



Conseil économique et social

Distr.: Générale
17 octobre 2006

Français
Original: Anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Deuxième session

Genève, 30 octobre-3 novembre 2006

Règlement d'arbitrage des différends relatifs aux conventions fiscales*

Table des matières

| | <i>Paragraphes</i> | <i>Page</i> |
|---|--------------------|-------------|
| I. Situation dans le cadre des modèles de convention existants | 1–3 | 2 |
| II. Travaux en cours au Comité des affaires fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) | 4–10 | 3 |
| III. Clause d'arbitrage dans les conventions fiscales bilatérales | 11–15 | 4 |
| IV. La Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, conclue entre les Parties contractantes au Traité établissant la Communauté européenne, du 23 juillet 1990 | 16–18 | 5 |
| V. Intérêt manifesté par les milieux d'affaires pour l'arbitrage des différends fiscaux internationaux | 19 | 6 |
| VI. Possibilité d'insérer une clause d'arbitrage dans le Modèle de convention de l'Organisation des Nations Unies | 20–21 | 6 |

* Le présent document a été établi par le Groupe de travail de l'arbitrage fiscal international (coordonnateur: M. Robert Waldburger). Les vues et opinions qui y sont exprimées sont celles de l'auteur et ne reflètent pas nécessairement celles de l'Organisation des Nations Unies.



I. Situation dans le cadre des modèles de convention existants

1. Ni l'actuel Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (New York, 2001; ci-après appelé "Modèle de l'Organisation des Nations Unies" ou "Commentaire de l'Organisation des Nations Unies", selon le cas) ni le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune (Comité des affaires fiscales de l'OCDE, version condensée du 15 juillet 2005; ci-après appelé "Modèle de convention de l'OCDE" ou "Commentaire de l'OCDE", selon le cas) ne contiennent de clause relative à l'arbitrage des différends.

2. Comme indiqué au paragraphe 8 du Commentaire de l'Organisation des Nations Unies sur l'article 25, le Groupe spécial d'experts a, dans son rapport sur les travaux de sa septième session, tenue en 1995, déclaré ce qui suit:

"S'agissant du règlement des différends: le Groupe spécial d'experts et d'autres institutions multilatérales doivent se fixer pour but de renforcer leur coopération. Le règlement des litiges relatifs à la fixation des prix de cession interne est de nature à accroître les investissements internationaux en garantissant aux investisseurs qu'ils ne seront pas soumis à une double imposition du fait de la fixation par des pays différents de prix de cession interne inconsistants et incorrects. Jusqu'ici, la plupart des pays ont refusé de déléguer leurs pouvoirs à une forme d'arbitrage extérieur qui ne relèverait pas de la juridiction des pays en jeu. Il est proposé d'étudier l'expérience qui a été faite des arbitrages là où ils sont autorisés. Il pourra être bon que le Groupe d'experts entreprenne à l'avenir une étude de méthodes bilatérales et multilatérales de règlement des litiges (c'est-à-dire par exemple l'arbitrage obligatoire, l'arbitrage volontaire ou la médiation). En l'état actuel des choses, les pays ont la faculté d'inclure une disposition relative à l'arbitrage ou autre forme de règlement des différends dans l'article relatif à la procédure de règlement à l'amiable lors des négociations bilatérales."

3. Le Commentaire de l'OCDE envisage l'interaction entre la procédure de règlement à l'amiable et le mécanisme de règlement des différends prévu par l'Accord général sur le commerce des services (AGCS) ou d'autres accords bilatéraux ou multilatéraux relatifs au commerce ou à l'investissement (paragraphe 44.1 à 44.7 du Commentaire sur l'article 25). On peut en outre lire au paragraphe 48 du Commentaire sur l'article 25:

"Une autre solution est celle de l'arbitrage. C'est la solution adoptée par les États membres des Communautés européennes dans le cadre de leur Convention d'arbitrage multilatérale, qui a été signée le 23 juillet 1990 et qui dispose que certains cas de double imposition qui n'ont pas été réglés par la procédure de règlement amiable doivent être soumis à l'arbitrage. De même, certaines conventions bilatérales récentes prévoient que les États contractants peuvent convenir de soumettre leurs désaccords non résolus à l'arbitrage."

II. Travaux en cours au Comité des affaires fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

4. Au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, le Groupe de travail conjoint sur le règlement des différends, composé de délégués du Groupe de travail No. 1 et du Groupe de travail No. 6, a examiné la question les 24 et 25 février 2003. Il a organisé deux consultations avec les représentants des milieux d'affaires, la plus récente s'étant tenue le 13 mars 2006, et il tiendra sa septième réunion les 12 et 13 septembre 2006. Un rapport d'étape intitulé "Améliorer le processus de résolution des différends fiscaux internationaux", qui comprenait 31 propositions visant à améliorer le règlement des différends fiscaux par la procédure amiable, a été publié le 27 juillet 2004 (disponible à l'adresse: <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf>).

5. Le rapport du Groupe de travail conjoint vise d'une part à montrer comment améliorer l'efficacité de la procédure amiable et d'autre part à proposer l'utilisation de mécanismes supplémentaires de règlement des différends, en particulier l'arbitrage, pour régler les problèmes qui empêchent les autorités compétentes de parvenir à un accord.

6. S'agissant d'améliorer la procédure amiable, un Manuel pour des procédures amiables efficaces est en cours d'élaboration qui décrira les différents stades et les délais de la procédure amiable et mettra en lumière les meilleures pratiques des autorités compétentes des pays membres de l'OCDE. En outre, une série de fiches par pays sur les procédures amiables serait publiée sur le site web de l'OCDE, avec des informations sur les pratiques spécifiques des pays tant membres que non-membres de l'OCDE (les fiches de pays peuvent être consultées à l'adresse: http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33747_29601439_1_1_1_1,00.html).

7. Le Groupe de travail conjoint sur le règlement des différends travaille également à l'élaboration d'un mécanisme visant à compléter la procédure amiable lorsque celle-ci n'aboutit pas à un règlement. L'ajout d'un nouveau paragraphe 5 prévoyant le règlement obligatoire à l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE est en cours d'examen. Il pourrait être libellé comme suit:

"5. Lorsque, en vertu paragraphe 1, une personne a soumis son cas à l'autorité compétente d'un État contractant et que les autorités compétentes sont incapables de parvenir à un accord pour résoudre le cas en application du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant, tous problèmes non résolus découlant du cas sont soumis à l'arbitrage si la personne le demande. Les problèmes non résolus ne sont toutefois pas soumis à l'arbitrage si une personne directement affectée par le cas conserve le droit, en vertu du droit interne de l'un ou l'autre État, de faire trancher lesdits problèmes par les tribunaux judiciaires ou administratifs de cet État ou si une décision a déjà été rendue sur lesdits problèmes par un tel tribunal judiciaire ou administratif. La sentence arbitrale lie les deux États contractants et est appliquée nonobstant tous délais prévus par le droit interne de ces États. Les autorités compétentes

des États contractants arrêtent par voie d'accord mutuel les modalités d'application du présent paragraphe."¹

8. Un nouveau Commentaire doit examiner le contenu possible de l'accord mutuel sur la procédure qui décrirait dans le détail les modalités d'application du mécanisme supplémentaire de règlement des différends (c'est-à-dire l'arbitrage). De plus, le Commentaire indiquerait quel pays pourrait utiliser un tel accord procédural pour mettre en œuvre un mécanisme supplémentaire de règlement des différends dans le cadre du libellé existant de l'article 25, qui figure dans la plupart des traités en vigueur.

9. Les travaux actuels du Groupe de travail conjoint sur le règlement des différends sont axés en particulier sur a) la portée de l'arbitrage et de la sentence arbitrale dans le contexte des conventions fiscales; b) la protection de l'attente des contribuables, à savoir un résultat qui éviterait la double imposition (il est demandé aux contribuables de renoncer aux recours contentieux nationaux); et c) des dispositions "par défaut" qui indiqueraient ce qui se passe si un arbitrage ne peut être mis en œuvre parce que les autorités compétentes en cause ne peuvent parvenir à un accord sur ce que sont les questions non résolues en l'espèce dans le cadre de la procédure amiable. De plus, un certain nombre de détails concernant la procédure d'arbitrage sont également à l'examen.

10. La médiation a aussi été envisagée comme moyen supplémentaire de règlement des différends. Tout en reconnaissant qu'elle pourrait être un mécanisme approprié dans certaines circonstances dans le contexte d'une situation conventionnelle bilatérale donnée, le Groupe de travail conjoint sur le règlement des différends concentre ses travaux sur la procédure arbitrale parce qu'elle peut manière plus générale produire des effets obligatoires et garantir le règlement des cas de procédure amiable non résolus.

III. Clause d'arbitrage dans les conventions fiscales bilatérales

11. Certains pays ont pour politique, lorsqu'ils négocient ou renégocient les conventions fiscales bilatérales, de proposer à certains de leurs partenaires conventionnels ou avec tous une clause prévoyant que les cas non résolus à l'issue de la procédure amiable sont soumis à l'arbitrage.

12. Les conventions fiscales contenant des clauses d'arbitrage prévoient fréquemment que l'accord des deux autorités compétentes et du contribuable est nécessaire pour déclencher la procédure d'arbitrage, et exigent de plus un échange de notes préalable entre les États contractants pour établir la procédure. Par exemple, le paragraphe 6 de l'article XXVI de la Convention entre les États-Unis d'Amérique et le Canada concernant l'imposition des revenus et du capital, telle que signée le 26 septembre 1980 et amendée, est libellé comme suit:

¹ Dans certains États, des considérations juridiques, politiques ou administratives peuvent ne pas autoriser ou justifier le type de règlement des différends envisagés dans ce paragraphe. De plus, certains pays peuvent ne souhaiter faire figurer ce paragraphe que dans les traités qu'ils concluent avec certains pays. Pour ces raisons, ce paragraphe ne devrait figurer dans la convention que lorsque chaque État conclut qu'il est opportun qu'il y figure en se fondant sur les facteurs décrits au paragraphe [46] du Commentaire relatif à ce paragraphe.

"6. Si une difficulté ou un doute sur l'interprétation ou l'application de la Convention ne peut être résolu par les autorités compétentes par la procédure définie dans les paragraphes précédents du présent article, l'affaire peut, si les autorités compétentes et le ou les contribuables en conviennent, être soumise à l'arbitrage, sous réserve que le contribuable accepte par écrit que la décision de la commission d'arbitrage ait force obligatoire. La décision de la commission d'arbitrage concernant une affaire donnée aura force obligatoire pour les deux États pour ce qui est de cette affaire. Les procédures seront établies un échange de notes entre les États contractants. Les dispositions du présent paragraphe prendront effet après que les États contractants en seront convenus par un échange de notes."

13. Il faut dire pour être juste qu'entre les États liés par des conventions fiscales qui contiennent des clauses d'arbitrage du type de celle reproduite au paragraphe 12 ci-dessus, l'expérience pratique de la procédure arbitrale est encore très limitée ou fait défaut. Il semble que souvent aucun accord n'a encore été conclu entre les États contractants, sous la forme d'un échange de notes ou autrement, pour appliquer effectivement les procédures d'arbitrage sur la base des dispositions conventionnelles existantes.

14. On trouve une clause d'arbitrage particulière au paragraphe 5 de l'article 25 de la Convention entre la République fédérale d'Allemagne et la République d'Autriche visant à éviter les doubles impositions en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et le capital, l'impôt sur le commerce et l'impôt foncier, telle que signée le 24 août 2000. Elle est libellée comme suit (traduction non officielle):

"5. Si une difficulté ou un doute sur l'interprétation ou l'application de la Convention ne peut être levé par les autorités compétentes au moyen de la procédure amiable prévue aux paragraphes précédents du présent article dans les trois ans de la date à laquelle cette procédure a commencé, les États sont, à la demande d'une personne visée au paragraphe 1, tenus de soumettre l'affaire à une procédure d'arbitrage devant la Cour de justice des Communautés européennes en application de l'article 239 du Traité établissant la Communauté européenne".

15. La disposition ci-dessus doit être envisagée dans le contexte de l'Union européenne, puisque aussi bien l'Allemagne que l'Autriche sont des États membres de l'Union européenne et, en tant que tels, sont aussi signataires de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (voir section IV ci-après).

IV. La Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, conclue entre les Parties contractantes au Traité établissant la Communauté européenne, du 23 juillet 1990

16. La Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (90/436/EEC; ci-après appelée la "Convention d'arbitrage CE") est actuellement, au niveau mondial, la convention phare en ce qui concerne l'arbitrage des différends fiscaux internationaux. Dans le cadre de cet instrument, les affaires de prix de transfert qui demeurent sans solution dans le cadre de la procédure amiable pendant deux ans sont renvoyées à une

commission consultative chargée de rendre un avis sur l'élimination de la double imposition. La commission consultative doit rendre son avis dans les six mois de sa saisine. Les autorités compétentes qui sont parties à l'arbitrage sont tenues de prendre, en commun accord, une décision assurant l'élimination de la double imposition dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle la commission consultative a rendu son avis. Ces autorités compétentes peuvent prendre une décision qui s'écarte de l'avis de la commission consultative. Si elles ne parviennent pas à se mettre d'accord, elles sont tenues de se conformer à cet avis.

17. Le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/EEC du 23 juillet 1990; ci-après dénommé le "Code de conduite") est un engagement politique des États membres qui a été publié par le Conseil de l'Union européenne. Il énonce les principes de procédure régissant l'application de la Convention d'arbitrage CE.

18. La Convention d'arbitrage CE et le Code de conduite sont disponibles à l'adresse: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm.

V. Intérêt manifesté par les milieux d'affaires pour l'arbitrage des différends fiscaux internationaux

19. Les représentants des milieux d'affaires internationaux ont toujours manifesté un vif intérêt pour l'arbitrage des différends fiscaux internationaux. En particulier, la Chambre de commerce internationale (CCI), dont le siège est à Paris, a publié un modèle d'article de convention bilatérale et un commentaire y relatif (disponible à l'adresse: <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>).

VI. Possibilité d'insérer une clause d'arbitrage dans le Modèle de convention de l'Organisation des Nations Unies

20. Selon les travaux menés par le Groupe de travail conjoint de l'OCDE sur le règlement des différends, le fait que la procédure amiable actuelle n'aboutit généralement pas à un résultat rapide et concluant qui élimine la double imposition dans tous les cas individuels peut amener les contribuables à hésiter à engager les ressources voulues dans cette procédure amiable et n'incite pas non plus les autorités compétentes à prendre toutes les mesures nécessaires pour apporter une solution rapide aux difficultés qui se posent. L'existence même de dispositions relatives à l'arbitrage peut encourager un recours accru à la procédure amiable puisque aussi bien les gouvernements que les contribuables sauront dès le départ que le temps et les efforts consacrés à cette procédure aboutiront probablement à un résultat satisfaisant. De plus, les clauses d'arbitrage incitent les autorités compétentes à mieux veiller à ce que la procédure amiable soit menée efficacement afin d'éviter d'avoir à engager des procédures supplémentaires par la suite.

21. Les considérations du Groupe de travail conjoint sur le règlement des différends exposées au paragraphe 20 semblent également s'appliquer à la relation entre pays développés et pays en développement. De plus, il est probable que la présence de dispositions relatives à l'arbitrage dans les conventions fiscales conclues par les pays en développement rendront ces pays plus attrayants pour les investisseurs étrangers, car elle aura des effets similaires à ceux des accords pour la protection des investissements.
