

L'impact de l'instrument multilatéral sur l'accès à la procédure amiable

Patrick DEJARDIN

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2018-2019

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Tuteurs académiques :

Bart PEETERS
Aymeric NOLLET

Table des matières

1	Introduction	2
2	Importance du MAP	3
3	L'instrument multilatéral.....	4
3.1	Objectif du MLI	4
3.2	Interprétation des Conventions fiscales couvertes après l'entrée en vigueur du MLI	5
4	Convention d'arbitrage 90/436/CEE	6
5	Directive 2017/1852 de règlement des différends fiscaux	8
6	L'action 14 relative au MAP du BEPS est-elle susceptible d'affecter les CDPI ?	9
7	Approfondissement d'une sélection de thèmes	11
7.1	Champ d'application et conditions de refus du MAP	11
7.1.1	Introduction.....	11
7.1.2	Contestation d'une décision de taxation au niveau national.....	11
7.1.3	CDPI effectives (situation pre-BEPS)	11
7.1.4	La Convention d'arbitrage	13
7.1.5	La Directive de règlement des différends fiscaux	14
7.1.6	Modifications introduites par le MLI.....	14
7.2	L'arbitrage obligatoire et contraignant.....	15
7.2.1	Les CDPI.....	15
7.2.2	La Convention d'arbitrage	15
7.2.3	La Directive de règlement des différends fiscaux	15
7.2.4	Les options du MLI.....	16
7.3	Délais pour soumettre le cas	17
7.3.1	Le droit belge	17
7.3.2	Les CDPI.....	17
7.3.3	La Convention d'arbitrage	18
7.3.4	La Directive de règlement des différends fiscaux	19
7.3.5	Le MLI.....	19
7.4	Autorité à laquelle le cas doit être soumis	21
7.4.1	Introduction.....	21
7.4.2	Les CDPI.....	21
7.4.3	La Convention d'arbitrage	22
7.4.4	La Directive de règlement des différends fiscaux	22
7.4.5	Le MLI.....	23

7.5	Coexistence de recours auprès de tribunaux nationaux et du MAP.....	23
7.5.1	Problème posé par la coexistence de recours nationaux et du MAP	23
7.5.2	Le droit belge	23
7.5.3	La Convention d'arbitrage	24
7.5.4	La Directive de règlement des différends fiscaux	24
7.5.5	Le MLI.....	25
8	Règles anti-abus	25
8.1	Introduction	25
8.2	Règle anti-abus générale nationale et influence de l'UE	26
8.3	Mesures anti-abus introduites par le MLI	28
8.3.1	Préambule des CTA	28
8.3.2	Le CTA et le droit d'une Partie d'imposer ses propres résidents	28
8.3.3	Principal purpose test (PPT) tel que défini dans le MLI.....	28
9	Conclusion.....	29

1 Introduction

Le 20^{ème} siècle a connu un développement sans précédent des échanges commerciaux internationaux. Les personnes physiques se sont aussi déplacées entre Etats beaucoup plus que par le passé. Les Etats ont favorisé ces échanges en créant de nombreuses CDPI (Conventions de prévention des doubles impositions). Les nouvelles technologies, des cas éclatants de fraudes, et probablement aussi l'endettement croissant des Etats ont conduit l'OCDE à protéger les bases imposables des Etats par son projet BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Ce plan a pour but de taxer les profits à l'endroit même où ceux-ci sont générés et où a lieu la création de valeur.¹

L'instrument multilatéral² (MLI – *Multilateral instrument*), objet de l'action 15 du BEPS, a été développé pour introduire de façon rapide et uniforme plusieurs actions du BEPS dans un grand nombre de CDPI. Il serait donc erroné de croire qu'aujourd'hui il suffit de se référer seulement aux CDPI.³

La complexité des lois fiscales nationales et la grande diversité de CDPI peut conduire des contribuables à subir une double imposition, et la question se pose de savoir ce que le contribuable peut entreprendre. De nombreuses CDPI prévoient une procédure amiable (MAP – *Mutual Agreement Procedure*). Le MAP vise à offrir un remède au contribuable qui estime que les actions de l'un ou des deux Etats Contractants entraînent ou entraîneront pour lui un résultat non conforme aux provisions de la Convention, en lui offrant la possibilité de soumettre son cas aux autorités compétentes de l'un ou l'autre Etat Contractant.

Le MAP, tel que prévu dans la majorité des CDPI, est considéré comme non satisfaisant car de nombreux contribuables ne parviennent pas à y accéder, les délais de résolution sont trop longs et une solution n'est pas toujours trouvée.⁴ Les Etats doivent en effet s'efforcer de trouver une solution, mais ne sont pas contraints de parvenir à un accord.

Consciente de cette situation, l'OCDE a prévu l'action 14 du BEPS relative au MAP⁵, dont certaines recommandations ont été intégrées au MLI. L'Union Européenne a émis dès 1990 une Convention d'Arbitrage⁶ et récemment en 2017 une directive concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux.⁷

Ce travail se propose d'évaluer dans quelle mesure les conditions d'accès au MAP ont été améliorées.

¹ Définition du plan d'action BEPS de l'OCDE et du G20, disponible sous <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/aggressive/actions-beps.htm>, consulté le 29.12.2018

² Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice, faite à Paris le 24 novembre 2016

³ Les positions et les réservations sont disponibles en suivant les liens sous www.oecd.org/tax/treaties/beeps-mli-signatories-and-parties.pdf

⁴ P. THIRIA, « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* N° 2016/4, p. 445

⁵ OCDE, *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 – Rapport final 2015*, OCDE 2015

⁶ Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées – Acte final – Déclarations communes – Déclarations unilatérales

⁷ Directive 2017/1852/UE du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union Européenne.

Les concepts de base du MLI (§ 3), de la Convention d'arbitrage (§ 4) et de la directive de règlement des différends fiscaux (§ 5) et l'impact concret de l'action 14 du BEPS sur les CDPI (§ 6) seront tout d'abord présentés de manière volontairement succincte.

Ensuite, des développements seront faits pour un choix de thèmes reprenant successivement le droit national belge, les CDPI, la Convention d'arbitrage, la Directive de règlement des différends fiscaux et le MLI. Il ne s'agit pas d'être exhaustif mais de mettre en évidence les différences entre ces voies de recours et adresser des questions que peut se poser un contribuable. Il s'agit du champ d'application et des conditions de refus du MAP (§ 7.1), de l'arbitrage (§ 7.2), des délais de soumission du cas (§ 7.3), de l'autorité à laquelle le cas doit être soumis (§ 7.4), de la coexistence de recours auprès de tribunaux nationaux et du MAP simultanément (§ 7.5).

L'expression « non conforme aux dispositions de la présente Convention » doit être interprétée à la lumière des nouveaux dispositifs anti-abus introduits par le MLI. Une règle de ne pas limiter le pouvoir d'imposition des Etats pour leur propre résidents est introduite à l'article 1 de la Convention Modèle de l'OCDE et à l'article 11 du MLI. Les mesures visant à contrer l'utilisation abusive des conventions fiscales sont énumérées aux articles 6 à 15 du MLI. Deux mesures anti-abus générales (GAAR – *General Anti Abuse Rule*), sont proposées. Le test de l'un des objets principaux (PPT – *Principal Purpose Test*) a été choisi par la majorité des pays européens. Le § 8 s'intéressera à l'impact de ces mesures anti-abus sur les conditions d'accès au MAP.

2 Importance du MAP

L'OECD a publié des statistiques relatives au MAP⁸. Les chiffres présentés ont été fournis par les Etats et n'ont pas été audités.

Indépendamment de la qualité des chiffres, on peut constater une forte augmentation des cas de MAP avec le temps, et une proportion plus élevée de cas de MAP dans des petits pays comme la Belgique qui ont une activité internationale importante par rapport à leur marché intérieur. De l'avis de nombreux auteurs, l'augmentation du nombre de cas de MAP ne se laisse expliquer par la croissance du commerce international, mais par l'amélioration des conditions cadres du MAP.

Le temps moyen de résolution s'améliorerait. Ceci ne signifie pas que tous les cas de double imposition soient résolus, loin s'en faut. Toujours selon les statistiques de l'OCDE, seulement 55% des cas au niveau global seraient vraiment résolus par élimination de la double imposition. 20% à 23% seraient résolus par mesure unilatérale d'un Etat, et on peut se demander si les contribuables se trouvant dans un tel cas n'auraient pas été mieux servis par les remèdes juridiques traditionnels. Plus d'un cas sur cinq ne serait donc pas résolu.

La Belgique aurait un inventaire de 738 cas à la fin de 2017 (83 cas liés aux prix de transfert et 655 liés aux autres cas), elle aurait pu traiter 537 cas pendant 2017. Ces chiffres ne sont pas parfaitement en ligne avec ceux de 2016. Comme nous le verrons plus loin, le nombre de cas n'est pas toujours évident, certains cas pouvant être soumis d'abord au MAP selon les CDPI,

⁸ <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm> consulté le 01.01.2019

puis selon la Convention d'arbitrage, ou en partie selon ces deux voies de recours.⁹ Ces cas peuvent donc être comptés comme un seul cas ou comme deux cas. L'autorité compétente belge aurait une équipe de 11 personnes dédiées au MAP, dont 2 exclusivement pour les problèmes liés aux prix de transfert.¹⁰

Le temps moyen de résolution des cas est de 39.67 mois pour les cas liés aux prix de transfert et de 11.61 mois dans les autres cas, à comparer à l'objectif de 24 mois.¹¹

3 L'instrument multilatéral

3.1 Objectif du MLI

Le MLI a été développé par l'OCDE afin de pouvoir modifier rapidement la mise en œuvre de milliers de conventions fiscales bilatérales. Synthétiquement, il peut être vu comme un contrat multilatéral créant un cadre supplémentaire qui serait placé au-dessus du réseau de CDPI dans le but de suivre les recommandations des actions 2, 6, 7 et 14 du BEPS visant respectivement à lutter contre les dispositifs hybrides, l'utilisation abusive des conventions fiscales, les mesures destinées à éviter le statut d'établissement stable, et à améliorer le MAP.¹² Le MLI a été signé par 68 juridictions le 7 juin 2017. Au 27 septembre 2017, 84 juridictions l'avaient signé.¹³ Parmi les signataires, les Etats à hauts revenus sont proportionnellement plus représentés que ceux à bas revenus.¹⁴

Le MLI n'entre en vigueur que lorsqu'après les procédures internes, les instruments de ratification, acceptation ou approbation sont déposés au Dépositaire.¹⁵ La convention fiscale couverte (CTA – *Covered Tax Agreement*) n'est modifiée par le MLI que si les deux Juridictions contractantes l'ont ratifiée.¹⁶ La Belgique vient de déposer l'instrument de ratification le 26.06.2019, la date d'entrée en vigueur du MLI étant le 01.10.2019. La France l'a déposé le 26.09.2018 et le MLI y est entré en vigueur le 01.01.2019.¹⁷

La Belgique a défini 99 conventions couvertes. Parmi les pays directement limitrophes, les conventions avec la France, les Pays-Bas, le Luxembourg et le Royaume-Uni sont couvertes, tandis que celle avec l'Allemagne ne l'est pas. La Convention avec la Suisse ne l'est pas non plus.

Une Partie est un Etat ou une Juridiction pour lequel le MLI est entré en vigueur, un Signataire est un Etat ou une juridiction qui a signé le MLI mais pour lequel la Convention n'est pas encore entrée en vigueur. Une CTA est une CDPI existante que les parties déclarent vouloir modifier

⁹ Ces cas peuvent donc être considérés comme un seul cas, ou comme deux cas. Voir *infra* § 7.1.4

¹⁰ OCDE, *Action 14 - Making Dispute Resolution more Effective – MAP Peer Review Report, Belgium*, OCDE 2017, point 105

¹¹ OCDE, *Action 14 - MAP Peer Review Report, Belgium* (supra n. 10), Executive summary

¹² Remarques préliminaires du MLI

¹³ Disponible sous www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf

¹⁴ J. HATTINGH, "The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies", *Bulletin of International Taxation*, April/May 2018, § 2.1.1

¹⁵ MLI Art. 27 § 2 et OCDE, *Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice*, OCDE, 24 novembre 2016, § 263.

¹⁶ Applying the Multilateral Instrument Step-by-Step, OECD, June 2017, Step 1, et MLI Art. 34

¹⁷ Disponible sous www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf

par le MLI.¹⁸ Les Etats ont la possibilité de faire des choix ou émettre des réserves pour la plupart des articles du MLI.¹⁹ Les Parties n'ont aucune obligation légale d'émettre une version consolidée de leurs conventions, intégrant les dispositifs du MLI, ni à se consulter si elles le font.²⁰ Une telle version consolidée devrait contenir un avertissement mettant en garde que les Parties peuvent modifier leurs positions sur le MLI, et que le texte consolidé n'a aucune valeur légale.²¹ Ces versions consolidées peuvent créer un risque de divergences d'interprétations.²²

Le MLI est complété par une note explicative, qui précise notamment les options à dispositions des Etats signataires ou des Parties.²³

3.2 Interprétation des Conventions fiscales couvertes après l'entrée en vigueur du MLI

Le MLI et les CTA sont deux contrats séparés, même si le MLI ne peut être envisagé à lui seul.²⁴ Les clauses de compatibilités adressent la compatibilité ou les conflits entre le texte du MLI et celui de la CTA. Le moment à partir duquel le MLI affecte les CTA, l'interprétation des termes non définis, et le contexte et les objectifs du MLI seront envisagés ci-dessous.

Le MLI n'est pas équivalent à un protocole d'amendement d'une CTA²⁵, ni à une modification des commentaires de la Convention Modèle de l'OCDE. Les articles 31 et 32 de la Convention de Vienne précisent les règles générales et les moyens complémentaires d'interprétation des traités, en particulier les accords intervenus ultérieurement au sujet de l'interprétation du traité, et l'importance des travaux préparatoires et des circonstances.²⁶ Les commentaires de la Convention Modèle de l'OCDE ne sont pas une partie intégrante du texte de la CDPI, ni un accord ou un instrument entre les Etats contractants. Ils ne font pas partie du contexte au sens de l'article 31(2) de la Convention de Vienne. Ils peuvent être considérés comme un moyen supplémentaire d'interprétation. Ils sont en pratique souvent utilisés, à condition de vérifier que les Etats n'ont pas émis de réserves à leur sujet, qu'ils s'appliquent clairement au cas en objet et qu'il n'y a pas d'autre moyen d'interprétation contraire aux commentaires.²⁷

Les clauses de compatibilité sont qu'une provision du MLI peut

- « remplacer » une provision existante d'une CTA, auquel cas la provision du MLI remplace la provision existante de la CDPI si elle existe, mais elle n'est pas destinée à s'appliquer si cette provision n'existe pas dans la CDPI,

¹⁸ MLI, art. 2

¹⁹ R.A. BOSMAN, "Formele aspecten van het multilaterale instrument", MBB, April 2017, § 2.1

²⁰ OCDE, *Action 15 Guidance for the development of synthesised texts, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Measures to Prevent BEPS*, OCDE 2018, § 2.1 al. 4 et 5

²¹ OCDE, *Action 15 Guidance for the development of synthesised texts, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Measures to Prevent BEPS*, OCDE 2018 § 2.4 point 18 et 19.

²² D. BLUM, "The relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI", *Bulletin of International Taxation*, March 2018, § 2.1

²³ OCDE, *Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice*, OCDE, 24 novembre 2016

²⁴ D. BLUM (*supra* n. 22) § 2.1

²⁵ OCDE, *Note explicative portant sur le MLI* (*infra* n. 23) § 13

²⁶ Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969

²⁷ K. HOLMES, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, Second Revised Edition, IBDF, 2014, § 4.4-4.7

- « s'appliquer à » ou « modifier » celle-ci, auquel cas la provision du MLI s'applique à la provision de la CDPI, si elle existe, sans la modifier,
- s'appliquer uniquement « en l'absence » d'une provision équivalente d'une CTA,
- ou encore « à la place ou en l'absence » de celle-ci.²⁸

La question de savoir si le MLI constitue une *Lex Posterior* au sens de l'article 31(3)(b) de la Convention de Vienne revient à se demander si le MLI s'applique rétroactivement aux périodes fiscales antérieures à son entrée en vigueur. Cette question est particulièrement importante en cas de modification des positions du MLI de l'une ou des deux Parties, du texte d'une CTA, ou de dispositifs anti-abus. Dans ce cas, il faut encore que la législation nationale de chaque Etat puisse admettre une modification rétroactive. Les règles procédurales s'appliquent en général dès leur entrée en vigueur à toutes les périodes fiscales mêmes antérieures. Il peut être argumenté que dans le cas d'une provision du MLI qui s'applique en « remplaçant » une provision existante d'une CTA, serait une *Lex Posterior* si c'était l'intention des parties d'appliquer cette modification non seulement dans le futur, mais aussi rétroactivement. Le MLI n'est pas un véritable instrument multilatéral. C'est en réalité un hybride entre un instrument multilatéral et bilatéral.²⁹ Le MLI précise non seulement la date d'entrée en vigueur, mais également la date de prise d'effet, à savoir le 1^{er} janvier qui suit la date d'entrée en vigueur pour les impôts prélevés à la source, et pour les périodes d'impôt qui commence au moins 6 mois après l'entrée en vigueur pour les autres impôts.³⁰

4 Convention d'arbitrage 90/436/CEE

Après de longues négociations, le 23 juillet 1990 le Conseil des Communautés Européennes a adopté la directive mère-filiale 90/435/CEE et la directive fusion 90/434/CEE, et les parties contractantes au traité instituant la Communauté Economique Européenne, et non pas le Conseil, ont convenus de la Convention d'arbitrage 90/436/CEE.

Le souhait de la Commission Européenne était l'amélioration du MAP par une directive d'arbitrage. Les Etats Membres étaient réticents à ce que le MAP soit contraignant et que la Cour de Justice de la Communauté Européenne puisse intervenir.

Le champ d'application de la Convention d'arbitrage concerne uniquement les corrections de bénéficiaires d'entreprises associées (art. 4). En synthétisant très fort, si les autorités compétentes concernées ne parviennent pas à un accord dans un délai de deux ans, une commission consultative est constituée (art. 7) et celle-ci rend son avis dans un délai de six mois (art.11). Les autorités compétentes ont encore un délai de six mois pour parvenir à une décision. Si elles ne parviennent pas à un accord, elles sont tenues de se conformer à l'avis rendu (art. 12).

Le § 7 apportera des précisions importantes. Sont exclus les cas où une des entreprises concernées est passible d'une pénalité grave (art.8). Ce qu'il faut entendre par pénalité grave n'est pas défini par la Convention, mais fait l'objet de déclarations individuelles des Etats contractants.

²⁸ OCDE, Note explicative portant sur MLI (*supra* n. 23) § 15, BOSMAN (*supra* n. 19) § 3, BLUM (*supra* n. 22) § 2.1

²⁹ D. BLUM (*supra* n. 22) § 2.2

³⁰ MLI art. 34 et 35, G. DELFOSSE, « L'instrument multilatéral : Petit guide à destination de l'utilisateur », R.G.F.C.P. 2017/7 § 36 et 37

Les termes non définis par la Convention d'arbitrage, et ils sont nombreux, sont à rechercher dans le droit national des Etats contractants, selon l'art. 3(2). Ceci laisse un pouvoir discrétionnaire non négligeable aux Etats.

La Commission Européenne a créé en 2002 un forum consacré aux prix de transfert (JTPF - *Joint Transfer Pricing Forum*) destiné entre autre à examiner des améliorations nécessaires des recommandations à la Convention d'arbitrage.³¹ Sur base des travaux de l'EU JTPF, la Convention d'arbitrage a été complétée en 2006 par un Code de Conduite (2006/C 176/02), révisé en 2009 (2009/C 322/01), puis en 2015³², adopté par le Conseil de l'UE et les représentants des Etats Membres, « sans préjudice des champs de compétence respectifs des Etats membres et de la Communauté ». Il précise certains termes et modalités de fonctionnement.

L'art. 3 du Code de Conduite 2009 pour l'implémentation effective de la Convention³³ demande aux Etats Membres de clarifier ou réviser leurs déclarations unilatérales afin que le concept de pénalité grave ne soit appliqué que dans des cas exceptionnels tels que la fraude. Pour la Belgique, il s'agit de délit de droit commun commis dans un but de fraude fiscale, ou d'une infraction à des dispositions du CIR ou de ses arrêtés d'exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.³⁴

Le statut légal de la Convention d'arbitrage a fait l'objet de polémique dans la doctrine. Il semble accepté désormais qu'elle ne fasse pas partie du droit secondaire de l'UE, mais qu'il s'agit d'une convention multilatérale soumise au droit public international gouverné par les principes de la Convention de Vienne sur le droit des traités. La CJUE ne serait pas compétente pour répondre à des demandes préjudicielles sur son interprétation. Ceci a pour conséquence que le contribuable a moins de possibilités de faire valoir ses droits si la Convention d'arbitrage n'est appliquée comme elle le devrait, par exemple si son accès est refusé, ou si les délais ne sont pas respectés.³⁵ Il devrait faire valoir ses droits devant les Cours et Tribunaux nationaux, si son recours peut y être admis.

L'interaction de la Convention d'arbitrage avec les CDPI est traitée à l'art. 15, La Convention d'arbitrage ne porte pas atteinte à des obligations plus larges des CDPI. Certaines CDPI contiennent une procédure d'arbitrage, par exemple celle entre la Belgique et le Royaume Uni à l'art. 25(5) ou avec les Etats-Unis à l'art 24(7). D'autres CDPI par contre sont sensiblement moins avantageuses, par exemple la CDPI entre la Belgique et la France à l'art. 24(3).³⁶ Cette dernière situation peut poser des difficultés pour le contribuable, car l'arbitrage ne commence

³¹ Communication dated October 23rd, 2001 from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and social Committee, Towards an internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM(2001) 582 final

³² JTPF/002/2015/EN

³³ Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 2009/C 322/01

³⁴ Sont visés essentiellement les articles 449 à 451, CIR 92. Voir la circulaire 2018/C/27 du 27 mars 2018 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales, § 1.3.1 point 19

³⁵ H. M. PIT, *Dispute Resolution in the EU, The EU Arbitration Convention and the Dispute Resolution Directive*, IBFD Doctoral series 42, 2017, § 5.4.1.3.3 et § 6.2.2

³⁶ Voir *infra* au § 7.3

qu'après la phase du MAP, et l'art. 15 de la Convention d'arbitrage porte seulement sur les obligations plus larges des CDPI, pas sur celle plus réduites.

Des cas de jurisprudence seront présentés *infra* au § 7.

5 Directive 2017/1852 de règlement des différends fiscaux

La Commission Européenne n'a jamais abandonné son idée première d'adopter une directive de résolution des différends fiscaux. Son opinion, qu'elle a étayée par des études réalisées par l'EU JTPF était que la Convention d'Arbitrage ne suffisait pas à apporter une vraie solution aux doubles impositions et que cette situation entravait les investissements transfrontaliers, moteur de croissance. Pour réussir dans ce projet, la Commission Européenne avait certainement besoin du soutien des Etats Membres.

Bien que la Convention d'Arbitrage apporte en théorie une solution par l'intervention d'arbitre en cas de non résolution de façon amiable entre Etats, en pratique, les délais sont significativement plus longs que ceux prévus par la Convention et, en cas de rejet de la demande, d'absence de réponse ou de réaction par un Etat contractant, le contribuable a peu de possibilités pour contraindre les Etats à résoudre la double imposition.

La directive de règlement des différends, contrairement à la Convention d'Arbitrage, vise tous les contribuables, y compris les personnes physiques selon l'art. 1 et art. 2(1)(d). Elle propose des remèdes concrets au contribuable. Les décisions de rejet par l'autorité compétente selon l'art. 5(1) sont limitées à trois cas :

- si les informations requises n'ont pas été fournies dans les délais,
- s'il n'y a pas matière à différend,
- si la réclamation n'est pas introduite dans le délai de trois ans à compter de la réception de la première notification.

Un silence de l'autorité compétente équivaut à une acceptation de la plainte dès lors que le délai de 6 mois après réception des informations requises est passé en vertu de l'art. 5(2).

L'art. 3(1) permet au contribuable d'introduire une réclamation auprès de chacune des autorités compétentes de chacun des Etats membres concernés.

Les considérations préliminaires précisent (§ 6) que les différends devraient être réglés d'abord de façon non contraignante par voie de procédure amiable. Les Etats Membres sont encouragés à développer des solutions alternatives non contraignantes, tels que la médiation ou la conciliation. Toutefois, la directive confère des compétences d'exécution à la Commission (§8).

Le sens des termes non définis par la directive est à rechercher dans la CDPI applicable,³⁷ laquelle peut, à son tour, renvoyer au droit national. Cette situation est difficilement évitable, mais laisse une marge de manœuvre d'interprétation, à laquelle cette directive a précisément pour but de remédier.

La question se pose de comprendre quel sera le rôle de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) dans la résolution de différends relatifs à des CPDI. Bien que la directive de règlement des différends fiscaux propose un mécanisme de commission consultative (art. 6 à 11) et non

³⁷ Art 2(2) de la directive

pas un recours à la CJUE, celle-ci a rendu un arrêt le 12 septembre 2017, quelques jours avant l'adoption de la directive le 10 octobre 2017, dans le cas C-648/15 Autriche contre Allemagne. Il est important de noter que cet arrêt n'est pas lié à la directive, mais à l'art. 25, relatif au MAP et à l'arbitrage, de la convention de 2010 entre ces 2 pays. L'art. 25(5) de cette CDPI prévoit en effet une possibilité pour le contribuable, si les procédures n'aboutissent pas dans le délai prévu, d'obliger les Etats à recourir à la CJUE. La CJUE s'est déclarée compétente, selon 3 critères. Le différend doit être entre Etats Membres, le différend doit se rapporter à un argument soumis au droit de l'UE, et le différend doit être soumis à la CJUE selon un accord spécial entre les parties. Ces critères ont été interprétés d'une façon particulièrement large. On peut également noter que la CJUE n'a pas tenu compte d'un arrêt similaire émis par la Cour Fédérale des Finances (BFH) allemande, auquel l'autorité compétente allemande s'était référée dans le cas en question.³⁸

Une voie de recours devant la CJUE rendrait la résolution de différends fiscaux beaucoup plus efficace, mais nécessiterait un amendement de la directive.³⁹ Cette possibilité a été évoquée par la doctrine. Dans l'état actuel, le rôle de la CJUE pourrait être d'émettre un avis préjudiciel, mais pas d'être directement l'autorité appelée à juger les différends relatifs à l'interprétation des CDPI.

On est en tout cas très loin du commentaire de la CJUE pour la demande préjudicielle soumise en 2009 par le tribunal de première instance de Liège dans le cas C-128/08 Damseaux contre l'Etat belge : « aucune mesure d'unification ou d'harmonisation visant à éliminer les situations de double imposition n'a été adoptée, à ce jour, dans le cadre du droit communautaire ».⁴⁰

La directive de règlement des différends fiscaux a été complétée par un règlement d'exécution (UE) 2019/652 de la Commission du 24 avril 2019. Ce dernier a pour but la notification de la procédure de règlement des différends par les Etats Membres, et la publication des décisions définitives.

La Belgique a transposé la directive par la loi du 2 mai 2019 (M.B. 17 mai 2019) et s'applique à toute réclamation introduite à compter du 1^{er} juillet 2019 concernant les différends relatifs aux revenus ou aux capitaux perçus au cours d'une période imposable commençant le ou après le 1^{er} janvier 2018.⁴¹

6 L'action 14 relative au MAP du BEPS est-elle susceptible d'affecter les CDPI ?

L'action 14 du BEPS recommande aux Etats des normes a minima, des normes de bonnes pratiques, un processus de suivi et un engagement à un mécanisme d'arbitrage.

³⁸ B. MICHEL, "Austria v. Germany (Case C-648/15): The ECJ and its new Tax Treaty Arbitration Hat", European Taxation, January 2018, § 2.1, 3.4 & 3.5

³⁹ B. MICHEL (*supra* n. 30) § 4.2 et J. VOJE, "EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path toward a European Tax Court?" , European Taxation, July 2018 § 3

⁴⁰ Cas C-128/08 du 16 juillet 2009 Jacques Damseaux contre Etat belge, § 29, cité par H. M. PIT (*supra* n. 34), § 22.2.1.2.4

⁴¹ C. VAN GEEL, La nouvelle procédure de règlement des différends fiscaux en matière de double imposition s'applique au 1er juillet 2019, Wolter Kluwer, 2019

La distinction entre normes a minima et bonnes pratiques est importante.⁴²

Les normes de bonne pratique préconisent que les Etats devraient inclure l'art. 9(2) de la Convention Modèle de l'OCDE dans leur CDPI⁴³ ou que les Etats devraient suspendre les procédures de recouvrement pendant la durée du MAP⁴⁴. Ces normes de bonnes pratiques n'ont pas toujours reçu de consensus international. Le MLI propose l'art. 9(2) de la Convention Modèle de l'OCDE à l'art. 17, même si les Etats peuvent émettre des réserves et ne pas l'intégrer dans leurs CTA.

La première norme a minima⁴⁵, correspondant à l'art. 25(1) à (3) de la Convention Modèle de l'OCDE, a été intégrée au MLI à l'art. 16(1) à (3). Les Etats peuvent toutefois émettre certaines réserves. Une personne qui estime qu'elle est ou sera soumise à une imposition non conforme à la Convention fiscale couverte peut soumettre son cas à l'autorité compétente de l'une ou l'autre juridiction dans les trois ans qui suivent la première notification.

Le paragraphe 5 de l'article 25 de la Convention Modèle OCDE relatif à l'arbitrage obligatoire et contraignant est traité à l'art. 19 du MLI. Les conditions seront développées au § 7.2. Il est important de noter déjà que les Parties ne sont pas obligées d'accepter d'intégrer l'arbitrage dans leurs CTA, que celui-ci ne s'applique que si les deux Parties contractantes ont fait ce choix, comme le précise explicitement l'art. 18 du MLI.

Selon la norme a minima au § 1.2 de l'action 14 du BEPS, les Etats devraient accorder l'accès au MAP dans les cas où le contribuable et les autorités fiscales qui effectuent l'ajustement sont en désaccord sur les conditions d'application d'une disposition anti-abus d'une convention ou du droit national. Cette norme n'a pas été incluse dans le MLI. La Directive de règlement des différends fiscaux par contre limite les conditions d'accès aux trois cas cités *infra*, ce qui implique donc qu'un désaccord au sujet de dispositifs anti-abus n'est donc pas en soi un motif de refus d'accès au MAP.⁴⁶

La norme a minima au § 2.1 et au § 2.2 de l'action 14 du BEPS demande aux Etats de publier les règles et procédures informant les contribuables de leur droits relatifs au MAP, et que ces profils MAP soient publiés sur une plateforme de l'OCDE. Les profils sur le MAP présentent par pays de manière structurée l'ensemble de règles applicables relatives MAP, y compris les circulaires ou autres documents émis par les administrations fiscales.⁴⁷ La Belgique a publié en 2018 la circulaire 2018/C/27.

Le processus de suivi a donné lieu pour la Belgique à un examen par les pairs en 2017.⁴⁸

La Convention modèle de l'OCDE a été mise à jour le 21 novembre 2017, afin d'intégrer certaines modifications proposées par le projet BEPS.

⁴² M. CLAYSON, E. SNODGRASS, C. YOUNG, "The changing face of international tax arbitration", Freshfields Bruckhaus Deringer, March 2017, p. 3

⁴³ OCDE, Action 14 rapport final (*supra* n. 5) I. B. 1.

⁴⁴ OCDE Action 14 rapport final (*supra* n. 5) I. B. 3.

⁴⁵ OCDE Action 14 rapport final (*supra* n. 5) I. A. 1.

⁴⁶ Voir *infra* § 7.2 et § 8

⁴⁷ Les profils par pays sur la Procédure Amiable est disponible sous <http://www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm>, consulté le 29.12.2018

⁴⁸ L'examen par les pairs est publié sous <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-14-examen-par-les-pairs-et-processus-de-suivi.htm>, consulté le 29.12.2018

7 Approfondissement d'une sélection de thèmes

7.1 Champ d'application et conditions de refus du MAP

7.1.1 Introduction

En cas de double imposition internationale, le contribuable se demandera sans doute en premier lieu quels sont les possibilités offertes. En cas de recours au MAP, il se demandera si le cas sera traité et si la double imposition sera résolue. Tant la Convention d'arbitrage que la directive de règlement des différends fiscaux commencent par une procédure amiable. Les conditions d'acceptation du MAP ne sont pas les mêmes.

7.1.2 Contestation d'une décision de taxation au niveau national

Le code fiscal prévoit les remèdes nationaux à disposition du contribuable qui a reçu une décision de taxation s'écartant de revenu déclaré. Il s'agit de réclamation, de recours administratifs ou judiciaires.⁴⁹ Ce processus est bien connu, en général une jurisprudence est disponible. Le contribuable a la sécurité d'être entendu et de pouvoir faire valoir ses arguments. Cette solution peut sembler plus intéressante pour le contribuable qu'un MAP dont l'acceptation par l'Etat de résidence, l'issue et la durée restent hypothétiques, pour autant que ces remèdes nationaux soient encore disponibles.

Dans le cas du MAP, l'intervention du contribuable se limite à introduire la réclamation et à fournir les informations requises. Ensuite le cas est traité entre autorités compétentes, le contribuable étant tenu en dehors de ces négociations.

7.1.3 CDPI effectives (situation pre-BEPS)

Le champ d'application est à vérifier selon la CPDI effectivement en vigueur entre les deux Etats contractants.

Les impôts visés (art. 2 de la Convention modèle de l'OCDE) correspondent généralement en Belgique à l'IPP, l'ISOC, l'IPM et à l'INR y compris la perception de précomptes et les additionnels aux dits impôts et précomptes⁵⁰ et les plus-values en capital, couverts dans les revenus divers.

Pour les impôts autres que ceux sur le revenu et la fortune, les cas sont rares et à vérifier selon les conventions effectivement signées. Une procédure amiable existe dans la Convention entre la France et la Belgique pour les droits de succession et d'enregistrement.⁵¹ L'art. 17(2) de cette convention précise en effet que « Toute personne qui serait soumise à une double imposition contraire aux dispositions de la présente Convention pourra, indépendamment de l'exercice de ses droits conformément à la législation en vigueur dans chaque Etat, adresser une réclamation à l'autorité compétente de chacun des deux Etats. Si le bien-fondé de la réclamation est reconnu,

⁴⁹ Pour la Belgique, il s'agit notamment des art. 346 et 366 CIR. Voir par exemple C. DEVILLET, S. KNAEPEN, "Procedures ter beslechting van geschillen in internationale fiscale zaken – Belgisch rapport n.a.v. het 70ste IFA-congres te Madrid, Spanje 825-30 september 2016", T.F.R. 507 – oktober 2016, § II

⁵⁰ Modèle belge (juin 2010) art. 2 al. 3

⁵¹ Convention du 20 janvier 1959 entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines questions en matière d'impôts sur les successions et de droits d'enregistrement

les autorités compétentes des deux Etats s'entendront». Il n'y a, à ma connaissance, aucun MAP pour la TVA.

Le MAP tel que prévu à l'art. 25 du Modèle de Convention de l'OCDE et à ses commentaires a été modifié dans la version de 2017 par rapport à la version 2010, et intègre les recommandations de l'action 14 du BEPS. Ceci ne signifie bien entendu pas que les CDPI effectives soient modifiées pour autant.

L'art. 25(2) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE précise que « L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée (...) ». Le MAP laisse donc une ample marge de manœuvre aux Etats pour rejeter un cas. Les critères d'acceptation ou de refus ne sont pas clairement définis et ne prévoient pas une justification particulière de la part de l'Etat de résidence.⁵²

L'OCDE a publié en 2007 un manuel sur les procédures amiables effectives.⁵³ Ce document n'a aucune valeur contraignante ni pour le contribuable, ni pour les Etats. Il décrit comment la procédure devrait se passer et aborde un certain nombre de points délicats.

Le modèle belge de convention fiscale (juin 2010) à l'article 24 (correspondant à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE) est conforme au champ d'application prévu par le modèle de convention de l'OCDE. Le modèle belge complète l'article 9 relatif aux entreprises associées par un paragraphe 9(3) limitant la période d'ajustement de prix de transfert entre entreprises associées par l'Etat contractant à une période de 7 ans à partir du 1^{er} janvier qui l'année contestée. Cette période maximale de 7 ans n'apparaît pas toujours dans les CDPI effectivement signées par la Belgique, les délais d'introduction du MAP étant tels que cette période ne serait de toute façon pas dépassée.

L'article 9(2) n'est pas toujours inclus dans les CDPI effectivement en vigueur, la Belgique considérant qu'un ajustement corrélatif n'est pas automatique, mais doit, au contraire, faire l'objet d'un accord avec l'Etat contractant dans le cadre du MAP.⁵⁴

Un cas récent, à titre d'exemple, concerne la double imposition subie par un professeur d'université belge ayant accepté un poste pour quelques années en Espagne.⁵⁵ Son salaire en Espagne avait été soumis pour les années 2009 et 2010 à l'impôt à la source espagnol sur les salaires. Il avait ensuite déclaré en Belgique les revenus étrangers, en demandant l'application de l'exemption avec réserve de progressivité. L'autorité fiscale belge taxa l'entièreté du revenu, sans déduction de l'impôt payé en Espagne, se basant sur l'art. 20(1) de la CDPI avec l'Espagne qui sous certaines conditions attribue exclusivement le droit d'imposition à l'Etat de résidence, la Belgique, pour les activités d'enseignement et de recherche pour une période n'excédant pas deux ans. Le professeur demanda de recourir au MAP. Le MAP a certes été accordé, mais rapidement terminé laissant la double imposition car les autorités fiscales espagnoles étaient d'avis que l'art. 20(1) du traité ne s'appliquait pas au cas en objet. La Cour d'appel de Gand jugea que l'issue du MAP était due au point de vue de l'autorité espagnole, que l'administration

⁵² Voir *infra* § 7.1.4

⁵³ OCDE, Manual on effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), OCDE 2007

⁵⁴ C. DEVILLET, S. KNAEPEN, Belgium IFA cahier 101A, 2016, § 3.1.5

⁵⁵ Gand, 12 avril 2016, R.G. n° 2014/AR/2604

belge n'avait pas d'autre choix légal que de taxer l'entièreté du revenu et qu'elle s'était efforcée de résoudre le cas par le MAP.

Cet exemple montre que le contribuable a intérêt à réagir quand il reçoit une décision de taxation ou qu'un précompte est prélevé, afin qu'il ne puisse pas lui être reproché d'avoir agi avec négligence. Il s'agit ici d'une personne physique et la raison est plutôt une ignorance de la fiscalité et des risques de double imposition.

7.1.4 La Convention d'arbitrage

La Convention d'arbitrage ne s'applique qu'aux doubles impositions entre entreprises associées, entre Etats membres de l'Union Européenne (art.1). Sont visés les problèmes de prix de transfert entre sociétés liées ou avec un établissement stable. Les problèmes liés à l'existence d'un établissement stable ne sont pas couverts par la Convention d'arbitrage, et sont à adresser par d'autres moyens, par exemple par la CDPI.⁵⁶ Une entreprise confrontée à une reprise de ses bénéfices devra donc introduire sa réclamation pour chaque type de reprise par voie de remèdes nationaux, par la CDPI ou par le Convention d'arbitrage.

Pour la Belgique, les impôts visés mentionnent séparément les taxes communales et d'agglomérations additionnelles à l'impôt des personnes physiques.⁵⁷

Tout comme à l'art. 25(2) du Modèle de Convention de l'OCDE, l'art. 6(2) de la Convention d'arbitrage dit que « l'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée ». Le contribuable n'a donc en théorie pas de garantie que le cas soumis au MAP, phase préliminaire de l'arbitrage, soit accepté par son Etat de résidence. La question se pose de comprendre dans quelle mesure ce terme donne aux autorités fiscales de deux Etats membres un pouvoir de rejeter les réclamations qui lui sont défavorables. Certains auteurs sont d'avis que seuls certains cas permettent un rejet : si une des entreprises associées pour laquelle à un ajustement a été appliqué n'est pas résident de l'UE, si le contribuable se trouve dans un cas en dehors du champ d'application, si le délai de trois ans est écoulé ou si le contribuable fait l'objet d'une pénalité grave.⁵⁸ En Belgique, la circulaire de 2018/C/27 cite également le cas où le contribuable n'apporte pas la preuve de l'existence d'une double imposition. Il est sûrement judicieux de vérifier comment l'autre Etat Membre interprète cette condition.

La Cour de Cassation en Italie a rendu en 2015 un arrêt concernant le refus de l'accès à la Convention d'arbitrage à la société BASF Italia S.p.a.⁵⁹ La contestation portait sur une reprise fiscale notifiée en 2009 de 755 kEur relative aux prix de transfert entre cette société italienne et BASF AG en Allemagne. Le contribuable avait opté pour la procédure d'accord sur la reprise⁶⁰. Cette procédure lui permet de bénéficier d'une réduction des sanctions administratives à un tiers du minimum prévu par la loi, en signant un accord avec l'autorité fiscale. La procédure vise à éviter un contentieux. Cet accord devient définitif par le paiement

⁵⁶ Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention, JTPF/002/2015/EN, including the Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention, § 1.2 note 8

⁵⁷ Le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire (art. 3 let. c de la Convention modèle de l'OCDE. Ce terme vis donc également les entreprises soumises à l'IPP (art. 24 CIR). Les taxes additionnelles des agglomérations et des communes s'appliquent à l'IPP (art. 465 et suivants du CIR).

⁵⁸ H. M. PIT (*supra* n. 34), § 10.3.1.4.2

⁵⁹ IT, SC, 19 Juin 2015, décision 12760

⁶⁰ Traduction libre de „*accertamento con adesione*“

de la somme due. BASF n'a pas payé la somme due et en 2011 a décidé d'opter pour la Convention d'arbitrage. BASF a reçu la même année la notification de refus du MAP. Parmi les arguments avancés par l'administration figurait que le MAP bénéficiait de l'immunité accordée à l'exercice de la souveraineté nationale, ce qui excluait l'intervention de l'autorité judiciaire nationale. La Cour de Cassation précisa qu'il faut bien séparer la première partie du MAP par laquelle le contribuable introduit sa demande et la seconde partie dans laquelle seules les autorités compétentes sont habilitées à intervenir. Refuser l'accès au MAP pour le motif de cette seconde partie viderait le mécanisme de la Convention d'arbitrage de sa substance. La Cour de Cassation fit référence au Code de Conduite et précisa que le terme « si la réclamation lui paraît fondée » de l'art. 6(2) ne doit pas être interprété comme conférant un pouvoir arbitraire à l'administration, mais sert à disqualifier les demandes manifestement non fondées.⁶¹

7.1.5 La Directive de règlement des différends fiscaux

La directive de règlement des différends fiscaux apporte des modifications importantes. Elle est applicable à toute personne, y compris un particulier par l'art. 1 et 2(1)(d). Son champ d'application est limité aux différends relatifs à l'interprétation des CDPI entre Etats membres de l'Union Européenne (art. 1), et donc par exemple pas avec des Etats membres de l'Espace Economique Européen (Islande, Norvège, Liechtenstein). Il s'agit d'une directive et non pas d'une Convention.

Les décisions de rejet d'une réclamation sont limitées à trois cas⁶².

Le premier cas de rejet concerne le fait que les informations standards requises par l'art. 3(3) soient fournies lors de l'introduction de la réclamation, et que les informations supplémentaires visées à l'art. 3(4) soient répondues dans les trois mois à compter de la réception de cette demande.

7.1.6 Modifications introduites par le MLI

Une Convention fiscale couverte est définie à l'art. 2(1)(a) comme un accord conclu en vue d'éviter la double imposition en matière de revenu (que cet accord couvre ou non d'autres impôts). Il est donc important de noter que les impôts sur la fortune, bien qu'explicitement visés par le modèle de Convention de l'OCDE, ne font pas partie de la CTA. Pour les impôts sur la fortune s'appliquent donc uniquement les dispositions de la CDPI en vigueur, sans les modifications du MLI, en étant attentif que les Etats ont la possibilité, et non l'obligation, de modifier les règles d'élimination de la double imposition par les options offertes à l'art. 5, en particulier l'option C selon laquelle le crédit d'impôt s'applique séparément aux impôts sur le revenu et aux impôts sur la fortune. La Belgique n'a pas modifié ces règles d'élimination de la double imposition.

L'art. 16(1) à (3) introduit les 3 premiers paragraphes de l'art. 25 de la version 2017 de la Convention modèle de l'OCDE, laquelle n'est pas entièrement égale à la version précédente. Les clauses de compatibilité à l'art. 16(4), les réserves à l'art. 16(5) et les notifications à faire

⁶¹ Une analyse du cas est présentée par G. BERETTA, "Supreme Court Case on the Denial of Access to the Arbitration Convention", *International transfer pricing journal*, 2015

⁶² Voir *supra* § 5.

à l'art. 16(6) seront mentionnées *infra* pour les délais et l'autorité à laquelle le cas doit être soumis. Elles diffèrent pour chacune des phrases de l'art. 16(1) à (3).

Le MLI introduit également à l'art. 17 le § 9.2 de la Convention modèle de l'OCDE relatif aux ajustements corrélatifs. Il a été mentionné *infra* au § 7.1.3 que de nombreuses CDPI ne contiennent pas cette disposition. La Belgique n'a pas émis de réserve et l'a notifié au Dépositaire conformément à l'art. 17(4).

7.2 L'arbitrage obligatoire et contraignant

7.2.1 Les CDPI

Comme évoqué au § 4, certaines CDPI contiennent déjà des dispositions d'arbitrage. L'étude détaillée de ces CDPI sort du cadre de ce travail.

7.2.2 La Convention d'arbitrage

En cas de non résolution dans un délai de deux ans, une commission consultative est constituée (art. 7). Le Code de Conduite 2015 au § 9(2)(a) précise que, sauf accord contraire, c'est l'Etat membre qui a émis la première notification générant une double imposition, qui doit prendre l'initiative d'établir cette commission consultative. Il n'est donc pas prévu que ce soit au contribuable d'en demander la constitution, ce qui limite ultérieurement ses possibilités d'action.

La commission consultative est constituée d'un président, de deux représentants de chaque autorité compétente concernée et d'un nombre pair de personnalités indépendantes choisies de commun accord par les autorités compétentes parmi une liste (art. 9).

La commission consultative rend un avis dans un délai de 6 mois (art. 11) et peut demander des informations complémentaires (art. 10).

Cet arbitrage n'est pas contraignant, en ce sens que les autorités compétentes ont encore un délai de 6 mois pour arriver à un accord qui peut s'écarter de l'avis de la commission consultative. Seulement dans le cas où un tel accord n'est pas conclu, l'avis de la commission consultative devient la décision finale (art. 12).

Ce mode d'arbitrage constitue donc un maillon faible du point de vue du contribuable.

7.2.3 La Directive de règlement des différends fiscaux

La directive introduit de profondes modifications dans la procédure d'arbitrage. Elle prévoit une commission consultative et une commission de règlement alternatif des différends.

La commission consultative, constituée sur demande de la personne concernée, est compétente dans deux cas (art. 6). La demande de MAP a été rejetée par au moins une autorité compétente, mais pas par l'ensemble des autorités compétentes, ou bien la demande a été acceptée mais un accord n'a pas été trouvé dans le délai prévu de deux ans. Le contribuable dispose d'un délai de 50 jours à compter de la notification de la décision pour demander par écrit la constitution de cette commission consultative. Celle-ci se compose d'un président, d'un représentant de chaque autorité compétente et d'une personnalité indépendante nommée par chaque autorité compétente selon une liste (art. 8).

Les autorités compétentes ont cependant le droit en vertu de l'art. 10(1) de constituer une commission de règlement alternatif des différends en lieu et place d'une commission consultative traditionnelle. La commission de règlement alternatif des différends peut avoir une composition et des règles de majorité différentes et peut appliquer d'autres techniques, notamment la procédure d'arbitrage de la « dernière offre », comme le précise l'art. 10(2). Ce terme « dernière offre » est en effet repris de la partie VI du MLI.⁶³

Dans le cas où la demande de MAP a été rejetée par une des autorités compétentes mais pas toutes, la commission consultative statue sur la recevabilité du cas. En cas d'inaction des autorités compétentes pendant 60 jours, la commission rend un avis sur la manière de résoudre le différend. Aussi dans le cas où une solution amiable n'a pas été trouvée dans un délai de deux ans, la commission consultative rend un avis sur la manière de régler le différend (art. 6). Les autorités compétentes disposent d'un délai de 6 mois pour proposer une autre solution, sans quoi elles sont liées par cet avis. La décision définitive ne constitue pas un précédent (art. 15).

Il existe à l'art. 16(6) une dérogation importante à l'arbitrage permettant à un Etat membre d'en refuser l'accès dans les cas où des sanctions ont été infligées pour fraude fiscale, faute intentionnelle ou négligence grave.

L'arbitrage selon la directive est donc obligatoire, mais n'est contraignant que dans la mesure où les Etats ne parviennent pas dans les 6 mois à un accord s'écartant de l'arbitrage.

7.2.4 Les options du MLI

Comme nous l'avons vu, le MLI s'applique uniquement aux CTA. Il prévoit à la partie VI (art. 18 à 26) un arbitrage obligatoire et contraignant. Cependant, contrairement aux autres dispositions du MLI, les Parties ont la faculté de ne pas appliquer la partie VI, ou d'émettre des réserves concernant le type de cas pouvant être soumis à l'arbitrage (art. 18 et 28.2). Les Parties peuvent aussi choisir que l'arbitrage ne soit pas contraignant, dans le sens qu'elles peuvent convenir d'une autre solution dans un délai de trois mois (art. 24).

Pour les CTA choisies par les Parties comme étant soumises à l'arbitrage, le contribuable peut faire la demande de soumettre son cas à l'arbitrage passé le délai de deux ans du MAP. Le début de cette période de deux ans dépend de la demande ou non d'informations complémentaires (art 19.8 et 19.9) et d'éventuelles incompatibilités avec des recours selon le droit national.⁶⁴ Ce délai de deux ans peut être modifié si les autorités compétentes en font la demande et en informent le contribuable avant l'expiration de la période deux ans. Cette disposition à l'art. 19(1)(b) apporte bien peu de précision sur l'étendue et les conditions de cette extension de délai, ce qui est potentiellement fort dommageable pour le contribuable.⁶⁵

Si le MAP est disponible pour des impositions qui pourraient être non conformes à la CDPI, l'arbitrage au contraire est limité aux impositions qui sont effectivement non conformes à la

⁶³ H. M. PIT (*supra* n. 34), § 30.2.3.3.2

⁶⁴ *Cfr. Infra* § 7.5

⁶⁵ B. DELAUNAY, « L'arbitrage dans la convention multilatérale BEPS », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2017/4, § 1.B. et OCDE, note explicative portant sur le MLI (*supra* n. 23) § 216

CDPI, selon l'art. 19(1)(a). De plus l'art. 19(1)(b) ne permet de soumettre à l'arbitrage que les questions non résolues par le MAP.⁶⁶

L'art. 23 définit plusieurs types de procédure d'arbitrage. La procédure de la « dernière offre », dit aussi de la « meilleure offre », qui s'applique par défaut, demande aux autorités compétentes de proposer leur résolution du cas sous forme de montant monétaire. Il peut s'agir d'un revenu ou d'une dépense, ou encore d'un taux maximum d'imposition. L'autorité compétente peut également soumettre un exposé de position. La commission d'arbitrage doit alors choisir l'une des solutions proposées par les autorités compétentes (art. 23.1).⁶⁷

Si les Parties ne souhaitent pas appliquer la méthode de la « dernière offre », elles peuvent choisir explicitement d'appliquer la méthode de « l'opinion indépendante ». Elles fournissent alors les informations jugées pertinentes à la commission d'arbitrage, et éventuellement un exposé de leur position. La commission d'arbitrage émet une opinion basée sur la CTA, et éventuellement les dispositions nationales, mais seulement dans la mesure où celle-ci conditionne la correcte application de la CTA par chaque Etat.

La Belgique a choisi au moment du dépôt de l'instrument de ratification d'appliquer la partie VI. Elle émet la réserve de l'art. 19.12 selon laquelle sont exclus de l'arbitrage les cas où un tribunal judiciaire ou administratif a déjà rendu une décision avant le début de l'arbitrage ou pendant l'arbitrage avant que la commission d'arbitrage n'ait formulé sa décision. Enfin, la Belgique choisit d'appliquer l'art. 24(2), ce qui signifie qu'un délai de trois mois lui est laissé pour négocier une solution différente de celle des arbitres.

7.3 Délais pour soumettre le cas

7.3.1 Le droit belge

Le contribuable doit introduire sa déclaration dans les délais prescrits. Pour une société, le délai est de 6 mois à compter de la date de clôture de l'exercice comptable.⁶⁸ Les délais d'imposition, définis aux articles 353, 354 et 359 CIR, sont de 18 mois, portés à 3 ans en cas d'erreur de fond de forme ou de délai, et de 7 ans en cas d'infraction commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire. Une fois le délai pour déposer la déclaration écoulé, une modification des éléments déclarés ne pourra être introduite que par une réclamation qui doit être introduite dans les 6 mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement extrait de rôle (art. 371 CIR).

Dans un contexte international, les dates d'envoi des notifications de taxation et d'introduction de réclamation peuvent être incompatibles. De plus, une reprise fiscale dans l'Etat contractant ne constitue pas nécessairement un motif de réclamation acceptable par l'administration du premier Etat.

7.3.2 Les CDPI

La deuxième phrase de l'art. 25(1) de la Convention modèle 2017 de l'OCDE, et son commentaire, recommande aux Etats un délai de trois ans, à compter de « la première

⁶⁶ B. DELAUNAY (*supra* n. 63), § 1.B.

⁶⁷ OCDE, Note explicative portant sur le MLI (*supra* n. 23) § 242 à 244

⁶⁸ Art. 310 CIR`92

notification de l'action générant une imposition non conforme aux dispositions de la Convention » pour soumettre le cas au MAP. Le délai vise à protéger les administrations contre les réclamations tardives. Toujours selon l'OCDE, les Etats contractants sont libres de convenir dans leur CPDI d'un délai plus long dans l'intérêt des contribuables, et le point de départ devrait s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable.⁶⁹ Le contribuable aurait aussi le droit d'introduire une demande de MAP avant même d'avoir reçu la première notification non conforme aux dispositions de la Convention.⁷⁰

Dans 20% des cas, la pratique est différente des dispositions de la Convention modèle de l'OCDE.⁷¹ C'est en particulier le cas pour les pays voisins de la Belgique. La convention de la Belgique avec la France exige que la demande de MAP soit introduite dans les 6 mois de la notification ou de la perception de la seconde imposition. L'administration française souhaitant éviter de créer des cas de double non-imposition. Le MAP ne s'y applique qu'aux cas de double-imposition effective.⁷² Ce délai est donc très court, en particulier pour les personnes physiques ou les petites sociétés qui peuvent avoir des connaissances fiscales plus limitées.

Dans le cas de la convention entre la Belgique et l'Allemagne, le délai est de deux ans à compter de la notification ou de la perception de la seconde imposition, avec la particularité qu'en cas de recours du contribuable, le délai ne prend pas fin avant un délai d'un an après que l'imposition ait acquis un caractère définitif. L'Allemagne prévoit que la clause de procédure amiable de la plupart de ses CPDI peut être appliquée comme expliqué ci-dessus, qu'ils considèrent comme étant la procédure amiable au sens strict. Ils prévoient aussi les cas où des difficultés ou des doutes existent au sujet de l'interprétation d'une CPDI suite à des instructions ou des directives de l'autorité fiscale étrangère qui seraient contraires à cette CPDI (procédure consultative) ou s'il y a des cas non prévus par la CPDI.⁷³

Avec le Luxembourg, le délai est de deux ans après la notification ou perception de la seconde imposition. La convention avec les Pays-Bas prévoit quant à elle un délai normal de trois ans.⁷⁴

7.3.3 La Convention d'arbitrage

L'art. 4 de la Convention d'arbitrage prévoit 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.

⁶⁹ Commentaire de l'article 25 de la convention modèle OCDE 2017 §20 et § 21

⁷⁰ Exemples fournis dans le Commentaire de l'article 25 de la convention modèle OCDE 2017 §14

⁷¹ OCDE, *Action 14 - Making Dispute Resolution more Effective – MAP Peer Review Report, Belgium*, OECD 2017, Executive summary, 3ème exception principale aux normes minimales de l'action 14 du BEPS.

⁷² Commentaire MC OCDE (*supra* n. 5) art. 25 § 3 et DGFIP BOI-INT-DG-20-30-10-20170201 Dispositions communes – Droit conventionnel – Procédures amiables d'élimination des doubles impositions – Règlement des différends et procédures amiables du 01/02/2017. Cité par la circulaire 2018/C/27 (*supra* n. 29) § 8

⁷³ Merkblatt von 9. Oktober 2018 zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Bundesministerium der Finanzen IV B 2 – S 1304/17/10001 , § 1.2.1 („notice du 9 octobre 2018 relative au MAP et à la convention d'arbitrage“)

⁷⁴ Circulaire 2018/C/27 (*supra* n. 27) § 2.3.1

La Haute Cour du Danemark Occidental a rendu un arrêt au sujet de la Convention d'arbitrage. Une partie importante de l'arrêt est relative aux délais pour soumettre le cas.⁷⁵

Le contribuable avait décidé en 2005 de fermer une usine au Danemark. En 2011, l'administration fiscale danoise (SKAT) avait repris la base imposable d'environ DKK 500 millions, estimant que les autres sociétés du groupe, en Suède, en Allemagne et aux Pays-Bas, avaient bénéficié de cette fermeture et auraient dû payer une indemnité compensatoire. Le contribuable fit appel en 2012. Le SKAT ne précisa pas quelle société du groupe devrait payer cette indemnité, et demanda un grand nombre de documents que la société livra. La position de la société était que cette fermeture d'usine n'apportait rien de valeur aux autres sociétés du groupe.

En 2014, le contribuable soumit son cas au MAP dans le cadre de la Convention d'arbitrage et des CDPI en relation avec la Suède, l'Allemagne et les Pays-Bas. Le SKAT demanda au contribuable lui-même de calculer la façon de répartir cette reprise fiscale. Le SKAT refusa ensuite d'entamer le MAP en prétendant que le délai de trois ans n'avait pas été respecté car le contribuable n'avait toujours pas indiqué la répartition des DKK 500 millions.

La Convention d'arbitrage ne précise pas ce qu'il faut exactement comprendre à l'art. 6(1) par « soumettre le cas », mais le Code de Conduite dans la version 2009, dernier disponible à l'époque, précise aux articles 4 et 5 le point de départ de la période de trois ans pour soumettre le cas à l'autorité compétente et la période de deux dont les autorités compétentes disposent pour s'efforcer de résoudre le cas. Le cas est censé soumis selon l'art. 6(1), si le contribuable a fourni les informations standards, et dans le cas de demande d'informations complémentaires par l'autorité compétente, si celles-ci sont fournies dans les deux mois. Les informations minimum à fournir impactent ce deuxième délai de deux ans. La Haute Cour jugea que fournir la répartition des DKK 500 millions ne fait pas partie des informations minimum au sens de l'art. 5 du Code de Conduite, qu'aucun texte légal du SKAT ne contient un moyen d'interprétation dans ce sens, que le contribuable a fourni une grande quantité d'informations sur les capacités de production et sur les ventes pour chacune des périodes. La Haute Cour du Danemark Occidental donna raison au contribuable.

7.3.4 La Directive de règlement des différends fiscaux

Comme la Convention d'arbitrage, l'art. 3 de la Directive de règlement des différends fiscaux accorde au contribuable un délai de trois ans pour introduire une réclamation compter de la réception de la première notification.

7.3.5 Le MLI

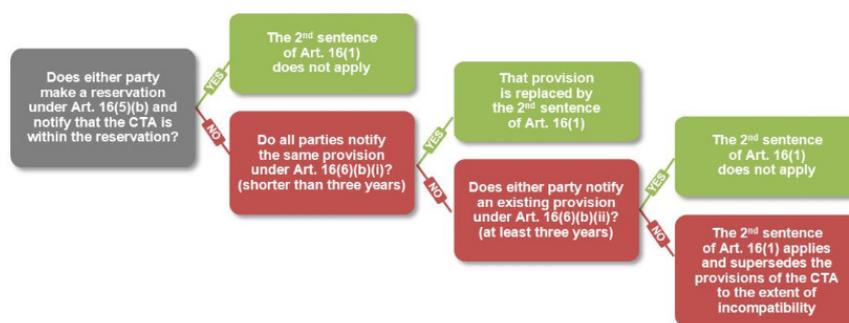
Le MLI accorde au contribuable un délai de trois ans à compter de la notification de la première notification contraire aux dispositions de la Convention. Les clauses de compatibilité pour les délais l'art. 16(4)(a)(i) précisent que la possibilité de pouvoir accéder au MAP dans un délai de trois ans s'applique « à la place » d'une telle disposition dans la CTA qui prévoit un délai plus court. L'art. 16(6)(b) demande à une Partie qui n'a pas émis de réserve de notifier au Dépositaire

⁷⁵ DK, HC, Western Division, Case number B-1414-15, H1 v Ministry of Taxation, S.K.M.2016.354.VLR Une analyse du cas est présentée par N. BJORNHOLM, „First decision on the Arbitration Convention (90/426)”, European Taxation, December 2018

la liste des CTA qui contiennent un délai plus court. La Belgique n'a pas émis de réserve et a donc notifié par exemple les CTA avec la France et le Luxembourg. L'OCDE nous fournit une façon visuelle d'interprétation de ces réserves et notifications.

Article 16(1) – 2

Mutual Agreement Procedure (2nd sentence)



© OECD June 2017

> Back to [Table of Contents](#)

20

Figure 1: Matching of reservations and notifications under the multilateral instrument (MLI) Provisions, OECD, June 2017, p. 20

La figure 1 ci-dessus nous montre, dans le cas de la 2^{ème} phrase du § 1 de l'article 16 du MLI relatif au délai de trois ans, si l'une des Parties émet une réserve, ce délai ne s'applique pas. Si les deux Parties notifient la même provision, conformément à l'art. 16(6)(b)(i), alors le délai de trois ans s'applique. Si ce n'est pas le cas, il faut envisager si l'une des Parties a notifié une disposition existante du CTA soumis à un délai spécifique d'au moins trois ans, selon l'art. 16(6)(b)(ii), auquel cas ce dispositif du MLI ne s'applique pas, ou si aucune Partie ne l'a fait, et alors le délai de trois ans s'applique.

Les positions respectives des deux Parties peuvent facilement être comparées grâce à la *matching database*⁷⁶, même si celle-ci n'a qu'une valeur indicative et non pas une valeur légale.

⁷⁶ Matching Database, OECD, disponible sous www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm

MLI Matching Database beta © OECD 2017-19		Select jurisdictions: France Belgium		Read the Disclaimer
	Status as of 8 August 2019	France	Belgium	Jump to entry into effect MLI
	Signature MLI	6/7/2017	6/7/2017	
	Ratification instrument deposited	9/26/2018	6/27/2019	
	Mock-up date of ratification			
	Status of List	Definitive	Definitive	
Synthesised text	published by France	Not available yet		
	published by Belgium	Not available yet		
Article 2 Covered Tax Agreement		The agreement would be a 'Covered Tax Agreement'.		
MAP	Article 16 Mutual Agreement Procedure	A.24(3)1st would be replaced by the first sentence of Article 16(1). A.24(3)2nd would be replaced by the second sentence of Article 16(1). The first sentence of Article 16(2) would apply. The second sentence of Article 16(2) would apply. The first sentence of Article 16(3) would apply. The second sentence of Article 16(3) would apply.		

Figure 2: Matching Database, OECD

A titre d'exemple pour le fonctionnement concret de ces conditions en cascade, la CDPI de la Belgique avec la France contient à l'art. 24(3), deuxième phrase, un délai plus court que trois ans. La Belgique a notifié cette CDPI et cet article 24(3) à l'art. 16(6)(b)(i) du MLI et la France a fait de même. Aucune Partie n'a émis de réserve, chaque Partie a notifié la même provision de la CDPI. Le délai de 6 mois est donc remplacé par un délai de 3 ans à partir de l'entrée en vigueur du MLI pour les 2 Etats, soit le 01/10/2019.

Pour la CDPI de la Belgique avec la Grande-Bretagne et Irlande du Nord, aucun Etat n'a émis de réserve, mais aucune Partie n'a notifié cette CDPI. La raison en est que l'art. 25(1) de cette CDPI prévoit déjà un délai de trois ans à partir de la première notification. Le délai n'est donc pas modifié.

7.4 Autorité à laquelle le cas doit être soumis

7.4.1 Introduction

Dans les cas où le MAP n'est pas obligatoire et contraignant pour les Etats, le fait de pouvoir soumettre son cas à l'un ou l'autre des Etats contractants est un avantage, l'Etat de résidence pouvant être tenté de rejeter les cas contraires à son intérêt.⁷⁷ L'imposition non conforme à la convention peut aussi émaner de l'Etat de la source et il peut sembler logique de s'adresser à cette dernière.

7.4.2 Les CDPI

La Convention modèle de l'OCDE prévoyait dans la version 2010 que le contribuable doit soumettre son cas à l'autorité fiscale dont il est résident, sauf s'il s'agit d'un cas relevant de l'article 24 (non-discrimination) auquel cas la procédure doit être introduite auprès de l'Etat dont il possède la nationalité.⁷⁸ La version 2017 de cette Convention modèle, la personne peut soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre des Etats contractants. C'est

⁷⁷ M. CLAYSON, E. SNODGRASS, C. YOUNG, The changing face of international tax arbitration, Freshfields Bruckhaus Deringer, March 2017, p. 4

⁷⁸ Convention modèle de l'OCDE, 2010, art. 25(1).

également ce que prévoit le modèle belge de convention fiscale. Il donc particulièrement important de vérifier le texte exact de la CPDI applicable.⁷⁹

Cette modification est conforme à la norme a minima 3.1 du rapport final de l'action 14 du BEPS et a été introduite pour renforcer le principe général selon lequel l'accès au MAP doit être aussi large que possible et apporter de la souplesse. Cependant ce rapport final de l'action 14 prévoit une exception pour les Etats qui considèrent que le contribuable ne devrait pas avoir la faculté d'adresser sa réclamation à l'autorité compétente de l'Etat de son choix. Dans ce cas, le paragraphe 1 de l'art. 25 est modifié en conséquence, et est donc similaire à la version 2010 de la Convention modèle de l'OCDE.⁸⁰

Concrètement, les CDPI effectives avant le MLI demandent que le cas soit soumis à l'autorité compétente de l'Etat de résidence, par exemple les CDPI de la Belgique avec la France, le Luxembourg, les Pays-Bas, le Royaume-Uni, l'Allemagne.

Dans le cas d'un conflit de résidence, l'autorité à saisir serait celui dont le contribuable s'estime résident.⁸¹ S'il s'agit d'une double imposition économique entre entreprises associées, la question est controversée, et il est recommandé d'aviser l'autre autorité fiscale de la procédure initiée.⁸² Le « Manual on effective mutual agreement procedure » (MEMAP) recommande que chacune des entreprises liées saisisse l'autorité compétente de son Etat de résidence.⁸³

Afin que son cas soit traité rapidement, le contribuable ayant introduit une demande de MAP dans un pays, devrait avertir le ou les pays contractants.

7.4.3 La Convention d'arbitrage

Rappelons que la Convention d'arbitrage s'applique uniquement à des sociétés liées. Il s'agit donc concrètement d'un problème de prix de transfert entre deux ou plusieurs entités légales situées chacune dans un Etat contractant, ou entre une entité légale dans un Etat et un établissement stable dans l'Etat contractant. L'art 6 de la Convention d'arbitrage dit que le cas doit être soumis à l'autorité compétente de la résidence, ou dans lequel est situé son établissement stable. On voit donc que de facto le cas peut être soumis dans chacun des Etats contractants.

7.4.4 La Directive de règlement des différends fiscaux

La directive de règlement des différends fiscaux impose par l'art. 3(1) à tous les Etats membres que la réclamation puisse être soumise auprès de chacune des autorités compétentes des Etats membres concernés.

⁷⁹ Circulaire 2018/C/27 (*supra* n. 27) § 2.2.1 point 28.

⁸⁰ OCDE, Action 14 – Rapport final 2015, OECD 2015, (*supra* n. 5), § 36

⁸¹ Commentaire MC OCDE (*supra* n. 8) art. 25 § 30

⁸² Commentaire MC OCDE (*supra* n. 8) art. 25 § 32 et § 33

⁸³ OCDE, Manual on effective mutual agreement procedures (MEMAP), OCDE 2007, § 2.1

7.4.5 Le MLI

La première phrase de l'art. 16(1), qui reprend la première phrase de l'art. 25(1) de la Convention modèle 2017 de l'OCDE, mentionne clairement que le contribuable peut soumettre son cas à l'autorité compétente de l'une ou l'autre des Juridictions concernées.

Selon la clause de compatibilité à l'art. 16(4)(a)(i) du MLI, cette double possibilité pour le contribuable s'applique « à la place ou en l'absence » d'une disposition similaire dans la CTA.

Les Parties peuvent cependant émettre une réserve à l'art. 16(5)(a). Une partie qui n'a pas émis de réserve notifie au Dépositaire selon l'art. 16(6)(a) la liste des CTA, ce qu'a fait la Belgique.

La circulaire de la Belgique 2018/C/27 du 17 mars 2018, émise après la signature du MLI le 7 juin 2017, dit cependant au § 46 qu'une demande n'est pas considérée comme recevable si elle est introduite par une personne non autorisée, ce qui est le cas notamment si la personne est non-résident de la Belgique. Cette circulaire s'applique au CDPI et ne distingue pas les conventions modifiées par le MLI ou non. A mon avis, tant la Directive de règlement des différends fiscaux que le MLI prévalent sur une circulaire de l'administration fiscale.

7.5 Coexistence de recours auprès de tribunaux nationaux et du MAP

7.5.1 Problème posé par la coexistence de recours nationaux et du MAP

La présence de recours simultanés auprès de tribunaux nationaux et du MAP pose le problème de savoir quelle décision est prise en premier lieu, et d'un éventuel conflit entre les deux décisions. Du point de vue du contribuable, renoncer aux recours administratifs ou judiciaires pour une hypothétique résolution par le MAP comporte des risques non négligeables. De leur côté, les Etats ne souhaitent bien entendu pas que le contribuable puisse choisir la solution qui lui est la plus favorable. Enfin, la législation nationale peut empêcher l'autorité fiscale de s'écarter d'une décision judiciaire.

Les conditions liées à cette double procédure sont spécifiquement adressées dans les profils MAP par pays publiés par l'OCDE.⁸⁴

7.5.2 Le droit belge

En Belgique, l'expression « décision prise par les Etats contractants » ne couvre pas les décisions rendues par les cours et tribunaux belges. L'autorité fiscale belge ne peut pas s'écarter de toute décision judiciaire qui a force de chose jugée, soit par expiration du délai de contestation, soit par ce que l'arrêt a été émis par le tribunal de plus haut rang. Si le MAP intervient après qu'une décision judiciaire soit coulée en force de chose jugée, ce MAP ne pourra éventuellement intervenir en faveur du contribuable que pour autant l'ajustement intervienne auprès de l'Etat partenaire.⁸⁵ Le contribuable belge peut introduire un recours interne selon les art. 366 et 371 du CIR 92 dans un délai de 6 mois.⁸⁶ Il peut aussi introduire une demande de dégrèvement d'office selon l'art. 376 du CIR 92. Le contribuable et

⁸⁴ Les profils par pays sur la Procédure Amiable est disponible sous <http://www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm>, consulté le 29.12.2018, points 11 et 12

⁸⁵ Circulaire 2018/C/27 (*supra* n. 27) § 3.5.1 et § 3.5.2

⁸⁶ Circulaire 2018/C/27 (*supra* n. 27) point 5 et C. DEVILLET, S. KNAEPEN (*supra* n. 21) § 2.4

l'administration belge peuvent d'un commun accord suspendre la procédure judiciaire.⁸⁷ En cas d'accord amiable intervenant avant qu'une décision judiciaire soit prise ou soit définitive, il est demandé au contribuable d'y renoncer. Il ne peut donc pas attendre l'issue du recours interne et choisir entre la solution retenue par le MAP et celle du recours interne.

7.5.3 La Convention d'arbitrage

La Convention d'arbitrage prévoit explicitement à l'art. 6(1) que le MAP et les recours internes peuvent être menées simultanément. Toutefois, il existe plusieurs limitations. L'art. 7(1) commence à la deuxième phrase par confirmer que « les entreprises peuvent utiliser les possibilités de recours prévues par le droit interne des Etats contractants », puis introduit une règle que le délai de deux ans pour résoudre le cas par le MAP ne commence à courir qu'à la date à laquelle la décision en dernière instance est devenue définitive. Enfin l'art. 7(3) adresse le cas où les Etats ne peuvent pas déroger aux décisions de leurs instances judiciaires. Dans ce dernier cas, l'accès à la commission consultative n'est possible que deux cas :

- si l'entreprise a laissé écouler le délai de présentation du recours,
- si l'entreprise s'est désistée de ce recours.

Ces difficultés ont été adressées par l'EU JTPF dans le cadre d'un questionnaire adressé aux Etats membres.⁸⁸ En particulier ce questionnaire adresse la question de savoir ce que les Etats membres qui ne peuvent pas s'écarter d'une décision judiciaire font concrètement. Certains Etats arrêtent purement et simplement la Convention d'arbitrage, par exemple l'Autriche (mais ils précisent qu'il s'agit des arrêts de la Cour suprême administrative ou de la Cour suprême constitutionnelle). D'autres Etats membres, comme la Belgique, considèrent que les entreprises concernées doivent faire un choix entre la procédure interne ou celle prévue par la Convention d'arbitrage.

7.5.4 La Directive de règlement des différends fiscaux

Tout comme la Convention d'arbitrage, la Directive de règlement des différends fiscaux permet à l'art. 3(1) à la personne concernée d'introduire simultanément une réclamation selon la Directive et les recours disponibles selon le droit national de l'Etat membre concerné.

L'art. 16 règle l'interaction de ces deux voies simultanées. L'art. 16(4) sans grande surprise considère les cas où une décision définitive a déjà été rendue par la juridiction ou tout autre organe judiciaire compétent d'un Etat membre. L'art. 16(3) est par contre plus intéressant et considère le cas où le contribuable a engagé un recours selon le droit national pour lequel un jugement n'a pas encore été rendu. La directive propose une solution supplémentaire, à savoir que la procédure a été suspendue.⁸⁹ Ceci s'applique toutefois tant pour le délai de 6 mois de l'art. 3(5) pour se prononcer sur l'acceptation ou le rejet de la réclamation, que pour le délai de deux ans à l'art 4(1) pour résoudre le cas par résolution amiable.

La possibilité de pouvoir suspendre un recours selon le droit national est certainement particulièrement intéressante pour le contribuable. En cas de refus du MAP ou de l'accès à

⁸⁷ Art. 747 du code judiciaire, cité par Circulaire 2018/C/27 (*supra* n. 29) § 3.5.2

⁸⁸ JTPF/024/BACK/REV 2/2007/EN Questionnaire on the interaction between MAP and judicial appeals – Art. 7(3) of the arbitration Convention. Cité par H. M. PIT (*supra* n. 34), § 16.3.2.2

⁸⁹ H. M. PIT (*supra* n. 34), § 32.3.2.3.2

l'arbitrage, ceci permet au contribuable de poursuivre les recours, sans risquer que les délais pour pouvoir le faire soient écoulés.

7.5.5 Le MLI

Le MLI introduit lui aussi des limitations relatives à la procédure d'arbitrage et des recours devant les instances nationales. Le fait que l'accord soit appliqué selon l'art. 16(2) « quels que soient les délais » permet de rouvrir une imposition devenue définitive et n'est pas pour étant équivalente « à quels que soient les recours nationaux ». La note explicative portant sur le MLI fait référence au paragraphe 51 du rapport de l'Action 14 du BEPS, qui recommande que l'accès au MAP soit accordé quels que soient les recours judiciaires ou administratifs disponibles selon les lois internes des Etats contractants. Ce paragraphe explique que les constitutions ou lois internes de la plupart des pays garantissent que personne ne peut être privé des recours judiciaires disponibles selon les lois internes. La bonne pratique proposée est cependant que les Etats publient la relation entre le MAP et les recours administratifs et judiciaires internes, et si les autorités compétentes sont liées par les décisions des Cours et Tribunaux.

Si un recours a été présenté devant un tribunal judiciaire ou administratif, le délai de deux ans cesse de courir en vertu de l'art. 19(2) jusqu'à ce que

- ce tribunal judiciaire ou administratif rende une décision définitive,
- le cas soit suspendu,
- le cas soit retiré.

Cet art. 19(2) précise ensuite que si la personne concernée et l'autorité compétente conviennent de suspendre la décision, le délai de deux ans cesse de courir. Le § 218 de la note explicative du MLI précise que cette suspension surviendrait par exemple suite à une maladie grave du contribuable.

Si la décision des tribunaux de l'une des Juridictions devient définitive, la décision de la commission d'arbitrage n'est plus contraignante. Il s'agit d'une des exceptions prévues par l'art. 19(4). Une autre raison possible est que le contribuable n'accepte pas l'accord amiable qui met en œuvre la commission d'arbitrage. On peut en effet se demander si la résolution proposée par le MAP ou par la commission d'arbitrage apporte une véritable résolution de la double imposition et si la mise en œuvre de cette résolution apporte une amélioration concrète au contribuable.

8 Règles anti-abus

8.1 Introduction

Nous nous proposons de traiter brièvement les limitations des mesures anti-abus nationales, puis d'aborder les modifications introduites par le MLI.

Les CDPI peuvent donner lieu à des planifications fiscales agressives. Le GAAR national n'est pas efficace en cas d'abus des CDPI, sauf dans le cas où le contribuable cherche par l'utilisation d'une CDPI de se mettre en dehors du champ d'application d'un dispositif fiscal national, et que le traité bilatéral contient explicitement une clause permettant l'utilisation du GAAR

national.⁹⁰ Ceci est dû à la primauté des Conventions sur le droit fiscal national.⁹¹ L'OCDE a émis des recommandations contre l'utilisation abusive des conventions fiscales dans le cadre de l'action 6 du BEPS. Ce travail n'a pas la prétention d'être exhaustif sur ce large sujet. Seuls certains principes qui s'appliqueront aux CTA après la ratification du MLI, seront évoqués. L'action 6 du BEPS distingue deux types d'abus :

- « Une personne tente de contourner les limitations prévues par la Convention elle-même.
- Une personne tente de contourner les dispositions du droit national en utilisant les avantages prévus par les conventions. »⁹²

On peut citer d'autres but d'usage abusif des CDPI, notamment d'éviter l'échange d'information avec l'Etat de résidence.⁹³ On pourrait cependant considérer que ce but rentre dans le cadre du deuxième but défini ci-dessus.

Les GAAR nationaux ont fait couler beaucoup d'encre. A mon avis, l'application du PPT est plus complexe. Dans un cas purement national, l'administration fiscale a théoriquement accès aux éléments pertinents, par exemple pour juger si une restructuration suit un schéma logique ou inhabituel. Dans les cas internationaux, les « faits et circonstances » sont moins facilement disponibles pour les autorités nationales et plus difficiles à interpréter. Une multinationale ne choisira pas volontiers d'établir une activité dans un pays n'ayant pas de CDPI avec l'Etat où est située la maison mère. L'élément fiscal est donc rarement absent.⁹⁴ Le PPT a aussi été prévu à l'art. 29(9) de la Convention modèle de l'OCDE, dont le commentaire prévoit plusieurs exemples⁹⁵ pour mieux définir la distinction entre un montage « normal » et un montage « abusif ».

8.2 Règle anti-abus générale nationale et influence de l'UE

La Directive ATAD⁹⁶ introduit des standards minimaux destinés aux contribuables soumis à l'impôt des sociétés. Les Etats Membres doivent en particulier transposer un GAAR défini à

⁹⁰ M. BOURGEOIS, A. NOLLET, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Chapter 5 Belgium, M. Lang et al. Editor, IBFD 2016 § 5.5

⁹¹ Le possible conflit entre les dispositions d'une CDPI et le GAAR national est abordé au § 76 et 77 du commentaire de l'art 1 de la Convention modèle 2017 de l'OCDE. Ces paragraphes se réfèrent d'une part à l'art. 29 de cette Convention modèle 2017 de l'OCDE, d'autre part au § 61 « Le principe que le principal objectif d'effectuer certaines transactions ou arrangements était l'obtention d'un avantage fiscal (...) serait contraire à l'objectif et au but de cette disposition. Ce principe s'applique indépendamment des dispositions du paragraphe 9 de l'article 29, qui ne fait que le confirmer ».

⁹² BEPS : Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015, OCDE 2015, § 15. B. KUZNIAKCKI, "The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from its Legal Implementation and Practical Application", *World Tax Journal*, 2018, § 1.1

⁹³ S. VAN WEEGHEL, "A Deconstruction of the Principal Purpose Test", *World Tax Journal*, February 2019, § 2

⁹⁴ B. KUZNIAKCKI (supra n. 92) § 2.3.3

⁹⁵ Commentaire de la Convention modèle 2017 de l'OCDE, § 182

⁹⁶ Directive (UE) 2016/1164 du conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur. D'autres règles anti-abus ont été introduits avant l'ATAD par l'UE dans la directives mère filiale ou dans la directive fusion, mais ces règles anti-abus était limitées à l'objet de la directive. Voir aussi P. PISTONE, D. WEBER, *The Implementation*

l'article 6 de l'ATAD. « Les Etats ne prennent pas en compte tout montage ou une série de montages » dont l'objectif principal, ou l'un des objectifs principaux, est d'obtenir un avantage fiscal allant à l'encontre de la finalité du droit fiscal applicable et qui ne sont pas authentiques, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. L'art. 6(2) précise que le terme « authentique » dépend de l'existence ou non de motifs commerciaux valables. L'ATAD se limite aux motifs commerciaux puisque son champ d'application (art. 1) concerne les contribuables soumis à l'impôt des sociétés.

Il y aura donc 3 éléments pour déterminer l'existence d'un abus. On peut cependant argumenter que l'élément non authentique permet définir de façon plus objective l'intention du contribuable, c'est-à-dire le critère subjectif du GAAR.⁹⁷

Le but de l'introduction d'un GAAR est de contrer toute forme de planification fiscale agressive qui n'a pas pu faire l'objet de mesures anti-abus spécifique (SAAR). Dans la mesure où un SAAR existe, c'est en principe celui-ci qui s'applique, et non pas le GAAR, sauf si le contribuable cherche à se mettre en dehors du champ d'application d'un SAAR par un montage ayant un but essentiellement fiscal.⁹⁸

Le système fiscal est en général construit sur la base de reconnaissance d'entités légales et de transactions contractuelles. Si les autorités fiscales peuvent ignorer ces éléments légaux afin de définir la « vraie » charge fiscale, dans un système, comme en Belgique, basé sur la légalité de l'impôt, le point de rattachement à cette base légale est la finalité et l'interprétation du dispositif fiscal, élément que l'administration a la charge d'établir.⁹⁹

L'interprétation de ce GAAR transposé dans les lois nationales est soumise à l'interprétation de la Cour de Justice de l'UE (CJUE), tant pour des situations entre Etats Membres, à l'égard de pays tiers, mais aussi dans des situations purement nationales. Ceci est donc de nature à limiter le pouvoir d'appréciation du juge national.¹⁰⁰

Le GAAR belge, défini à l'art. 344. 1 CIR '92 et introduit en 2012, vise tant la sphère professionnelle que celle privée et s'applique à partir de la période imposable 2012.¹⁰¹ Il se base sur un élément objectif, à savoir le fait d'être en contradiction avec les objectifs d'un dispositif fiscal, dont la charge de la preuve incombe à l'administration, et un élément subjectif, à savoir l'intention d'éviter l'impôt, que l'administration peut présumer et dont la contre preuve peut être apportée par le contribuable.

of Anti-BEPS Rules in the E.U: A Comprehensive Study, IBFD, 2018, Chap. 14, M. FLORIS DE WILDE, Is the ATAD a Pandora Box?, § 14.1.

⁹⁷ P. PISTONE, D. WEBER, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*, IBFD, 2018, Chap. 15, A. PERDELWITZ, Developing a Common Framework against Tax Avoidance in the European Union, § 15.3.6

⁹⁸ Lex specialis derogat Lex generalis, P. PISTONE, D. WEBER (*supra* n. 97), § 15.4.7

⁹⁹ P. PISTONE, D. WEBER (*supra* n. 97) § 14.2.2.1 et M. BOURGEOIS, A. NOLLET (*supra* n. 90) § 5.4

¹⁰⁰ ATAD, commentaire introductif (11), cité par P. PISTONE, D. WEBER (*supra* n. 97), § 15.4.6

¹⁰¹ M. BOURGEOIS, A. NOLLET (*supra* n. 90) § 5.2.4

8.3 Mesures anti-abus introduites par le MLI

8.3.1 Préambule des CTA

L'objet du CTA choisit par la Belgique est le préambule complet, tel que défini à l'article 6(3) du MLI et à au § 72 de l'action 6 du BEPS :

« Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale,

Entendant éliminer la double imposition à l'égard d'impôts visés par la présente Convention, et ce, sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite... »

La section B du rapport final de l'action 6 du BEPS précise l'importance de ce préambule dans le cadre de l'article 31(3) de la Convention de Vienne, et donc de l'interprétation du traité dans son contexte et à la lumière de son objet et de son but.

En ce qui concerne l'accès au MAP, une action de l'un ou des deux Etats Contractants estimée contraire aux provisions de la Convention doit être lue à la lumière de ce préambule.

Le préambule complet n'est applicable que si l'autre Partie n'a pas émis de réserve, et a notifié que le CTA ne contient pas de préambule existant selon l'art. 6(6) du MLI.

8.3.2 Le CTA et le droit d'une Partie d'imposer ses propres résidents

L'art. 11 du MLI introduit le concept que la CTA n'affecte pas l'imposition par une Juridiction de ses propres résidents, sauf s'il s'agit d'un des cas de la liste d'exceptions aux § a à j.

Ces règles se retrouvent dans le rapport final de l'Action 6 de l'OCDE, aux § 61 et suivants. L'art. 1 de la Convention modèle 2017 de l'OCDE a fortement été modifié par rapport à la version 2010, et contient un nouveau § 2 et § 3. Le § 3 reprend ce principe que la Convention n'affecte pas le droit d'un Etat contractant d'imposer ses propres résidents, et définit également les articles de la Convention modèle qui restent d'application.

Il sort du cadre de ce travail de présenter le détail du dispositif. Deux exceptions à cette règle générale ont cependant un rapport direct avec le MAP. Tout d'abord l'art. 11(1)(a) permet explicitement que les ajustement corrélatifs relatifs à un établissement stable ou à une entreprise associée, prévus à l'art. 9(2) de la Convention modèle de l'OCDE, sont bien couverts par la Convention et peuvent limiter donc le droit d'une Partie d'imposer ses propres résidents. L'art. 11(1)(f) enfin garanti que l'accès au MAP.

Ceci ne signifie de loin pas que le contribuable puisse faire valoir toutes les dispositions de la Convention. Par exemple, ce qu'il faut entendre par « résident », précisé à l'art. 4 de la Convention modèle de l'OCDE, et dans son commentaire, peut s'écarter de lieu d'incorporation, par exemple pour les sociétés conduit.

8.3.3 Principal purpose test (PPT) tel que défini dans le MLI

Comme la plupart des pays européens, la Belgique a enfin choisit à l'art. 7(17)(b) du MLI le test de l'objet principal (PPT), tel que défini à l'art. 7(4).

Les paragraphes introductifs du MLI et sa note explicative du MLI (§ 12) précisent que l'objet et le but du MLI est l'implémentation des mesures du BEPS relatives aux CDPI. L'expression « Une imposition non conforme aux dispositions de la Convention » doit donc être interprétée dans ce sens.

Le MLI propose deux dispositifs anti-abus : le test de l'objet ou de l'un des objets principaux (PPT) et le règle de limitation simplifiée des avantages (LOB). Le PPT est particulièrement important. Tout d'abord, parce que c'est le dispositif choisi par la Belgique et par la très grande majorité des Etats de l'UE. Ensuite, parce que les clauses de compatibilité dans le cas où un Etat a choisi le PPT et l'Etat contractant a choisi le LOB, c'est le PPT qui s'applique symétriquement.¹⁰²

Le GAAR national belge à l'art. 344 §1 prévoit tout d'abord un test objectif comparant l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques avec les objectifs du dispositif national, et ensuite un test subjectif. Le contribuable a alors la possibilité de réfuter ce test subjectif. Dans le cas du PPT, se pose la question de savoir si le montage ou une transaction, ou toute personne concernée par un montage ou une transaction, contrarie les objectifs de la Convention, une disposition particulière du traité ou un dispositif national.

Le PPT se réfère « aux dispositions de cette même Convention ». De manière surprenante, seul le critère subjectif a été repris, et le seuil a été fixé fort bas.¹⁰³ L'avantage de la disposition de la Convention doit être refusé par la Juridiction qui l'aurait accordé. L'autorité compétente, à la demande du contribuable, doit examiner les « faits et circonstances pertinents ». L'avantage de la Convention n'est accordé que s'il est établi que ces avantages « aurait été octroyés à cette personne en l'absence de transaction ou de montage ».

9 Conclusion

Le MAP, tel que défini dans certaines CDPI, a des caractéristiques très variables selon les Etats contractants. Cette diversité a bien entendu conduit certains à en tirer parti.

La Convention d'arbitrage, qui s'applique uniquement entre entreprises associées, n'apporte de loin pas la sécurité juridique aux multinationales confrontées à des reprises fiscales pour leurs prix de transfert. Nous avons vu un cas de rejet arbitraire que le contribuable a dû contester devant les tribunaux jusqu'en cassation. Les délais sont rarement respectés. La procédure d'arbitrage ne peut pas être demandée par le contribuable, ce sont les Etats contractants qui prennent ou devraient prendre cette initiative,

La directive de règlement des différends fiscaux, transposée dans le droit belge et applicable aux réclamations introduites à partir du 1^{er} juillet 2019, apporte de réelles améliorations. Elle est disponible à toute personne, y compris les personnes physiques, limite fortement les cas de rejet de la réclamation, offre un délai de trois ans à dater de la première mesure contraire à la CDPI, et surtout prévoit un mécanisme d'arbitrage obligatoire et relativement contraignant. Cette directive apporte aussi une uniformisation des règles applicables, ce qui simplifie la vie du contribuable soumis à une double imposition internationale. Elle s'applique bien entendu

¹⁰² Art. 7 (6) et (7) du MLI, et Note explicative MLI § 101 (*supra* n. 23). B. KUZNIAKCKI § 1.1 (*supra* n. 92)

¹⁰³ B. KUZNIAKCKI (*supra* n. 92) § 2.2

seulement aux différends entre Etats membres de l'UE, et donc pas entre une société résidente de l'UE et son unité de production en Asie.

L'arbitrage tel que défini dans la Directive et dans le MLI s'écarte fortement la conception que tout un chacun pourrait se faire. Avec la procédure de la « dernière offre », le pouvoir de décision des arbitres se limite à choisir une des solutions sous forme de valeur numérique proposée par chacun des Etats contractants.

Le MLI, signé par 68 Juridictions le 7 juin 2017, s'applique à un grand nombre de CDPI, mais pas à toutes, seulement aux conventions fiscales couvertes. Le MLI n'offre d'uniformisation des procédures. D'une part, il modifie certaines dispositions des CDPI existantes, d'autre part, les Etats ont eu la possibilité d'émettre plusieurs réserves. L'OCDE, en proposant aux Etats le MLI, ont laissé à ceux-ci un grand nombre de choix. La procédure d'arbitrage par exemple ne s'applique seulement que si les deux Etats contractants ont fait le choix de l'inclure. Le délai pour introduire la réclamation est de trois ans à partir de la notification de la première imposition contraire aux dispositions de la CDPI. Le délai de deux ans pour résoudre le cas par procédure amiable peut cependant être prolongé à la demande des Etats contractants. Les conditions et l'ampleur de cette extension de délai ne sont pas précisées clairement.

La coexistence du MAP avec des recours selon le droit national auprès des cours et tribunaux est potentiellement problématique. L'administration fiscale de nombreux Etats, comme la Belgique, ne peut en effet pas s'écarter de décisions judiciaires. Les Etats ne souhaitent pas non plus que le contribuable puisse attendre l'issue du MAP et des recours auprès de cours et tribunaux, et puis de choisir la solution qui lui est le plus favorable.

Le MLI a pour objet principal d'introduire dans les CDPI plusieurs dispositifs anti-abus, en particulier le PPT, qui a été choisi par la Belgique et par la plupart des pays européens. Le protocole des CDPI a également été modifié. Pour introduire une réclamation selon le MAP, le contribuable doit établir qu'une notification d'imposition est contraire à la Convention. Ceci doit être démontré en tenant compte de ces dispositifs anti-abus.

La Directive de règlement des différends fiscaux et le MLI sont nouveaux. Il reste donc encore à voir quel sera le rôle de la CJUE pour la directive et si certains Etats modifieront leurs positions relativement au MLI ou même si ce dernier sera ultérieurement amendé. Un grand progrès a été fait par rapport à la situation d'il y a seulement quelques années. Il y a encore bien des améliorations à faire.

Bibliographie

OCDE

OCDE, *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice*, OCDE, 24 novembre 2016

OCDE, *Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice*, OCDE, 24 novembre 2016

Applying the Multilateral Instrument Step-by-Step, OECD, June 2017

OCDE, *Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Kingdom of Belgium*, OCDE, 2017

OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015*, OCDE 2015

OCDE, *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 – Rapport final 2015*, OCDE 2015

OCDE, *Action 14 - Making Dispute Resolution more Effective – MAP Peer Review Report, Belgium*, OCDE 2017

OCDE, *Action 15 2015 Final Report - Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, OCDE 2015

OCDE, *Action 15 Guidance for the development of synthesised texts, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Measures to Prevent BEPS*, OCDE 2018

OCDE, *Manual on effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, OCDE 2007

OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée*, OCDE 2017

Union Européenne

Directive (UE) 2017/1852 du conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne

Convention 90/936/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées – acte final – Déclaration communes – Déclarations unilatérales

Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 2009/C 322/01

Directive (UE) 2016/1164 du conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur

Communication dated October 23rd, 2001 from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and social Committee, Towards an internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM(2001) 582 final

EU JTPF

Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention, JTPF/002/2015/EN, including the Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention

JTPF/024/BACK/REV 2/2007/EN Questionnaire on the interaction between MAP and judicial appeals – Art. 7(3) of the arbitration Convention

Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969

Belgique

Circulaire 2018/C/27 du 27 mars 2018 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales

Circulaire AAF/Intern ISR/98-0170 du 7 juillet 2000 Application de la Convention du 23 juillet 1990 entre les Etats Membres de l'Union européenne relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées

Loi du 2 mai 2019 transposant la Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

Doctrine

L. DE BROE, T. JANSEN, Belgium IFA 2017

C. DEVILLET, S. KNAEPEN, "Procedures ter beslechting van geschillen in internationale fiscale zaken – Belgisch rapport n.a.v. het 70ste IFA-congres te Madrid, Spanje 825-30 september 2016", T.F.R. 507 – oktober 2016

C. DEVILLET, S. KNAEPEN, Belgium IFA cahier 101A, 2016

M. BOURGEOIS, A. NOLLET, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Chapter 5 Belgium, M. Lang et al. Editor, IBFD 2016

R. NEYT, "De Belgische onderneming en juridische en economische dubbele belasting: enkele procedurele aandachtspunten", T.F.R. 366, september 2009

W. PANIS, Belgium, IFA 2018

C. VAN GEEL, *La nouvelle procédure de règlement des différends fiscaux en matière de double imposition s'applique au 1er juillet 2019*, Wolter Kluwer, 2019

France

BOI-INT-DG-20-30-30-30-20170912 Dispositions communes – Droit conventionnel – Les procédures amiables d'élimination des doubles impositions – Procédure d'arbitrage et dispositions diverses, DGFIP, 12 septembre 2012

Allemagne

Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Bundesministerium der Finanzen, IV B 2 – S 1304/17/10001, 09.10.2018

Doctrine

R. G. ANTON, "The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's new clothes?", *World Tax Journal*, 2016

- G. BERETTA, “Supreme Court Case on the Denial of Access to the Arbitration Convention”, *International transfer pricing journal*, 2015
- N. BJORNHOLM, “First decision on the Arbitration Convention (90/426)”, *European Taxation*, December 2018
- D. BLUM, “The relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI”, *Bulletin of International Taxation*, March 2018
- R.A. BOSMAN, “Formele aspecten van het multilaterale instrument”, *MBB*, April 2017
- R. DANON, D. GUTMANN, X. OBERSON, P. PISTONE, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune – Commentaire*, Helbling Lichtenbahn – Editions Francis Lefebvre, 2013
- D. DE CAROLIS, “The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights”, *European Taxation*, November 2018
- M. CLAYSON, E. SNODGRASS, C. YOUNG, “The changing face of international tax arbitration”, *Freshfields Bruckhaus Deringer*, March 2017
- B. DELAUNAY, « L’arbitrage dans la convention multilatérale BEPS », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2017/4
- G.DELFOSSE, « L’instrument multilatéral : Petit guide à destination de l’utilisateur », *R.G.F.C.P.* 2017/7
- C. GABARINO, “A Multi-Level Approach to “Treaty Entitlement” under the BEPS-Project”, *European Taxation*, December 2018
- M. L. GOMES, “International Taxation and the Challenges for Multilateralism in the Context of the OECD Multilateral Instrument”. *Bulletin for international taxation*, v. 72, p. 87-98, 2018.
- M. L. GOMES, “Implementation in practice of the principal purpose test in the Multilateral Convention”, *Intertax (Deventer)*, v. 46, p. 45-57, 2018.
- D. GUTMANN, « Brèves réflexions sur les règles procédurales de l’arbitrage fiscal post-BEPS », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* N° 2017/4
- J. HATTINGH, “The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies”, *Bulletin of International Taxation*, April/May 2018
- K. HOLMES, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, Second Revised Edition, IBDF, 2014
- B. KUZNIACKI, “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from its Legal Implementation and Practical Application”, *World Tax Journal*, 2018
- B. MICHEL, “Austria v. Germany (Case C-648/15): The ECJ and its new Tax Treaty Arbitration Hat”, *European Taxation*, January 2018
- P. PISTONE, D. WEBER, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*, IBFD, 2018
- H. M. PIT, *Dispute Resolution in the EU, The EU Arbitration Convention and the Dispute Resolution Directive*, IBFD Doctoral series 42, 2017
- C. PLEIL, S. SCHWIBINGER, “Confronting Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law: The Principle of Common Interpretation and the New Approach Revisited”, *World Tax Journal*, August 2018
- P. THIRIA, « Accroître l’efficacité des mécanismes de règlement des différends », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* N° 2016/4

S. VAN WEEGHEL, “A Deconstruction of the Principal Purpose Test”, World Tax Journal, February 2019

J. VOJE, “EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path toward a European Tax Court? “, European Taxation, July 2018

Jurisprudence

Austria v. Germany (Case C-648/15)

DK, HC, Western Division, Case number B-1414-15, H1 v Ministry of Taxation,

S.K.M.2016.354.VLR

IT. SC. 19 June 2015, Decision 12760

Gand, 12 avril 2016, R.G. n° 2014/AR/2604