « *Les autorités compétentes parties à la procédure visée à l'article 7 prennent d'un commun accord (...) une décision assurant l'élimination de la double imposition dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle la commission consultative a rendu son avis. Les autorités compétentes peuvent prendre une décision qui s'écarte de l'avis de la commission consultative. Si elles ne parviennent pas à un accord sur ce sujet, elles sont tenues de se conformer à l'avis rendu* ».

**1555** - Le passage automatique à la seconde phase de la procédure européenne n'a donc été accepté par l'ensemble des Etats qu'en contrepartie d'une dénaturation de la procédure initialement proposée et de l'exclusion des cas passibles d'une pénalité grave devenue définitive. Mais l'objectif essentiel poursuivi par la Commission des Communautés européenne, à savoir la garantie d'une élimination de la double imposition en cas de redressements en matière de prix de transfert, a été pleinement atteint.

**1556** - Cette automaticité s'applique-t-elle également au contribuable concerné ?

## ***2) La question de l'accord du contribuable pour engager la phase arbitrale***

**1557** - Le texte de la Convention ne conditionne pas l'engagement de la phase arbitrale à l'accord des entreprises concernées. Il pourrait donc être considéré que le caractère obligatoire de la saisine de la commission consultative en cas d'échec des négociations entre les autorités compétente s'impose aussi aux contribuables<sup>1355</sup>.

**1558** - La France a toujours considéré que la phase arbitrale ne pouvait être engagée que si le contribuable en était d'accord<sup>1356</sup>. La documentation administrative précise ainsi qu' « *A l'expiration de ce délai, l'autorité compétente française demandera aux entreprises concernées si elles entendent demander la mise en œuvre de la procédure d'arbitrage* »<sup>1357</sup>.

**1559** - En tout état de cause, le contribuable français pourrait contrer la saisine obligatoire

---

<sup>1354</sup> Voir Note du Conseil, 6303/84 du 22 mai 1984.

<sup>1355</sup> Pour rappel, l'article 25-5 de la convention modèle O.C.D.E. de 2008 prévoit que le litige doit être soumis à arbitrage « *si la personne en fait la demande* ».

La proposition de directive et le projet de Convention ne stipulaient rien sur ce sujet. Ce point n'a pas véritablement fait l'objet de discussions entre les délégations des Etats.

<sup>1356</sup> Voir l'instruction administrative aujourd'hui rapportée du 10 novembre 1999, 14 F-1-99, n° 38.

<sup>1357</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 20.



de la commission consultative en refusant de se désister de ses recours juridictionnels. Toutefois, il a été mentionné qu'en pratique, l'autorité compétente française ne semble pas systématiquement exiger l'application des dispositions de l'article 7-3 de la Convention.

## **II. LA CONSTITUTION ET LE FONCTIONNEMENT DE LA COMMISSION CONSULTATIVE**

**1560** - La commission consultative n'est pas un organe permanent. Comme dans le cadre des conventions fiscales bilatérales, c'est un organe *ad hoc*<sup>1358</sup>.

**1561** - Sa composition est réglée en détail par l'article 9 de la Convention européenne d'arbitrage, dans ses cinq premiers paragraphes (A).

**1562** - Bien que les règles procédurales régissant la phase arbitrale soit significativement plus détaillées que ce que l'on trouve dans les conventions bilatérales, il est apparu nécessaire au F.C.T.P. de préciser un certain nombre de points pratiques, non abordés dans le texte de la Convention (B).

### **A) Dispositions de la Convention**

**1563** - La composition de la commission consultative n'a pas donné lieu à beaucoup de débats entre les délégations des Etats. Le texte final de l'article 9 est plus complet que les dispositions initialement proposées par la Commission des Communautés européennes (1).

**1564** - Il contient en outre des dispositions particulières s'agissant de la qualité des membres de la commission qui ont suscité quelques divergences de vues lors des discussions sur les textes (2).

#### **1) Composition de la commission consultative**

**1565** - Conformément à l'article 9-1 de la Convention, la commission consultative comprend, « *outre le Président* :

- *deux représentants de chaque autorité compétente concernée, ce nombre pouvant être réduit à un par voie d'accord entre les autorités compétentes,*

---

<sup>1358</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 40 : « *une commission consultative est constituée pour chaque affaire particulière* ».

- *un nombre pair de personnalités indépendantes désignées d'un commun accord, sur la base de la liste des personnalités visée au paragraphe 4, ou à défaut, par voie de tirage au sort par les autorités compétentes concernées*<sup>1359</sup>».

**1566** - La Convention n'impose donc pas le nombre de personnalités indépendantes qu'il convient de nommer. On peut seulement comprendre que la commission consultative est d'au minimum cinq membres, soit plus que ce qui est prévu dans la plupart des conventions bilatérales où les commissions en comptent généralement trois.

**1567** - La France considère que cette commission est normalement « *constituée de deux représentants de chaque autorité compétente concernée qui désignent sur une liste commune, d'un commun accord ou éventuellement par tirage au sort, quatre personnalités*<sup>1360</sup> *indépendantes ainsi que leurs suppléants*<sup>1361</sup> ». La commission serait ainsi composée de neuf membres, ce qui serait de nature à rendre son fonctionnement particulièrement lourd et coûteux.

**1568** - Lorsque le nombre de représentants de chaque État est réduit à un par voie d'accord entre autorités compétentes, deux personnalités indépendantes seulement sont désignées<sup>1362</sup>.

**1569** - Pour la plupart des Etats membres, le nombre de personnalités indépendantes est de deux, hors le président, quel que soit le nombre de représentants des Etats, comme en témoignent les dispositions du code de conduite<sup>1363</sup>.

**1570** - Les représentants des administrations fiscales sont donc en majorité au sein de la commission consultative, sauf lorsque leur nombre est réduit à un par Etat.

**1571** - Lors de ses travaux de 2013, le F.C.P.T a suggéré de prévoir une nouvelle disposition dans le code de conduite qui recommanderait aux autorités compétentes de ne pas nommer plus d'un représentant afin de garantir l'indépendance de la commission<sup>1364</sup>. Par ailleurs, le F.C.P.T. a demandé un retour d'expérience de la part de trois présidents de

---

<sup>1359</sup> Le projet de Convention proposé par les Pays-Bas en 1978 proposait que la commission comprenne trois représentants de chaque autorité compétente et un nombre impair de personnalités indépendantes. La proposition de directive prévoyait un nombre égal de représentants de chaque autorité compétente et un nombre impair de personnalités indépendantes.

<sup>1360</sup> Soulignés par nos soins.

<sup>1361</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n°50.

<sup>1362</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n°50, précité.

<sup>1363</sup> Code de conduite de 2009, point 7.2. c) : « *La commission consultative se compose en principe de deux personnalités indépendantes, d'un président et des représentants des autorités compétentes*».

<sup>1364</sup> Voir DOC :JTPF/002/REV1/2013 d'octobre 2013.

commission consultative et d'un membre<sup>1365</sup>. Tous ont suggéré que les représentants des autorités compétentes ne puissent pas prendre part au vote et à la décision finale, afin de garantir plus de diligence dans les délibérations et une réelle indépendance de la commission consultative.

**1572** - Le président de la commission est nommé par l'ensemble des arbitres et choisi dans la liste des personnalités indépendantes<sup>1366</sup>.

**1573** - Ces personnalités sont désignées par les autorités sur la base d'une liste établie par chaque autorité compétente, comprenant cinq personnes<sup>1367</sup> par pays. En pratique, il a fallu attendre des années après l'entrée en vigueur de la Convention, en 1995, avant que tous les Etats aient déposé leur liste de personnalités indépendantes auprès du secrétaire général du Conseil des Communautés européennes. Lors de la deuxième réunion du F.C.T.P., le 4 décembre 2002, seulement dix Etats l'avaient ainsi déposée<sup>1368</sup>. L'ensemble des Etats ont désormais fourni leur liste, sous l'impulsion du forum conjoint.

**1574** - Le code de conduite invite par ailleurs le secrétaire général du Conseil à adresser aux Etats membres, chaque année, une requête afin qu'ils confirment le nom de leurs personnalités indépendantes ou indiquent le nom de leurs remplaçants<sup>1369</sup>. Cette disposition devrait permettre, en principe, de s'assurer de la mise à jour de la liste.

**1575** - La Convention prévoit également la nomination de suppléants pour chacune des personnalités indépendantes, pour le cas où celles-ci seraient empêchées de remplir leurs fonctions<sup>1370</sup>. Il semble qu'une telle disposition n'ait jamais été prévue dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale.

---

<sup>1365</sup> DOC : JTPF/010/2013/EN, *Summary of suggestion made by members of advisory commission*, mai 2013. A cet égard, il a été rapporté que les membres indépendants s'étaient, à quelques occasions, réunis seulement entre eux pour discuter du cas.

<sup>1366</sup> Article 9-5 de la Convention européenne d'arbitrage.

<sup>1367</sup> Article 9-4 de la Convention européenne d'arbitrage. Pour la France, les personnalités suivantes ont été nommées : Dominique LATOURNERIE (conseiller d'Etat honoraire); Jean GROUX (conseiller d'Etat) ; Guy GEST ; Philippe THIRIA (directeur fiscal) ; Robert BACCONIER (ancien directeur général des impôts, avocat fiscaliste). Cette liste était toujours en vigueur au 20 juin 2013, voir <http://www.consilium.europa.eu/policies/agreements/search-the-agreements-database.aspx?command=details&id=&lang=en&aid=1990093&doclang=EN>.

<sup>1368</sup> La Suède, la Grèce, l'Irlande, la Finlande et le Portugal qui, à cette date, n'avaient pas encore nommé leurs experts, ont depuis déposé leur liste de nominés auprès du secrétaire général du Conseil. La liste de toutes les personnalités indépendantes est disponible sur le site Internet du Conseil de l'Union européenne.

<sup>1369</sup> Code de conduite révisé, précité, point 7-1 d).

<sup>1370</sup> Article 9-2 de la Convention européenne d'arbitrage. Ce paragraphe a été ajouté lors des discussions du groupe des représentants des Etats en mars 1981, sans commentaire particulier. Voir Note du Conseil, 5264/81, en date du 24 mars 1981, précitée. Pour rappel, ni la convention modèle de l'O.C.D.E, ni le modèle d'accord amiable sur l'arbitrage ne prévoient la nomination de suppléants.

**1576** - Enfin, le paragraphe 3 de l'article 9 explicite les possibilités de récusation des arbitres, ce qui est unique, semble-t-il, en matière d'arbitrage fiscal mais classique lorsqu'il s'agit d'arbitrages commerciaux<sup>1371</sup>.

**1577** - Ainsi, en cas de tirage au sort des personnalités, « *chaque autorité compétente peut récuser toute personnalité indépendante dans l'une des situations convenues à l'avance entre les autorités compétentes concernées, ainsi que dans l'une des situations suivantes ;*

- *la personnalité en question appartient à l'une des administrations fiscales concernées ou exerce des fonctions pour le compte de l'une de ces administrations,*
- *elle détient ou a détenu une participation importante dans l'une ou dans chacune des entreprises associées ou elle est ou a été l'employé ou le conseiller de l'une ou de chacune de ces entreprises,*
- *elle ne présente pas suffisamment de garanties d'objectivité pour le règlement du ou des cas à trancher ».*

**1578** - On peut néanmoins regretter que le contribuable n'ait pas d'influence sur la composition de la commission consultative<sup>1372</sup>.

**1579** - Outre leur caractère indépendant, les personnalités désignées doivent remplir un certain nombre d'autres critères.

## **2) Qualité des personnalités indépendantes**

**1580** - Conformément à l'article 9-4 de la Convention, les personnes nommées sur la liste établie par chaque Etat doivent être compétentes et indépendantes (a), ainsi que ressortissantes et résidentes d'un Etat contractant.

### **a. Compétence et indépendance**

**1581** - Aucune précision n'est apportée par la Convention sur ces notions de compétente et d'indépendance, si ce n'est que « *le Président doit réunir les conditions requises pour l'exercice, dans son pays, des plus hautes fonctions juridictionnelles ou être un*

---

<sup>1371</sup> Voir *Supra*, n° 1196 -.

<sup>1372</sup> Lors des discussions sur le texte de la procédure, la délégation allemande a été la seule à soutenir la suggestion faite par le Parlement européen dans son avis sur la proposition de directive visant à donner également la possibilité aux entreprises concernées de récuser les personnalités indépendantes, voir Note du Conseil 10467/80 du 18 novembre 1980, p 3 bis.

*jurisconsulte possédant des compétences notoires*<sup>1373</sup>».

**1582** - S'agissant de la compétence, une revue des profils des personnalités indépendantes nommées par les Etats,<sup>1374</sup>, menée en 2008 par les représentants du milieu d'affaires du F.C.P.T., a montré que (i) plusieurs personnes n'ont aucune expérience dans le domaine de la fiscalité, (ii) d'autres ont une expérience en fiscalité mais pas en ce qui concerne la fiscalité des entreprises, (iii) certains n'ont pas d'expérience pratique, (iv) dans quelques cas, l'expérience en fiscalité de la personne remonte à plusieurs années, notamment parce que la personne est à la retraite ou n'est plus impliquée dans le domaine de la fiscalité, (v) pour les membres qui n'ont aucune connaissance en matière fiscale, leur expérience en matière internationale est incertaine, (vi) la pratique de langues étrangères n'est pas clairement définie, sachant que certaines personnes figurant sur la liste ne parlent pas d'autre langue que leur langue maternelle.

**1583** - Les résultats de cette revue indiquent ainsi qu'un certain nombre de personnes ne sont pas véritablement à même d'accomplir correctement leur mission dans le cadre d'une commission consultative.

**1584** - Pour cette raison, les représentants des entreprises du F.C.P.T ont suggéré d'adopter une forme de curriculum vitae standard, que chaque candidat remplirait. Ce document devrait inclure des informations sur l'expérience en matière de prix de transfert, ainsi que des informations sur l'expérience internationale et la pratique des langues étrangères. L'expérience en matière de prix de transfert pourrait être appréciée au vu de l'existence de publication sur ces questions, de la pratique professionnelle, de la participation au sein d'instances internationales telle que l'O.C.D.E. ou le forum conjoint ou encore de l'exercice d'une activité académique, notamment universitaire.

**1585** - Le code de conduite précisait déjà, en 2004, que « *Lorsqu'ils communiquent le nom de leurs personnalités indépendantes au Secrétaire général, les États contractants joignent un curriculum vitae de ces personnalités, décrivant notamment leur niveau d'expérience dans le domaine juridique, fiscal et des prix de transfert. Les États contractants peuvent*

---

<sup>1373</sup> Article 9-5, alinéa 2 de la Convention européenne d'arbitrage. La France avait demandé qu'au moins trois personnes de la commission consultative remplissent ces critères, voir Note du Conseil 5264/81 du 24 mars 1981, précitée, p. 17 bis.

<sup>1374</sup> Voir DOC: JTPF/007/BACK/2008/EN, *Business contribution on criteria for selecting independent persons of standing eligible to become a member of an advisory commission*, du 6 février 2008.

*aussi indiquer sur leur liste les personnalités qui satisfont aux exigences pour être élues en qualité de président*<sup>1375</sup> ».

**1586** - Ces dispositions sont reprises *in extenso* par la documentation administrative française<sup>1376</sup>.

**1587** - S'agissant de l'indépendance, il est possible de conclure, au regard des dispositions de l'article 9-1 à 9-4 de la Convention, que l'évaluation de ce critère se fait à deux niveaux: une première fois par chaque État membre avant qu'un nom soit mis sur sa liste ; une seconde fois, par les deux États, avant qu'une personne de la liste soit choisie pour devenir un membre d'une commission consultative. Selon le F.C.P.T., l'absence de critères à appliquer pour apprécier l'indépendance de cette personne peut conduire à des discussions entre États membres, à même de retarder la constitution de la commission consultative<sup>1377</sup>.

**1588** - Aussi, sur la base de l'expérience acquise par d'autres organisations arbitrales chargées notamment de litiges commerciaux, le F.C.P.T. a recommandé aux autorités compétentes d'établir un modèle de déclaration d'acceptation et une déclaration d'indépendance, à faire signer par les personnalités indépendantes sélectionnées. Cette recommandation a été intégrée au code de conduite révisé de 2009<sup>1378</sup>.

**1589** - En revanche, la question de l'impartialité des arbitres, très présente en matière d'arbitrage commercial, ne semble avoir été évoquée à aucun moment lors des discussions des projets de textes ou dans le cadre du F.C.P.T.

### ***b. Résidence et nationalité***

**1590** - La Convention stipule également que les personnalités « *doivent être ressortissantes d'un Etat contractant et résidentes sur le territoire auquel la présente convention s'applique*<sup>1379</sup> ».

**1591** - La proposition de directive et le projet de Convention ne prévoyaient qu'une condition de résidence. Cinq délégations ont souhaité que les personnalités indépendantes soient également ressortissantes compte tenu des obligations de secret imposées aux membres de la commission<sup>1380</sup>. Ce point a été retenu dans le texte final.

---

<sup>1375</sup> Code de conduite de 2004, point 4.1 b) et c). Le CV de ces personnalités n'est pas accessible aux contribuables.

<sup>1376</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 110.

<sup>1377</sup> Voir DOC: JTPF/002/2008/EN, du 28 janvier 2008, p. 5s.

<sup>1378</sup> Code de conduite révisé, point 7.1 g).

<sup>1379</sup> Article 9-4, alinéa 2 de la Convention européenne d'arbitrage

<sup>1380</sup> Voir Note du Conseil 10658/81 du 20 novembre 1981, p. 9. Il s'agit des délégations allemande, belge, française, irlandaise et néerlandaise.

**1592** - Le code de conduite révisé de 2009 précise que les personnalités ne doivent pas nécessairement être des ressortissantes ou des résidents du pays qui les désigne, mais doivent être des ressortissants d'un des Etats membres et résider sur le territoire auquel la convention d'arbitrage s'applique<sup>1381</sup>.

**1593** - Un certain nombre d'autres aspects procéduraux, non réglés par la Convention, ont été traités dans le cadre des travaux du F.C.P.T.

## B. Compléments du Code de conduite

**1594** - Les travaux du F.C.P.T ont porté sur certains éléments très pratiques, tels que la détermination de la langue de travail de la commission consultative, qui peut être la langue ou les langues officielles des Etats contractants concernés<sup>1382</sup>, la rémunération des arbitres<sup>1383</sup>, le lieu où doivent se tenir les réunions<sup>1384</sup> ou encore la définition des frais de procédure<sup>1385</sup>, qui doivent être répartis de façon égale entre les Etats contractants en application de l'article 11-3 de la Convention<sup>1386</sup>.

**1595** - L'expérience a montré que l'imprécision des règles procédurales sur ces points était la cause de retard important dans le démarrage des travaux de la commission consultative<sup>1387</sup>.

**1596** - L'apport des travaux du F.C.P.T a également porté sur la détermination de

<sup>1381</sup> Code de conduite révisé, précité, point 7-1 f).

<sup>1382</sup> Code de conduite révisé, précité, point 7-3 b).

<sup>1383</sup> Code de conduite révisé, précité, point 7-3 f). Il est ainsi proposé 1 000 euros par personne et par jour de réunion de la commission consultative, le président recevant 10% de plus que les autres personnalités indépendantes (point 7.3 f)). Le remboursement des frais exposés par les personnalités indépendantes est calqué sur celui décidé pour les hauts fonctionnaires de l'Etat contractant ayant pris l'initiative de constituer la commission.

Le fait que la rémunération des personnalités indépendantes ne prennent en compte que les jours de réunion, et non pas le temps effectif de travail de lecture, préparation et rédaction a fait l'objet de vives critiques par certains membres de commissions consultatives, voir DOC :JTPF/010/2013/EN, *Summary of suggestion made by members of advisory commission*, mai 2013.

Lors de ses travaux de 2013, le F.C.P.T. a proposé d'augmenter la rémunération des membres de la commission consultative à 1250 euros, voir DOC: JTPF/011/REV1/2013/EN d'octobre 2013.

<sup>1384</sup> Un débat a eu lieu au sein du F.C.P.T. entre les partisans d'un lieu centralisé, tel que l'O.C.D.E ou la Commission européenne, ou alors la capitale des Etats concernés. Le code de conduite ne tranche pas le point et prévoit que « le lieu où la commission consultative se réunit et le lieu où son avis doit être rendu peuvent être fixés à l'avance par les autorités compétentes des Etats membres concernés », code de conduite de 2004, point 4.2 d).

<sup>1385</sup> Le code de conduite révisé définit les frais de procédure comme étant « les frais de fonctionnement administratifs ainsi que la rémunération et les frais des personnalités indépendantes » (point 7-3 e)).

<sup>1386</sup> Lors des discussions des projets de texte, les délégations danoise et française avaient proposé de faire participer les entreprises concernées aux frais de procédure de la commission et notamment aux frais exposés par les personnalités indépendantes. Certaines délégations et le représentant de la Commission s'y sont opposés, étant donné que ces entreprises n'étaient pas parties dans le litige (Note du Conseil 5261/81 du 24 mars 1981, précitée, p. 20 bis).

<sup>1387</sup> L'O.C.D.E a également pris soin de définir de façon assez précise l'organisation logistique et la répartition des coûts de la procédure dans le cadre de son modèle d'accord amiable sur l'arbitrage.

l'autorité compétente qui a l'initiative de la saisine (1) et sur le délai de constitution de la commission consultative (2).

### ***1) Détermination de l'autorité compétente ayant l'initiative de la saisine de la commission consultative***

**1597** - La Convention européenne d'arbitrage ne précise pas à quelle autorité compétente revient l'initiative de constituer la commission consultative, ce qui implique également de se charger de l'organisation des réunions et des moyens logistiques, tels que la mise à disposition de locaux, d'un secrétariat, de traducteurs, etc.

**1598** - Dans le code de conduite de 2004, il est proposé que l'Etat contractant dont émane le premier avis d'imposition prenne l'initiative de constituer la commission consultative et d'organiser les réunions en accord avec l'autre Etat contractant, sauf décision contraire des Etats contractants concernés.

**1599** - Cette position est aussi celle de la France<sup>1388</sup>.

**1600** - La commission étant constituée et les règles de son fonctionnement précisées, elle n'est considérée saisie, aux termes du code de conduite, que lorsque le président a confirmé que ses membres ont reçu tous les documents et informations pertinents, et notamment tous les éléments utilisés lors de la procédure amiable<sup>1389</sup>.

**1601** - Cette position est aussi celle de la France<sup>1390</sup>.

### ***2) Délai de nomination des membres de la commission consultative***

**1602** - Si la commission consultative doit être saisie dans les deux ans à compter de la première date à laquelle le cas a été soumis à une autorité compétente, ou bien à compter de la date à laquelle la décision prise en dernière instance dans le cadre des recours internes est devenue définitive, aucun délai n'est en revanche imposé aux autorités compétentes pour constituer la commission consultative. La Convention ne fait qu'inviter les Etats

---

1388 BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n°40 : « *A moins que les États concernés n'en décident autrement, l'État contractant dont émane l'événement entraînant ou susceptible d'entraîner la double imposition au sens de l'article 1er de la convention européenne d'arbitrage prend l'initiative de constituer la commission consultative et organise les réunions, en accord avec l'autre État contractant* ».

<sup>1389</sup> Code de conduite révisé, point 7.3 a).

1390 BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n°40 : « *La commission consultative est considérée comme ayant été saisie dès que le Président confirme que ses membres ont reçu tous les documents visés au paragraphe précédent* ».



contractants à prendre « *les mesures nécessaires pour que la commission consultative puisse se réunir sans délai après sa saisine*<sup>1391</sup> ».

**1603** - Les premières expériences d'arbitrage dans le cadre de la Convention ont montré que la nomination des arbitres avait pris de nombreux mois<sup>1392</sup>, retardant d'autant l'issue du litige qui ne peut, dès lors, être réglé dans le délai de trois ans voulu par les rédacteurs de la Convention.

**1604** - Cette absence de délai procédural a été analysée par le F.C.P.T<sup>1393</sup> comme une faiblesse majeure de la Convention européenne d'arbitrage. Il est désormais précisé, dans le code de conduite révisé de 2009, que « *les autorités compétentes constituent la commission consultative dans les six mois suivant l'expiration de la période visée à l'article 7 [soit le délai de deux ans]. Lorsqu'une autorité compétente ne procède pas à cette constitution, une autre autorité compétente est en droit de prendre l'initiative*<sup>1394</sup> ».

**1605** - La référence à « une autre autorité » n'est guère précise. On peut comprendre qu'il s'agisse l'autorité de l'autre Etat contractant concerné lorsque la procédure est bilatérale, ou d'une éventuelle troisième autorité compétente si la procédure est multilatérale dans le cadre des cas triangulaires.

**1606** - La Commission européenne aurait pu utilement être choisie comme instance de nomination des membres de la commission consultative en cas de non diligence de l'autorité compétente. Elle aurait été, sans doute, plus proactive en la matière.

**1607** - En outre, il aurait été utile de préciser les circonstances dans lesquelles l'autre autorité compétente peut s'estimer légitime à décider de la nomination au lieu et place de l'autorité compétente ayant l'initiative de la saisine. Ainsi, l'O.C.D.E prévoit que si un ou plusieurs arbitres n'ont pas été choisis durant la période prévue, ils devront être nommés par son Directeur du Centre de politique et d'administration fiscales, dans un délai de dix jours suivant la réception d'une demande formulée à cet effet, par la personne ayant demandé l'arbitrage.

**1608** - En tout état de cause, les dispositions du code de conduite ne sont pas contraignantes pour les Etats. On ne peut dès lors que regretter l'absence de recours offert

---

<sup>1391</sup> Article 9-7 de la Convention européenne d'arbitrage.

<sup>1392</sup> La constitution de la commission consultative a pris un an et demi dans le cadre de la première affaire, entre la France et l'Italie. Les raisons invoquées pour expliquer ce laps de temps ont été : la difficulté pour se mettre d'accord sur le choix du président, une liste des arbitres incomplètes, la nécessité de définir des règles de fonctionnement, etc., voir DOC : JTPF/012/2003/FR du 20 août 2003.

<sup>1393</sup> Voir DOC: JTPF/002/2008/EN du 28 janvier 2008.

<sup>1394</sup> Code de conduite révisé de 2009, point 7.2 b). Pour rappel, il est prévu un délai de trois ou quatre mois pour nommer les arbitres dans le cadre du modèle d'accord amiable sur l'arbitrage.

aux contribuables pour obliger les Etats à faire diligence en la matière. L'engagement de la phase arbitrale en aurait été facilitée, et son issue également.

## **SECTION 2. L'ISSUE DE LA PHASE ARBITRALE**

**1609** - La commission consultative ne va pas trancher le litige, comme l'aurait fait une commission d'arbitrage. Il a été mentionné qu'elle n'avait qu'un rôle de conseil auprès des autorités compétentes. Cela étant, elle ne peut pas pour autant être assimilée à une instance de médiation ou de conciliation.

**1610** - En effet, elle dispose de larges pouvoirs pour instruire le cas qui lui est soumis (I).

**1611** - En outre et surtout, elle rend un avis, fondé en droit, qui s'impose aux autorités compétentes à défaut de tout autre accord trouvé entre elles (II).

### ***I. L'INSTRUCTION DU DIFFEREND***

**1612** - L'article 10 de la Convention européenne d'arbitrage, en organisant la communication des informations, explicite les droits et obligations du contribuable dans le cadre de l'instruction de son différend par la commission consultative (A).

**1613** - La Convention prévoit également des dispositions pour protéger la confidentialité des informations lors de la communication des documents par les autorités compétentes ou par le contribuable (B).

#### **A. La communication des informations**

**1614** - Bien que n'étant pas partie à la procédure, le contribuable a un rôle plus actif que dans le cadre de la phase amiable.

**1615** - Tout d'abord, conformément à l'article 10-1 de la Convention, il a le droit de produire tous documents, moyens de preuve ou renseignements qui semblent utiles à la prise de décision. Il peut donc spontanément produire des informations qu'il n'aurait pas fournies lors de la phase amiable.

**1616** - Par ailleurs, la Convention stipule que le contribuable peut, à sa demande, se faire entendre ou se faire représenter devant la commission consultative.

**1617** - Celle-ci peut également entendre le ou les contribuables ou leurs représentants<sup>1395</sup>. Une telle possibilité n'est que rarement offerte dans le cadre des procédures bilatérales conventionnelles<sup>1396</sup>. La terminologie utilisée laisse entendre que le contribuable, ou son représentant, ne peut pas refuser de se présenter : « *Si celle-ci le requiert, chacune des entreprises associées doit se présenter devant elle ou s'y faire représenter* ». Cela étant, dans le cadre de la première affaire entre la France et l'Italie, le contribuable a été invité à se présenter devant la commission consultative mais il a décliné cette invitation<sup>1397</sup>.

**1618** - Par ailleurs, le code de conduite précise que la commission consultative peut demander aux Etats contractants, notamment celui à l'origine des ajustements, de se présenter devant elle<sup>1398</sup>. Une telle possibilité n'est pas formellement prévue par la Convention et est quelque peu surprenante car contrairement au contribuable, les Etats sont représentés au sein même de la commission consultative. Certes, les membres désignés par les autorités compétentes n'ont pas pour mission d'adopter et de défendre systématiquement la position des Etats qui les a désignés. C'est toutefois ce qui se passe en pratique<sup>1399</sup>.

**1619** - Une dernière particularité est enfin à souligner. L'article 10-1 de la Convention impose aux contribuables et aux autorités compétentes l'obligation de donner suite à toute demande de renseignement, moyens de preuve ou documents faite par la commission consultative. Néanmoins, une telle disposition ne peut avoir pour conséquence d'entraîner pour les autorités compétentes des Etats l'obligation :

- « *de prendre des mesures administratives dérogeant à la législation nationale ou à la pratique administrative normalement suivie,*
- *de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus en vertu de la législation nationale ou dans le cadre de la pratique administrative,*
- *de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel, un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public*»<sup>1400</sup>.

---

<sup>1395</sup> Article 10-2 de la Convention européenne d'arbitrage.

<sup>1396</sup> Voir toutefois les conventions France-Allemagne et les protocoles entre l'Allemagne et les Etats-Unis et entre le Mexique et les Etats-Unis, notamment – annexe 2.

<sup>1397</sup> Voir DOC: JTPF/007/2003/EN du 4 juin 2003, p. 3.

<sup>1398</sup> Code de conduite de 2004, point 4.3 d.

<sup>1399</sup> Voir DOC : JTPF/010/2013/EN, *Summary of suggestion made by members of advisory commission*, mai 2013, précité.

<sup>1400</sup> Article 10.1 de la Convention européenne d'arbitrage.

**1620** - Dans la mesure où cet article reprend les limitations de l'article 26-3 de la convention modèle, il semble possible de les interpréter au regard des commentaires de l'O.C.D.E. en la matière. Il est ainsi précisé que les notions de secret commercial, industriel ou professionnel et de procédé commercial ne doivent pas être entendues de façon trop large. Avant d'invoquer cette disposition, les Etats contractants doivent s'assurer avec attention qu'il est bien dans l'intérêt du contribuable de limiter, sur ce fondement, la fourniture de telles informations<sup>1401</sup>.

**1621** - Ce commentaire a un intérêt particulier en matière de prix de transfert. La compréhension de ces problématiques nécessite en effet une prise de connaissance de l'activité de l'entreprise, du groupe, du marché dans lequel elle opère, ainsi que de ses spécificités par rapport à ses concurrents, notamment en matière de détention d'incorporels.

**1622** - En tout état de cause, le contribuable aura toujours la possibilité de fournir par lui-même les informations que son autorité compétente aurait refusé de fournir en application d'une des limitations de l'article 10-1. La situation inverse lui serait plus dommageable.

**1623** - S'agissant de la France, la documentation administrative précise qu'«*à leur demande, les contribuables peuvent se faire entendre ou se faire représenter devant cette commission consultative. Si celle-ci le requiert, chacune des entreprises associées doit se présenter devant elle ou s'y faire représenter*»<sup>1402</sup>. Le contribuable n'a pas formellement cette possibilité dans le cadre de la phase amiable.

**1624** - La communication des informations dans le cadre de la phase arbitrale fait l'objet d'une protection spécifique.

## **B. La protection des informations confidentielles**

**1625** - En application des dispositions de l'article 9-6 de la Convention, «*Les membres de la commission consultative sont tenus de garder le secret sur tout élément dont ils ont connaissance dans le cadre de la procédure. Les Etats contractants adoptent les dispositions appropriées pour réprimer toutes infractions à l'obligation de secret. Ils communiquent ces dispositions à la Commission des Communautés européennes, qui en*

---

<sup>1401</sup> O.C.D.E, Commentaires sur l'article 26, n° 19.2.

<sup>1402</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n°140.

*informe les autres Etats contractants* »<sup>1403</sup>. A l'époque, les conventions bilatérales ignoraient bien souvent cet enjeu du secret fiscal<sup>1404</sup>.

**1626** - Dans une déclaration commune, adoptée le jour même de la signature de la Convention, es Etats membres ont indiqué garder toute liberté en ce qui concerne la nature et la portée des dispositions appropriées pour la répression de toute infraction à l'obligation de secret.

**1627** - Lors des travaux du F.C.P.T, la question s'est posée de savoir si la commission consultative pouvait avoir accès aux correspondances échangées entre autorités compétentes dans le cadre de la phase amiable. Le représentant de la France a indiqué qu'une telle communication ne pouvait pas avoir lieu sans l'autorisation préalable de l'autre autorité compétente impliquée<sup>1405</sup>. Ce point n'a pas fait l'objet d'une formalisation particulière par le forum conjoint.

**1628** - Par ailleurs, le code de conduite précise que la commission consultative est assistée par un secrétariat, et que pour des raisons d'indépendance, celui-ci est placé sous le contrôle du président de la commission consultative. Le F.C.P.T a considéré que les membres de ce secrétariat devaient également être soumis à une obligation de secret, ce qui semble en effet légitime dans la mesure où ces personnes sont amenées à obtenir et diffuser des informations venant des autorités compétentes notamment<sup>1406</sup>.

**1629** - La France a indiqué qu'en cas de violation de l'obligation de secret, il sera fait application des dispositions de l'article 226-13 du code pénal<sup>1407</sup> qui sanctionne la violation du secret fiscal imposé en application de l'article L 103 du LPF<sup>1408</sup>.

## II. LA RESOLUTION DU DIFFEREND

**1630** - A l'issue de la phase arbitrale, la double imposition subie par le groupe doit être éliminée. La résolution du litige se fait en deux étapes. Dans un premier temps, la

---

<sup>1403</sup> Aucune disposition particulière en la matière n'est prévue par la Convention pour la phase amiable, sans doute parce que le secret fiscal est garanti par les dispositions que le droit interne impose aux agents de l'administration fiscale, Voir *Supra* n° 1242 -.

<sup>1404</sup> Voir *Supra*, n° 1246 - et suivants.

<sup>1405</sup> DOC: JTPF/007/2003/EN du 4 juin 2003, précité.

<sup>1406</sup> Code de conduite de 2004, point 4.2 c) : « *Les membres du secrétariat sont soumis à l'obligation de secret imposée par l'article 9, paragraphe 6 de la Convention européenne d'arbitrage* ».

<sup>1407</sup> Article 226-13 du code pénal : « *La révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende* ».

<sup>1408</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 280.

commission consultative rend son avis aux autorités compétentes sur la façon d'éliminer la double imposition. Dans un second temps, ces dernières prennent une décision commune éliminant le double imposition, qui peut ne pas être conforme à l'avis de la commission consultative (A).

**1631** - La mise en œuvre de cette décision produit des effets qui peuvent varier selon les Etats (B).

### **A. La décision éliminant la double imposition**

**1632** - La commission consultative ne rend pas une décision mais un avis. Cette terminologie a été adoptée à partir de 1984 afin de refléter au mieux son rôle de conseil auprès des autorités compétentes<sup>1409</sup> (1).

**1633** - La décision réglant la double imposition est formellement prise par les autorités compétentes (2).

#### *1) L'avis de la commission consultative*

**1634** - Cet avis est pris à la majorité simple des membres de la commission consultative, dans les six mois à compter de la date à laquelle elle a été saisie, conformément aux dispositions de l'article 11-1 de la Convention<sup>1410</sup>. L'expérience a montré que ce délai de six mois était peut-être trop court pour permettre aux membres de la commission consultative de mener à bien l'ensemble de leurs diligences<sup>1411</sup>.

**1635** - Si la Convention stipule que l'avis doit être fondé sur le principe de pleine concurrence (a), elle ne rend pas obligatoire sa motivation par la commission consultative (b).

#### *a. Base légale*

**1636** - La proposition de directive de 1976 ne donnait aucune indication quant au

<sup>1409</sup> Voir *Supra*, n° 1553 -

<sup>1410</sup> Le BOFIP renvoie, à tort, à l'article 12 de la Convention européenne d'arbitrage, BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 200.

<sup>1411</sup> Voir DOC :JTPF/010/2013/EN, *Summary of suggestion made by members of advisory commission*, mai 2013. L'une des personnes consultées a proposé de prévoir la possibilité de proroger le délai de six mois d'une année pour les cas complexes. Voir également DOC : JTPF/011/REV1/2013/EN d'octobre 2013, précité, p. 13. Il est suggéré d'inclure à l'avenir dans le code de conduite une disposition prévoyant que dès lors que la commission consultative est en cours de constitution, cette période est utilisée pour réunir les informations nécessaires au travail de la commission afin que celle-ci puisse commencer son instruction du dossier dès sa constitution.

fondement juridique de la décision de la commission d'arbitrage. Le projet de convention de 1978 a introduit la référence au principe de pleine concurrence dans un article qui est devenu l'article 4 de la Convention européenne d'arbitrage. Toutefois, aucune précision n'était donnée quant à la base légale sur laquelle la décision de la commission devait reposer. Il était uniquement précisé que « *La décision de la commission, à formuler par écrit, doit éliminer la double imposition (...)*<sup>1412</sup> ».

**1637** - Dès la première lecture du projet, la délégation allemande a estimé que la décision prise par la commission d'arbitrage devrait être basée sur des critères juridiques, et notamment sur le principe de pleine concurrence. Dès lors, la décision devait être formulée par écrit et motivée<sup>1413</sup>.

**1638** - La plupart des représentants des Etats, ainsi que celui de la Commission des Communautés européenne, ont rappelé les difficultés qui se posent dans la création d'une jurisprudence dans le domaine des prix de transfert. Ils ont souligné qu'il n'était pas toujours possible, dans les cas de double imposition en question, de se baser sur des considérations purement juridiques, certaines décisions devant plutôt être inspirées par des raisons d'opportunité ou d'équité. Par ailleurs, ils ont indiqué qu'il était très difficile de concrétiser la notion de « pleine concurrence ». Dans ces conditions, il leur semblait souhaitable de laisser une certaine souplesse d'action à la commission d'arbitrage.

**1639** - Toutefois, la position de l'Allemagne a prévalu et le texte fut amendé en 1981 en ces termes : « *Dans sa décision, la commission détermine comment les bénéficiaires litigieux devraient être taxés s'ils étaient réalisés dans des conditions convenues entre des entreprises indépendantes. La commission fonde sa décision sur les dispositions de l'article 4*<sup>1414</sup> ».

**1640** - Le texte définitivement adopté par les Etats stipule, dans un article 11-1, second alinéa, que « *la commission consultative doit fonder son avis sur les dispositions de l'article 4 de la convention*<sup>1415</sup> ». Un grand nombre d'auteurs en ont conclu que le recours à l'équité n'est en conséquence pas permis<sup>1416</sup>.

---

<sup>1412</sup> Projet de convention présenté par les Pays-Bas, précité.

<sup>1413</sup> Voir Note du Conseil 11673/80 du 25 novembre 1980, p. 2 bis.

<sup>1414</sup> Note du Conseil 5264/81 du 24 mars 1981, précité, article 9-1, p. 20.

<sup>1415</sup> Pour rappel, l'article 4 énonce le principe de pleine concurrence.

<sup>1416</sup> Voir sur ce point les articles précités de Mario ZUGER, Conflict Resolution in Tax Treaty Law, Intertax 2002, volume 30, Issue 10, p 348 ; Professeur Luc HINNEKENS, The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself, and for Belgian and International tax law, précité, p 98 ; Professeur Pietro ADONNINO, Some Thoughts on the EC Arbitration Convention, European Taxation, November 2003, p. 403s.

**1641** - Toutefois, la commission consultative ne dispose-t-elle pas d'une certaine marge de manœuvre dans la mesure où l'avis n'a pas à être motivé ?

### ***b. Motivation***

**1642** - La Convention n'impose pas à la commission consultative de motiver son avis.

**1643** - Le F.C.P.T a souhaité clarifier ce que cet avis devait inclure, à savoir notamment les arguments et les méthodes sur lesquels est fondée la décision figurant dans l'avis<sup>1417</sup>.

**1644** - Le code de conduite précise également que « *lorsque la décision a été prise, l'autorité compétente qui a été saisie du cas transmet une copie de la décision des autorités compétentes et de l'avis de la commission consultative à chacune des entreprises concernées* »<sup>1418</sup>.

**1645** - En d'autres termes, l'avis devrait être motivé et la motivation transmise aux autorités compétentes et aux contribuables.

**1646** - Ces dispositions du code de conduite ont été reprises par la documentation administrative française<sup>1419</sup>.

**1647** - Deux Etats membres ont récemment proposé d'envisager d'adopter le système du *baseball arbitration* ou de la « dernière meilleure offre » au titre duquel la commission consultative choisirait l'une ou l'autre des positions finales des autorités compétentes, sans avoir la possibilité d'aboutir à une troisième solution<sup>1420</sup>. Si un tel système était

Voir également *Supra*, n° 651 -, sur le fait que le principe de pleine concurrence recouvre une notion d'équité.

<sup>1417</sup> Aux termes du point 4.4 du code de conduite de 2004, l'avis de la commission consultative doit inclure les éléments suivants :

- a. les noms des membres de la commission consultative ;
- b. la demande d'élimination de la double imposition faite à la commission intégrant les noms et adresses des entreprises concernées, les autorités compétentes concernées, une description des faits et circonstances du différend et une déclaration claire concernant ce qui est demandé ;
- c. un résumé succinct de la procédure ;
- d. les arguments et méthodes sur lesquels est fondée la décision figurant dans l'avis ;
- e. l'avis ;
- f. le lieu où l'avis est émis ;
- g. la date à laquelle l'avis est émis ;
- h. les signatures des membres de la commission consultative.

<sup>1418</sup> Code de conduite de 2004, point 4.4 h) i).

<sup>1419</sup> Voir BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 230.

<sup>1420</sup> Voir DOC/ JTPF/002/1013/EN de janvier 2013, p14. Les dispositions de l'article 11 de la Convention n'interdiraient pas, selon ces Etats, la mise en œuvre d'un tel système dès lors que l'avis de la commission consultative reste fondé sur le principe de pleine concurrence. Le F.C.P.T va débattre de cette proposition lors de ses travaux à venir. Le Royaume-Uni a déjà indiqué que selon



adopté, il aurait l'avantage de simplifier la motivation de l'avis puisque la commission consultative n'aurait plus à se prononcer de façon indépendante sur les mérites de l'affaire.

**1648** - L'avis rendu par la commission consultative va permettre aux autorités compétentes de rendre leur décision.

## 2) *La décision des autorités compétentes*

**1649** - L'avis de la commission consultative ne s'impose pas nécessairement aux autorités compétentes, qui restent libres d'aboutir à un accord amiable différent (a).

**1650** - La décision des autorités compétentes peut faire l'objet d'une publication sous certaines conditions (b).

### *a. L'accord amiable*

**1651** - La Convention stipule, conformément à l'article 12-1 de la Convention, que « *les autorités compétentes parties à la procédure visée à l'article 7 prennent d'un commun accord, en se fondant sur les dispositions de l'article 4, une décision assurant l'élimination de la double imposition dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle la commission consultative a rendu son avis. Les autorités compétentes peuvent prendre une décision qui s'écarte de l'avis de la commission consultative. Si elles ne parviennent pas à un accord à ce sujet, elles sont tenues de se conformer à l'avis rendu* ».

**1652** - L'avis de la commission consultative ne s'impose donc aux autorités compétentes qu'à défaut, pour elles, d'avoir trouvé une autre solution dans un laps de temps de six mois à compter de la réception de l'avis. Dans tous les cas, c'est la décision des autorités compétentes qui permet l'élimination de double imposition<sup>1421</sup>. Celles-ci se retrouvent donc réinvesties du pouvoir de décision dont elles s'étaient départies en saisissant la commission consultative. Ce particularisme procédural, unique semble-t-il à l'époque<sup>1422</sup>,

---

lui, il n'était pas possible d'adopter une telle procédure sans amender la Convention, voir DOC: JTPF/011/REV2/2013/EN de février 2014.

<sup>1421</sup> Le dispositif arbitral prévu par l'O.C.D.E dans sa convention modèle de 2008 aboutit également à ce résultat, voir *Supra* n° 1101 -.

<sup>1422</sup> Il est rappelé que la convention Italie-Géorgie du 31 octobre 2000 reprend, dans son paragraphe 6, des dispositions similaires à celles de la convention européenne, voir *Supra* note de bas de page n° 1150.

a permis d'obtenir l'adhésion des Etats en faveur d'une saisine obligatoire de la commission consultative en cas d'échec de la phase amiable<sup>1423</sup>.

**1653** - En pratique, il semble peu probable que les autorités compétentes puissent trouver à l'amiable un autre accord dans un délai de six mois, alors qu'elles ont échoué à le faire dans un délai de deux ans. En outre, les autorités compétentes ont également l'obligation de se fonder sur le principe de pleine concurrence si elles s'écartent de l'avis de la commission consultative. Leur décision ne saurait donc être radicalement différente de l'avis émis.

**1654** - La décision obtenue doit éliminer la double imposition selon l'une des deux méthodes proposées à l'article 14 de la Convention<sup>1424</sup>, qui reprend les principes posés aux articles 23 A et 23 B de la convention modèle O.C.D.E.

**1655** - D'un point de vue français, il est précisé que la double imposition est considérée comme éliminée, soit lorsque les bénéficiaires en cause ne sont soumis qu'une fois à l'impôt dans un seul État, soit lorsque le montant de l'impôt correspondant aux résultats redressés et maintenus en totalité ou en partie dans un État fait l'objet, pour l'entreprise associée, d'un ajustement corrélatif dans l'autre État, par exemple sous la forme d'un crédit d'impôt<sup>1425</sup>.

**1656** - Le choix de la méthode semble laissé à l'entière discrétion des autorités compétentes. Un tel choix n'est pas neutre pour le contribuable et les Etats. Il a été vu en effet que ces deux méthodes ne donnent pas des résultats équivalents en cas de situation de pertes subies par l'une des entreprises associées<sup>1426</sup>.

### ***b. La publication de la décision***

**1657** - En application de l'article 12-2 de la Convention, « *les autorités compétentes peuvent convenir de la publication de la décision (...), sous réserve de l'assentiment des*

---

<sup>1423</sup> Voir *Supra* n° 1553 -

<sup>1424</sup> Article 14 de la Convention : « *Aux fins de l'application de la présente convention, la double imposition des bénéficiaires est considérée comme éliminée :*

*a. si les bénéficiaires sont inclus dans le calcul des bénéficiaires soumis à imposition dans un Etat seulement*

*ou*

*b. si le montant de l'impôt auquel ces bénéficiaires sont soumis dans un Etat est diminué d'un montant égal à celui de l'impôt dont ils sont grevés dans l'autre Etat».*

<sup>1425</sup> BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 230.

<sup>1426</sup> Voir *Supra* n° 812 - et suivants.

*entreprises concernées* ». La Convention ne prévoit pas, en revanche, la publication de l'avis de la commission consultative.

**1658** - La Convention n'est pas précise quant à ce qu'elle entend comme pouvant être publié. S'agit-il du dispositif, de la conclusion, des motivations dissidentes ?

**1659** - Pour le professeur Pietro ADONNINO<sup>1427</sup>, la référence à « la publication de la décision » ne peut signifier que la publication de la solution proposée et des motivations associées, car sinon, il n'y aurait pas d'intérêt à la publication.

**1660** - Le F.C.P.T. a désormais clarifié le point. Il est prévu dans le code de conduite que la décision et l'avis peuvent être publiés sous réserve de l'accord par écrit des deux entreprises concernées<sup>1428</sup>. Il est également précisé que la décision et l'avis peuvent être publiés sans indication des noms des parties, ce qui garantit l'anonymat<sup>1429</sup>. Aucune précision n'est apportée s'agissant des opinions dissidentes. On peut donc comprendre qu'elles n'ont pas à être publiées, à moins qu'elles soient annexées à l'avis.

**1661** - Enfin, le code de conduite propose, en cas d'accord sur la publication de l'avis, que celui-ci soit rendu public, dans la ou les langue(s) d'origine, sur le site Internet de la Commission<sup>1430</sup>. Une telle disposition n'est pas proposée s'agissant de la décision des autorités compétentes. Or si celle-ci s'écarte de l'avis rendu, il serait également intéressant de la rendre publique sur le site de la Commission européenne.

**1662** - La publication des décisions obtenues à l'issue de la phase d'arbitrage de la convention européenne peut en effet présenter un intérêt pour les contribuables et pour les administrations en ce sens que la décision publiée peut établir une sorte de jurisprudence.

**1663** - Sur les cinq affaires qui ont été portées devant une commission consultative depuis l'entrée en vigueur de la Convention, il semble qu'aucune décision n'ait été publiée.

**1664** - D'un point de vue français, la documentation administrative souligne que la Convention européenne d'arbitrage n'envisage pas la publication de l'avis de la commission consultative. Toutefois, il est indiqué que « *les autorités compétentes des États contractants peuvent aussi convenir que l'avis sera publié, sous réserve de l'accord des entreprises en cause*<sup>1431</sup> ».

---

<sup>1427</sup> P. ADONNIMO, *Some Thoughts on the EC Arbitration Convention*, European Taxation, November 2003, p. 407.

<sup>1428</sup> Code de conduite de 2004, point 4.4.h) ii).

<sup>1429</sup> Une disposition similaire est notamment prévue par le règlement d'arbitrage de l'American Arbitration Association (article 27(8) du règlement applicable au 1<sup>er</sup> juillet 2003).

<sup>1430</sup> Code de conduite de 2004, point 4.4.h) iii).

<sup>1431</sup> Voir BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 240.

**1665** - Il est enfin indiqué, que « *Le Secrétariat général du Conseil de l'Union européenne demande, le cas échéant, la publication au journal officiel de l'Union européenne*<sup>1432</sup> », sans que l'on sache bien s'il s'agit de l'avis de la commission consultative ou de la décision des autorités compétentes<sup>1433</sup>, ni d'où vient cette disposition qui ne ressort ni de la Convention, ni du code de conduite. A ce jour, aucune publication d'un avis ou d'une décision n'a été faite à la demande du Conseil de l'Union européenne.

**1666** - Un accord ayant été trouvé entre les autorités compétentes, sa mise en œuvre produit des effets qui diffèrent selon les législations nationales.

## B. La mise en œuvre de la décision

**1667** - La décision des autorités compétentes issue de la phase arbitrale peut-elle être contestée par le contribuable et si tel est le cas, quels sont les moyens d'actions dont celui-ci dispose ? (1).

**1668** - Par ailleurs, la mise en œuvre de cette décision se heurte-t-elle aux contraintes liées aux délais de droit interne, déjà évoquées dans le cadre de la phase amiable ? (2)

### 1) Recours ouverts au contribuable

**1669** - Le contribuable peut être amené à renoncer à ses recours de droit interne, en application des dispositions de l'article 7-3, mais il ne lui est pas demandé de s'engager à être lié par avance par la décision<sup>1434</sup>. A-t-il pour autant la faculté de refuser ou de contester la décision ?

**1670** - La proposition de directive de 1976 et le projet de Convention de 1978 prévoyaient aux articles 3-2 et 6-2 respectivement, que « *Sauf accord contraire entre les administrations fiscales intéressées, les dispositions du paragraphe 1 ne sont applicables que si les entreprises associées acceptent également, à l'avance, la décision de la commission* ».

**1671** - Le représentant de l'Allemagne s'est opposé à cette disposition en considérant qu'elle était en contradiction avec les possibilités de recours à la C.J.C.E. prévues, à

<sup>1432</sup> Voir BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 240.

<sup>1433</sup> Sans doute le Secrétariat général reprendra ce qui aura été décidé par les autorités compétentes avec l'accord des entreprises concernées.

<sup>1434</sup> Ce qui est le cas dans un certain nombre de conventions bilatérales, voir *Supra* n°1161 -.

l'époque, dans le protocole annexé au projet de Convention<sup>1435</sup>. La délégation britannique a relevé que son administration fiscale ne disposait pas du pouvoir de priver une entreprise de son droit d'appel devant un tribunal<sup>1436</sup>.

**1672** - Le texte définitif de la Convention ne conditionne pas l'engagement de la phase amiable à l'acceptation anticipée par le contribuable de la solution obtenue. Il ne précise pas non plus si celui-ci peut refuser la décision des autorités compétentes, ce qu'il peut faire dans le cadre des procédures d'arbitrage conformes aux dispositions de la convention modèle O.C.D.E de 2008<sup>1437</sup>.

**1673** - Ainsi, la décision des autorités compétentes peut être mise en œuvre sans que nécessairement le contribuable donne son accord. Tel est le cas en Bulgarie, à Chypre ou encore au Royaume-Uni notamment<sup>1438</sup>.

**1674** - Le F.C.P.T. a toutefois proposé d'inclure dans le code de conduite une nouvelle disposition aux termes de laquelle : « *It is recommended to make the implementation of an agreement reached in the first or second phase of the AC subject to the acceptance of the agreement by the taxpayer and the taxpayer's withdrawal from domestic remedies and appeals concerning those points settled in MAP under the AC* »<sup>1439</sup>. En effet, la situation du contribuable ne devrait pas différer selon que l'accord amiable est conclu à l'issue de la phase amiable ou de la phase arbitrale<sup>1440</sup>.

**1675** - La position de la France sur ce point n'est pas explicitée dans la documentation administrative. Dans la mesure où l'accord du contribuable est requis lorsqu'un accord amiable a été trouvé à l'issue de la phase amiable, on pourrait en déduire, par symétrie, qu'il doit également le donner si une décision amiable est conclue à l'issue de la phase arbitrale. Toutefois, l'accord demandé lors de la première phase de la procédure a notamment pour objet d'éviter un éventuel conflit entre une décision juridictionnelle et celle des autorités compétentes puisqu'en donnant son accord, le contribuable doit se désister de ses recours de droit interne. Or dans le cadre de la phase arbitrale, le contribuable français, notamment, y a déjà renoncé en principe, en application de l'article 7-3 de la Convention.

<sup>1435</sup> Voir Note du Conseil, 9802/80 du 1<sup>er</sup> octobre 1980, précitée, p. 12 bis.

<sup>1436</sup> Voir Note du Conseil, 9802/80 du 1<sup>er</sup> octobre 1980, précitée, p. 12 bis.

<sup>1437</sup> Pour rappel, l'accord amiable obtenu ne peut pas être mis en œuvre si une personne directement concernée ne l'accepte pas Voir *Supra* n° 1101 -.

<sup>1438</sup> Pour le Royaume-Uni, l'accord du contribuable n'est pas demandé, sauf s'il a suspendu ses recours de droit interne. Dans un tel cas, la législation britannique lui offre la possibilité de refuser la décision des autorités compétentes et d'engager ses recours de droit interne, voir UK Statement of practice, 1/11, précité, § 22.

<sup>1439</sup> Voir DOC : JTPF/002/2013/EN de janvier 2013, précité.

<sup>1440</sup> Voir DOC : JTPF/011/REV1/2013/EN d'octobre 2013, précité, p. 14 et annexe 4.

**1676** - En tout état de cause, le contribuable n'aura aucun intérêt à rejeter la décision amiable si celle-ci élimine bien la double imposition.

**1677** - En revanche, si l'élimination n'est que partielle par exemple, le contribuable aura un intérêt à agir.

**1678** - Il ne pourra pas contester la décision amiable devant les juridictions françaises puisque cette décision bénéficie d'une immunité contentieuse<sup>1441</sup>.

**1679** - Il ne pourra pas non plus porter le cas devant la C.J.U.E puisque la Cour n'est pas compétente, la Convention européenne d'arbitrage n'étant pas un instrument de droit communautaire<sup>1442</sup>.

**1680** - Il dispose, en revanche, du moins en théorie, du recours offert par l'article 13 de la Convention. En application de cet article et de la déclaration commune des Etats membres, l'ouverture d'une nouvelle procédure d'arbitrage<sup>1443</sup> demeure possible tant que la double imposition n'a pas été complètement éliminée à l'issue des procédures initiales ayant fait l'objet de décisions de la part des autorités compétentes.

**1681** - La Convention stipule ainsi dans cet article que *« le caractère définitif des décisions prises par les Etats contractants concernés au sujet de l'imposition des bénéficiaires provenant d'une opération entre entreprises associées ne s'oppose pas au recours aux procédures visées aux articles 6 et 7 »*. La déclaration commune des Etats membres explicite les circonstances dans lesquelles cette disposition pourrait s'appliquer : *« lorsque, dans un ou plusieurs des États contractants concernés, les décisions concernant les impositions qui font l'objet des procédures visées aux articles 6 et 7 ont été modifiées après la fin de la procédure visée à l'article 6 ou après la décision visée à l'article 12 et qu'il en résulte une double imposition au sens de l'article 1er, compte tenu de l'application du résultat de cette procédure ou de cette décision, les dispositions des articles 6 et 7 sont applicables »*.

**1682** - En conséquence, les décisions des autorités compétentes sont définitives mais, dans certaines circonstances, des contribuables pourraient invoquer le fait qu'elles n'auraient finalement abouti qu'à un résultat partiel.

**1683** - Toutefois, dans la mesure où ce droit à renouvellement de la procédure s'exerce

---

<sup>1441</sup> Voir *Supra* n° 704 -

<sup>1442</sup> Il est rappelé qu'en 1978, le projet de convention européenne d'arbitrage contenait un protocole qui donnait compétence à la Cour de justice du Luxembourg. Ce n'est qu'en 1984 que la décision définitive fut prise de ne pas prévoir de compétence de la Cour de Justice, Note du Conseil, 7676/84 du 4 juin 1984.

<sup>1443</sup> Il en est de même pour l'ouverture d'une nouvelle procédure amiable.

dans les conditions prévues aux articles 6 et 7 de la Convention, l'article 13 est inapplicable, en pratique, pour la phase arbitrale. En effet, le cas doit être soumis de nouveau, en vertu de l'article 6-1, dans les trois ans suivant la première notification de la mesure ayant entraîné une double imposition. Il en résulte que le contribuable sera très certainement forclos à l'issue de la première procédure de l'article 7.

**1684** - Enfin, le contribuable pourrait-il invoquer les dispositions d'une convention bilatérale contenant une clause d'arbitrage pour obtenir un nouveau règlement de son cas par les autorités compétente ? Les conventions fiscales conclues notamment par la France avec l'Allemagne et le Royaume-Uni contiennent en effet une disposition de type arbitral.

**1685** - La question de l'articulation entre la Convention européenne d'arbitrage et les clauses arbitrales des conventions bilatérales des Etats membres est complexe. Elle devrait être prochainement à l'ordre du jour des séances du F.C.P.T<sup>1444</sup>.

**1686** - Un premier élément de réponse peut être trouvé dans les dispositions de l'article 15 de la Convention qui stipule que « *la présente convention ne porte pas atteinte aux obligations plus larges en matière d'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées qui peuvent découler d'autres conventions auxquelles les Etats contractants sont ou seront partis ou du droit interne de ces Etats* ». Elle crée un droit supplémentaire au profit des contribuables concernés<sup>1445</sup>.

## 2) Application dans le temps

**1687** - Si la Convention européenne d'arbitrage stipule, dans le cadre de son article 6-2, que « *l'accord amiable est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants concernés* », rien n'est en revanche précisé concernant la décision obtenue à l'issue de la phase arbitrale. Il est rappelé que la clause 25-5 de la convention modèle O.C.D.E. prévoit expressément que la décision d'arbitrage doit être appliquée quels que soient les délais de droit interne.

**1688** - Certains Etats pourraient ainsi avoir des difficultés à appliquer l'accord définitif compte tenu de leurs législations internes<sup>1446</sup>. Il pourrait alors être soutenu que la décision des autorités compétentes étant un accord amiable, les dispositions de l'article 6-2 s'appliquent.

<sup>1444</sup> Voir DOC :JTPF/002/2013/EN de janvier 2013, précité, p. 15.

<sup>1445</sup> Voir BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912, n° 290.

<sup>1446</sup> Voir *Supra* n° 763 -.

**1689** - Ce point aurait mérité d'être abordé dans le cadre du code de conduite afin d'être clarifié.

\*\*\*\*\*



## **Conclusion du Chapitre 2 : La phase arbitrale de la Convention européenne d'arbitrage**

**1690** - La Convention européenne d'arbitrage, malgré son titre, n'instaure pas une véritable procédure d'arbitrage puisque l'avis de la commission n'a pas l'autorité de la chose jugée, la décision finale est formellement prise par les autorités compétentes et les membres de la commission consultative ne sont pas tous indépendants. Comme pour les procédures des conventions bilatérales, à l'exception peut-être de celles conclues récemment par les Etats-Unis, il convient de parler d'une procédure « de type arbitral » plutôt que d'une procédure d'arbitrage.

**1691** - Toutefois, les Etats européens sont allés incontestablement plus loin que ce qui a pu être mis en place dans le cadre des conventions bilatérales en vigueur à l'époque de son adoption. La saisine de la commission consultative est obligatoire et elle impose aux autorités compétentes une obligation de résultat. Elle est par ailleurs encadrée dans des délais et les règles de procédure qui la régissent, que ce soit au regard de la compétence de la commission consultative, de sa composition ou encore de son fonctionnement, sont plus explicites. A cet égard, le code de conduite adopté par le Conseil a permis des avancées significatives en termes de clarification des règles procédurales.

**1692** - Il n'en demeure pas moins que les cas traités à ce jour sont encore très peu nombreux. « L'arbitrage » constitue en effet, principalement, un moyen de pression pour que les autorités compétentes trouvent, dans le cadre de la phase amiable, une solution éliminant les cas de double imposition.

**1693** - Les travaux futurs du F.C.P.T pourraient encore entraîner quelques évolutions notables, notamment au regard d'une possible adoption du principe de la « dernière meilleure offre ».

## CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

**1695** - La nécessité d'améliorer les mécanismes existants de résolution des différends fiscaux internationaux s'est imposée au début des années 2000. Pour la Commission européenne, il s'agissait d'améliorer le fonctionnement de la Convention européenne d'arbitrage, tant au niveau de sa phase amiable que de sa phase arbitrale. Pour l'O.C.D.E. et l'O.N.U., il convenait de compléter la procédure amiable des conventions modèles par l'ajout de techniques supplémentaires visant à permettre un règlement définitif des litiges.

**1696** - Plusieurs constats ressortent de l'analyse des travaux de ces organisations et de leur impact sur la pratique des Etats.

**1697** - Tout d'abord, les procédures de médiation ou de conciliation, sans être complètement écartées par l'O.C.D.E et l'O.N.U, n'ont pas été retenues par ces instances puisqu'elles n'offrent pas au contribuable la garantie de la résolution du différend.

**1698** - Les Etats n'ont pas plus été convaincus par l'utilité de ces procédures, qui sont ignorées des conventions fiscales récentes, comme elles l'étaient des conventions plus anciennes.

**1699** - En revanche, l'O.C.D.E. et, avec moins de convictions, l'O.N.U., ont reconnu l'intérêt de la saisine d'une commission d'arbitrage à l'issue de discussions infructueuses entre les autorités compétentes. Pour autant, ce n'est pas véritablement une procédure d'arbitrage qui est recommandé dans les conventions modèles. En effet, toutes les personnes nommées au sein de la commission ne remplissent pas les conditions d'indépendance et d'impartialité impératives à la qualité d'arbitre puisque les représentants des Etats peuvent y siéger. Surtout, la commission d'arbitrage ne fait qu'aider les autorités compétentes à trouver un accord. La résolution du différend reste le fruit de la procédure amiable et la solution présentée au contribuable a, en conséquence, la nature et la portée d'un accord amiable.

**1700** - Les travaux engagés pour améliorer les mécanismes conventionnels de résolution des différends ont donc permis, non pas l'émergence de voies nouvelles de règlement de la double imposition, mais l'émergence d'une nouvelle forme de procédure amiable. A côté de celle instaurée dès le projet de convention modèle de 1963, sans garantie de résolution, existe désormais une procédure amiable, avec obligation de résultat.

**1701** - Si cette approche apparaît nouvelle dans le cadre des conventions fiscales internationales, elle ne l'est pas au sein de l'Union européenne.

**1702** - C'est en effet une solution similaire qui a été retenue dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage. Si la proposition de directive de 1976 instaurait une procédure d'arbitrage autonome de la procédure amiable, la Commission européenne a proposé, dès 1984, une alternative en vertu de laquelle la décision de la commission consultative est endossée par les autorités compétentes, à défaut pour elles d'avoir trouvé une autre solution dans les six mois de la communication de la décision de la commission.

**1703** - La nouvelle procédure amiable, modèle O.N.U, se distingue sur trois points essentiels de la procédure européenne. La commission dite d'arbitrage est compétente pour tous les différends trouvant leur fondement dans le paragraphe 1 de l'article 25 et non pas uniquement pour les questions d'application du principe de pleine concurrence. Sa saisine n'est pas obligatoire, le droit d'initiative appartenant à l'une ou l'autre des autorités compétentes. Elle peut être initiée à l'issue d'un délai de trois ans, et non de deux.

**1704** - La nouvelle procédure amiable, modèle O.C.D.E., présente également quelques différences, outre un champ d'application plus large :

- C'est le contribuable qui a l'initiative de la demande de saisine de la commission d'arbitrage alors que dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage, elle s'impose, en principe, au contribuable de la même manière qu'elle s'impose aux autorités compétentes. La position de la France est toutefois de demander l'accord du contribuable avant d'engager la phase arbitrale.

- Le contribuable n'a pas à se désister de ses recours de droit interne pour que la commission d'arbitrage puisse être saisie. En application de l'article 7-3 de la Convention européenne d'arbitrage, les contribuables, notamment français, peuvent avoir à renoncer à leurs recours internes. En pratique toutefois, l'autorité compétente française ne fait pas systématiquement application de cette disposition.

- La durée de deux ans de la procédure amiable est plus nettement définie. Elle court à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre Etat contractant, et non pas à compter du désistement du dernier recours de droit interne.

- Les autorités compétentes n'ont pas la possibilité de trouver une solution différente de celle émanant de la commission d'arbitrage.

- Le contribuable peut refuser l'accord amiable appliquant la décision de la commission d'arbitrage. Une telle disposition n'est pas expressément prévue par la Convention européenne d'arbitrage, ce qui laisse place à des incertitudes et des divergences de positions entre Etats, que les travaux du F.C.P.T. n'ont pas levées.

- Enfin, il est stipulé que l'accord amiable résultant de la décision de la commission d'arbitrage s'applique quels que soient les délais de droit interne. Une telle disposition n'est prévue que dans le cadre de la phase amiable de la procédure européenne.

**1705** - La nouvelle procédure amiable avec obligation de résultat de l'O.C.D.E. présente en conséquence plus de garanties formelles pour le contribuable que celle, plus ancienne, de la Convention européenne d'arbitrage.

**1706** - Les Etats, encore peu nombreux, qui ont conclu ou renégocié depuis 2008 des conventions stipulant la saisine obligatoire de la commission d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable ont adopté une rédaction proche de celle proposée par l'O.C.D.E., à l'exception toutefois des Etats-Unis.

**1707** - Déjà moteur dans la promotion de l'arbitrage fiscal international, cet Etat pourrait bien encore être le vecteur d'évolutions à venir dans la mise en œuvre de la nouvelle forme de procédure amiable. Le principe de la « dernière meilleure offre, une commission d'arbitrage totalement indépendante et une disposition qui sanctionne enfin efficacement le manque de diligence d'une autorité compétente sont déjà d'application dans quatre de ses conventions fiscales.

**1708** - L'exemple n'est-il pas à suivre ?

\*\*\*\*

## CONCLUSION GENERALE

---

**1709** - La lutte contre la double imposition, et plus particulièrement celle résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées, a été l'une des priorités des organisations internationales dans les années 2000. Pour l'O.C.D.E., la résolution efficace des différends fiscaux internationaux constitue en effet « *un aspect fondamental d'une obligation inscrite dans le droit international : la mise en œuvre de bonne foi d'une convention fiscale dans son ensemble*<sup>1447</sup> ». Quant à la Commission européenne, elle a rappelé notamment que « *la double imposition internationale est un obstacle majeur à l'activité et aux investissements transfrontaliers au sein de l'UE. (...). Son élimination est un objectif fondamental et un principe essentiel de toute solution coordonnée* »<sup>1448</sup>.

**1710** - Les travaux de l'O.C.D.E. et ceux du F.C.P.T. ont permis d'identifier les principales causes de dysfonctionnement des procédures actuelles de règlement de la double imposition, principalement économique, et de proposer certaines solutions concrètes et pragmatiques.

**1711** - Ainsi, s'agissant de la procédure amiable des conventions fiscales bilatérales, les efforts du groupe de travail de l'O.C.D.E. ont tout d'abord porté sur la clarification, autant que possible, des exigences à respecter par le contribuable souhaitant engager une procédure amiable. A cette fin, une définition uniforme du point de départ du délai dans lequel une entreprise doit introduire sa demande d'ouverture de la procédure amiable a été recherchée. La notion de « probabilité d'imposition non conforme à la convention », le contribuable devant démontrer qu'il n'est pas seulement possible, mais probable, que les mesures prises par l'un des deux Etats entraînent une telle imposition, a été précisée. Les circonstances dans lesquelles le contribuable peut se voir refuser l'accès à la procédure amiable, notamment en cas de fraude ou d'évasion fiscale, ont été définies et les causes de blocage de la procédure, liées par exemple à la mise en œuvre des recours de droit interne ont été analysées, sans toutefois qu'une proposition de solution soit clairement identifiée sur ce point.

---

<sup>1447</sup> OCDE, rapport d'étape de 2004, *Améliorer le processus de résolution des différends fiscaux internationaux*, précité, p. 2.

<sup>1448</sup> Voir notamment Communication de la Commission, au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, *Coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres dans le marché intérieur*, Doc. COM (2006) 823, final, du 19 décembre 2006, précité n° 1230 -.

**1712** - Certaines questions relatives au fonctionnement effectif de la procédure amiable ont ensuite été examinées. Ainsi, la mise en place de mécanismes de suspension du recouvrement de l'impôt et du cours des intérêts de retard pendant la durée de la procédure amiable a été encouragée. Par ailleurs, si certains Etats, comme l'Australie, la Belgique jusqu'en 2003, le Brésil et encore l'Inde, considèrent que l'article 25 ne peut pas s'appliquer pour éliminer la double imposition économique lorsque la convention fiscale n'inclut pas le paragraphe 2 de l'article 9 relatif au mécanisme de l'ajustement corrélatif, l'O.C.D.E. a clairement indiqué que la mise en œuvre de la procédure amiable ne dépend pas de l'existence d'un tel article dans la convention fiscale considérée. Un cadre temporel a également été élaboré, encadrant dans des délais les différentes étapes de la procédure amiable, afin d'en limiter la durée à 24 mois au maximum. La question de l'organisation des autorités compétentes et des ressources dont elles disposent a été abordée à cette occasion. Pour la première fois, l'O.C.D.E. a reconnu que les ressources humaines sont susceptibles d'avoir l'impact le plus fondamental sur la capacité de l'Etat contractant à mener de façon efficace la procédure amiable. S'agissant enfin de la participation du contribuable, on peut regretter que l'O.C.D.E. ait recommandé que celle-ci soit limitée à l'exposé de son point de vue et à l'établissement des faits de l'espèce.

**1713** - Enfin, les fondements et les modalités d'application de l'accord amiable ont été discutés. L'O.C.D.E. a reconnu que si l'accord amiable devait en principe être fondé sur le principe de pleine concurrence, les autorités compétentes peuvent avoir recours à des considérations d'équité lorsque la stricte application du droit national et des dispositions de la convention applicable excluent tout accord. Dans de telles situations, la solution trouvée doit être au bénéfice du contribuable et être basée sur les mérites de l'espèce et non pas sur une approche globale, dans le cadre de tractations d'ensemble entre autorités compétentes.

**1714** - Trois sujets, bien qu'évoqués dans le cadre du rapport d'étapes de 2004, n'ont finalement pas été traités par l'O.C.D.E., du fait sans doute de leur grande complexité.

**1715** - Le premier sujet concerne la question des ajustements dits secondaires. Certains Etats considèrent que le transfert anormal de bénéfices caractérise une transaction dans laquelle les bénéfices excédentaires résultant du redressement sont traités comme s'ils avaient été transférés sous la forme, selon les législations nationales, de dividendes, d'un prêt ou encore d'apports en fonds propres. La problématique des ajustements secondaires peut se révéler extrêmement complexe à résoudre tant le risque de conflit de qualification entre les Etats est grand. L'accord amiable ne permet pas toujours d'éliminer la double imposition liée à la caractérisation de telles transactions. L'O.C.D.E. n'a pas apporté de

réponse concrète sur ce point.

**1716** - La France fait partie des neuf Etats de l'Union européenne à avoir des dispositions de droit interne permettant la caractérisation d'une transaction secondaire à la suite d'un redressement en matière de prix de transfert. Une telle transaction prend la forme d'un revenu réputé distribué assimilé à des dividendes si les termes de la convention fiscale applicable le permettent, donnant ainsi droit à l'application d'une retenue à la source. La France a cependant choisi une approche qui résout efficacement la problématique des ajustements secondaires dans le cadre de la procédure amiable. La documentation administrative reprend en effet une tolérance appliquée par l'administration fiscale selon laquelle, dès lors que la société accepte de procéder au rapatriement des sommes considérées comme constitutives d'un transfert de bénéfices, la retenue à la source notifiée n'est pas maintenue.

**1717** - Le second sujet est relatif aux cas dits triangulaires. Il existe plusieurs types de situations triangulaires mais qui toutes, impliquent trois Etats. La complexité vient du fait que les conventions fiscales sont conclues sur une base bilatérale. Lors d'une procédure amiable, les effets collatéraux sur le troisième Etat ne sont pas couverts. Certes, l'O.C.D.E. suggère que ces situations soient réglées par une approche tripartite ou par l'ouverture de deux procédures amiables en parallèle. Mais il peut s'avérer impossible de concilier les dispositions des deux conventions fiscales, notamment parce que ces conventions contiennent une version différente de l'article 7 de la convention modèle, relatif à l'attribution de profit aux établissements stables. L'O.C.D.E. a en effet fondamentalement changé le principe régissant l'attribution des bénéfices à un établissement stable à partir de 2008. Dans le cadre de ses travaux relatifs à l'amélioration des mécanismes de règlement des différends fiscaux, aucune solution globale et cohérente n'a pu être dégagée pour régler la double imposition résultant d'un redressement en matière de prix de transfert impactant trois Etats.

**1718** - La doctrine administrative française n'aborde pas ce sujet.

**1719** - Enfin, le troisième sujet porte sur les dispositions de l'article 25 paragraphe 3, et plus particulièrement sur celles visant à éliminer la double imposition dans des cas non prévus par la convention. Dans ces situations, la double imposition peut être éliminée sur le seul fondement du paragraphe 3 puisque la procédure amiable prévue aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25 n'est pas disponible. Mais certains Etats considèrent que les dispositions du paragraphe 3, seconde phrase, accordent *de facto* un pouvoir quasi législatif aux autorités compétentes. En conséquence, ils ne l'incluent pas dans leurs conventions

fiscales. C'est notamment le cas de la Belgique ou encore du Mexique. L'O.C.D.E devait réexaminer le troisième paragraphe de l'article 25 afin qu'il puisse être plus largement utilisé dans les cas appropriés, en particulier en relation avec la double imposition des succursales d'un même contribuable. A l'issue des travaux relatifs à l'amélioration des mécanismes de règlement des différends fiscaux, les commentaires sur ce paragraphe ont été amendés à la marge, sans véritablement régler le point. Il serait pourtant souhaitable, si les conflits liés à la détermination de la base imposable des établissements stables continuent à prendre de l'importance dans les années qui viennent, de donner à ces accords amiables un fondement juridique mieux admis par l'ensemble des Etats. Par exemple, une disposition qui accorderait à l'établissement stable la possibilité de demander l'ouverture de la procédure amiable pourrait être ajoutée à l'article 25 ou à l'article conventionnel relatif à la non-discrimination.

**1720** - La France inclut dans ses conventions les dispositions du paragraphe 3 de l'article 25, sauf si son partenaire conventionnel le refuse. Toutefois, le pouvoir accordé à l'autorité compétente pour se concerter dans la cadre de ces dispositions apparaît juridiquement contestable toutes les fois où l'accord amiable peut s'analyser comme restreignant ou, au contraire, élargissant le champ d'application de la convention fiscale.

**1721** - Par ses travaux et ses commentaires sur l'article 25, l'O.C.D.E a tenté d'engager les Etats à l'adoption de pratiques procédurales concordantes afin d'améliorer le fonctionnement de la procédure amiable. Mais cette organisation ne produit pas de textes contraignants, ce qui inévitablement entraîne des différences d'interprétation et d'application de la part des Etats.

**1722** - La pratique de la France, en matière de procédure amiable des traités bilatéraux, s'écarte ainsi, sur un certain nombre de points, des recommandations émises par l'O.C.D.E.

**1723** - En effet, si selon cette organisation, le contribuable a le droit de soumettre son cas aux autorités compétentes, il est de jurisprudence constante que le contribuable français ne dispose pas d'un tel droit à l'ouverture de la procédure amiable. L'autorité compétente française détient en effet un pouvoir d'appréciation du bien-fondé de la demande. Certes, ce pouvoir s'est largement réduit avec la publication de l'instruction administrative du 23 février 2006, largement reprise au BOFIP, qui prévoit les situations dans lesquelles l'autorité compétente refuse l'ouverture de la procédure amiable. Toutefois, celle-ci n'a toujours pas l'obligation de motiver sa décision de rejet de l'ouverture de la procédure



amiable, contrairement à ce qui se pratique dans d'autres pays, comme en Belgique ou au Canada. Elle n'est pas en compétence liée.

**1724** - Si l'O.C.D.E. considère que la durée de trois ans pour introduire la demande d'ouverture de la procédure amiable est un minimum, la France en fait un maximum. Les délais stipulés dans ses conventions en vigueur varient en effet de six mois à trois ans.

**1725** - Plus fondamentalement, l'autorité compétente française refuse, depuis la publication de l'instruction administrative du 23 février 2006, d'engager une procédure amiable lorsque la pénalité pour manquement délibéré a été appliquée et est devenue définitive. On peut s'interroger sur la légalité de cette disposition administrative qui crée une restriction d'accès à la procédure amiable alors même que celle-ci n'est pas prévue par les stipulations de la convention bilatérale applicable. Le contribuable qui souhaiterait contester le rejet de sa demande pourra le faire par la voie du recours pour excès de pouvoir, un tel refus constituant un acte administratif détachable de la procédure ou par la voie d'une action en responsabilité pour faute de l'Etat puisque désormais, la faute lourde n'est plus requise pour pouvoir engager la responsabilité de l'administration fiscale. Lorsque la convention fiscale prévoit, de façon obligatoire, l'engagement d'une procédure dite d'arbitrage à l'issue d'une procédure amiable infructueuse, il semble également possible de contester le rejet de la demande d'ouverture au travers d'une action en décharge sur le fondement de l'article L 190 du LPF. La sanction d'un refus irrégulier serait alors la décharge de l'impôt litigieux s'il est admis que la privation du droit d'engager la phase d'arbitrage est constitutive d'un vice de procédure.

**1726** - Par ailleurs, la documentation administrative indique que, s'agissant des procédures amiables relatives à des doubles impositions en matière de prix de transfert, l'autorité compétente fondera sa position sur les lignes directrices de l'O.C.D.E. et sur le principe de pleine concurrence. Certains auteurs en ont conclu que le recours à l'équité ne serait pas possible, sauf bien évidemment à ce que la convention fiscale applicable le prévoie expressément. C'est notamment le cas des conventions conclues par la France avec la Belgique, le Luxembourg et certains pays d'Afrique. Toutefois, il semble possible de soutenir que l'application du principe de pleine concurrence n'est jamais totalement déconnectée d'une certaine forme d'équité, notamment *infra legem*. En tout état de cause, si l'administration fiscale ne suivait pas sa doctrine et devait conclure l'accord amiable sur un fondement autre que sur le principe de pleine concurrence, par exemple dans le cadre d'un règlement global d'un ensemble de dossiers, le contribuable ne serait pas en mesure de contester la décision des autorités compétentes devant le juge. L'analyse de la nature

juridique de l'accord amiable a en effet permis de démontrer que celui-ci bénéficie d'une immunité contentieuse, à la manière des actes de gouvernement. En contrepartie, il est inopposable au juge, qui conserve sa liberté d'appréciation de l'espèce. Cette position n'est pas partagée par tous les pays. En Allemagne, en Finlande, aux Pays-Bas, au Royaume-Uni et en Suède notamment, l'accord amiable s'impose sur toutes décisions juridictionnelles.

**1727** - Enfin, en France, la procédure amiable est, en principe, un recours qui peut être engagé en parallèle des recours de droit interne. Cette position est donc parfaitement conforme à celle de l'O.C.D.E. Toutefois en pratique, les services de la direction générale des finances publiques conditionnent désormais quasi systématiquement la conclusion d'un règlement d'ensemble au désistement du contribuable de son recours à la procédure amiable. Une telle pratique, adoptée également par d'autres Etats, est très critiquable puisqu'elle revient à faire de la procédure amiable, non plus un recours supplémentaire offert au contribuable mais une alternative aux recours hiérarchiques.

**1728** - Le contribuable français n'a, en conséquence, pas toujours la volonté de s'engager dans la voie de la procédure amiable.

**1729** - Sa situation est encore plus délicate depuis l'abrogation de l'article L189 A du LPF. Désormais, l'ouverture d'une procédure amiable ne suspend plus la mise en recouvrement de l'impôt redressé, ni le cours des intérêts de retard. On ne peut que regretter la disparition du dispositif spécifique aux procédures amiables. Le sursis de paiement de droit commun n'est pas adapté puisqu'il ne s'applique que si le contribuable français s'engage dans la voie contentieuse de droit interne. Le cours des intérêts de retard n'est pas suspendu pendant la durée de la procédure amiable. Enfin, l'éventuel remboursement d'impôt obtenu à l'issue de la procédure amiable n'est pas assorti d'intérêts moratoires. Cette situation est particulièrement inéquitable. Il serait souhaitable, à tout le moins, que les articles L 277 du LPF, relatif au régime de suspension de paiement de droit commun et L 208 du LPF, régissant les conditions de versement des intérêts moratoires, soient amendés. Le contribuable français devrait pouvoir demander la suspension du paiement de l'impôt redressé dans le cadre de l'ouverture d'une procédure amiable sans être obligé de s'engager, en parallèle, dans un recours juridictionnel ; le remboursement du trop-perçu à l'issue d'une procédure amiable devrait être expressément prévu comme étant une situation ouvrant droit au versement d'intérêts moratoires.

**1730** - La procédure amiable offre donc très peu de garantie aux contribuables français. Elle occupe d'ailleurs une place particulière dans notre ordre juridique puisque ce n'est

pas une procédure contentieuse, ni une procédure gracieuse. Quant à l'accord amiable, c'est un acte *sui generis*.

**1731** - La France, comme les autres Etats membres de l'O.C.D.E., a été longtemps réfractaire à toute autre procédure bilatérale plus contraignante. Toutefois, les travaux de l'O.C.D.E. ont permis une évolution remarquable en faveur du contribuable. L'O.C.D.E. a, en effet, intégré, dans la version publiée en 2008 de sa convention modèle, un modèle de clause d'arbitrage, avec des variantes proposées sur certains aspects procéduraux et un modèle d'accord amiable qui règle les modalités de fonctionnement de cette procédure. Cette modification de l'article 25 est sans doute l'une des plus importantes depuis la publication du projet de convention modèle de 1963.

**1732** - Certes, le principe de l'arbitrage instauré en prolongement de la procédure amiable n'est pas une nouveauté puisqu'il est connu depuis 1989, avec la première convention de ce genre, conclue en 1989 entre les Etats-Unis et l'Allemagne. En 2008, plus d'une soixantaine de conventions fiscales en vigueur contenaient déjà une clause de type arbitral, applicable en cas d'échec de la procédure amiable. Mais ces clauses s'écartent, en bien des aspects, des procédures d'arbitrage de droit privé et présentent, là encore, fort peu de garanties pour le contribuable. Ainsi, dans la plupart de ces conventions, ce sont les autorités compétentes qui décident discrétionnairement de mettre en œuvre la procédure à l'issue de l'échec de leurs négociations. Aucun délai n'est stipulé au terme duquel la procédure amiable est considérée comme infructueuse. Le contribuable doit parfois s'engager à être lié par la décision de la commission d'arbitrage sans avoir connaissance de son contenu et sans être partie à la procédure. Le respect du secret professionnel qui s'impose aux autorités compétentes n'est pas formellement étendu aux arbitres. Enfin, les autorités compétentes font partie des commissions d'arbitrages.

**1733** - La très grande majorité de ces clauses ne sont jamais entrées en vigueur. Les Etats n'ont, en effet, généralement pas procédé à l'échange de notes diplomatiques prévues conventionnellement, ce qui témoigne de leurs réticences à l'égard de ces dispositions.

**1734** - Les travaux de l'O.C.D.E. ont le très grand mérite d'avoir permis l'aboutissement d'un nouveau type de clause dite d'arbitrage, nettement plus favorable au contribuable. Les parties, à savoir les Etats, n'ont plus l'initiative de la procédure, qui appartient au contribuable ; celui-ci peut refuser la décision qui lui est proposée à l'issue de la consultation de la commission d'arbitrage ; l'accord est applicable quels que soient les délais de droit commun. En outre, un modèle explicitant les modalités d'application de la

procédure arbitrale est proposé qui prévoit, notamment, un cadre temporel pour les étapes de la procédure et règle de façon intéressante la question de la confidentialité de la transmission des informations. Les arbitres sont considérés comme les représentants autorisés de l'autorité compétente les ayant nommés. Ils sont ainsi soumis aux mêmes règles de confidentialité que leur autorité compétente.

**1735** - Toutefois, on constate une réduction du champ d'application de la clause arbitrale. Si avant 2008, elle était généralement applicable pour l'ensemble des cas couverts par l'article 25, la nouvelle clause ne s'applique plus que pour les différends relevant du paragraphe 1 de cet article. Par ailleurs, les Etats n'ont toujours pas l'obligation de nommer des arbitres indépendants et impartiaux. Enfin, aucune sanction n'est prévue en cas de dépassement des délais procéduraux prévus conventionnellement ou dans le cadre du modèle d'accord amiable sur l'arbitrage. L'absence de diligence des autorités compétentes, largement constatée dans le cadre de la phase amiable risque donc de se retrouver dans le cadre de la phase arbitrale.

**1736** - En conséquence, on ne peut pas valablement parler de « procédure d'arbitrage ». La nouvelle procédure prévue par l'O.C.D.E. se distingue encore en bien des points des procédures d'arbitrage classiquement connues en droit international privé. Dans le cadre de ces dernières, les parties ont en effet l'initiative de la procédure. La sentence a la force de la chose jugée et tous les arbitres doivent, impérativement, être indépendants des parties et impartiaux.

**1737** - La procédure proposée par l'O.N.U à partir d'octobre 2011, s'écarte également, et même davantage, des critères traditionnellement requis pour que la qualification d'arbitrage puisse être retenue. Il est désormais prévu deux options à l'article 25 de la convention modèle. Dans la première, la procédure est close en cas de désaccord des autorités compétentes. Dans la seconde, celles-ci peuvent, si l'une ou l'autre des autorités compétentes le décide, saisir une commission d'arbitrage à l'issue de trois années de discussion infructueuse. En d'autres termes, les autorités compétentes peuvent, d'un commun accord, refuser de soumettre le différend à l'arbitrage. La procédure n'est en conséquence pas véritablement obligatoire. Par ailleurs, les autorités compétentes peuvent se mettre d'accord sur une autre solution que celle de la commission consultative dans les six mois suivant la communication de cette décision. Ces dispositions sont révélatrices de la réticence des pays en voie de développement à l'égard d'une procédure qui les déposséderait du pouvoir décisionnel.

**1738** - Dans les deux clauses modèles, la procédure dite d'arbitrage ne constitue donc que le prolongement de la phase amiable. La décision rendue par la commission est en effet endossée par les autorités compétentes. La résolution du différend reste ainsi le fruit de la procédure amiable et la solution présentée au contribuable a la nature et la portée d'un accord amiable.

**1739** - Les travaux de l'O.C.D.E. et de l'O.N.U n'ont en conséquence pas permis l'émergence de nouvelles voies de règlement de la double imposition mais l'émergence d'une nouvelle forme de procédure amiable, avec obligation de résultat. Les Etats n'ont pas accepté, formellement, de se dessaisir totalement du pouvoir décisionnel au profit d'arbitres. Les procédures de médiation et de conciliation, bien qu'étudiées, n'ont pas été retenues, principalement parce qu'elles ne garantissent pas l'élimination de la double imposition. Le seul mécanisme de règlement des différends fiscaux internationaux demeure en conséquence la procédure amiable. Toutefois, il en existe désormais deux types : l'une sans garantie de résolution, l'autre avec obligation de résultat, ce qui n'est pas une moindre évolution.

**1740** - Cette nouvelle approche des organisations internationales n'est pas différente, sur le principe, de celle retenue dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage dès 1990. Dans cette dernière, les autorités compétentes endossent également l'avis de la commission consultative ou se mettent d'accord sur une autre solution dans les six mois. La phase arbitrale ne peut pas non plus être valablement qualifiée de procédure d'arbitrage, notamment parce que les arbitres ne sont pas tous indépendants et que la décision de la commission consultative ne s'impose pas aux parties.

**1741** - Plusieurs éléments distinguent néanmoins la procédure européenne de la procédure amiable, nouvelle forme, des traités bilatéraux, en dehors du fait que les autorités compétentes n'ont pas la possibilité de trouver une solution différente de celle émanant de la commission d'arbitrage dans le cadre de la convention modèle O.C.D.E.

**1742** - Le droit d'initiative de la saisine de la commission consultative n'appartient pas au contribuable. Cette saisine s'impose, en principe, à celui-ci de la même manière qu'elle s'impose aux autorités compétentes. En pratique toutefois, certains Etats, dont la France, demandent l'accord du contribuable avant de saisir la commission consultative.

**1743** - En application de l'article 7-3 de la Convention, les contribuables doivent renoncer à leurs recours internes, s'ils souhaitent que la phase arbitrale soit engagée, lorsque la législation interne ne permet pas à l'autorité compétente de déroger aux décisions de leurs

instances judiciaires. La France a indiqué, dans une déclaration unilatérale annexée au texte de la Convention, qu'elle ferait application de cette disposition. Il a été démontré que la stricte application du droit français ne permettait pas de faire application de cet article puisque le régime de la chose jugée n'est pas d'ordre public. L'autorité compétente française a donc le pouvoir d'y renoncer. La déclaration unilatérale faite par la France lui permet en conséquence de déroger à son droit interne pour se placer dans le champ d'application des dispositions de l'article 7-3 de la Convention, alors même qu'elle n'en remplit pas les conditions.

**1744** - La commission consultative doit être saisie si les autorités compétentes ne se sont pas mises d'accord dans un délai de deux ans. Le point de départ de ce délai est moins clair que dans la procédure des conventions bilatérales. Si une application stricte des textes est faite d'un point de vue français, il court à compter du désistement du dernier recours de droit interne. Une telle disposition vide de son sens ce délai.

**1745** - La Convention ne stipule pas expressément que le contribuable peut refuser la décision proposée par les autorités compétentes à l'issue de la phase amiable ce qui laisse place à des incertitudes et des divergences de positions entre Etats. Celle de la France n'est pas explicitée dans la documentation administrative.

**1746** - Enfin, la Convention ne précise pas que la décision des autorités compétentes s'applique quels que soient les délais de droit commun.

**1747** - La procédure de la Convention européenne d'arbitrage présente en conséquence moins de garantie pour le contribuable que la procédure amiable, nouvelle forme, proposée par l'O.C.D.E.

**1748** - Les travaux du F.C.P.T. ont néanmoins significativement amélioré son fonctionnement. Dans un premier temps, il a poussé les Etats à déposer leur instrument de ratification des conventions d'adhésion des nouveaux Etats membres et à établir la liste de leurs arbitres. Ses efforts ont ensuite porté sur la recherche d'une définition uniforme du point de départ des délais procéduraux, l'établissement d'un cadre temporel, les mesures de suspension du recouvrement des dettes fiscales durant la procédure, la notion de pénalités graves ou encore le fonctionnement pratique de la procédure, comme la langue de travail, la rémunération des arbitres, le lieu des réunions. Le champ d'application de la Convention, plus particulièrement s'agissant de la question des cas triangulaires ayant trait aux prix de transfert et de celle des cas de sous-capitalisation, a été également débattu, ainsi que les questions du délai de constitution de la commission consultative et des

critères d'évaluation de l'indépendance des arbitres. Enfin, l'articulation de la Convention européenne d'arbitrage et des recours juridictionnels de droit interne a été étudiée.

**1749** - Les propositions faites à l'issue de l'ensemble des travaux des organisations internationales ou du F.C.P.T. ont-elles été suivies d'effets et adoptées, en tout ou partie, dans la législation ou la pratique de la France notamment ?

**1750** - Les dispositions du code de conduite adopté par le Conseil en 2004 à l'issue des premiers travaux du F.C.P.T. ont été intégrées dans l'instruction administrative du 23 février 2006 et reprises au BOFIP, à l'exclusion de certains délais du cadre temporel. Un grand nombre d'Etats membres ont fait de même. Les travaux du F.C.P.T. ont donc permis une avancée majeure quant à l'harmonisation d'un certain nombre de règles procédurales de la Convention européenne d'arbitrage.

**1751** - Toutefois, le F.C.P.T. n'a pas réussi à obtenir de consensus de la part des Etats sur certains points, qui constituent probablement aujourd'hui les principaux obstacles à l'efficacité de la Convention européenne d'arbitrage. Tel est le cas des divergences de positions des Etats au sujet de l'interprétation de la notion de « pénalités graves », de l'absence de définition unique du point de départ du délai de deux ans relatif à la durée de la phase amiable et surtout, de l'absence de sanction en cas de non-respect des délais procéduraux.

**1752** - S'agissant de la procédure amiable des conventions bilatérales, la France s'est engagée, timidement, dans la voie proposée par l'O.C.D.E.. Interdit en droit français en application de l'article 2060 du code civil, puisque la matière fiscale intéresse l'ordre public, l'arbitrage des litiges fiscaux est néanmoins possible en droit international. Sur les quinze conventions en vigueur qui ont été conclues ou renégociées par la France depuis 2008, trois seulement prévoient le recours à une procédure amiable, assortie d'une obligation de résultat, à savoir les conventions conclues avec le Royaume-Uni (2008), les Etats-Unis (2009) et la Suisse (2009). Sur les quatre conventions conclues avant 2008 qui contiennent une clause compromissoire, seule celle avec l'Allemagne est applicable. Les clauses dites d'arbitrage conclues avec le Canada, le Québec ou encore le Kazakhstan ne sont, en effet, jamais entrées en vigueur.

**1753** - L'analyse de ces sept conventions ne permet pas de dégager de position précise de la France en matière « d'arbitrage », tant leur contenu varie selon les conventions, que ce soit en termes de champ d'application, d'obligations imposées au contribuable, de composition de la commission d'arbitrage ou encore de délais procéduraux. Cette absence

d'uniformité des dispositions conventionnelles est, sans doute, révélatrice d'un manque de conviction de l'Etat français pour ce mode de règlement de la double imposition.

**1754** - Pourtant, les Etats-Unis ont réussi à faire accepter à la France des dispositions que l'on aurait pu penser inacceptables au regard du relatif peu d'engagement de la France en matière d'arbitrage. En effet, les Etats-Unis ont développé une procédure particulière, fondée sur le principe de la « dernière meilleure offre », dans le cadre de ses conventions avec l'Allemagne, la Belgique, le Canada et la France. Ils ont, en outre, réussi à imposer à leurs partenaires la nomination d'arbitres véritablement indépendants, les Etats ne pouvant pas nommer de représentants au sein de la commission d'arbitrage. Ils ont, enfin, adopté une disposition pragmatique et redoutablement efficace qui sanctionne le manque de diligence d'une autorité compétente : celle qui ne présente pas, dans les délais impartis, sa proposition pour résoudre le différend perd le cas.

**1755** - Les Etats-Unis ont ainsi réussi à pallier les deux principales insuffisances restantes des procédures amiables, nouvelle forme et de la Convention européenne d'arbitrage.

**1756** - Cet Etat pourrait bien, encore une fois, servir de moteur pour continuer à faire évoluer le mode de règlement des différends fiscaux dans le cadre des procédures amiables.

**1757** - La France devrait prendre modèle et accepter dans le cadre de ses prochaines conventions prévoyant une procédure amiable, nouvelle forme, d'instaurer les dispositions qu'elle a adoptées dans le cadre de sa convention avec les Etats-Unis.

**1758** - L'O.N.U encourage déjà ouvertement le recours à la procédure de la « dernière meilleure offre ». L'O.C.D.E. y fait référence mais précise encore sa préférence pour la procédure classique de « l'opinion indépendante ». Quant au F.C.P.T., la possibilité de recourir à ce type de procédure dans le cadre de la Convention européenne d'arbitrage est à l'ordre du jour de ses prochains travaux.

**1759** - La procédure de la « dernière meilleure offre » est en effet particulièrement adaptée aux questions principalement factuelles, donc aux différends relatifs aux prix de transfert. Elle présente un certain nombre d'avantages : elle permet une procédure simplifiée donc plus rapide et moins coûteuse ; elle pourrait inciter les autorités compétentes à adopter des positions raisonnables afin de ne pas perdre à cause d'une prise de position extrême ; elle allège le travail de l'arbitre qui ne doit qu'exposer *brièvement* les motifs de sa décision.

**1760** - Il existe néanmoins un risque qu'aucune des solutions proposées par les autorités compétentes ne s'avère satisfaisante pour le contribuable, soit parce qu'elles ne font pas



application du principe de pleine concurrence, soit parce qu'elles ne permettent pas d'éliminer pleinement la double imposition subie par le groupe. Mais dans la mesure où l'accord obtenu ne s'impose pas au contribuable, celui-ci aurait donc la possibilité de refuser l'accord amiable et d'actionner les recours de droit commun.

**1761** - L'adoption généralisée de la procédure de la « dernière meilleure offre » telle que proposée par les Etats-Unis, permettrait d'offrir aux contribuables une procédure de règlement des doubles impositions résultant des redressements en matière de prix de transfert véritablement efficace.

**1762** - L'approche adoptée par les Etats-Unis aurait, en outre, l'avantage d'être pragmatique puisqu'elle ne nécessiterait pas d'évolution des règles conventionnelles mais seulement la conclusion d'un *memorandum of understanding*.

**1763** - Il semble en effet illusoire d'espérer aujourd'hui de nouvelles avancées significatives par voie conventionnelle ou législative. Certes, la transformation de la Convention européenne d'arbitrage en directive, appelée de ses vœux depuis des décennies par la Commission européenne, et l'instauration de la C.J.U.E. en tant qu'instance arbitrale, si tant est qu'elle en ait la compétence, constituerait une parfaite solution pour harmoniser les pratiques entre Etats membres et garantir l'indépendance de l'arbitre.

**1764** - L'extension de son champ d'application aux questions relatives à la qualification d'un établissement stable permettrait d'éviter que la double imposition perdure au sein de l'Union européenne toutes les fois où l'une des autorités compétentes ne reconnaît pas l'existence d'un tel établissement dans l'autre Etats, ce qui arrive trop fréquemment.

**1765** - Les Etats pourraient s'engager conventionnellement à ne pas appliquer d'intérêts de retard lorsque l'autre Etat n'accorde pas d'intérêts moratoires au titre du trop-perçu, et réciproquement, à l'instar de ce que prévoit la législation des Pays-Bas,

**1766** - Mais en cette période de pression fiscale accrue et de stigmatisation des prix de transfert, la priorité des Etats n'est plus à la lutte contre la double imposition. Toute évolution qui porterait atteinte aux droits et obligations des Etats, ou aux compétences respectives des Etats membres et de l'Union européenne, risque d'être vouée à l'échec, du moins à court et moyen termes.

**1767** - L'abrogation de l'article L 189 A du LPF est révélatrice de ce nouvel état d'esprit. Pour l'Inspection générale des finances, auteur du rapport qui a préconisé la suppression de cet article, ce dispositif traitait avec une bienveillance excessive le contribuable sujet à la rectification des prix de ses transactions intra-groupe.

**1768** - Les efforts des Etats et des organisations internationales se concentrent désormais sur la lutte contre l'évasion fiscale et les pratiques fiscales dommageables, qui favorisent des doubles non-impositions.

**1769** - Selon la Commission européenne, « *la double non-imposition prive les États membres de recettes considérables et engendre une concurrence déloyale entre les entreprises au sein du marché unique. Elle survient lorsque des entreprises transfrontières échappent à l'impôt en raison de discordances entre les systèmes fiscaux nationaux. La planification fiscale agressive exploite souvent les vides juridiques existant entre les systèmes fiscaux des États membres précisément pour contourner l'impôt*<sup>1449</sup> ». Une consultation publique sur la double non-imposition des entreprises transfrontières a été lancée en février 2012, suivie d'un plan d'action sur deux ans adopté par la Commission le 6 décembre 2012<sup>1450</sup> pour renforcer la lutte contre l'évasion fiscale.

**1770** - Comme première mesure immédiate, la Commission a également adopté deux recommandations pour encourager les États membres à prendre des mesures rapides et coordonnées concernant des problèmes urgents. La première vise à encourager les Etats membres à doter l'Union européenne d'une position ferme à l'égard des paradis fiscaux, qui va au-delà des mesures existant au niveau international. La seconde concerne la planification fiscale agressive. Pour la Commission, il est nécessaire de veiller à ce que la charge fiscale soit partagée équitablement conformément aux choix effectués par les différents gouvernements.

**1771** - La Commission européenne a proposé le 25 novembre 2013 des modifications à la directive « mères-filiales » pour en combler les lacunes, utilisées par certaines entreprises pour échapper à l'imposition<sup>1451</sup>. En particulier, les entreprises ne pourraient plus exploiter les différences entre États membres dans le traitement fiscal appliqué aux paiements

---

<sup>1449</sup> Communiqué de presse du 29 février 2012 (voir site Internet de la Commission, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-201\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-201_fr.htm)). Dans ses conclusions du 24 juin 2011, le Conseil européen a demandé à la Commission de veiller à la prévention des pratiques dommageables et de présenter des propositions de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (voir site Internet du Conseil, <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=FR&f=ST%2023%202011%20INIT>)

<sup>1450</sup> COM(2012) 722 final, Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, {SWD(2012) 403 final}, {SWD(2012) 404 final} du 6 décembre 2012. Voir également l'article d'Emmanuel Raingeard de la Blétière, *Le plan d'action de la Commission européenne en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales*, Option finance, 8 avril 2013.

<sup>1451</sup> Voir communiqué de presse du 25 novembre 2013 (<http://www.europaforum.public.lu/fr/actualites/2013/11/comm-evasion-fiscale/index.html>)

intragroupe afin d'éviter de payer le moindre impôt<sup>1452</sup>. Cette proposition était prévue dans le plan d'action de 2012.

**1772** - L'O.C.D.E. s'est également emparée du sujet. Elle a indiqué, en mars 2012, que «*des changements fondamentaux sont requis pour prévenir efficacement la double non-imposition* » qui, de son avis, porte préjudice aux gouvernements, aux contribuables particuliers et aux grandes et petites entreprises<sup>1453</sup>. Des travaux ont été lancés afin d'examiner les règles fiscales qui autorisent le transfert de bénéfices imposables depuis le lieu où les entreprises exercent leurs activités. Ils font suite à une demande des leaders du G20 d'étudier la question de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.

**1773** - Ces travaux ont abouti à un premier rapport, publié en février 2013<sup>1454</sup>. Ce rapport confirme que l'érosion de la base d'imposition «*fait peser des risques réels et des menaces sur les recettes, la souveraineté et l'équité fiscales, dans les pays membres de l'OCDE comme dans les pays non membres* ». Il présente également les données recueillies sur l'existence et l'importance des possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices et donne un aperçu des principes fondamentaux qui sous-tendent l'imposition des activités transfrontalières qui créent ces opportunités.

**1774** - Un second rapport a été présenté fin juillet 2013<sup>1455</sup> relatif au *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Il vise à «*apporter des réponses coordonnées et globales au problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices*. » et se décline en quinze actions à mener d'ici à la fin 2015, lesquelles peuvent être regroupées en quatre grandes catégories : i) les actions générales, ii) les actions concernant la transparence et la communication, iii) les actions en rapport avec les conventions, et iv) les actions concernant les établissements stables et les prix de transfert.

---

<sup>1452</sup> La directive "mères-filiales" a été initialement conçue pour éviter que des entreprises appartenant au même groupe et établies dans des États membres différents ne soient imposées deux fois pour le même revenu (double imposition). Toutefois, il est apparu que certaines entreprises exploitent les dispositions de la directive et les disparités entre les règles fiscales nationales pour éviter toute forme d'imposition (double non-imposition). La proposition présentée le 25 novembre 2013 vise à combler ces lacunes.

Premièrement, elle met à jour la disposition anti-abus figurant dans la directive "mères-filiales", c'est-à-dire la mesure de protection contre les pratiques fiscales abusives. Deuxièmement, elle renforce la directive de manière à ce que certains montages fiscaux spécifiques (dispositifs de prêts hybrides) ne puissent plus bénéficier d'exonérations fiscales, voir communiqué de presse précité, note de bas de page n° 1451.

<sup>1453</sup> Voir <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/locde-beps-plan-daction.jhtml>

<sup>1454</sup> OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 12 février 2013, Editions OCDE.

<sup>1455</sup> Voir OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 19 juillet 2013, Editions OCDE. Voir également Infra, note de bas de page n° 25.

**1775** - Il est intéressant de constater que l'action 14 de ce plan concerne les mesures qui devraient être prises pour rendre plus efficace les mécanismes de résolution des différends fiscaux :

*“Action 14 – Make dispute resolution mechanisms more effective  
Develop solutions to address obstacles that prevent countries from solving treaty-related disputes under MAP, including the absence of arbitration provisions in most treaties and the fact that access to MAP and arbitration may be denied in certain cases ».*

**1776** - La lutte contre la double imposition n'est donc pas totalement occultée et demeure encore d'actualité au niveau de l'O.C.D.E. Il est vrai que les mesures préconisées dans le cadre des travaux du BEPS pourraient favoriser l'émergence de divergences d'interprétation des nouvelles règles entre Etats, qu'il convient de résoudre.

**1777** - Mais plusieurs sujets délicats devront être étudiés en prolongement et en complément des derniers travaux de l'O.C.D.E en matière d'amélioration du fonctionnement de la procédure amiable.

**1778** - Il serait souhaitable qu'un débat ait lieu autour de l'accès à la procédure amiable. Il a été démontré qu'un certain nombre d'Etats, dont la France, refusent d'engager une procédure amiable lorsqu'une « pénalité grave » a été appliquée. Sera-t-il possible d'admettre le recours à la procédure amiable en cas d'imposition non conforme résultant de l'application de mesures anti-abus ?

**1779** - Par ailleurs, il a été souligné dans le cadre de cette étude que les autorités compétentes ont une liberté d'appréciation du bien-fondé de la demande d'ouverture de la procédure amiable. La première phrase de l'article 25-2 de la convention modèle O.C.D.E. stipule en effet que « *L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée, (...°)* ». Une telle rédaction pourrait permettre à l'autorité compétente de refuser de discuter du cas présenté parce qu'il découle d'application de mesures anti-abus. Il conviendrait que les Etats s'engagent formellement à ne pas utiliser cette disposition pour éviter de résoudre le différend résultant de l'application de ces règles.

**1780** - S'agissant de l'arbitrage, il n'est pas non plus évident que les Etats souhaiteront lui donner un champ d'application permettant de résoudre les conflits d'interprétation de ces nouvelles règles. Rappelons que les Etats-Unis ont déjà prévu de s'engager dans une procédure d'arbitrage que si « *le cas n'est pas un cas particulier dont les deux autorités compétentes considèrent d'un commun accord, avant la date à laquelle les procédures*

*d'arbitrage auraient dû commencer, qu'il ne se prête pas à un règlement par voie d'arbitrage* »<sup>1456</sup>.

**1781** - Par ailleurs, des questions juridiques spécifiques pourraient survenir dans le cadre de schémas hybrides. Par exemple, un Etat pourrait avoir à appliquer les dispositions de l'article 7 alors que l'autre se trouverait dans le champ d'application de l'article 9. Les situations impliquant trois Etats pourraient également se multiplier. Les mécanismes actuels de la procédure amiable devraient donc être adaptés si les Etats souhaitent résoudre efficacement ces types de problématiques.

**1782** - Enfin, la question des ajustements secondaires, toujours non résolue, pourrait également prendre de l'importance dans le cadre des schémas hybrides.

**1783** - Les Etats-Unis ont apporté la preuve qu'il était possible de mettre en œuvre une procédure amiable qui garantit la résolution d'une imposition non conforme aux dispositions de la convention, dans des délais rapides et contraignants, avec l'aide d'arbitres indépendants et impartiaux.

**1784** - Les Etats auront-ils la volonté de suivre cette voie à l'avenir ? La double imposition pourrait bien être considérée, par certains, comme une double peine légitime pour les groupes ayant manqué de « civisme fiscal ».

\*\*\*\*\*

---

<sup>1456</sup> Voir les conventions conclues par les Etats-Unis avec la Belgique (art. 24-7, b) et avec la France (art.26-5 b). Voir également celles conclues avec l'Allemagne (art. 25-5 b) et avec le Canada (art. 26-6, b), avec une rédaction légèrement différente.

## **ANNEXES**

---

**Annexe 1 : Conventions fiscales conclues par la France, en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2014 – analyse des dispositions relatives aux procédures amiables**

**Annexe 2 : Clauses arbitrales des conventions fiscales bilatérales conclues dans le monde au 1<sup>er</sup> janvier 2014**

**Annexe 3 : Situations d'application de la Convention européenne d'arbitrage**

**Annexe 4 : Présentation de la procédure européenne d'arbitrage**

## **Annexe 1 :**

**Conventions fiscales conclues par la France, en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2014  
– analyse des dispositions relatives aux procédures amiables**



Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendante des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE	
<b>Etats membres de l'Union Européenne</b>														
1	<b>Allemagne</b>	21-juil-59	art 25	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	oui	non	non	oui	oui - art 25 A	
2	<b>Autriche</b>	26-mars-93	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
3	<b>Belgique</b>	10-mars-64	art 24	Oui	Non	Non	6 mois	Résidence	oui	oui	non	non		art s'applique aux succursales
4	<b>Bulgarie</b>	14-mars-87	art 22				trois ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
5	<b>Chypre</b>	18-déc-81	art 27	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
6	<b>Croatie</b>	19-juin-03	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
7	<b>Espagne</b>	10-oct-95	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
8	<b>Estonie</b>	28-oct-97	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		



	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendante des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
9	<b>Finlande</b>	11-sept-70	art 25	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
10	<b>Grèce</b>	21-août-63	art 26	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
11	<b>Hongrie</b>	28-avr-80	art 26	Oui	Oui	Non	3 ans	Résident ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
12	<b>Irlande</b>	21-mars-68	art 24	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
13	<b>Italie</b>	05-oct-89	art 26	Oui	Oui	Non	6 mois	Domicile	oui	oui	non	non		
14	<b>Lettonie</b>	14-avr-97	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
15	<b>Lituanie</b>	07-juil-97	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
16	<b>Luxembourg</b>	01-avr-58	art 24	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou autre Etat	oui	non	non	oui		
17	<b>Malte</b>	25-juil-77	art 26	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
18	<b>Pays-Bas</b>	16-mars-73	art 27	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
19	<b>Pologne</b>	20-juin-75	art 25	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
20	<b>Portugal</b>	14-janv-71	art 26	Oui	Oui	Non	2 ans à partir de la connaissance de la double imposition	Résidence	non	oui	non	oui		
21	<b>République Tchèque</b>	28-avr-03	art 25	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
22	<b>Roumanie</b>	27-sept-74	art 26	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	oui	oui		
23	<b>Royaume-Uni</b>	19-juin-08	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans ou 6 ans suivant l'année fiscale de l'imposition	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui	oui -	
24	<b>Slovaquie</b>	01-juin-73	art 27	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile	non	oui	non	oui		
25	<b>Slovénie</b>	07-avr-04	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
26	<b>Suède</b>	27-nov-90	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
27	<b>Etats non membres de l'Union Européenne</b>													

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
28	<b>Afrique du Sud</b>	08-nov-93	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
29	<b>Albanie</b>	24-déc-02	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
30	<b>Algérie</b>	17-oct-99	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
31	<b>Arabie Saoudite</b>	18-févr-82	art 18	Oui	Non	Non	2 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
32	<b>Argentine</b>	04-avr-79	art 26	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
33	<b>Arménie</b>	09-déc-97	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
34	<b>Australie</b>	20-juin-06	art 24	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		Art. 25 §5 : précisions sur l'Accord général sur le Commerce des Services
35	<b>Azerbaïdjan</b>	20-déc-01	art 25	Oui	Oui	Oui	2 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
36	<b>Bahreïn</b>	10-mai-93	art 21	Oui	Non	Non	2 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
37	<b>Bangladesh</b>	09-mars-87	art 25	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
38	<b>Bénin</b>	27-févr-75	art XLI	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou l'autre Etat	oui	non	non	oui		Détails sur commission mixte
39	<b>Bolivie</b>	15-déc-94	art 25	Oui	Oui	Non	3 ans	Domicile, nationalité ou au choix	non	oui	non	oui		
40	<b>Botswana</b>	15-avr-99	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
41	<b>Brésil</b>	10-sept-71	art 25	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
42	<b>Burkina Faso</b>	11-août-65	art 41	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou autre Etat	oui	non	non	oui		
43	<b>Cameroun</b>	21-oct-76 et avenant du 31-03-94	art 41	Oui	Non	Non	3 ans	Domicile	non	oui	oui	oui		
44	<b>Canada</b>	02-mai-75	art XXV	Oui	Oui	Non	2 ans	Résidence	non	oui	non	non	oui	
45	<b>Centrafrique</b>	13-déc-69	art 41	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou de l'autre Etat	oui	non	non	oui		
46	<b>Chili</b>	07-juin-04	art 24	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	non	non		Cas de l'article 9 visés dans le cadre de doutes sur application

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
														ou interprétation
47	<b>Chine</b>	30-mai-84	art 24	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
48	<b>Comores et Mayotte</b>	27 mars et 8 juin 1970	art 40	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou de l'autre Etat	oui	non	non	oui		Référence à la notion d'équité et détails sur la commission mixte
49	<b>Congo</b>	27-nov-87	art 27	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
50	<b>Corée du Sud</b>	19-juin-79	art 25	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence et nationalité si discrimination	non	oui	non	oui		
51	<b>Côte d'Ivoire</b>	06-avr-66	art 41	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou de l'autre Etat	oui	non	non	oui		contribuable + référence à l'équité
52	<b>Egypte</b>	19-juin-80	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
53	<b>Emirats Arabes Unis</b>	19-juil-89	art 21	Oui	Oui	Oui	2 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
54	<b>Equateur</b>	16-mars-89	art 25	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile, résidence, national	non	non	non	non		

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
55	<b>Etats-Unis</b>	31-août-94 et avenant du 13-janv-09	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résident ou nationalité	non	oui	oui	oui	Avenant du 13-janv-09 instaure une procédure d'arbitrage	
56	<b>Ethiopie</b>	15-juin-06	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résident ou nationalité si discrimination	non	oui	non	oui		
57	<b>Gabon</b>	20-sept-95	art 27	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		§5 prévoyant la fourniture d'une attestation de résidence pour bénéficier des avantages de la convention
58	<b>Géorgie</b>	07-mars-07	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résident ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
59	<b>Ghana</b>	05-avr-93	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résident	non	oui	oui	oui		
60	<b>Guinée</b>	15-févr-99	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résident ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
61	<b>Hong-Kong</b>	21-oct-10	art 24	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résident ou nationalité ou droit de séjour si discrimination	non	oui	oui	oui		Article 9 visé à l'article 25-3

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
62	<b>Ile Maurice</b>	11-déc-80	art 26	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
63	<b>Inde</b>	29-sept-92	art 27	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
64	<b>Indonésie</b>	14-sept-79	art 26	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité	non	oui	non	oui		
65	<b>Iran</b>	07-nov-73	art 25	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
66	<b>Islande</b>	29-août-90	art 25	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
67	<b>Israël</b>	31-juil-95	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité	non	oui	oui	oui		
68	<b>Jamaïque</b>	09-août-95	art 24	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
69	<b>Japon</b>	03-mars-95	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résident ou nationalité	non	oui	oui	oui		
70	<b>Jordanie</b>	28-mai-84	art 25	Oui	Oui	Non	3 ans	Résident ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
71	<b>Kazakhstan</b>	03-févr-98	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résident ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui	oui	
72	<b>Kenya</b>	07-déc-07	art 24	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résident ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		Article 9 visé à l'article 25-3

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
								n						
73	<b>Koweït</b>	07-févr-82	art 20	Oui	Non	Non	2 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
74	<b>Liban</b>	24-juil-62	art 40	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
75	<b>Lybie</b>	22-déc-05	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
76	<b>Macédoine</b>	10-févr-99	art 26	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
77	<b>Madagascar</b>	22-juil-83	art 24	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
78	<b>Malaisie</b>	24-avr-75	art 25	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
79	<b>Malawi (application de la convention franco-britannique de 1950)</b>	14-déc-50		Non	Oui	Non								
80	<b>Mali</b>	22-sept-72	art 41	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou l'autre Etat	oui	non	non	oui		référence à l'équité



	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
81	<b>Maroc</b>	29-mai-70	art 31	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Saisine de l'AC qui redresse puis de l'autre AC si la réclamation est sans suite au bout de 6 mois	non	non	non	oui		
82	<b>Mauritanie</b>	15-nov-67	art 41	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou l'autre Etat	oui	non	non	oui		
83	<b>Mexique</b>	07-nov-91	art 23	Oui	Oui	Non	2 ans	Résidence	non	oui	non	non		Article 9 visé à l'article 25-3
84	<b>Monaco</b>	18-mai-63	art 24	Oui	Oui	Oui	pas de délai prévu	pas précisé	oui	non	non	non		Absence d'article 25-1
85	<b>Mongolie</b>	18-avr-96	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
86	<b>Namibie</b>	29-mai-96	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
87	<b>Niger</b>	1er juin 1965	art 41	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou l'autre Etat	oui	non	non	oui		Référence à l'équité
88	<b>Nigeria</b>	27-févr-90	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	non		
89	<b>Norvège</b>	19-déc-80	art 26	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
90	Nouvelle-Calédonie	05-mai-83	art 23	Oui	Oui	Non	2 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
91	Nouvelle-Zélande	30-nov-79	art 24	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
92	Oman	01-juin-89	art 20	Oui	Non	Non	2 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
93	Ouzbékistan	22-avr-96	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence et nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
94	Pakistan	15-juin-94	art 26	Oui	Oui	Non	2 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
95	Panama	30-juin-11	art 23	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	non		
96	Philippines	09-janv-76	art 25	Oui	Oui	Non	2 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	non	oui		
97	Polynésie	28 mars et 28 mai 1957	art 15	Oui	Non	Non	pas de délai prévu	Domicile ou de l'autre Etat et auto-saisine	oui	non	non	oui		Référence à l'équité
98	Qatar	04-déc-90	art 21	Oui	Non	Non	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
99	<b>Québec (entente fiscale)</b>	01-sept-87 et avenant du 03-sept-02	art 24	Oui	Oui	Non	2 ans	Résidence	non	oui	non	non	Avenant du 03-sept-02 instaure une procédure d'arbitrage	Article 9 visé à l'article 25-3
100	<b>Russie</b>	26-nov-96	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
101	<b>Saint Martin</b>	21-déc-10	art 21	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
102	<b>Saint Pierre et Miquelon</b>	30-mai-88	art 23	Oui	Oui	Non	2 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
103	<b>Sénégal</b>	29-mars-74	art 41	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Domicile fiscal ou de l'autre Etat	oui	non	non	oui		
104	<b>Singapour</b>	09-sept-74	art 26	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
105	<b>Sri Lanka</b>	17-sept-81	art 23	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		
106	<b>Suisse</b>	09-sept-66 et avenants du 22-juil-97 et du 27-août-09	art XXVII	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	non	oui	Avenant du 27-août-09 instaure une procédure d'arbitrage	
107	<b>Syrie</b>	17-juil-98	art 23	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendant des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
108	Taiwan	24-déc-10 (accord)	art 24				3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
109	Thaïlande	27-déc-74	art 25	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
110	Togo	24-nov-71	art 41	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence ou de l'autre Etat	oui	non	non	oui		
111	Trinité et Tobago	05-août-87	art 26	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
112	Tunisie	28-mai-73	art 41	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
113	Turquie	18-févr-87	art 25	Oui	Oui	Oui	pas de délai prévu	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
114	Ukraine	31-janv-97	art 25	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
115	ex Union Soviétique	04-oct-85	art 17	Oui	Non	Non	Le plus rapidement possible	résidence	non	oui	oui	oui		
116	Venezuela	07-mai-92	art 25	Oui	Oui	Non	2 ans	Résidence ou nationalité si discrimination	non	oui	oui	oui		
117	Viêt-Nam	10-févr-93	art 23	Oui	Oui	Oui	3 ans	Résidence	non	oui	oui	oui		

	Pays	Date de signature de la Convention	Article de la convention relatif à la procédure amiable	Existence d'un article 25 ou similaire	Existence d'un article 9-1 ou similaire	Existence d'un article 9-2 ou similaire	Délai de saisine prévu	Saisine dans l'Etat de résidence ou autre solution	Exigence de l'existence d'une double imposition	PA indépendante des recours internes	Application de l'accord quels que soient les délais	PA applicable dans des cas non prévus par la convention	Existence d'une commission d'arbitrage	Particularité par rapport au modèle OCDE
118	Ex-Yougoslavie (valable pour la Bosnie, Kosovo, Monténégro et Serbie)	28-mars-74	art 25	Oui	Oui	Non	pas de délai prévu	Résidence	non	oui	non	oui		
119	Zambie (application Franco-britannique de 1950)	15-déc-93	art 26	Non	Oui	Non								
120	Zimbabwe	15-déc-93	art 25	Oui	Oui	Non	3 ans	Résidence ou nationalité si discrimination, indifférent si ni l'un ni l'autre	non	oui	oui	oui		

## **Annexe 2 :**

**Clauses arbitrales des conventions fiscales bilatérales conclues dans le monde au 31 mars 2014**

## CONVENTIONS FISCALES BILATERALES INCLUANT UNE CLAUSE D'ARBITRAGE

(A jour au 31 mars 2014)

### France-Allemagne

Protocole de 1989 à la convention du 21 juillet 1959 (28 septembre 1989) Article 25 a

- (1) Dans les cas visés à l'article 25, si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord amiable dans un délai de vingt-quatre mois décompté à partir du jour de réception de la demande du ou des contribuables concernés, elles peuvent convenir de recourir à une commission d'arbitrage.
- (2) Cette commission est constituée pour chaque cas particulier de la manière suivante : chaque Etat contractant désigne un membre et les deux membres désignent, d'un commun accord, un ressortissant d'un Etat tiers qui est nommé président. Tous les membres doivent être nommés dans un délai de trois mois à compter de la date à laquelle les autorités compétentes se sont entendues pour soumettre le cas à la commission d'arbitrage.
- (3) Si les délais mentionnés au paragraphe (2) ne sont pas respectés et à défaut d'un autre arrangement, chaque Etat contractant peut inviter le secrétaire général de la Cour permanente d'arbitrage à procéder aux désignations requises.
- (4) La commission d'arbitrage décide selon les règles du droit international et en particulier selon les dispositions de la présente Convention. Elle règle elle-même sa procédure. Le contribuable a le droit d'être entendu par la commission ou de déposer des conclusions écrites.
- (5) Les décisions de la commission d'arbitrage sont prises à la majorité des voix de ses membres et ont force obligatoire. L'absence ou l'abstention d'un des deux membres désignés par les Etats contractants n'empêche pas la commission de statuer. En cas de partage égal des voix, la voix du président est prépondérante.

### France – Etats-Unis

Avenant du 13 janvier 2009

Art 26-5. Si, dans le cadre d'une procédure amiable engagée en application du présent article, les autorités compétentes se sont efforcées de trouver un accord complet sans toutefois y parvenir, le cas est résolu par un arbitrage dans les conditions définies au paragraphe 6 du présent article et par toute règle ou procédure convenue d'un commun accord par les Etats contractants, si :

- a) des déclarations fiscales ont été produites dans au moins l'un des Etats contractants pour les années d'imposition concernées ;
  - b) le cas n'est pas un cas particulier dont les deux autorités compétentes considèrent d'un commun accord, avant la date à laquelle les procédures d'arbitrage auraient dû commencer, qu'il ne se prête pas à un règlement par voie d'arbitrage ; et
  - c) toutes les personnes concernées s'engagent conformément aux dispositions du d) du paragraphe
- Un cas non résolu ne doit toutefois pas être soumis à arbitrage lorsqu'une décision le concernant a déjà été rendue par une juridiction ou un tribunal administratif de l'un des Etats contractants.

Art 26-6. Aux fins d'application du paragraphe 5 et du présent paragraphe, les règles et définitions suivantes s'appliquent :

- a) l'expression « personne concernée » désigne la personne qui soumet le cas à l'autorité compétente afin qu'il soit examiné en vertu du présent article, ainsi que toute autre personne, le cas échéant, dont l'assujettissement à l'impôt dans l'un des Etats contractants peut être affecté directement par un accord amiable découlant de cet examen ;
- b) la « date d'ouverture », pour un cas donné, est la première date à laquelle les renseignements nécessaires pour entreprendre un examen sur le fond en vue d'un accord amiable ont été reçus par les autorités compétentes ;
- c) les procédures d'arbitrage concernant le cas soumis commencent au plus tard ;
  - i) deux ans à compter de la date d'ouverture de ce cas, à moins que les deux autorités compétentes n'aient auparavant convenu d'une date différente, et
  - ii) à la première date à laquelle l'engagement visé au d) a été reçu par les deux autorités compétentes ;
- d) la(les) personne(s) concernée(s) et ses(leurs) représentants ou agents doivent s'engager avant le début de la

procédure d'arbitrage à ne communiquer à aucune autre personne aucune des informations reçues au cours de la procédure d'arbitrage et provenant de l'un des Etats contractants ou de la commission d'arbitrage, à l'exception de la décision de cette commission ;

e) à moins qu'une personne concernée n'accepte pas la décision d'une commission d'arbitrage, celle-ci constitue une résolution prise d'un commun accord en vertu du présent article et lie les deux Etats contractants uniquement en ce qui concerne le cas considéré ; et

f) pour l'application de la procédure d'arbitrage au sens du paragraphe 5 et du présent paragraphe, les membres de la commission d'arbitrage et leur personnel sont des « personnes ou autorités » concernées auxquelles des renseignements peuvent être communiqués en vertu de l'article 27 (Echange de renseignements) de la Convention.

### France-Canada

#### Protocole de 1995 à la convention du 2 mai 1975 (30 novembre 1995)

Article 18 :

2. Il est ajouté à l'article 25 de la Convention un nouveau paragraphe 5 rédigé comme suit:

"5. Si les questions, les difficultés ou les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention ne peuvent être réglés, résolus ou dissipés par les autorités compétentes en application des dispositions des paragraphes 1, 2 ou 3, ces questions, ces difficultés ou ces doutes peuvent, d'un commun accord entre les autorités compétentes, être soumis à une commission d'arbitrage. Les décisions de la commission ont force obligatoire. La composition de la commission et les procédures d'arbitrage seront convenues entre les États contractants par échange de notes diplomatiques après consultation entre les autorités compétentes. Les dispositions du présent paragraphe prendront effet à compter de la date fixée par cet échange de notes diplomatiques."

### France - Kazakhstan

#### Convention du 3 février 1998 et protocole final

Art 25-6. Si les autorités compétentes ne peuvent parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents du présent article, le cas peut être soumis à un arbitrage à condition que les deux autorités compétentes ainsi que le contribuable en soient d'accord, et que le contribuable consente par écrit à être lié par la décision de la commission d'arbitrage. Les autorités compétentes peuvent communiquer à la commission d'arbitrage les renseignements nécessaires pour mener à bien l'arbitrage. La décision de cette commission lie les deux États contractants ainsi que le contribuable en ce qui concerne le cas soumis. Les procédures, y compris la composition de la commission d'arbitrage, sont établies entre les États contractants par échange de notes diplomatiques après consultation entre les autorités compétentes. Les dispositions du présent paragraphe ne prendront effet qu'à compter de la date fixée dans cet échange de notes diplomatiques.

### France - Québec

#### Avenant du 3 septembre 2002 modifiant l'entente du 1<sup>er</sup> septembre 1987

Art 24-5. Si les questions, les difficultés ou les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de l'Entente ne peuvent être réglés, résolus ou dissipés par les autorités compétentes en application des dispositions des paragraphes 1, 2 ou 3, ces questions, ces difficultés ou ces doutes peuvent, d'un commun accord entre les autorités compétentes, être soumis à une commission d'arbitrage. Les décisions de la commission ont force obligatoire. La composition de la commission et les procédures d'arbitrage seront convenues entre les Parties contractantes par échange de lettres après consultation entre les autorités compétentes. Les dispositions du présent paragraphe prendront effet à compter de la date fixée par cet échange de lettres. ».

### France – Royaume-Uni

#### Convention conclue le 19 juin 2008

Art. 26-5. Lorsque,

a) conformément aux dispositions du paragraphe 1, une personne a soumis son cas à l'autorité compétente d'un Etat contractant au motif que des mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention ; et que

b) les autorités compétentes ne sont pas en mesure de conclure un accord afin de résoudre le cas conformément aux dispositions du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la soumission du cas à l'autorité compétente de l'autre Etat contractant,



toutes les questions non résolues découlant de ce cas sont soumises à arbitrage à la demande de la personne. Ces questions non résolues ne sont cependant pas soumises à arbitrage lorsqu'une décision les concernant a déjà été rendue par une juridiction ou un tribunal administratif de l'un des Etats ou lorsque le cas a été soumis à l'une des autorités compétentes en application des dispositions de la Convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées. Sauf si une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable mettant en oeuvre la décision d'arbitrage, celle-ci s'impose aux deux Etats contractants et est appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces Etats. Les autorités compétentes des Etats contractants définissent par voie d'accord amiable les modalités d'application du présent paragraphe.

### France – Suisse

#### Avenant du 27 août 2009

Art 27-5. Lorsqu'une entreprise résidente d'un Etat contractant a présenté à l'autorité compétente de l'un des Etats contractants, en application du paragraphe 1, un cas relevant de l'article 9 de la présente Convention ou portant sur l'existence d'un établissement stable, au sens de l'article 5 de la présente Convention, dans l'autre Etat contractant ou afférent à la répartition des profits entre cette entreprise et son établissement stable situé dans l'autre Etat contractant, et que les autorités compétentes ont été dans l'incapacité d'arriver à un accord pour résoudre ce cas, en vertu du paragraphe 2, dans les trois ans suivant la soumission du cas à l'autorité compétente de l'un des Etats contractants, toute question non résolue posée par ce cas peut être soumise à un arbitrage si l'entreprise le demande. Cependant, les questions non résolues ne doivent pas être soumises à un arbitrage si toute personne directement concernée par ce cas est encore en droit, selon la législation interne de l'un des Etats contractants, d'obtenir une décision juridictionnelle de cet Etat contractant sur les mêmes questions, ou si une telle décision juridictionnelle a déjà été rendue. La décision d'arbitrage lie les deux Etats contractants et doit être appliquée nonobstant tout délai existant dans le droit interne de ces Etats. Les autorités compétentes des Etats contractants prévoient d'un commun accord les modalités d'application du présent paragraphe.

### United States – Germany

#### Protocol signed on 1<sup>st</sup> June 2006

Art 25-5. "5. Where, pursuant to a mutual agreement procedure under this Article, the competent authorities have endeavored but are unable to reach a complete agreement in a case, the case shall be resolved through arbitration conducted in the manner prescribed by, and subject to, the requirements of paragraph 6 and any rules or procedures agreed upon by the Contracting States, if:

- a) tax returns have been filed with at least one of the Contracting States with respect to the taxable years at issue in the case;
- b) the case i) is a case that A) involves the application of one or more Articles that the Contracting States have agreed shall be the subject of arbitration, and B) is not a particular case that the competent authorities agree, before the date on which arbitration proceedings would otherwise have begun, is not suitable for determination by arbitration, or ii) is a particular case that the competent authorities agree is suitable for determination by arbitration; and
- c) all concerned persons agree according to the provisions of subparagraph d) of paragraph 6.

6. For the purposes of paragraph 5 and this paragraph, the following rules and definitions shall apply:

- a) The term "concerned person" means the presenter of a case to a competent authority for consideration under this Article and all other persons, if any, whose tax liability to either Contracting State may be directly affected by a mutual agreement arising from that consideration;
- b) The "commencement date" for a case is the earliest date on which the information necessary to undertake substantive consideration for a mutual agreement has been received by both competent authorities;
- c) Arbitration proceedings in a case shall begin on the later of
  - aa) Two years after the commencement date of that case, unless both competent authorities have previously agreed to a different date, and
  - bb) The earliest date upon which the agreement required by subparagraph d) has been received by both competent authorities;
- d) The concerned person(s), and their authorized representatives or agents, must agree prior to the beginning of arbitration proceedings not to disclose to any other person any information received during the course of the arbitration proceeding from either Contracting State or the arbitration board, other than the determination of such board;
- e) Unless any concerned person does not accept the determination of an arbitration board, the determination shall constitute a resolution by mutual agreement under this Article and shall be binding on both Contracting States with respect to that case; and

f) For purposes of an arbitration proceeding under paragraph 5 and this paragraph, the members of the arbitration board and their staffs shall be considered “persons or authorities” to whom information may be disclosed under Article 26 (Exchange of Information and Administrative Assistance) of the Convention.”

### United States - Mexico

#### 1992 Income Tax Convention and Final Protocol (September 18, 1992)

Art 26-5 If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities pursuant to the previous paragraphs of this Article, the case may, if both competent authorities and the taxpayer(s) agree, be submitted for arbitration, provided that the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The procedures shall be established between the States by notes to be exchanged through diplomatic channels. The provisions of this paragraph shall have effect after the States have so agreed through the exchange of diplomatic notes.

### United States - Belgium

#### Income Tax Convention (November 27, 2006)

Art 24-7. Where, pursuant to a mutual agreement procedure under this Article, the competent authorities have endeavored but are unable to reach a complete agreement in a case, the case shall be resolved through arbitration conducted in the manner prescribed by, and subject to, the requirements of paragraph 8 and any rules or procedures agreed upon by the Contracting States, if: a) tax returns have been filed with at least one of the Contracting States with respect to the taxable years at issue in the case; b) the case is not a particular case that the competent authorities agree, before the date on which arbitration proceedings would otherwise have begun, is not suitable for determination by arbitration; and c) all concerned persons agree according to the provisions of subparagraph d) of paragraph 8.

8. For the purposes of paragraph 7 and this paragraph, the following rules and definitions shall apply: a) the term “concerned person” means the presenter of a case to a competent authority for consideration under this Article and all other persons, if any, whose tax liability to either Contracting State may be directly affected by a mutual agreement agree prior to the beginning of arbitration proceedings not to disclose to any other person any information received during the course of the arbitration proceeding from either Contracting State or the arbitration board, other than the determination of such board;

b) the “commencement date” for a case is the earliest date on which the information necessary to undertake substantive consideration for a mutual agreement has been received by both competent authorities;

c) arbitration proceedings in a case shall begin on the later of: i) two years after the commencement date of that case, unless both competent authorities have previously agreed to a different date, and ii) the earliest date upon which the agreement required by subparagraph d) has been received by both competent authorities;

d) the concerned person(s), and their authorized representatives or agents, must agree prior to the beginning of arbitration proceedings not to disclose to any other person any information received during the course of the arbitration proceeding from either Contracting State or the arbitration board, other than the determination of such board;

e) unless any concerned person does not accept the determination of an arbitration board, the determination shall constitute a resolution by mutual agreement under this Article and shall be binding on both Contracting States with respect to that case; and

f) for purposes of an arbitration proceeding under paragraph 7 and this paragraph, the members of the arbitration board and their staffs shall be considered “persons or authorities” to whom information may be disclosed under Article 25 (Exchange of Information and Administrative Assistance) of the Convention.

### United States - Italy

#### Income Tax Convention (August 25, 1999)

Art. 25-5. If an agreement cannot be reached by the competent authorities pursuant to the previous paragraphs of this Article, the case may, if both competent authorities and the taxpayer agree, be submitted for arbitration, provided that the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The competent authorities may release to the arbitration board such information as is necessary for carrying out the arbitration procedure. The award of the arbitration board shall be binding on the taxpayer and on both States with regard to that case. The procedures shall be finalized by the Contracting States by means of notes to be exchanged through diplomatic channels after consultation between the competent authorities. The provisions of this paragraph shall not have effect until the date specified in the exchange of diplomatic notes.

### Armenia – United Kingdom

#### 2011 Income and Capital Tax Convention and Final Protocol (July 13, 2011)

**Article 26 §5**

Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

6. The provisions of paragraph 5 shall not apply to cases falling within paragraph 3 of Article 4 of this Convention.

**Bahrain - Isle of Man**

2011 Income Tax Agreement (February 3, 2011)

**Article 23 §5**

5.

Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting Party on the basis that the actions of one or both of the Contracting Parties have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Agreement, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting Party,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either Party. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting Parties and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these Parties. The competent authorities of the Contracting Parties shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

**Austria – Bosnia Herzegovina**

2010 Income and Property Tax Convention, Final Protocol, and Annex (December 16, 2010)

**Article 25 §5**

(5) If it is not possible for the competent authorities to resolve difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention in the course of the mutual agreement procedure according to the preceding paragraphs of this Article within a time limit of two years from the date on which the procedure was initiated, the case shall be presented, upon application of all taxpayers concerned, to an arbitration court by the competent authority of the Contracting State which has initiated the mutual agreement procedure. The arbitration court shall consist of one representative of each competent authority of the Contracting States and of one independent person from each Contracting State who shall be appointed from a list of arbitrators in the order of their ranking. The arbitrators shall elect another person as chairman who must possess the qualifications required for the appointment to the highest judicial offices in his country or be a juriconsult of recognised competence. Each State shall nominate five competent persons for the list of arbitrators. The taxpayer shall be heard before the arbitration court at his request. The arbitration court shall deliver its decision not more than

six months from the date on which the matter was referred to it. The decision shall be binding with regard to the individual case on both Contracting States and all taxpayers concerned.

### Japan - Hong Kong

#### 2010 Income Tax Agreement and Final Protocol (November 9, 2010)

##### Article 24 §5

5. Where,

(a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting Party on the basis that the actions of one or both of the Contracting Parties have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Agreement, and

(b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting Party,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either Contracting Party. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting Parties and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these Contracting Parties. The competent authorities of the Contracting Parties shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

### Japan-Portugal

#### 2011 Income Tax Agreement and Final Protocol (December 19, 2011)

##### Article 24:

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those Contracting States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 23, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the provisions of this Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of this Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purposes of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs of this Article.

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph

2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either Contracting State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these Contracting States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

### Japan-New Zealand

#### 2012 Income Tax Agreement and Final Protocol (December 10, 2012)

Article 26:

5. Where,

(a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

(b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either Contracting State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these Contracting States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

### Hong Kong – Liechtenstein

#### 2010 Income and Capital Tax Agreement and Final Protocol (August 12, 2010)

##### Article 24 §5

5. Where,

(a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting Party on the basis that the actions of one or both of the Contracting Parties have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Agreement; and

(b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting Party; any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either Party. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting Parties and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these Parties. The competent authorities of the Contracting Parties shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

### Bahrain – Bermuda

#### 2010 Income Tax Agreement (April 22, 2010)

**Article 24 §5**

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting Party on the basis that the actions of one or both of the Contracting Parties have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Agreement, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting Party,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either Party. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting Parties and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these Parties. The competent authorities of the Contracting Parties shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

**Germany – United Kingdom**

**2010 Income and Capital Tax Convention, Final Protocol, and Joint Declaration (March 30, 2010)**

**Article 26 §5**

5) Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

**Liechtenstein – San Marino**

**2009 Income and capital Tax Convention and Final Protocol**

**Article 25 §5**

(5) Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention; and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State;

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time

limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

### Denmark – Israel

#### 2009 Income Tax Convention and Final Protocol (September 9, 2009)

##### Article 23 §5

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention; and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

6. Paragraph 5 shall have effect from the date that a similar paragraph (Arbitration) in a Convention for the Avoidance of Double Taxation between Denmark and a third state becomes effective.

### Austria – Bahrain

#### 2009 Income and Capital Tax Convention and Final Protocol (July 2, 2009)

##### Article 24 §5

(5) If it is not possible for the competent authorities to resolve difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention in the course of the mutual agreement procedure according to the preceding paragraphs of this Article within a time limit of two years from the date on which the procedure was initiated, the case shall be presented, upon application of all taxpayers concerned, to an arbitration court by the competent authority of the Contracting State which has initiated the mutual agreement procedure. The arbitration court shall consist of one representative of each competent authority of the Contracting States and of one independent person from each Contracting State who shall be appointed from a list of arbitrators in the order of their ranking. The arbitrators shall elect another person as chairman who must possess the qualifications required for the appointment to the highest judicial offices in his country or be a juriconsult of recognized competence. Each State shall nominate five competent persons for the list of arbitrators. The taxpayer shall be heard before the arbitration court at his request. The arbitration court shall deliver its decision not more than six months from the date on which the matter was referred to it. The decision shall be binding with regard to the individual case on both Contracting States and all taxpayers concerned.

### Australia – New Zealand

#### 2009 Income and Fringe Benefits Tax Convention (June 26, 2009)

##### Article 25 §6 et 7

6. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State

on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been reserved or rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

7. The issues to which the provisions of paragraph 6 apply are:

a) issues of fact; and

b) issues which the Government of Australia and the Government of New Zealand agree, in an Exchange of Notes, shall be covered by the provisions of paragraph 6.

## **Qatar – United Kingdom**

**2009 Income and capital Gains tax Agreement, as Amended (June 25, 2009)**

### **Article 23 §5**

(5) Where,

(a) under paragraph (1) of this Article, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Agreement, and

(b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph (2) of this Article within three years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. Unless the person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

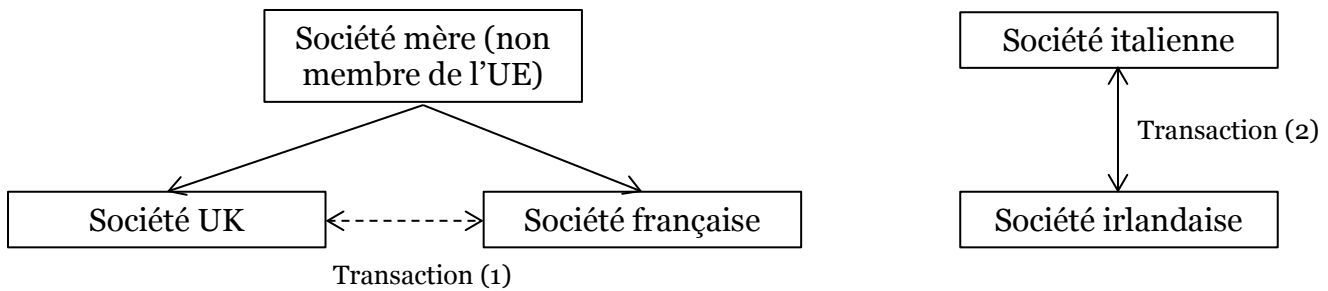


## **Annexe 3 :**

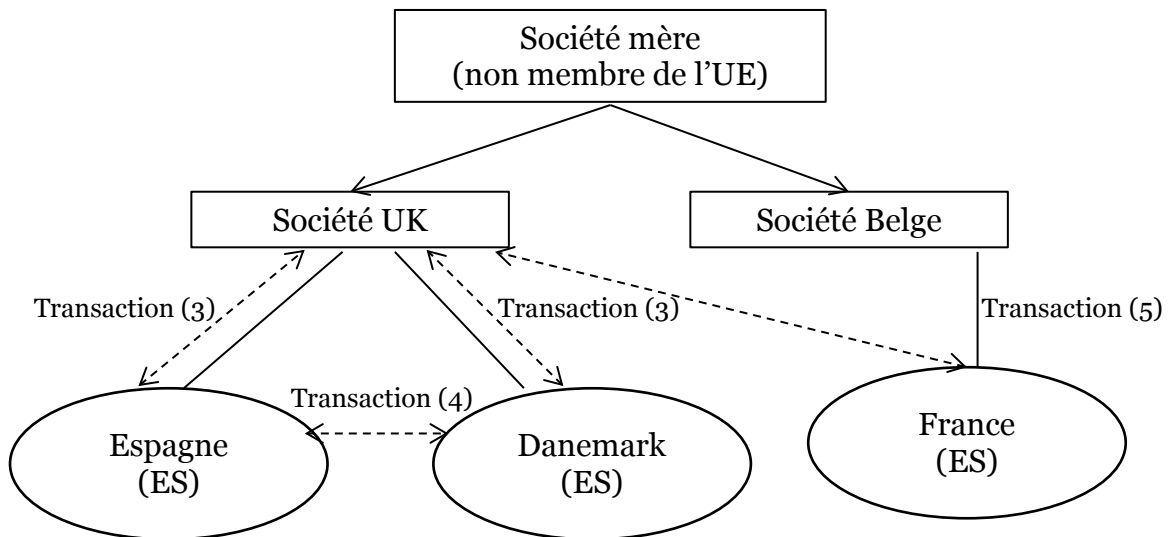
### **Cas d'application de la Convention européenne d'arbitrage**

**Cas pour lesquels la Convention européenne d'arbitrage s'applique**

1) Entreprises associées



2) Succursales



Transaction (1) : Transactions entre deux sociétés sœurs, chacune établie dans un Etat membre, contrôlée par une société mère non membre de l'UE.

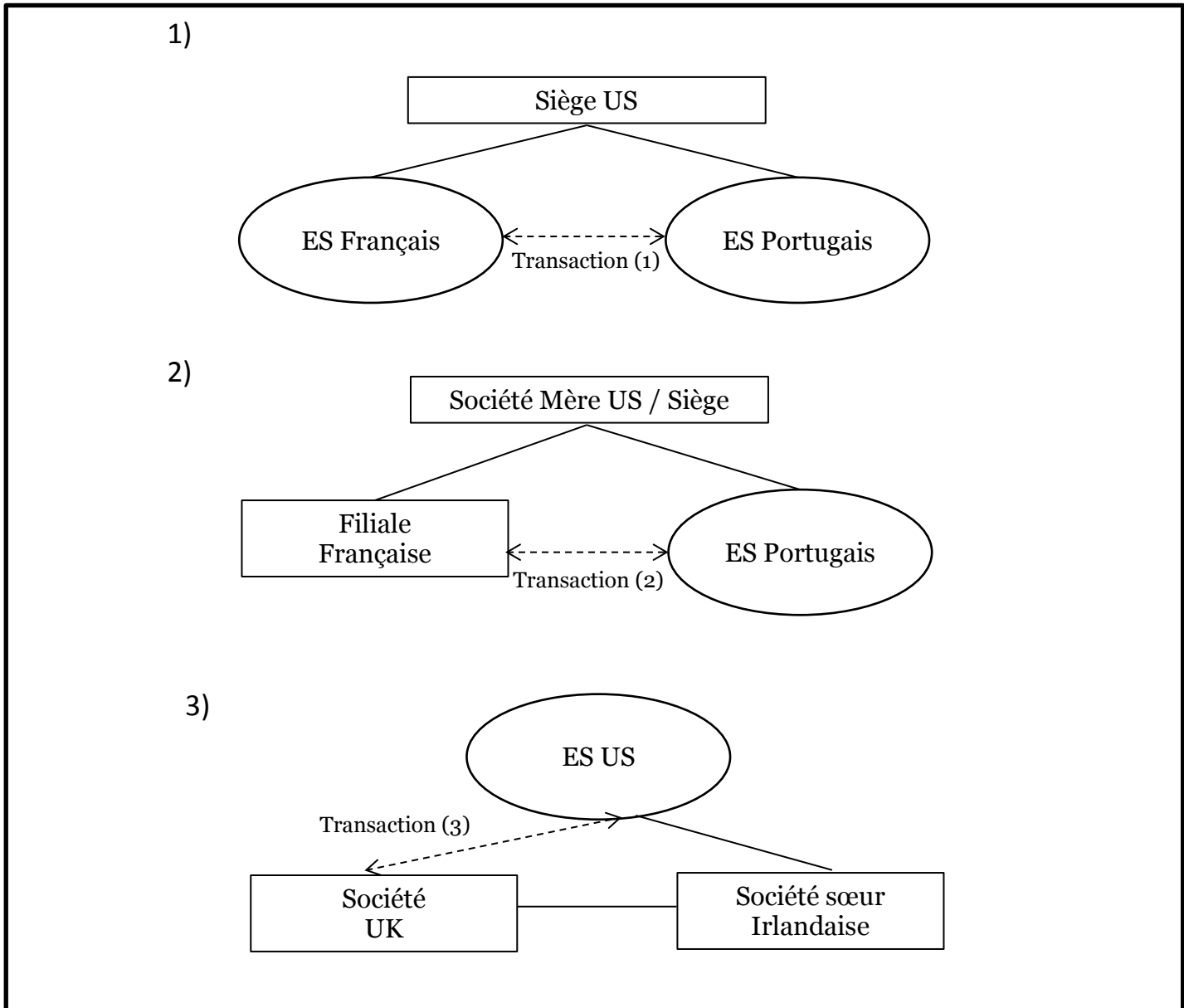
Transaction (2) : Transactions entre une société mère et sa filiale, chacune établie dans un Etat membre.

Transaction (3) : Transactions entre un siège et son établissement stable (« ES ») les deux entités étant établies dans un Etat membre.

Transaction (4) : Transactions entre deux établissements stables, établis dans un Etat membre.

Transaction (5) : Transactions entre une société établie dans un Etat membre et l'établissement stable, établi dans un autre Etat membre, d'une société établie dans un troisième Etat membre.

## *Cas pour lesquels la Convention européenne d'arbitrage ne s'applique pas*



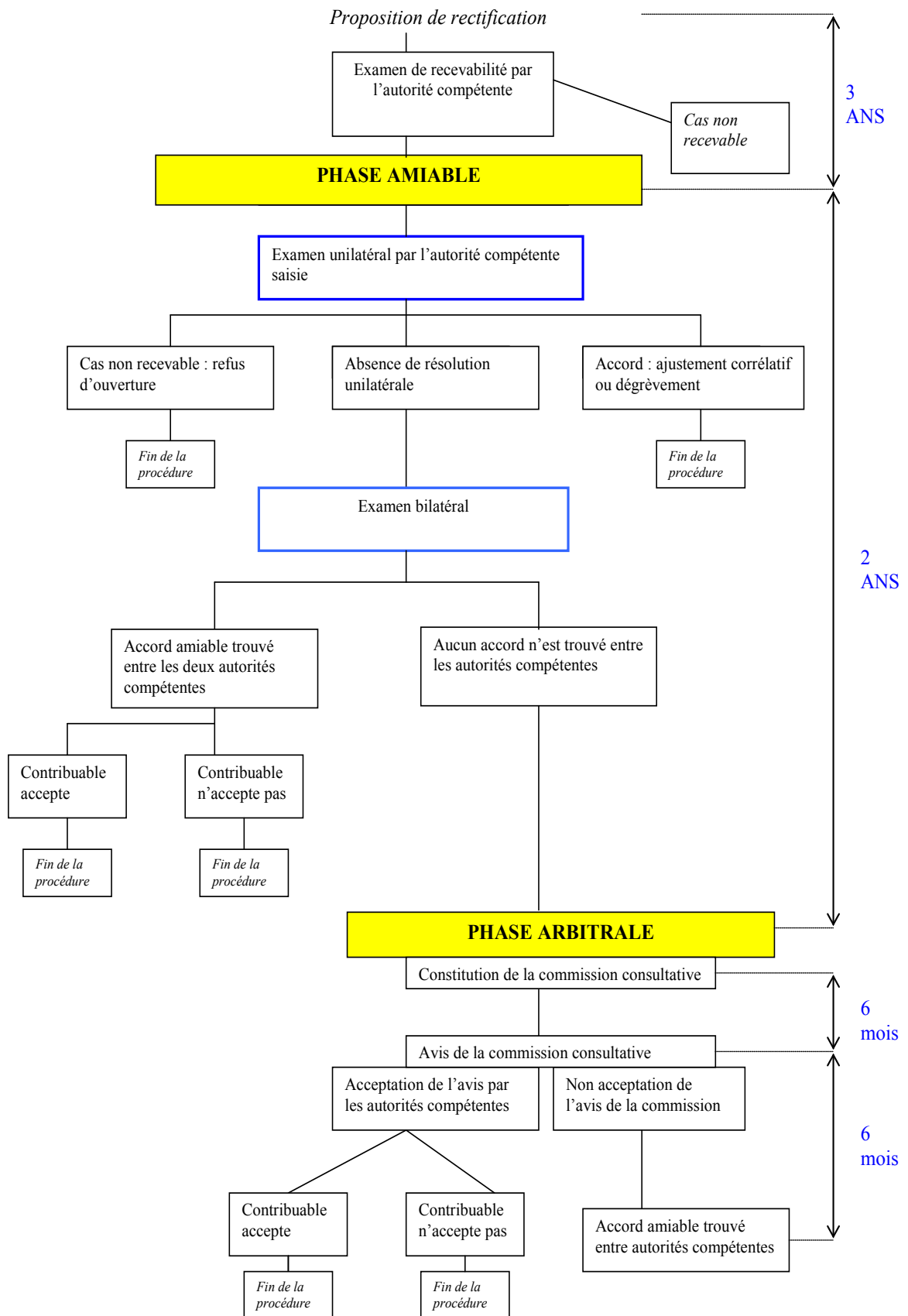
Transaction (1) : Transactions entre deux établissements stables, établies dans deux Etats membres, ayant le même siège situé dans un Etat non membre.

Transaction (2) : Transactions entre une société établie dans un Etat membre et un établissement stable de l'UE, dont le siège est situé en dehors de PUE.

Transaction (3) : Transactions entre un établissement stable situé dans un Etat non membre dont le siège est dans l'UE et une société d'un Etat membre.

## **Annexe 4 :**

### **Présentation de la procédure de la Convention européenne d'arbitrage**



# BIBLIOGRAPHIE

---

## Ouvrages :

---

- ARDANT G., *L'histoire de l'impôt*, Fayard, 1972.
- AUGUST R., *International business law, Text, Cases and Reading*, Third edition, Prentice Hall, 2000.
- AULT H., *Dispute resolution : The mutual agreement procedure*, United Nations Handbook, 2013
- BACHELIER G., *Le contentieux fiscal*, EFE, 1996.
- BILON J.L., *Transferts indirects de bénéfice à l'étranger* », Librairies Techniques, 1981.
- BOISSESON M. de, *Le droit français de l'arbitrage interne et international*, GLN, Joly Editions, 1990.
- CARBONNIER J., *Les obligations*, PUF, 2000.
- CASTAGNEDE B. et TOLEDANO S., *Fiscalité internationale de l'entreprise*, 2<sup>ème</sup> édition, PUF, 1987.
- CASTAGNEDE B., *Précis de fiscalité internationale*, 4<sup>ème</sup> Edition, PUF, 2013.
- CHABANOL D., *La pratique du contentieux administratif*, 4<sup>ème</sup> édition, Litec, 2001.
- CHAPUS R., *Droit administratif général, Tomes 1 & 2*, 14<sup>ème</sup> édition, Montchrestien, 2008
- CHAPUS R., *Droit du contentieux administratif*, 10<sup>ème</sup> édition, Montchrestien, 2008
- CENTRE DE RECHERCHES EN ETHIQUE ECONOMIQUE ET DES AFFAIRES, *Ethique et Fiscalité*, 2010.
- CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association HENRI CAPITANT, PUF, 2011.
- COZIAN M., DEBOISSY F., *Précis de fiscalité des entreprises*, 2012/2013.
- DAJANI O., *Settlement of disputes in Norwegian tax treaty law*, in ZUGER M., LANG M., *Settlement of disputes in tax treaty law*, Linde Verlag Wien, 2002.
- DANON, GUTMANN, OBERSON, PISTONE, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire*, Editions Francis Lefebvre, 2013.
- FOILLARD P., *Droit administratif*, Edition Paradigme, 2011.

FOUCHARD P., GAILLARD E., GOLDMAN B., *Traité de l'arbitrage commercial international*, Litec, Edition 1996.

GAUTRON J.C., *Droit européen*, Dalloz, 8<sup>ème</sup> édition, Droit public et science politique.

GEST G., *L'imposition des bénéficiaires des sociétés françaises aux Etats-Unis : les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, LGDJ, 1979.

GEST G., TIXIER G., *Droit fiscal international*, PUF, 2<sup>nde</sup> édition refondue, 1990.

GILETTA M., *Les prix : politiques, stratégies et techniques des entreprises*, Eyrolles, 1990.

GODECHOT J., *Les constitutions de la France depuis 1789*, GF Flammarion, 2006.

GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Editions Francis Lefebvre, 9<sup>ème</sup> édition, 2012.

GOUTHIÈRE B., *Les impôts en France*, Edition Francis Lefebvre, 2010.

GUTMAN D., *How to avoid double taxation in the European Union*, in *Allocating Taxing Powers within the European Union*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Edition Springer Open, 2013.

HAMEL J., LAGARDE G., *Traité de droit commercial*, T.I., 1954.

HELBING & LICHTENHAHN., *Commentaire article par article des traités UE et CE*, sous la direction de Philippe Léger, Dalloz, Bruylant, 2000.

HOFBAUER I., *Settlement of disputes in Austrian tax treaty law*, in ZUGER M., LANG M., *Settlement of disputes in tax treaty law*, Linde Verlag Wien, 2002.

HOMAYOON A., *Ordre public et arbitrage international à l'épreuve de mondialisation*, LGDJ, 2005.

JARROSSON C. *La notion d'arbitrage*, LGDJ, 1987.

JURIS-CLASSEUR, *Administratif*.

JURIS-CLASSEUR, *Droit fiscal international*.

JURIS-CLASSEUR, *Procédure civile*.

JURIS-CLASSEUR, *Procédure fiscale*.

LALANDE A., *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, PUF, 13<sup>ème</sup> édition, 1972.

LAMARQUE, *Contentieux fiscal*, RDCA, t. 2.

LOWE V., *The role of equity in international law*, Australian Yearbook of International Law, 1989.

MERILLS J., *International dispute settlement*, Cambridge University Press, Third Edition, 1998.

MORAND-DEVILLER J., *Droit administratif*, Edition Montchrétien, 2011.

MOTULSKY H., *Etudes et notes sur l'arbitrage*, Dalloz, 1974

OPPETIT B., *Théorie de l'arbitrage*, PUF, 1998.

PLAGNET B. :

- *Droit fiscal de l'entreprise*, Thémis, PUF.

- *Droit fiscal international*, Paris, Litec, 1986.

PETTITI L-E., Decaux E. et Imbert P.H., *La convention européenne des droits de l'Homme, Commentaire article par article*, Economica, 2<sup>e</sup> édition.

NGUYEN Ph-D., *La fiscalité internationale des entreprises*, Collection Le Nouvel Ordre Economique, Masson, 1985.

PICARD E., Rep. Dalloz, *Contentieux administratif : droit international*, n°338.

RICCI J-C., *Droit administratif, Les fondamentaux*, Hachette, 4<sup>ème</sup> édition, 2006.

SAUTRON J-L., *L'application du droit de l'Union européenne en France*, Ed. La documentation Française, coll. "Réflexe Europe", 2000.

SIMON D., *Le système juridique communautaire*, PUF, 2001.

TILLINGHAST D. and Park W., *Income Tax Treaty Arbitration*, International Fiscal Association, 2004.

TIXIER G., GEST G., KEROGUES J., *Droit fiscal international – Pratique française*, LITEC, 1979.

TORRIONE H., *Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes, une approche « systémique »*, Staempfli Editions SA Berne, 2005.

TOURNIE G., *Les agréments fiscaux, Recherches administratives*, Publications de l'institut d'études de Toulouse, 1970.

TROTABAS L., *Finances publiques*, Dalloz, 1967.

VIDAL D., *Droit français de l'arbitrage commercial international*, Gualino éditeur, Edition 2004.



VISSCHER C. de, *De l'équité dans le règlement arbitral ou judiciaire des litiges de droit international public*, Pedone, 1972.

VOGEL K., *On double taxation conventions*, Kluwer Law International, 3<sup>ème</sup> édition, 1997

WIEDERKEHR G., *Sens, signifiante et signification de la chose jugée, Justice et droits fondamentaux*, in Études offertes à J. Normand, Litec 2003.

ZUGER M., LANG M., *Settlement of disputes in tax treaty law*, Linde Verlag Wien, 2002.

## Publications scientifiques

---

### A

ACARD C., *La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État*, Dr. fisc. 2013, n° 24, p. 30.

ADONNINO P., *Some Thoughts on the EC Arbitration Convention*, European Taxation, November 2003, p. 403s.

AKEHURST A., *Equity and General Principles of law*. International and Comparative Law Quarterly, 25, 1976, pp. 801-825.

ALLAND D., *Consécration d'un paradoxe : primauté du droit interne sur le droit international*, RFD adm. 1998, p. 1094s

ANCEL P., *Arbitrage et ordre public fiscal*, Rev. arb. 2001 n°2.

AULT H., *Recent development in the arbitration of international tax disputes*, in Essays in honor of John F. Avery Jones, Edited by P. BAKER and C. BOBBETT, IBFD, 2010, p. 297s.

AULT H. and SASSEVILLE J., *2008 OECD Model: The New Arbitration Provision*, Bulletin for international taxation, May/June 2009.

AUVRET-FINCK J., *Les actes de gouvernement, irréductible peau de chagrin*, RDP, 1995.

AVERY JONES J. :

- *The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention*, British Tax Review, 1979.
- *The relationship between the mutual agreement procedure and internal law*, EC tax Review, 1999/1.
- *Triangular Treaty problems: A summary of the Discussion in seminar E at the IFA congress in London* (avec BOBBETT C.), IBFD Bulletin, 1999.
- *Current Notes: The mutual agreement procedure*, BTR, 2001.

AVI-YONAH R., *The rise and fall of arm's length: a study in the evolution of US international taxation*, Virginia Tax Review, 1995, vol. 15.

## B

BENNETT M., *La mise à jour 2010 du modèle de convention fiscal de l'OCDE*, Dr. fisc., n° 39, comm. 500, 2010.

BLANLUET G. :

- *Retenue à la source sur dividendes et droit de l'Union européenne, ce que l'on sait, ce que l'on apprend, ce dont on peut douter*, Dr. fisc. n°4, 24 janvier 2013, comm. 80.
- *L'arrêt Zimmer : une victoire du droit au service d'une plus grande sécurité juridique*, Dr. fisc, n°16, avril 2010.

BERGEL J.-L., *Juridiction gracieuse et matière contentieuse*, D. 1983, chron. p. 170

BONNEAUD E. et FONTAINE F., *Prix de transfert et droit de la concurrence: les liaisons dangereuses*, Dr. fisc. n° 49, décembre 2011.

BONNEAUD E. : *Sous-capitalisation et principe de pleine concurrence : l'équation impossible ?*, BF 3/10, p. 173s.

BOULLEZ C. et SCHIELE P., *Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal*, BF 7/97.

BOUTEMY B. et MEIER E., *Intérêt de retard : rendez à César ce qui est à César...mais pas plus*, Dr. fisc, n°3, janvier 2001.

BOYE M., *La médiation en matière fiscale*, Petites affiches, n° 170, août 2002.

BREGER M. (Ed), *Federal administrative dispute resolution deskbook*, 2001.

BRICKER M., *Arbitration Procedure in Tax Treaty, A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter ?*, Intertax, Volume 26, Issue 3, 1998.

BURGUBURU J., *Mes concerts, mes impôts, mes....ou quand l'article 155 A pousse sa chansonnette un peu plus loin*, RJF, 5/2008, pp. 447-453.

## C

CALDERON J., *The taxpayer's right to set the mutual agreement procedure in motion: the Spanish tax Courts' Approach*, Intertax, Volume 29, Issue 11, 2001.

CAMPOS G., *Treaty Provision for the Arbitration of Transfer Pricing Disputes*, Intertax, 1996/10.

CASLEY A. and KRITIKIDES A., *Transactional net margin method, comparable profits method and the arm's length principle*, Transfer Pricing Journal, Volume 10, n°5, 2003.

CAUWENBERGH P. and VAN HONSTE B., *The Belgian Arbitration Convention Circular: the Defensive Approach of Transfer Pricing*, Intertax, Volume 29, Issue 4, p. 140s, 2001.

CHALTIEL F., *Acte de gouvernement ou acte mixte ? L'acte national non détachable d'une décision européenne*, Petites affiches, 7 juillet 2009.

CHALVIDAN P., *Doctrine et acte de gouvernement*, AJDA, 1982.

CHAPUS R., *L'acte de gouvernement monstre ou victime ?* Dalloz chronique, 1958.

CHRISTIANS A., *Putting arbitration on the MAP: thoughts on the new U.N. model tax convention*, Tax notes international, avril 23, 2012.

CLAUDE J., *Le renforcement du contrôle fiscal américain à l'encontre des sociétés US, filiales de groupes étrangers. Section 6038 A de l'Internal Revenue Code*, Revue de droit des affaires internationales, 1992, n°4.

COIN R., *Introduction aux situations triangulaires : du bilatéralisme à l'harmonisation fiscale...*, Dr. fisc. n°24, comm. 323, juin 2013.

COMOLET-TIRMAN C., *Peut-on en finir avec les prix de transfert ?*, Dr. fisc. n°22, mai 2012.

COUZIN M., *Arbitration in Tax Treaties*, Tax planning International Review, 2002.

COZIAN M., *L'imposition des distributions irrégulières effectuées par les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés*, Dr. fisc. n°49, 1985.

## D

DAVID J., OLIVER B., *Transfer pricing and the EC Arbitration Convention*, Intertax, Volume 30, Issue 10, 2002.

DE GRAAF A., *Avoidance of international double taxation: community or joint policy?*, EC Tax Review, n°4, 1998.

DE HOSSON, *The Slow and Lonesome Death of the Arbitration Convention*, Intertax, volume 31, Issue 12, 2003.

DE WAAL A. :

- *Distribution exceptionnelle de réserves et retenue à la source : suite et fin*, Dr. fisc n°20, mai 2005, article co-écrit avec VERGNAT A..
- *La convention européenne d'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées*, RDAI, n°6, 1995.
- *Un nouveau régime de contrôle des prix de transfert. New legislation dealing with transfer pricing*, RDAI, n°5, 1996.

DELVOLVE P., Rapport général in *Les solutions alternatives aux litiges entre les autorités administratives et les personnes privées*, Conférence multilatérale de Lisbonne 31 mai-2 juin 1999, Éd. du Conseil de l'Europe, 2000.

DESAX M., VEIT M., *Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*, Arbitration International, 405, 2007.

DEVILLET C., *The text and the commentary on article 25 – round-up of the changes and their significance*, Bulletin for international taxation, nov. 2012, p. 612 à 617

DIBOUT P. :

- *Droit Communautaire*, Dr. fisc. n°40, 1990, pp. 1296-1297
- *L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales (L. 12 avr. 1996 portant DDOEF, art 39 et 40)*, Dr. fisc, n° 18 et 19, 1996.
- *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne, à propos de l'arrêt du 16 juill.1998 Impérial Chemical Industries*, Dr. fisc, n°48, 1998.
- *L'Europe et la fiscalité directe*, Les Petites Affiches, n°153, 23 décembre 1998, p. 8.
- *Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales*, Dr. fisc, n° 11, 2000.
- *L'inapplicabilité de l'article 209B du CGI face à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (A propos de l'arrêt CE, Ass., 28 juin 2002, Schneider Electric)*, Dr. fisc, n° 36, 2002.
- *La portée fiscale des libertés fondamentales de circulation, (personnes, services, capitaux)*, Gazette Européenne, 17/18 décembre 2003, p. 18s.
- *Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de sa société étrangère (à propos de l'arrêt du Conseil d'Etat « Sté Interhome AG du 20 juin 2003) (première partie)*, Dr. fisc, n° 47, 2004.

- *La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents*, Dr. fisc. 1991, n° 11, 100007.

DOURADO A.-P., PISTONE P., *Some critical thoughts on the introduction of arbitration in tax treaties*, Intertax, Vol 42, mars 2014, p. 158s

## E

ELLIS M. :

- *Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties*, Response to David Tillinghast, Bulletin - Tax Treaty Monitor, mars 2002.
- *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel*, Bulletin-Tax Treaty Monitor, décembre 2000.

## F

FADLALLAH I., *Arbitrage international et litiges fiscaux*, Rev. arb, n° 2, 2001.

FOUCHARD P., *Le statut de l'arbitre dans la jurisprudence française*, Rev. arb, 1996, p. 325.

FOUQUET O. :

- *Agrément de plein droit et agrément discrétionnaire*, Revue administrative, n° 387, 2012.
- *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*, Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel, avril 2011.

FRANCESCUCCI D. :

- *The arm's length principle and group dynamics, Part 1 : The conceptual shortcomings*, Transfer Pricing Journal, Volume 11, n°2, 2004.
- *The arm's length principle and group dynamics, Part 2 : Solutions to conceptual shortcomings*, Volume 11, n°6, 2004.

FRIELDHLM J., *Corresponding Adjustments in Loss Situations: Economic Double Taxation a Prerequisite*, European taxation, 1985.

## G

GAUDEMET Y., *Arbitrage et droit public*, Droit & Patrimoine, n°105, juin 2002.

GAUTIER M. :

- *Le Conseil d'Etat et les conflits entre conventions internationales : du nouveau mais pas trop. A propos de l'arrêt d'Assemblée du 23 décembre 2011, M Kandyrine de Brito Paiva, Droit administratif, n° 6, juin 2012, étude 11.*
- *Chronique, Les conflits entre conventions internationales devant le juge administratif français, Droit administratif, Edition Juris classeur, mai 2002.*

GELIN S. et LE BOULANGER A., *Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur de l'entreprise*, Dr. fisc, n° 48, 2001.

GELIN S. et LESCROAT V., *Study on France*, Tax Management International, Forum, Volume 30, Number 4 décembre 2009.

GELIN S., GUTMAN D. et AUSTRY S. , *Commissionnaire et établissement stable : lumières et zones d'ombre de la décision Zimmer*, RJF, 10/10, 2010.

GERARD L., *Sur l'applicabilité de l'article 6, volet civil, de la convention européenne des droits de l'Homme aux contentieux fiscaux (A propos de l'arrêt CEDH, 12 juillet 2001, Ferrazzini c/ Italie)*, Dr. fisc, n° 10, 2001.

GERRIT G., *Arbitration in Bilateral Tax Treaties*, Intertax, 2002, Volume 30, Issue 1.

GEST G. :

- *Subsidiarité des conventions fiscales et associés non-résidents des sociétés de personnes*, Dr. fisc, n° 24, comm. 321, juin 2013.
- *Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale*, in Mélanges Paul Amselek, Bruylant, 2005, pp. 337-339.
- *La qualification des revenus distribués au regard des conventions fiscales internationales*, Dr. fisc., n° 48, p. 1709s, novembre 1991.

GIBERT B., *The Evolution of the French Tax Treaty Network*, European Taxation, October 2002.

GRACIA J-C., *La prévention de la double imposition comme obligation des Etats membres*, Dr. fisc, n°7, comm. 198, février 2010.

GROEN G., *Arbitration in Bilateral Tax Treaties*, Intertax Vol 30, Issue 1, 2002, p 17

GUTMANN D. :

- *Tax treaty interpretation in France, the relevance of EC law*, EC Tax Review, n°4, 2001.

- *La double imposition, problèmes contemporains*, L'année fiscale, Dr. fisc., n° 9, mars 2011.
- *How to avoid double taxation in the European Union*, p. 63s., in *Allocating Taxing Powers within the European Union*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Edition Springer Open, 2013.

## H

HEYDT V., *La double imposition, incompatible avec le marché intérieur de l'UE*, Europolitique, 28 avril 2008, n° 3519.

HEYVAERT E.C., *Transfer Pricing Planning in an Integrated Europe: The 1990 Arbitration Convention*, Tax Notes International, décembre 1997.

HIGINBOTHAM H., *When Arm's length isn't really arm's length : issues in application of the arm's length standard*, Intertax, Volume 26, 1998.

HEINNEKENS L. :

- *Compatibility of bilateral tax treaties with European community law – application of the rules*, EC Tax Review 1995/4.
- *Different interpretations of the European tax arbitration convention*, EC Tax review, 1998/4.
- *The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax law*, EC Tax Review, 1992/2.

HOMAYOON A., *Ordre public et arbitrage international à l'épreuve de mondialisation*, LGDJ, 2005

HOSSON de F., *The Slow and Lonesome Death of the Arbitration Convention*, Intertax, volume 31, Issue 12, 2003, p. 482.

HUBLLOT M-L., *Le dispositif de l'article L 189 A du LPF : l'exception française en sursis ?* Dr.fisc., n° 38, septembre 2013.

HUIBREGTSE S., OFFERMANNNS R., *What is the future of the EU Arbitration Convention*, IBFD, March/April 2004.

## I

ISMER R., *Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty – a German Perspective*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, January 2003.

ISRAEL H., MAZEROLLES F., *Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence ?* Dr. fisc. n°13, 2001.

## J

JARROSSON Charles :

- *Les frontières de l'arbitrage*, Rev. arb, n° 1, 2001.
- *Arbitrabilité : Présentation méthodologique*, RJ Com, n°1, 1996, p.3

JESTIN K., *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, Jurisdoctoria n°2, 2009.

JJF, *Chronique d'une mort annoncée : la disparition devant les juridictions administratives du renvoi préjudiciel en interprétation des traités internationaux*, Les Petites Affiches, 1990, n°113, p.8.

## K

KANEKO H., *Legal aspects of the transfer pricing system*, IBFD, October 1995.

KOERING-JOULIN R., *La notion européenne de « tribunal » indépendant et impartial » au sens de l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'Homme*, Revue de Sciences Criminelles, n° 4, 1990.

## L

LAMBERT T., *La transaction fiscale : une pratique autant qu'un droit*, BF. 5/99 p. 271s.

LANG M., *ECJ and mutual agreement procedure*, Intertax, Vol. 42, mars 2014, p. 169s

LE GALL J.-P. :

- *A quel moment le contradictoire ? Une application de la Convention européenne des droits de l'Homme*, Gaz. Pal, 3-4 juillet 1966.
- *L'obligation de traiter « at arm's length » entre entreprises du même groupe est-elle compatible avec le Traité de Rome ? in Fiscalité et exportation : politiques et pratiques*, Collection FEDUCI, LGDJ, 1984.
- *Fiscalité et Arbitrage*, Revue de l'arbitrage, 1994, n° 1, p.3s.
- *Les recours des contribuables sur le fondement de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, à propos de l'arrêt Bendenoun*, (avec GERARD L.) Dr. fiscal, 1994, nos 21-22, p. 878



- *Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de sa société étrangère (à propos de l'arrêt du Conseil d'Etat « Sté Interhome AG du 20 juin 2003)*, Première partie, Dr. fisc, n° 47, 2004, p. 1662-1669.

LENNARD M., :

- *Transfer pricing arbitration as an option for developing countries*, Intertax, Vol. 42, mars 2014, p. 179s
- *Update of the United Nations model tax convention*, Asia-Pacific Tax Bulletin, mars-avril 2012, p. 99s

LIEBMAN H.M, *Additional adjustment to be made in the wake of a transfer pricing adjustment*, Tax Management International Forum 27, n°3, 2006.

LINDENCROMA G., MATTSON N., *Arbitration in taxation: an introduction*, Intertax, Vol. 42, mars 2014

LENA H., *Aspects de la juridiction gracieuse en droit fiscal*, AJDA, 1979, p.3s.

LING ONG A. et al., *Transfer pricing litigation, a comparative study of fourteen countries*, *International transfer pricing journal*, vol. 18, n°2, 2011.

LODIN S-O, *The arbitration convention in practice – experiences*, Intertax, Vol. 42, mars 2014

LOQUIN E. : *Les garanties de l'arbitrage*, Petites affiches, n°197, 2 octobre 2003.

LUBCZINSKI F., *Les aspects prix de transfert des biens incorporels*, DLA Piper, mars 2012.

## M

MALENNON B.N., *Responses to section 482 litigation : advance pricing agreements or arbitration ?* Tax Notes, 27 janvier 1992, p. 439s

MALHERBE J., BERLIN D., *Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire*, Revue trimestrielle de droit européen, n°31 (2), avril-juin 1995, p. 245-271

MANCIAUX S., *Changement de législation fiscale et arbitrage international*, Revue de l'arbitrage, n°2, 2001, p 311s.

MASUI Y., *Treaty Arbitration from a Japanese Perspective*, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, janvier 2004, p 14s.

MEDIONI E., *Le nouveau contentieux de l'agrément fiscal*, Lexbase Hebdo, Edition fiscale, novembre 2004.

MEIER E. et BOUTEMY B., *Conventions fiscales bilatérales au sein de l'Union Européenne ou l'histoire d'une passation de pouvoir*, BF, n°1, 2005, p.21s.

MILLER PAR C., *Why postappeal mediation isn't working and how to fix it*, Tax Analyst, Sept. 14, 2009

MIZUNO T., *Advance pricing agreements, Mutual procedure agreements and arbitration in Japan*, in Vogel Klaus (Ed.), *Japan and Germany* Kluwer Law International, 1998.

MOLINIER J., *Les conventions fiscales internationales et le droit communautaire*, Revue française de finances publiques, 1994, n° 48, p. 955s

MONSENEGO J. :

- *L'expérience américaine en matière de clauses d'arbitrage conventionnelles*, Dr. fisc. n°6, 6 février 2014, p.13s.
- *Designing arbitration provisions in tax treaties: reflections based on the US experience*, Intertax, Vol 42, mars 2014, p. 163s.
- *La correction des prix de transfert entre sociétés apparentée au regard du concept civiliste de liberté contractuelle*, Dr. fisc, n° 9, 1<sup>er</sup> mars 2012.
- *Réflexions sur les conséquences de l'abrogation de l'article 293, alinéa 2 du Traité CE*, Dr . fisc, n° 9, 3 mars 2011.

MOSES M., Interview : *Dunahoo Discusses Challenges, Goals of Competent Authority*, 2003 Tax Management, 10-1-03, Vol 12, n°10.

MOTULSKY H., *Etudes et notes sur l'arbitrage*, Dalloz, 1974.

MUNDET E., *Le régime fiscal des transferts indirects de bénéfices à l'étranger*, DPCI, tome 8, n° 1, juillet 1982, p 260s.

MURPHY R., *The direct tax costs of tax havens in the UK*, Tax Research, 2005.

## O

OLLEON L., *Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable*, RJF, 4/2004, p. 271.

OPPETIT B., *Arbitrage, Médiation et Conciliation*, Rev. arb, 1984, p. 307s.

## P

PARK W. :

- *Control mechanism in International Tax Arbitration*, IFA seminar Florence, p.49s.
- *Tax treaty arbitration*, September 2002, (avec David R. TILLINGHAST).

PELLETIER M., *La théorie des actes de gouvernement face au contrôle des aides d'Etat*, La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales, n° 7, 9 février 2009.

PERDRIEL-VAISSIERE H., *Le règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français*, L'Année Fiscale, PUF, 2003.

PEREZ-NAVARRO G., *Les frontières fiscales dans une économie mondialisée*, L'Observatoire de l'OCDE, n° 215, 1999, p.19.

PERROT R., *Compte-rendu du colloque de Nantes sur l'arbitrage*, Petites affiches, 2 octobre 2003.

PIRES, *Quo vadis international tax law*, Intertax, 2001, p 395.

PISTONE P., *An EU Model Tax Convention*, EC Tax Review, 2002/3.

PLAGNET B.,

- Une évolution dans la définition des revenus distribués ?, Dr. fisc. 1990, n° 9, p. 368s.
- Procédés techniques de suppression des doubles impositions, Juris Classeur, Fasc. 352.

PROTTO C., *Mutual agreement procedures in tax treaties: problems and needs in developing countries and countries in transition*, Intertax, Vol. 42, mars 2014, p. 176s

## R

RAQUIN C., *Imposition des associés non-résidents des sociétés de personnes françaises. Le Conseil d'Etat clôt la controverse doctrinale sur l'application des conventions fiscales internationales*, RJF, 10/2011, p. 907 à 912.

RAINGEARD de la BLETIERE E., *Droit Communautaire : Etude de l'année 2008*, Dr. fisc, n° 9, 26 février 2009, p. 215s.

REUTER P., *Quelques réflexions sur l'équité en droit international*, R.B.D.J, 1981-82.

RIBES A., *Compulsory Arbitration as a Last resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems*, European taxation, September 2002.

ROSSI R., *Equity and International Law*, Transnational Publishers, NY, 1993.

RUNGE B., *The German View of the Prevention and Settlement of International Disputes on Tax Law*, Intertax, Volume 25, Issue 1, 1997.

## S

SCHELPE D., *The Arbitration Convention: Its Origin, Its Opportunities and Its Weaknesses*, EC Tax Review, 1995/2.

SCHIELE P. et LIEVRE A., *Les nouvelles compétences de la DGI en matière d'impôt sur les sociétés : un progrès pour les entreprises*, Dr.Fisc, 2004, n°20, p. 852s.

SILBERZTEIN C. et DIBOUT P., *La mise à disposition de comparables comme mission de services publics*, Droit et Patrimoine, Décembre 2006.

SILBERZTEIN C :

- *Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes*, Dr. fisc, n° 17, janvier 2013.
- *Les travaux des Nations Unies en matière de prix de transfert*, Dr. fisc, n° 10, mars 2012.
- *Les travaux des Nations Unies en matière de prix de transfert*, Dr. fisc, n° 10, mars 2012.
- *Les travaux des Nations Unies en matière de prix de transfert : vers l'émergence d'un double standard ?*, EFE, Newsletter fiscale, n° 57, février 2012.
- *Prix de transfert et actifs incorporels : travaux en cours de l'OCDE*, Dr. fisc., n° 20, mai 2011.
- *La révision des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*, Dr. fisc, n°39, septembre 2010.
- *La mise à jour du modèle de convention fiscale de l'OCDE*, Dr. fisc. n° 47, novembre 2008.

## T

TALY M. et SCHIELE P., *Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert sont-elles « euro-compatibles ? »*, Dr. fisc, n° 29, 2003.

TEBOUL G., *Nouvelles réflexions sur le droit international non écrit dans la jurisprudence du juge administratif et du juge judiciaire français*, RDP, 2001, p. 1115s

TEIXEIRA R., *Tax treaty consequences of secondary transfer pricing adjustments*, Intertax, Vol 37, Issue 8/9, 2009, pp. 449-472.

TILLINGHAST D., *Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties*, Bulletin - Tax Treaty Monitor, March 2002, p. 90s.

TRACANELLI C., *L'interaction entre les libertés économiques fondamentales du Traité de Rome et les conventions fiscales bilatérales*, Revue Fiscalité Européenne, n° 136, 2004, p.3-37.

TUROT J., *Avantages consentis entre sociétés d'un groupe multinational*, RJF 5/1989, p 269s.

## U

UBERTI-SORIN S., *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*, Bulletin fiscal, 5/2013, p. 261s.

## V

VALAT A., *France*, European Taxation, décembre 2001, p. 500s.

VAN DEN BERG J-P. and VROLIJK J., *A Look at the New Japan-Netherlands Income Tax Treaty*, Tax Notes International, octobre 2010, p.181.

VAN HERKSEN M., *2003 IRS Report on APAs: A Case for Increased Arbitration Procedures*, IBFD, septembre/octobre 2003, p. 173s.

VANISTENDAEL F. :

- *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, EC Tax Review, 1996-3, p.114s.
- *Marché interne et souveraineté fiscale*, in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité - Liber amicorum Cyrille David, Editions Bibliothèque de l'Institut André Tunc, 2005

VILLEMOT D. :

- *Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales*, Dr. fisc, n°17, avril 2009, p.286 .
- *Qualité requise pour invoquer le bénéfice de conventions fiscales internationales à l'encontre de l'application de l'article 209 B du CGI*, Dr. fisc, n°47, novembre 2001, p. 164.

VIRALLY M., *L'introuvable acte de gouvernement*, RDP, 1962.

VOGEL K., *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, Bulletin-Tax Treaty Monitor, décembre 2000.

VOLLEBREGT H., THOMAS R., *Arbitration under the new Japan-Netherlands tax treaty*, Bulletin for international taxation, avril/mai 2011.

## W

WATTEL P. and MARRES O., *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European taxation, juillet/août 2003, p.222-235.

WEBB N., *Tax management international forum discusses additional adjustments to be made in the wake of a transfer pricing adjustment and the tax treatment of supplemental retirement plans*, Tax Management International Forum 36, n° 2, 2007.

WEBER D., *The Netherlands*, EC Tax Review, n°2, 1998, p. 142s.

WEINER J., *The European Union and formula apportionment caveat emptor*, European Taxation, octobre 2001.

WILLIAMS D., Rapport général, in *Practical issues in the application of the double tax convention*, Ed. Kluwer, Cahier du droit fiscal international, Vol. LXXXIIIb. p. 61-105.

## Z

ZELLER E., *Qu'en est-il du principe de subsidiarité et du principe de non aggravation en droit fiscal international français*, RDAI, n°1, 2002, p. 24.

ZUGER M. :

- *Conflict Resolution in Tax Treaty Law*, Intertax, volume 30, Issue 10, 2002
- *ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters*, European Taxation, juin 2001.
- *The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty*, European Taxation, mars 2000.
- *Tax in trouble time: is it the time for a common corporate tax base in the EU ?* EC Tax Review, juin 2011.

## **Articles de Périodiques :**

---

### **International Revenue Bulletin**

Internal Revenue Bulletin, n. 2000-3, January 2000, p. 317, *IRS launches pilot programs in ADR*, Nov. 2000, janvier 2001

Internal Revenue Bulletin, n. 2006-44, octobre 2006, p. 800, *V. IRS Arbitration Program Becomes Permanent*, février-avril. 2007.

### **Tax Management Journal**

Tax Management Journal, Vol. 18, n°8, août 1989

Tax Management Journal, Vol 12, n°10 : Interview : *Dunahoo Discusses Challenges, Goals of Competent Authority*, janvier 2003

Tax Management Journal, mai 2003

### **Transfer Pricing Report, BNA**

Transfer Pricing Report 98, 6/14/00

Transfer Pricing Report 7, 7/26/00

Transfer Pricing Report 631, 1/24/01

Transfer Pricing Report 655, 12/12/01

Transfer Pricing Report 850, 2/20/02

Transfer Pricing Report 719, 1/9/02

Transfer Pricing Report, 13, 15/09/2004

## **Actes de Colloques**

---

Actes du colloque organisé par les universités de Paris-Est Créteil Val de Marne et de Rennes 1, le 29 novembre 2012 : *Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises*, Dr. fisc. n° 25, 20 juin 2013.

Compte-rendu de la conférence organisée le 19 juin 2009 à Washington DC, *What ADR mean for the IRS and the taxpayers?* disponible sur Tax Analyst : <http://www.taxanalysts.com>

Compte-rendu du colloque de Nantes sur l'arbitrage, Petites affiches, 2 octobre 2003.

Actes du colloque du Centre belge d'arbitrage et de médiation (CEPANI) du 4 décembre 2001, *Arbitrage et Fiscalité*, Ed. Bryulant Bruxelles, 2001.

Actes du colloque du 6 octobre 2000, organisé à Dijon, par le Centre de recherche sur le droit des marchés et des investissements internationaux (CRDIMI) et le Comité français de l'arbitrage, *Arbitrage et fiscalité*, Rev. Arb. 2001, p 265s.

Actes de la Conférence multilatérale de Lisbonne *Les solutions alternatives aux litiges entre les autorités administratives et les personnes privées*, 31 mai-2 juin 1999 : Éd. du Conseil de l'Europe, 2000,

## **Doctrine, Travaux et Rapports - France**

---

### **Assemblée nationale**

Rapport n°1976 fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du plan sur le projet de loi de finances rectificative pour 2004, Assemblée nationale, Gilles CARREZ, décembre 2004

Rapport d'information déposé par la Commission des finances, de l'économie générale et du plan sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, Assemblée Nationale, présenté par M. Jean-Yves COUSIN, député, septembre 2003.

### **Sénat**

Rapport au Sénat n° 738, relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière par M. Alain ANZIANI et Mme Virginie KLÈS, session extraordinaire de 2012-2013.

Rapport de la commission d'enquête du Sénat sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscal : *L'évasion fiscale internationale : et si on arrêtait ?*, P. DOMINATI, président, E. BOCQUET, rapporteur, rapport n° 673 – Tome 1 (2011-2012).

Rapport n°114 fait au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation (1) sur le projet de loi de finances rectificative pour 2004, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE, Sénat, par M. Philippe MARINI, sénateur, décembre 2004.

### **Conseil d'Etat**

Rapport public 2011 du Conseil d'Etat, *Activité juridictionnelle et consultative des juridictions administratives*, février 2012.

Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, *Amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et*



*les contribuables*, présenté par M. Olivier FOUQUET, président de Section au Conseil d'Etat, juin 2008.

Rapport du Conseil d'Etat, *La norme internationale en droit français*, La Documentation française, 2000, p. 63s

### **Cour des Comptes**

Rapport de la Cour des comptes, *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises* » février 2012

### **Autres**

Rapport au ministre d'Etat, ministre de l'Economie, des finances et de la privatisation, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, Commission présidée par M. AICARDI, 1986.

Rapport au Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, établi par Bruno GIBERT, Corso BAVAGNOLI et Jean-Baptiste NICOLAS, septembre 2004.

Rapport du Conseil des impôts au Président de la République, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, octobre 2002.

Rapport du médiateur des ministères économiques et financiers, [http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/mediateur/Rapport%202011.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/Rapport%202011.pdf), 2011

Rapport du médiateur des ministères économiques et financiers, [http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/mediateur/Rapport%2012.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/Rapport%2012.pdf), 2012

*Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intra-groupe*, IGF, note N°2012-M-032-03, 2013.

Déclaration de M. Pléven, garde des sceaux, JO, déb. Ass. nat., 15 décembre 1972, pp. 6209-6210.

Question écrite de D. Boisserie, JO AN Q, 22 février 1999, p. 1064.

Question écrite n° 18322 de M. DHINNIN Claude, Assemblée Nationale, JO, 18 décembre 1989.

Réponse du ministre de l'économie et des finances, Jean Artuis : Sénat, séance du 21 mars 1996.

Réponse du Ministre du budget, n° 23 676 à M. Xavier de Villepin : JO Sénat Q. 18 févr. 1993, p.282 : Dr. fisc. 1993, n° 39, comm. 1810.

## **Doctrine administrative**

BOFIP, BOI-CTX-ADM-10-10-10-20120912

BOFIP, BOI-CTX-JUD-10-10-10-20120912

BOFIP, BOI-DJC-SECR-10-10-10-20120912

BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-10-20120912

BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-20-20120912

BOFIP, BOI-INT-DG-20-30-30-20120912

BOI-14 F-1-06 du 23 février 2006 (rapportée)

BOI-14 F-1-99 du 10 novembre 1999 (rapportée)

BOI- 14 F-1-86 du 4 mars 1986 (rapportée)

## ***Législations étrangères :***

---

Australie : TR 2000/16” (www. ato.gov.au)

Belgique, *Commentaires administratifs sur les conventions en vue d’éviter les doubles imposition*, Circular letter of June 28th, 1999 (see internet link to fisconetplus under item 8)

Canada, *Circulaire d’information en matière d’impôt sur le revenu, n° IC 71-17R5, Demande d’assistance présentées à l’autorité compétente en vertu des conventions fiscales conclues par le Canada, Ebauche* (<http://www.ccra-adrc.gc.ca/tax/nonresidents/draft-ic71-17r5-f.html>)

Espagne, voir REAL DECRETO 1794/2008, de 3 novembre 2008, *amistosos en materia de imposición directa* (Spanish Official Gazette 18th November 2008).

Italie, Revenue Agency – Circular Letter n. 21/E dated 5 June 2012 (Settlement of International Tax Disputes. The Mutual Agreement procedures) Government website: <http://www.finanze.gov.it> - [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)

USA, US, Revenue Procedure 2006-54, consultable sur le site Internet de TaxAnalysts à l’adresse suivante : <http://taxbase.tax.org>,

Pays-Bas, Decree of 30 March 2001, VN 2001/21.3 ; Decree Transfer Pricing, November 14th, 2013, No. IFZ 2013/184M (regulation).

Royaume-Uni,

- General guidance on website:  
<http://www.hmrc.gov.uk/international>
- See Statement of Practice 1/11
- Administrative arrangements with the US:  
<http://www.irs.gov/pub/irs-news/ir-00-79.pdf>

## Commission Européenne:

---

Les documents de la Commission européenne, hors archive historique, sont accessibles à l'adresse suivante :

[hppt//ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_fr.htm)

### **Travaux de la Commission**

*Document concernant l'Harmonisation fiscale dans la C.E.E pour la Réunion des Ministres des Finances*, ref. 15.056/IV/66-F, Archives historiques de la Commission, 23 novembre 1966.

*Programme d'actions de la Commission européenne*, Com (75) 391 du 23 juillet 1975.

*Commission working staff paper, Company taxation in the internal market*, Com(2001)582, final, SEC(2001) 1681, 2001.

*La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, Etude de la Commission, SEC, 2001

*Commission staff working paper - Company Taxation in the Internal Market*, COM(2001)582 final, SEC(2001) 1681, 23 octobre 2001.

*Rapport de la Commission sur l'évolution des systèmes fiscaux*, Bruxelles, COM(596) 546 final, octobre 2001

### **Communications de la Commission :**

Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, J.O.C.E. du 10 décembre 1998, C 384/03.

Communication de la Commission, au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, Politique fiscale de l'Union Européenne – Priorités pour les prochaines années, Doc. COM (2001) 260, final, du 30 mai 2001.

Communication de la Commission, au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette*

*consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne* : Doc. COM(2001) 582, final du 23 octobre 2001.

Communication de la Commission, au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert, COM(2004) 297 final du 23 avril 2004.

Communication de la Commission, au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, *Coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres dans le marché intérieur*, Doc. COM (2006) 823, final, du 19 décembre 2006.

Communication de la commission au conseil, au parlement européen et au comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre mars 2007 et mars 2009 et une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage, COM(2009) 472 Final, SEC (2009) 1168 et 1169, 2009.

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre avril 2009 et juin 2010 et les propositions annexes, COM(2011) 16 final du 25 janvier 2011.

Lettre de la Commission des Communautés européennes, signée par M. LADINOIS au Président du Conseil des Communautés européennes, en date du 29 novembre 1976, Document R/2955/76 du 2 décembre 1976.

Lettre de la Commission des Communautés européennes, signée par M. C. TUGENDHAT, Vice-Président, en date du 18 janvier 1984, à M. le Président du Conseil « Questions économiques et financières » du Conseil, Doc n° 4318/84 du 20 janvier 1984.

### **Forum conjoint en matière de prix de transfert :**

Les documents du F.C.P.T. sont accessibles à l'adresse suivante : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_fr.htm)

JTPF/007/BACK1/2002/EN *Proposal of The Netherlands to improve the practical functioning of the arbitration convention*, 2002.

JTPF/003/2003/REV1/EN du 20 août 2003, *Summary record of the fourth meeting of the EU Joint transfer pricing forum*.

JTPF/012/2003/FR du 19 juin 2003 : *Compte rendu sommaire de la quatrième réunion du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert*.

JTPF/003/2005/EN du 10 mars 2005 : *Secretariat discussion paper on alternative dispute resolution avoidance and resolution procedures.*

JTPF/017/2005/EN du 9 septembre 2005, *Discussion du projet de document de réflexion du Secrétariat quant aux pénalités en matière de prix de transfert.*

JTPF/011/BACK/2005/EN du 14 novembre 2005, *Liste provisoire des personnes indépendantes.*

JTPF/006/BACK/REV5/2006/EN du 11 février 2008, *State of play of the implementation of the code of conduct related to the arbitration convention.*

JTPF/012/2007/EN du 23 juillet 2007 : *Questionnaire on thin capitalization.*

JTPF/007/REV1/BACK/2007/EN du 8 octobre 2007, *Draft table on serious penalties related to transfer pricing adjustments.*

JTPF/002/2008/EN, du 28 janvier 2008, *Discussion paper on draft JTPF recommendations related to the interpretation of some provisions of the arbitration convention.*

JTPF/005/2008/EN du 28 janvier 2008 : *Secretariat's discussion paper on thin capitalization.*

JTPF/007/BACK/2008/EN, du 6 février 2008, *Business contribution on criteria for selecting independent persons of standing eligible to become a member of an advisory commission.*

JTPF/008/BACK/2008/EN du 13 février 2008 : *Business contribution on TP triangular cases and the arbitration convention.*

JTPF/024/BACK/REV1/2007/EN de février 2008, *Questionnaire on the interaction between MAP and judicial appeals, Article 7-3 of the arbitration convention.*

JTPF/006/BACK/2011/EN de janvier 2011, *Belgian contribution on the interaction between Article 4(2) of the arbitration convention and Article 7 of DTAs concluded between EU member States.*

JTPF/018/REV1/2011/EN du 26 octobre 2011, *Member States' responses to Questionnaire on secondary adjustments.*

JTPF/017/FINAL/2012/EN d'octobre 2012, *Draft Report on Secondary Adjustments.*

JTPF/020/REV1/2012/EN de janvier 2013, *Compilation of proposals received from JTPF Members for improving the functioning of the Arbitration Convention.*

JTPF/002/2013/EN de janvier 2013: *"The tax adjustment is seen as not creating double taxation and as such held to be excluded from the AC, after which the CA does not proceed with informing the CA of the other Contracting State.*

JTPF/010/2013/EN de mai 2013, *Summary of suggestion made by members of advisory commission*, mai 2013.

JTPF/012/2013/EN d'août 2013, *Statistics on pending mutual agreement procedures under the arbitration convention at the end of 2012*.

JTPF/002/REV1/2013 de janvier 2013, *Discussion paper on ways to improve the functioning of the Arbitration Convention*.

JTPF/011/REV1/2013/EN d'octobre 2013, *Revised Discussion paper on the improvement of the functioning of the Arbitration Convention*.

JTPF/001/2014/EN, de février 2014, *Compilation of comments received on the revised discussion paper on the improvement of the functioning of the Arbitration Convention following the JTPF meeting on 5 November*.

## **Divers**

Doc. 3923/IV/67 du 24 février 1967 et note de la Direction Générale de la Concurrence du 7 août 1967, n° 67-05361, archives historiques de la Commission européenne.

COM (75) 391 du 23 juillet 1975

COM (76) 119 def, du 27 avril 1976

COM (85) 360, du 5 juillet 1985

Réponse donnée par M. MONTI au nom de la Commission, 23 février 1999, JOCE du 6 novembre 1999 C320, p.108, réponse à une question écrite P-4010/98

Question écrite E-3449/00 posée par François BAYROU à la Commission n° C 163 E, p. 122, JOEU du 6 juin 2000

Règlement de procédure de la Cour de Justice des Communautés européennes du 19 juin 1991 (JO L 176 du 4.7.1991, p. 7, et JO L 383 du 29.12.1992

## **CONSEIL DE L'EUROPE :**

---

Les documents du Conseil sont consultables sur le site Internet : [eur-lex.europa.eu/](http://eur-lex.europa.eu/), ou au Archives historiques du Conseil.

Proposition de directive de 1976, JOCE 1976, C 301/4 du 21 décembre 1976

Convention Européenne d'Arbitrage 90/436/CEE, JOCE 1990 n° L 225/10 du 20.8.90  
Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990

Directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003

Directive 2008/52/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2008

Note du Conseil R/856/78 (FIN 213) du 13 avril 1978

Note du Conseil, R/960/78 (FIN 50) du 24 avril 1978

Note du Conseil 11673/80 du 25 novembre 1980

Note introductive du Conseil, 10658/81 du 20 novembre 1981

Note du Conseil 10658/81 du 20 novembre 1981

Note introductive du Conseil, 5300/84 du 27 février 1984

Note du Conseil 6303/84 du 18 avril 1984

Note du Conseil, 6303/84 du 22 mai 1984

Note du Conseil, 7676/84 du 4 juin 1984

Note du Conseil, 4219/89 du 18 janvier 1989

Note du Conseil, 4136/1/88, REV 1, du 14 mars 1988

Note du Conseil, 6219/89 du 28 avril 1989

JOCE 1976, C 301/4 du 21.12.1976.

JOCE 20-08-1990, n° L 225/10

JO C 202/1 du 16/07/1999

JOCE, 1997, C 2, p.6.

JOCE n°C2, 6 janv. 1998, p.1, Dr. fisc. 2000, n°16, p. 657 s

JOCE C 160, 30/06/2005, p. 011s.

JOUE C 176/02, 28 juill. 2006

JOUE n° C 322, 30 déc. 2009 : *Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées*

## **O.E.C.E. / O.C.D.E. :**

---

Les documents suivants sont consultables sur le site Internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

### **Modèle de Convention**

*Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, 1963.

*Double imposition du revenu et de la fortune, Textes révisés de certains Articles du Projet de Convention de l'OCDE de 1963 et des Commentaires correspondants*, OCDE, 1974.

*Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, versions de 1977, 1995, 2008 et 2010.

*Commentaires des articles du modèle de convention*, Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, versions de 1977, 1995, 2008 et 2010.

### **Rapports**

*L'élimination des doubles impositions*, Rapport OECE, 1961

*Prix de transfert entre Entreprises multinationales*, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 1979

*Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable*, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 1984

*Report on the triangular cases*, OCDE, 23 juillet 1992

*Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, juillet 1995.

*L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 20 janvier 1999.

*Rapport d'étape sur l'amélioration de la résolution des différends*, OCDE, 27 juillet 2004.

*Proposition n°6*, projet de rapport OCDE, février 2006

*Improving the resolution of tax treaty disputes*, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 30 janvier 2007



*Manual on effective mutual agreement procedures, (MEMAP)*, Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, février 2007

*L'attribution de bénéfices aux établissements stables*, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, juillet 2008

*Examen de la comparabilité et des méthodes transactionnelles de bénéfices : révision des chapitres I-III des principes applicables en matière de prix de transfert*, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 22 juillet 2010

*Final report on secondary adjustments*, Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 25 octobre 2012

Discussion draft, *Revision of the special considerations for intangibles in chapter VI of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions*, 6 juin -14 septembre 2012

*Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 12 février 2013

*Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, 19 juillet 2013

## O.N.U. :

---

Les documents suivants sont consultables sur le site Internet : [www.un.org](http://www.un.org)

*Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, Publication des Nations Unies, New York, 1980,

*Subcommittee on dispute resolution Report*, UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Third session, Geneva, 29 octobre-2 novembre 2007

*Resolving issues that prevent a mutual agreement: Supplementary mechanisms for dispute resolution, Subcommittee on Dispute Resolution Background Note*, UN Committee of Experts on international cooperation in tax matters, 17 octobre 2008

*Report on the third session*, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, octobre 2008

*Report on the fourth session*, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, octobre 2008

*U.N. Draft Transfert Pricing Manual for Developing Countries*, E/C.18/2009/5, 2009

*Arbitration as an Additional Mechanism to Improve the Mutual Agreement Procedure, Subcommittee on dispute resolution Report, UN Committee of Experts on international cooperation in tax matters, 6 octobre 2010*

*Dispute avoidance and resolution, Subcommittee on Dispute Resolution Report, UN Committee of Experts on international cooperation in tax matters, octobre 2011*

*Model double taxation convention between developed and developing countries, Economic and Social Affairs, U.N., 2011*

*U.N. Hand Book on selected issues in Administration of double tax treaties for developing countries, juin 2013*

*U.N. Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries, octobre 2012*

## **RAPPORTS DIVERS :**

---

### **C.C.I.**

Déclaration de politique générale, Chambre de Commerce Internationale, document n°180/438, 3 mai 2000.

*Arbitration in international tax matters : draft bilateral convention article, DOC 180/455 Chambre de Commerce Internationale, 6 février 2002.*

Document n° 180/438, Chambre de Commerce Internationale Chambre de Commerce Internationale, 3 mai 2000.

### **International fiscal association**

International fiscal association (I.F.A.), *Transfer pricing in the absence of comparable market prices*, Cahier de droit international/Kluwer, Volume LXXVII a, Cancun Congress, 1992.

International fiscal association (I.F.A.), *Procédure amiable, procédure et pratique*, Cahier de droit international/Kluwer, Volume LXVI a, 1981.

### **PATA**

*Internal guidance for mutual agreement procedures and bilateral*, Pacific Association of Tax Administrators, 25 juin 2004

### **Règlements d'arbitrage commercial :**

ICC International Court of arbitration, site Internet : <http://www.iccwbo.org/about-icc/organization/dispute-resolution-services/icc-international-court-of-arbitration/>

London Court of International Arbitration, site Internet : <http://www.lcia.org/>

UNICITRAL arbitration rules, site Internet : [http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral\\_texts/arbitration/2010Arbitration\\_rules.html](http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/arbitration/2010Arbitration_rules.html)

United States Tax Court, site Internet : <https://www.ustaxcourt.gov>

## **Autres :**

*Annual Report*, American Arbitration Association, [www.adr.org](http://www.adr.org)

*Prix de transfert, Analyse critique des pratiques actuelles*, Le Club des juristes, avril 2012.

*Global transfer pricing survey*, ERNST & YOUNG, 2013

*Tax Mediation: Special Report*, Reynolds Porter Chamberlain LLP, octobre 2010

## **Thèses :**

---

BARONNE L., *L'apport de la Convention européenne des droits de l'Homme au droit fiscal français*, L'Harmattan, collection « Finances Publiques », 2000.

CLAY T. : *L'arbitre*, Dalloz, collection Nouvelle bibliothèque des thèses, 2001.

DELAUNAY B. : *L'amélioration des rapports entre l'Administration et ses administrés*, LGDJ, coll. "Bibliothèque de droit public", t. 172, 1993.

GERARD L. : *Recours du contribuable sur le fondement de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales*, Paris II, 2000.

GHARBI N. : *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, L'Harmattan, Collection Finances Publiques, 2005.

GUERARD S. : *La notion de détachabilité en droit administratif français*, Paris II, 1997.

HENRY M. : *Le devoir d'indépendance de l'arbitre*, Paris I, 1996.

JARROSSON C. : *La notion d'arbitrage*, LGDJ, 1987.

LOSAPPIO P. : *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, Paris II, 1991.

MARDIERE C. de la, : *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*. LGDJ, 2002

MELOT N. : *Territorialité et mondialité de l'impôt – Etude de l'imposition des bénéficiaires des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, Paris II, 2002.

MONSENEGO J. : *Taxation of foreign business income within the European internal market*, IBFD Doctoral Series, 2011.

NOEL Y., *La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination*, Etude de droit américain et de droit suisse, Thèse, Université de Lausanne, 1990.

RAINGEARD de la BLETIERE Emmanuel, *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international - Nouvelles perspectives* - Paris I, 2008.

ROBBEZ MASSON C. : *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LJDJ, 1990.

THOMAS J. : *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, 2004, L'Harmattan.

TOMASAIN T., *Essai sur l'autorité de la chose jugée en matière civile*, LGDJ 1975.

## TABLE DE JURISPRUDENCE

---

### I. Jurisprudence de la C.J.C.E/C.J.U.E :

- Arrêt du 5 juillet 2012, aff. C-318/10, SIAT SA c/ Etat Belge, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=fr&num=C-318/10>.
- Arrêt du, 21 janvier 2010, aff. 311/08, point 50, Sté de gestion industrielle (SGI), RJF 2010, n°446, conclusions de l'avocat général Mme KOKOTT, EFI avril 2010.
- Arrêt du 16 juillet 2009, aff. C-128/08, M. Damseaux c/Belgique, Dr.Fisc, 2010, n° 7, comm. 189, note J-C. GRACIA.
- Arrêt du 28 février 2008, aff. 293/06, Deutsche Schell Gmbh, RJF 2008, n° 623.
- Arrêt du 18 juillet 2007, OyAA, C-231/05, Rec. P. I 6373.
- Arrêt du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap group Litigation, C-524/04, Rec. P. I 2107.
- Arrêt du 14 décembre 2006, aff. 170/05, Denkavit International BV, affaire C-170/05, Rec I-11949.
- Arrêt du 12 septembre 2006, aff. C-196/04, Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue, , Rec.p. I-07995.
- Arrêt du 5 octobre 2004, aff. C-442/02, CaixaBank France, Rec. p. I-8961.
- Arrêt du 11 mars 2004, aff. 9/02, de Lasteyrie du Saillant, RJF 2004, n°558.
- Arrêt du 12 décembre 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Rec. p. I-11779.
- Arrêt du 21 septembre 1999, Saint-Gobain, 30.979, RJF 12/99, n° 1629.
- Arrêt du 16 juillet 1998, C-264/96,ICI, Rec. p. I-4695.
- Arrêt du 12 mai 1998, C 336/96, Gilly, Rec. P I-2793.
- Arrêt du 17 octobre 1996, Denkavit International BV, C-283/94, Rec. P. I-05063
- Arrêt du 30 avril 1996, aff. Pays-Bas/Conseil, D., 1997,17
- Arrêt du 13 novembre 1991, France c/Commission, C-303/90, Rec. P. I 53 15
- Arrêt du 1er octobre 1991, aff. C-64/90, aff C-13/90, aff. C-14/90, Saint-Gobain.
- Arrêt du 28 janvier 1986, Commission contre France, aff. 270/83, Rec. CJCE, p. 273.
- Arrêt du 31 mars 1971, Commission c/ Conseil, 22/70, Rec. p. 262

- Arrêt du 15 juillet 1964, Flaminio Costa c/ E.N.E.L- aff. 6/64, Rec. p. 01141.

## **II. Jurisprudence de la Cour européen des droits de l'Homme**

- Arrêt du 12 juillet 2001, Ferrazzini c/ Italie, Dr. fisc, n° 10, com. 187.
- Arrêt du 26 septembre 1995, Diennet c/ France, Série A, n° 325.
- Arrêt du 9 décembre 1994, Schouten et Meldrum, série A, n° 304.
- Arrêt du 24 février 1994, Bendénoun contre France, série A, n° 284.
- Arrêt du 23 octobre 1985, Benthem, Série A, n° 97.
- Arrêt du 28 octobre 1984, Srameck, Série A, n° 84.
- Arrêt du 28 juin 1984, Campbell et Fell, Série A, n° 80.
- Arrêt du 23 juin 1981, Le Compte, Série A, n° 43.

## **III. Jurisprudence du Conseil Constitutionnel**

- Cons. const. , 26 novembre 2010, M. Moreau, n°2010-70 QPC, Dr fisc, 2011, n°6, comm. 209, note F. DIEU.
- Cons. Const., 28 décembre 1995, n° 95-369 DC. Journal officiel du 31 décembre 1995, p. 19099.
- Cons. Const., 9 avril 1992, n° 92-308 DC, Rec. p. 55.
- Cons. Const., 23 janvier 1987, n° 86-224 DC Journal officiel du 25 janvier 1987, p. 924.

## **IV. Jurisprudence administrative :**

### **A. Conseil d'Etat**

- CE 12 mars 2014, 9ème et 10ème ss-sect., n° 362528, Sté Céline, concl. F. Aladjidi, note Ph. Durand, Dr. fiscal, n° 22, mai 2014.
- CE 30 décembre 2013, section du contentieux, n° 350100, Sté Rallye, concl. Nathalie ESCAUT, note O. FOUQUET, Dr. fisc. n°14, avril 2014 ; voir également CE 8 mars 2013, n° 353782, Mme Monzani, Dr ; fisc. 2013, n° 15, concl. E. CREPEY, note O. FOUQUET.
- CE 8 mars 2013, n° 353782, Mme Monzani, note O. FOUQUET, Dr.Fisc, n° 15, n° 240.
- CE 29 octobre 2012, n°352209, SA Kermadec, , Dr.Fisc, 2012, n° 45.

- CE plén, fisc., 9 mai 2012, n°342221 et n°342222, Sté GBL Energy, Dr.Fisc, n° 20, 17 mai, conclusions du rapporteur public, L. OLLEON, BDCF 12, n°92.
- CE 7 mars 2012, n° 337529, ministre du budget c/ Sté de transport et d'assainissement de la Réunion, RJF 6/12, n° 574
- CE 23 décembre 2011, n° 303678 ass, Kandyrine de Brito Paiva, RJF 2012, n° 288.
- CE 26 juillet 2011, n° 308679 et n° 308754, min c/ M et Mme de Türckheim, Dr.Fisc, 2011, n° 41.
- CE 11 juillet 2011, Plen, n° 317024, Ministre contre Sté Quality Invest, Dr.Fisc, 2011, n° 36, comm. 496.
- CE 29 juin 2011, n° 320263, Dr.Fisc. 2011, n° 39, comm. 532.
- CE 21 mars 2011, n° 306225, sect, Krupa, RJF 6/11, n° 742.
- CE 2 mars 2011, n° 342099, 3è et 8è s-s, Sté Soutiran et Cie, avec les conclusions du rapporteur public Edouard Geffray, BDCF 6/11, n° 73.
- CE 9 juillet 2010, n° 339081, 8è et 3è s-s, Mathieu, RJF 11/10, n° 1079, conclusions L. OLLEON, BDCF 11/10, n° 120.
- CE 12 mars 2010, n° 307235, Imagin'action Luxembourg, RJF 5/10, n° 465.
- CE 22 janvier 2010, Sté d'acquisitions immobilières, concl. N. ESCAUT, Dr.fisc, n°11 du 18 mars 2010, comm. 230.
- CE 25 novembre 2009, Compagnie Rhénane de Raffinage, RJF 2/10, n°106.
- CE 8è et 3è ss-sect., 25 sept. 2009, n°307326, Sté Dirland, note JL Pierre, JurisData n° 2009-081552.
- CE 31 juillet 2009, n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited, RJF 11/09, n° 979.
- CE 11 avril 2008, n°281033, SA Guerlain, Dr.fisc, 2008, n°18, comm. 302, concl. C. VEROT.
- CE 28 mars 2008, n°271366, M. Aznavour, Dr.fisc, n°17, 24 avril 2008.
- CE 15 juin 2007, n°2999666, 9e et 10è s-s, Sté Printing Pack BV, Dr.fisc, n°38, sept 2007, comm. 851.
- CE 6 avril 2007, n°289514, 8è s-s, Consorts Chartron, RJF 12/07, n° 1478.
- CE 31 mars 2006, n° 265953, RJF 2006, n° 736.

- CE 6 mars 2006, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s-s, Syndicat national des enseignants et artistes, RJF 5/06, n° 573.
- CE 7 novembre 2005, n° 266436, min. c/ Sté Cap Gemini, RJF 1/06 n° 107.
- CE 10 août 2005, n°275983, min c/Sté Electromécanique du Nivernais, RJF 12/05, n°1398.
- CE 27 avril 2004, n° 370005, Section des Finances, RJF 12/04, n° 1246.
- CE 4 février 2004, n° 248647, n° 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s, OPHLM de Seine et Marne, RJF 2004, n° 405.
- CE, 30 décembre 2003, Section du contentieux, n° 233894, SA Andritz, RJF 03/04, n° 238, conclusion G. Bachelier p. 166 et chronique L. Olleon, RJF 2/04 p. 83.
- CE, 3 décembre 2003, n° 239514, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s, ebel, RJF 2/04, n° 167, concl. S. Boissard, BDCF 2/04, n° 27.
- CE 11 juin 2003, Epoux Biso, Dr.fisc, 2004, n°12.
- CE 19 février 2003, n° 235697, Sté Auberge Ferme des Genêts, RJF 5/03, n° 616, conclusions P. COLLINS, Dr. Fisc, 38/03, n° 646.
- CE 30 décembre 2002, n°236096, Hanna, RJF 03/03, p. 195.
- CE 18 décembre 2002, n° 233618, Section, Duvignères, RJF 5/03, n° 688..
- CE Ass, 12 avril 2002, SA Financière Labeyrie, RJF 6/02, n° 673, chronique L. Olléon, RJF 6/02, p. 477, conclusions F. Seners, BDCF 6/02, n° 83.
- CE 15 juin 2001, n° 220090, RJF 2001, n° 1286.
- CE 28 février 2001, n° 199295, Thérond, RJF 05/01, n° 620.
- CE 21 avril 2000, req. n° 206902, Zaïdi, Rec. ; AJDA 2001, p. 284.
- CE novembre 1999 n°184474, Guénoum, RJF 1/00, n°138, chronique E. Mignon, RJF 2/00, p 90.
- CE 13 octobre 1999, n° 190083, ministre c/ SA Banque française de l'Orient, RJF 12/99, n° 1587, conclusions de J. Arrighi de Casanova, p. 938s.
- CE 30 octobre 1998 n° 200286, 200287, Ass., M. Sarran : Lebon p.368, RFD adm. 1998 p.1081, concl. C. Maugué ; JCP G 1999, IV, 1 278, obs. M.-Ch. Rouault ; RFD adm. 1999, p. 57s
- CE 29 décembre 1995, n° 140219, Société Hygiène de dératisation d'Auvergne, RJF 2/96, n° 196, conclusions P. MARTIN, BDCF 1/96, p.29.



- CE 21 juin 1995, n°132531, RJF 8-9/95, n°963, conclusions de Ph. Martin, p.559.
- CE 31 mars 1995, n° 164008, Section, Auto Industries Meric, RJF 7-8/1993, n° 1255.
- CE 18 mars 1994, n° 68-70814, RJF 5/94, conclusions de M. Philippe Martin.
- CE 18 mars 1994, n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe, RJF 5/94, n°532.
- CE 8 octobre 1993, n°118827, RJF 11/93, n°1483.
- CE 18 décembre 1992, Préfet de la Gironde c. Mahmedi, recueil Lebon, p. 446
- CE 31 juillet 1992, SNAT, n° 61, RJF 11/92, n° 1468.
- CE 10 juillet 1992, n° 113933, Section, Normand : RJF 8-9/92 n° 1250.
- CE 10 juin 1992, n° 72704, 7è et 9è s-s., Helmer Frères, RJF 1992, n° 1232.
- CE 17 février 1992, n°81690-82782, RJF 4/92, n°433.
- CE 12 février 1992, RJF 4/92, n°558.
- CE 11 juillet 1991, Sté française des techniques Lummus, RJF 10/01, n°1208.
- CE 27 février 1991, n° 48780, 7ème et 9ème s-s, Dr.fisc, 1992, n° 13, comm 64, concl. O FOUQUET.
- CE 27 juillet 1990, n° 44676, Section, Bourgeois, RJF 8-9/90, n° 11102, conclusions N. Chahid-Nourai, RJF 8-9/90, p. 548.
- CE 29 juin 1990, n°78519, Ass, GISTI, RJF 8-9/90, n°1096.
- CE 4 avril 1990, n° 63858, Allomat, RJF 6/90, n° 661.
- CE 21 février 1990, RJF 1990, n°455.
- CE 16 février 1990, n°68627, RJF 4/90, n° 393.
- CE 20 octobre 1989, Nicolo, RFDA 1989, p 821.
- CE 3 mars 1989, n° 77581, Lainière de Picardie, chronique J. Turot, RJF 5/89, p.1s.
- CE 27 janvier 1989, n° 61422, Dr. fiscal 25/89, comm.1229.
- CE 19 octobre 1988, n°56218, SARL Laboratoires Sica, RJF 12/88.
- CE 27 juillet 1988, n°67168, RJF 11 /88, n°1261.

- CE 24 février 1988, n° 76603, RJF 4/88, n° 341.
- CE 17 juin 1987, n° 64549, RJF 8-9/87, p. 493.
- CE 30 mars 1987, n° 52754, RJF 5/87, n°489.
- CE 5 novembre 1986, Rajaonarison, Rec. P. 439.
- CE 2 juin 1986, n° 44571, avec les conclusions de M. Fouquet, RJF 8-9/86.
- CE 4 décembre 1985, n°49010, RJF 2/86, n° 209.
- CE 25 novembre 1985, n° 40 288, RJF 2/86, n° 160.
- CE 17 mai 1985, n° 39234, RJF 7/85, n° 1044.
- CE 15 mai 1985, n° 43689, 9e et 8e s.-s, RJF 7/85, n° 1083.
- CE 17 décembre 1984, n° 43023, RJF 2/85, n° 310.
- CE 5 décembre 1984, n° 49962, Dr.Fisc, 1985, n° 22-23, comm.1068, concl. Mme Latournerie.
- CE 17 octobre 1984, n° 40917, RJF 12/84, n° 1402.
- CE 29 juillet 1984, n°31761, RJF 10/84, n° 1179.
- CE 27 juillet 1984, Sté Patrex, n°16649, RJF 10/84, n°1247.
- CE 11 juillet 1984, n°36866, RJF 1984, n°1249.
- CE 22 juin 1984, n°38108 et 37368, RJF 8-9/84, n°213.
- CE 6 juin 1984, n° 35415, RJF 8-9/84, n° 940, p. 495.
- CE 11 mai 1984, n° 47658, Dr.Fisc, 1984, n° 39, comm.1068, concl. O. FOUQUET.
- CE 14 mars 1984, n°34430-36880, RJF 5/84, n° 593.
- CE 5 décembre 1983, n° 35727, Dr.fisc, 1984, n°13, comm. 645.
- CE 4 novembre 1983, n° 34516, RJF 1/84 p.15.
- CE 29 juillet 1983, n°31761, RJF 09/83, n° 1179.
- CE 29 juillet 1983, RJF 1983, n° 1192.
- CE 10 juin 1983, n° 28119, RJF 1983, n° 1019.

- CE 13 mai 1983, req n 28831, Dr. fisc. 1983, n.29.30, comm. 1568, avec les conclusions du commissaire de gouvernement BISSARA, RJF 7/83, n°848.
- CE 20 avril 1983, n° 29118, 9e s.-s, RJF 6/83, n° 822.
- CE 24 novembre 1982, n° 25597, 8° et 9° s.-s, RJF 1/83, n° 133.
- CE 26 juillet 1982, n°2533 et n°19645, RJF 10/82, n°903.
- CE 30 juin 1982, n° 38020, RJF 10/82, n° 1010.
- CE 11 juin 1982, n° 16187, Dr.fisc, 1983, n°41.
- CE 2 juin 1982, n° 23342, RJF 7/82, p.328.
- CE 28 avril 1982 n° 14372, 7e et 9e s.-s, RJF 6/82, n° 596.
- CE 15 janvier 1982 n° 37549, 7e et 9e s.-s, RJF 3/82, n° 299.
- CE 10 juillet 1981, n° 05130, Lebon, p. 303.
- CE 6 février 1981 n° 10835, 8° et 9° s.-s, RJF 4/81, n° 386.
- CE 13 juin 1979, n° 10358, RJF 1979, n° 490.
- CE 4 mai 1979 n° 5575, 5573, 5419 et 5574, 7e et 9e s.-s, RJF 6/79, n° 393.
- CE 9 mars 1979, n° 10454, Plén., RJF 4/79, p.121.
- CE sect., 22 déc. 1978, VO Thanh Nghia, Rec. CE 1978, p. 523.
- CE 7 juillet 1978, Klaus Croissant, Rec p 292.
- CE 2 juin 1976, n° 94-758, RJF 9/76, n° 371.
- CE 11 février 1976, n° 89825, 7e et 8e s.-s, RJF 4/76, n° 156.
- CE 19 déc. 1975, n°84774 et 91985, Dr. fisc, 1976, n. 27, comm. 925.
- CE, Ass.31 octobre 1975, Société Coq-France, Rec. p. 534.
- CE 11 juillet 1975, Paris de la Bollardièrre, AJDA 1975, p. 465 chron. Franck et Boyon.
- CE 5 février 1975, n° 90-788, RJF 4/75, n°168.
- CE 20 novembre 1974, n° 85191, RJF 1/75, n° 10.
- CE 14 juin 1974, n° 80624, Dr.Fisc, 1974, comm. 1058.

- CE 5 décembre 1973, n° 81886, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s, Dupont 1974, p. 65.
- CE 10 janvier 1973, n° 79312, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s. : Dupont 1973 p. 120
- CE 10 mars 1972, n° 79927, Dr. fisc, 1972, n°50, comm. 1815 et 1825.
- CE 10 février 1971, n° 77592, Dupont 1971, p. 187.
- CE 29 janvier 1971, n° 76139, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s, Dupont, p. 163.
- CE 18 décembre 1970, n° 74862, Dupont 1972, p.106.
- CE sect, 26 janvier 1968, n° 6975, Sté Maison Génestal, Rec. Lebon, p. 62, concl. Bertrand, JCP CI 1968, II, 83186.
- CE 29 juin 1966, n°55239, Institut des vins de consommation courante c. sieur Chabane, Lebon p. 420.
- CE 2 mars 1966, Dame Cramencel, n° 59.525 : Dupont 1966, n° 5, p. 239.
- CE 29 janvier 1965, n° 62558, 9<sup>e</sup> s.-s, Dupont 1965, p. 219.
- CE 29 janvier 1964, n° 47515, Dupont 1964.
- CE 23 juillet 1961, Sté indochinoise d'électricité, Rec. Lebon , p. 519.
- CE 15 mars 1961, n°38432, Dupont 1972, p.106.
- CE 23 novembre 1960, n°48570.
- CE 13 janvier 1960, n° 24086, Dupont p. 141, Rec. Lebon p. 966.
- CE 17 juin 1959, n° 38476, Dupont 1959, p 492.
- CE 22 mars 1957, n° 34403, RO, p. 316.
- CE 29 janvier 1954, n° 7134, Assemblée, Notre-Dame du Kreisker, RO p.64.
- CE 23 mars 1953, n° 75326, RO p. 266.
- CE 13 juin 1952, n° 13174, RO, p. 65.
- CE 28 janvier 1951, Sté Mathieu, Gaz Pal. 1952, I, p.10.
- CE 27 février 1950, n° 95586, RO, p. 16.
- CE 22 février 1950, Delle Hernez, Rec. P. 439.
- CE 20 novembre 1929, Sté des phosphates tunisiens, Rec. CE, p 1006.

- CE 5 février 1926, Dame Caraco, Lebon, p. 125.
- CE 28 février 1913, Cie des Chemins de fer de l'Est, Lebon, p. 307.
- CE 19 février 1875, Prince Napoléon, Rec. CE, p. 155.

### **B. Cour d'appel administrative**

- C.A.A, Versailles, 5 décembre 2011, Sté Unilever France, n° 10VE022491, RJF 5/11, n°634.
- C.A.A, Versailles, 3<sup>ème</sup> chambre, 7 décembre 2010, Sté BNP Paribas, n°09PA0118, RJF 6/2011, n°688, BDCF 6/2011, n°68, concl. P. BRUNELLI.
- C.A.A, Lyon, 30 septembre 2010, SAS ABB France, n° 09LY00303.
- C.A.A, Paris, 3 février 2010, n° 10PA00117.
- C.A.A, Versailles, 5 mai 2009, Min. c/ Man Camions et Bus, n° 08VE02411, Dr. Fisc. 2009, comm. 41.
- 
- C.A.A, Paris 19 décembre 2008, Sté Sonavi, n° 07-4570, 07-4571, et 07-4572, RJF 5/09 n° 492.
- C.A.A, Paris 25 juin 2008, Sté Novartis Groupe France SA, n° 06-2841, RJF 2009, n° 114 et BDCF 2009, n°15.
- C.A.A, Versailles 12 juin 2007, Sté Dormeuil, n° 06-799, RJF 2007, n° 1252.
- C.A.A, Bordeaux 12 février 2007, n°04BX01046.
- C.A.A, Douai, 27 juin 2006, SAS PABO, n° 04DA01094.
- C.A.A, Lyon 24 novembre 2005, Héritiers de M.C, n°00-1835, 5<sup>è</sup> ch, RJF 4/06, n° 443.
- C.A.A, Versailles, 12 avril 2005, n° 03-2259, RJF 2005, n° 906.
- C.A.A, Paris 30 avril 2004, Sté Firmenich et Cie, n° 99-2135, BCF 2004, n°8.
- C.A.A, Paris 31 mars 2004, Sté Almed, n° 99-3544.
- C.A.A, Bordeaux 14 juin 2001, Sté Lindt et Sprungli, n°97-1746.
- C.A.A, Paris, 11 février 1997, SA Borsumij Whery France, n° 94 511, RJF 3/98, n°245.
- C.A.A, Nancy 6 juillet 1995, n° 93-1139, RJF 10/96, n°1205.
- C.A.A, Paris 6 avril 1993, n°91699, Metaloup, RJF 7/93 n° 1042.
- C.A.A, Nancy 30 octobre 1991, Hoverlloyd Limited, RJF 1/92, n° 124.
- C.A.A, Paris 24 septembre 1991, Rhodafin, RJF 12/91, n° 1539.

- C.A.A, Paris, 20 novembre 1990, Reynold Tobacco France, n° 1172, RJF 3/91, n° 255.
- C.A.A, Nancy 30 octobre 1990, SARL Vanrobaeys, n°1323, 1<sup>er</sup> ch, RJF 1991, n° 353.
- C.A, Paris, 23 février 1999, SARL Cie européenne pour l'amélioration de l'habitat (CEAH) c/ Sogebor, RJDA 7/99 n° 867.
- C.A, Paris, 2 juin 1989, Rev. arb, 1991, p 87.
- CA Douai, 19 oct. 1977, Gaz. Pal. tables 1977-1979.
- C.A, Paris 6 février 1969, Rev. arb, 1969, p. 92.
- C.A, Orléans, 15 février 1966, Sté Jean Tardits et Cie C Sté Wynmouth Lehr et Cie, Recueil Dalloz, 1966, p. 340.
- C.A, Paris 12 février 1963, JCP 1963.II.13281, note P. LEVEL.
- C.A, Paris 9 janvier 1962, JCP, 1962.II.12478.
- C.A, Paris, 15 juin 1956, JCP 1956.II.9419, note H. MOTULKY, Rev. arb, 1956 p. 97.

### **C. Tribunal administratif**

- T.A Montreuil, 10e ch., 26 avril 2013, n° 1207347, Sté Carrefour SA, Dr. Fisc, n° 36, 5 septembre 2013, comm. 404.
- T.A Montreuil, 18 novembre 2011, n°1005653, Griveau, RJF 6/12, n° 552, FR 24/12, p. 12.
- T.A Montreuil, 6 janvier 2011, n°08-12963, Sté Bayer Cropscience, RJF 2011, n° 944.
- T.A Cergy-Pontoise, 24 juin 2010, n° 0702382, Sté Bax Chemicals France, JurisData n° 2010-016917
- T.A Montreuil, 1<sup>er</sup> ch., 29 avril 2010, n° 0710839, Sté Kimberley Clark, Dr.Fisc, n° 29, 22 juillet 2010, comm. 424.
- T.A Paris, 18 juillet 2008, n°02-8642, BP France, RJF 2009, n° 342.
- T.A Paris, 3 juillet 2002, 1<sup>ère</sup> sect. 2<sup>e</sup> ch., Cleret, RJF 8-9/03, n°1022.
- T.A Nantes, 18 juillet 2001, n° 97.2530, Dr. Fisc, 2002, n° 11, comm. 225.
- T.A Paris, 13 février 1997, n° 93-7089, SARL Les Amis de l'Histoire, RJF 11/97 n°1014.
- T.A Lyon, 25 avril 1990, n° 86-9 508 et n° 86-10 150, Laboratoire Fisons.
- T.A Paris, 3<sup>ème</sup> section, 3 février 1988, n°52.683, Dr. Fisc, 1988, n°39, comm. 1751.

## V. Jurisprudence judiciaire

### A. Cour de cassation

- Cass.civ, 1er février 2012, pourvoi n° 11-11084, BICC n°762 du 15 mai 2012.
- Cass.civ, 1re, 4 nov. 2010, Tecnimont, et sur renvoi, Reims, 2 nov. 2011, Cah. arbitrage 2011, n°1109, note T. Clay.
- Cass.civ, 1re, 20 oct. 2010, JCP 2010. 1286, obs. Seraglini.
- Cass.com, 20 mai 2008 n° 07-14.426, RJF 10/08, n° 1131.
- Cass.com, 15 mai 2007, n° 06-77.845, (n° 717 F-D), Association des Chevaliers du lotus d'or (ACLO)/n° 06-11.844 (n° 716 F-D), Association culturelle du temple pyramide (ACTP), RJF 11/07, n° 1341.
- Cass.civ, 14 mars 2006, n° 494, Conselho Nacional de Carregadores c/ M. Jacques X. Rev. Arb. 2006, n°3.
- Cass.com, 8 mars 2005, n° Y 01-17758 et Z 02-13301, Juris-Data numéro 2005-027484.
- Cass.com, 12 juillet 2004, n° 1266 FS-PBI, Crts Pelat, RJF 11/04 n°1218.
- Cass.Crim, 11 février 2004, n°02-84472, Bull. crim. criminel 2004 N° 37 p. 150.
- Cass.com, 20 novembre 2001, Sté Civa, n°1916, RJF 2/02 n°239.
- Cass.Civ, 16 mars 1999, Rev. arb, 1999, p 308.
- Cass.com, 20 octobre 1998, n° 1676, P Durand, RJF 1/99, n° 107.
- Cass.civ, 1<sup>er</sup>, 28 avril 1998, Bull. Civ, I, n°55.
- Cass. 3e civ., 19 nov. 1997 : D. 1997, p. 591, note C. Puigelier
- Cass.com, 21 octobre 1997, RJF 1/98, n° 125.
- Cass.Ass.plén, 14 juin 1996, Kloeckner c/ Directeur, Dr. fisc. 1996, n° 30, comm n° 986, concl. Y. Monnet.
- Cass. com., 19 mars 1996 : D. 1996, inf. rap. p. 113.
- Cass. 1re civ., 13 févr. 1996, n° 93-19.824 : JurisData n° 1996-000614.
- Cass.civ, 1ere, 19 décembre 1995, RGDIP 1996/3, p. 867.
- Cass.civ, 14 septembre 1994, RTD 1995, p. 753, obs. E. Loquin.

- Cass.com, 4 janvier 1994, n° 42P, RJF 4/94, n°498.
- Cass.com, 20 novembre 1990, RJF 1/91, n°123.
- Cass.civ, 2°, 14 novembre 1990, Rev. arb, 1991, p. 75, note Ch. Jarrosson.
- Cass. 1re civ., 29 oct. 1990 : JCP G 1990, IV, 424.
- Cass. 2e civ., 28 avr. 1986 : Bull. civ. 1986, II, n° 87.
- Cass. 2e civ., 27 juin 1984 : Bull. civ. 1984, II, n° 117.
- Cass. com., 26 juin 1984 : Bull. civ. 1984, IV, n° 105.
- Cass. 2e civ., 22 mars 1982 : JCP G 1982, IV, 201.
- Cass. soc., 20 janv. 1982 : Bull. civ. 1982, V, n° 27 ; JCP G 1982, IV, 123.
- Cass. com., 19 juill. 1983 : Bull. civ. 1983, IV, n° 225 ; D. 1984, inf. rap. p. 240, note P. Julien.
- Cass.Civ, 2°, 31 janvier 1979, Rev. arb, 1979, p. 366s.
- Cass. soc., 3 févr. 1977 : JCP G 1977, IV, 80.
- Cass. 2e civ., 24 nov. 1976 : Bull. civ. 1976, II, n° 315 ; D. 1977, inf. rap. p. 75.
- Cass. 1er Civ., 19 mai 1976, D. 1976, inf. rap. p. 224; JCP G 1976, IV, 227 ; RTD civ. 1976, p. 820, obs. J. Normand.
- Cass, 24 mai 1975, Administration des Douanes contre Société Café Jacques Vabre, D 1975, 497, concl. Touffait.
- Cass. 3e civ., 11 déc. 1973 : Bull. civ. 1973, III, n° 621.
- Cass.civ, 2ème, 13 avril 1972, JCP II, 17189.
- Cass. 3e civ., 16 oct. 1970 : Bull. civ. 1970, III, n° 528.
- Cass. 1re civ., 20 juill. 1965 : Bull. civ. 1965, I, n° 399.
- Cass. 2e civ., 10 févr. 1960 : Bull. civ. 1960, II, n° 108
- Cass. 2e civ., 25 juin 1959, Bull. civ. 1959, II, n° 511.
- Cass. civ., 24 oct. 1951 : JCP G 1952, II, 6806, note R. Perrot.
- Cass.Com, 28 novembre 1950, Tissot c/ Neff., Bull III, n° 355.
- Cass. com., 13 déc. 1949 : Bull. civ. 1949, n° 392.



- Cass. civ., 13 mai 1931 : DH 1931, p. 379.
- Cass. civ., 27 janv. 1857, DP 1857, 1, p. 82.
- Cass. req., 11 déc. 1895, DP 1895, 1, p. 468.

### **B. Tribunal de grande instance**

- Jugement du 15 février 2001, n° 99 1710, RJF 12/01, n° 1603.
- Jugement du 6 juillet 2000, n° 99 20096/99 20097, RJF 2/01, n° 257.

\*\*\*\*\*

# INDEX

## A

acte de gouvernement ..... 219, 221, 222, 223, 224  
ajustement corrélatif ....31, 32, 67, 68, 69, 88, 100,  
135, 158, 241, 242, 244, 245, 266, 359, 379  
Allemagne 29, 42, 43, 50, 61, 69, 70, 71, 92, 93, 94,  
107, 122, 137, 141, 152, 155, 218, 229, 231,  
232, 236, 238, 246, 269, 270, 285, 313, 314,  
315, 330, 333, 334, 336, 337, 338, 339, 340,  
341, 343, 344, 345, 346, 347, 348, 353, 355,  
356, 357, 358, 364, 384, 404, 413, 420, 424,  
441, 446, 448, 470  
arbitrage commercial ..... 250, 317, 344  
arbitre..35, 202, 249, 252, 255, 284, 286, 288, 289,  
291, 293, 296, 307, 321, 323, 342, 348, 451  
Australie 42, 43, 71, 78, 89, 92, 122, 136, 137, 142,

## D

dernière meilleure offre ..... 38, 299, 328, 465, 466  
double imposition économique.. 26, 31, 36, 46, 67,  
70, 71, 72, 73, 76, 79, 145, 241  
double imposition juridique.. 24, 25, 26, 29, 30, 46,  
65, 66, 73, 76  
doubles non impositions .....467

## E

équité ..37, 159, 180, 200, 201, 202, 203, 204, 205,  
206, 207, 258, 260, 300, 312, 322, 349, 357,  
358, 441  
Espagne..... 21, 42, 43, 69, 89, 90, 92, 94, 123, 136,  
137, 141, 153, 155, 229, 231, 232, 239, 285,  
314, 330, 338, 404  
établissement stable .22, 25, 53, 57, 63, 65, 77, 78,  
84, 85, 86, 87, 106, 128, 151, 172, 173, 231,  
235, 236, 243, 337, 338, 369, 371, 379, 382,  
383, 385, 386, 412

Etats-Unis.. 17, 27, 42, 50, 81, 90, 92, 94, 123, 136,  
137, 142, 153, 155, 160, 166, 169, 170, 171,  
178, 181, 193, 252, 256, 264, 269, 285, 286,  
298, 302, 306, 309, 312, 313, 324, 330, 332,  
333, 334, 335, 336, 338, 339, 340, 342, 344,  
345, 346, 351, 352, 355, 356, 359, 436, 453,  
470

## H

hiérarchie des normes juridiques..... 214, 304

## I

Intérêts compensatoires..... 137, 139  
intérêts de retard ... 36, 46, 64, 119, 128, 133, 134,  
135, 136, 138, 139, 155, 209, 226, 227, 244  
Italie 42, 43, 50, 56, 61, 69, 70, 71, 82, 87, 92, 123,  
124, 155, 177, 204, 228, 313, 330, 332, 336,  
340, 345, 346, 352, 357, 359, 364, 366, 376,  
399, 423, 424, 434, 436, 443

## J

Japon42, 43, 92, 124, 141, 155, 171, 178, 301, 314,  
330, 338

## M

mauvaise foi .....103, 105, 106, 240  
médiateur ... 35, 164, 249, 252, 254, 255, 257, 258,  
259, 260, 261, 266, 268, 269, 270, 271, 273,  
277, 278, 293, 521  
médiation.....37, 52, 250, 252, 254, 255, 256, 257,  
260, 262, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270,  
271, 272, 274, 275, 282, 288, 292, 416, 435  
MEMAP. 34, 94, 122, 135, 145, 152, 166, 167, 168,  
174, 175, 207, 228, 409, 411  
modèle d'accord amiable sur l'arbitrage .....320

**O**

O.C.D.E.:

- article 9-1... **23, 28, 67, 70, 71, 180, 181, 186, 441**
- article 9-231... **36, 67, 68, 69, 70, 71, 230, 242, 412, 413**
- articles 23 A et 23 B ..... **24, 25, 26, 64, 444**
- article 25-1.... **80, 81, 94, 142, 144, 149, 167, 216, 218, 219, 309, 312, 337**
- article 25-3.... **57, 61, 62, 63, 80, 85, 86, 318, 336, 337, 339, 382**
- article 25-5 ..... **316, 382, 426**

O.N.U. :

- article 25-5 ..... **325**
- ordre public. **38, 209, 250, 286, 287, 294, 295, 296, 421, 422, 437**

**P**

- Pays-Bas **32, 42, 43, 46, 50, 61, 69, 70, 92, 94, 108, 124, 136, 139, 141, 153, 155, 170, 178, 218, 229, 231, 232, 236, 239, 242, 302, 313, 329, 330, 332, 334, 335, 336, 338, 340, 343, 345, 346, 352, 354, 355, 357, 359, 364, 368, 376, 384, 391, 394, 402, 404, 413, 420, 424, 427, 440**
- pénalités graves..... **105, 392**
- principe d'égalité devant la loi fiscale ..... **210**
- principe de la légalité de l'impôt..... **157, 208**
- principe de pleine concurrence.. **26, 27, 37, 63, 79, 159, 180, 181, 183, 186, 187, 191, 193, 196, 197, 199, 200, 204, 225, 226, 241, 299, 322,**

- 324, 337, 357, 369, 370, 372, 375, 376, 378, 379, 380, 387, 440, 441, 442, 443, 452**
- principe du contradictoire..... **277, 292**
- procédure d'accord préalable ..... **62**
- procédures de médiation ..... **451**

**R**

- recours contentieux..... **73, 99, 101, 105, 149, 261, 393, 402, 409, 423**
- recours gracieux ..... **99, 100, 101**
- Royaume-Uni. **29, 43, 50, 62, 89, 93, 106, 107, 124, 136, 137, 142, 154, 155, 159, 178, 218, 246, 285, 302, 330, 335, 337, 345, 356, 364, 371, 404, 413, 419, 420, 423, 424, 446, 448**

**S**

- secret fiscal ..... **322, 354, 438, 439**
- secret professionnel..... **262, 276, 352, 354, 355**
- sous-capitalisation ..... **375, 376, 377, 463**
- souveraineté des Etats ..... **286, 287, 294, 307**
- Suède. **21, 69, 82, 92, 124, 218, 229, 231, 239, 269, 270, 280, 330, 340, 343, 357, 358, 370, 417, 420, 428**
- sursis de paiement.... **123, 124, 126, 137, 139, 147, 155**
- suspension du cours de l'établissement de l'impôt ..... **125**

**T**

- tractation d'ensemble ..... **159, 201, 206**

## **Résumé :**

Avec l'accroissement des échanges transfrontaliers entre entreprises associées et des moyens de contrôles des transactions internationales par les administrations fiscales, les risques de différends en matière de prix de transfert augmentent nécessairement. Si ces conflits ne sont pas résolus, ils peuvent entraîner des doubles impositions, principalement économiques, et constituer ainsi des obstacles pour la libre circulation des biens et des services. Les contribuables et les Etats ont donc besoin de procédures efficaces pour résoudre ces situations, unanimement dénoncées par les organisations internationales et les contribuables. Or les procédures actuelles ne sont pas totalement satisfaisantes. La Commission européenne, puis l'O.C.D.E ont récemment mené des travaux d'envergure visant à en améliorer les mécanismes.

Ces travaux invitent à une analyse critique de l'ensemble des mécanismes internationaux de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert. Ces procédures sont étudiées, les causes de dysfonctionnement recherchées et des mesures d'amélioration sont proposées.

La première partie est consacrée à la procédure amiable dans le cadre des conventions fiscales bilatérales. L'analyse menée suit une approche chronologique des étapes de la procédure, depuis son ouverture jusqu'à la mise en œuvre de l'accord amiable.

La seconde partie traite des voies nouvelles de règlement des doubles impositions que constituent la médiation, la conciliation et l'arbitrage en matière fiscale. Une large place est consacrée à l'arbitrage qui est analysé tant sur le plan conventionnel, puisqu'il a été récemment intégré dans les conventions modèles O.C.D.E. et O.N.U., que dans le cadre de la convention européenne d'arbitrage.

Cette étude fait largement référence à l'approche de l'O.C.D.E. et des principaux Etats partenaires de la France. Néanmoins, il ne s'agit pas là d'un exercice de droit comparé mais seulement d'une mise en exergue d'autres pratiques pour servir le propos.

---

## ***Dispute resolution procedures to resolve double taxation resulting from transfer pricing adjustments between associated entities***

With increasing cross-border trade between associated enterprises and means of control of international transactions by the tax authorities, the risk of disputes over transfer pricing necessarily increase. If these conflicts are not resolved, they can lead to double taxation, mainly of economic nature, and constitute obstacles to the free movement of goods and services. Taxpayers and States therefore need effective procedures to resolve these situations, unanimously denounced by international organizations and taxpayers. However, current procedures are not entirely satisfactory. The European Commission and the O.E.C.D. have recently completed extensive work to improve the mechanisms.

A critical analysis of all international settlement mechanisms of double taxation arising from transfer pricing adjustments is conducted. These procedures are examined, the causes of dysfunction sought and improvement measures are proposed.

The first part is devoted to the mutual agreement procedure under bilateral double tax treaties. The analysis is carried out following a chronological approach of the stages of the procedure, from its opening till the implementation of the mutual agreement.

The second part deals with the new ways of resolving transfer pricing double taxation that are mediation, conciliation and arbitration in tax matters. Emphasis is on arbitration that is analysed both in conventional terms, as it has recently been included into the O.E.C.D. and U.N. model conventions, and as part of the European arbitration convention.

This work makes extensive reference to the O.E.C.D and France key partners' approaches. Nevertheless, it is not a work of comparative law but only examples to illustrate other practices.