

Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis

KEVIN JESTIN

Doctorant, Université Paul Cézanne – Aix-Marseille III

« Le but de la science est de prévoir, et non comme on l'a dit souvent de comprendre »

L'homme et sa destinée,
P. LECOMTE DU NOÛY (1883-1947)

À l'heure où l'on assiste à un recours de plus en plus fréquent aux instances juridictionnelles, traduisant un phénomène de « judiciarisation » de la société¹, les modes alternatifs de résolution des conflits sont une option séduisante face aux procédures contentieuses classiques souvent contraignantes et coûteuses. Les États-Unis sont sans doute le parfait exemple de cet état de fait où, désignés sous l'appellation d' « *Alternative Dispute Resolution* »² (ADR), ces modes de résolution des conflits restent largement plébiscités. En France également, on assiste à une tendance similaire, évolution très étroitement liée à l'engorgement de la justice étatique³. La matière fiscale n'échappe d'ailleurs pas à ce constat, et l'on remarque dans ces deux

¹ V. F. ROUVILLOIS (dir.), *La société au risque de la judiciarisation*, Débat et Colloque, Litec, 2008.

² Symptomatique de l'intérêt pour ces modes de résolution des conflits, la tendance est à la traduction de l'acronyme « ADR » par « *Appropriate Dispute Resolution* ». V. K. FOX, « Pratique de moyens alternatifs de règlement des conflits aux États-Unis », dans *La société au risque de la judiciarisation*, *ibid.*, pp. 144 et s.

³ G. CORNU, « Les modes alternatifs de règlement des conflits », Rencontres internationales de droit comparé, Damas, 5-8 octobre 1996, *RIDC* 1997, pp. 310-507. Pour une approche historique V. *Les rapports entre arbitrage et justice étatique, perspectives historiques*, Centre d'histoire judiciaire de l'université de Lille 2, Coll. Les épisodiques, 2007.

pays⁴, une volonté farouche de régler les litiges autrement que sous les auspices du juge comme en atteste notamment le recours de plus en plus fréquent aux transactions⁵.

Considéré comme « l'institution par laquelle un tiers règle le différend qui oppose deux ou plusieurs parties exerçant la mission juridictionnelle qui lui a été confiée »⁶, l'arbitrage est également une des facettes de cette soif d'une autre justice ou, du moins, d'une justice autrement. Rapprocher l'arbitrage au domaine fiscal reste cependant un exercice périlleux car la fiscalité révèle l'une des prérogatives essentielles de l'État, à savoir celle de lever et collecter l'impôt. *A priori* donc, la fiscalité, matière intéressant par excellence l'ordre public s'oppose au recours à l'arbitrage. En réalité, et contrairement à une idée reçue, nous verrons qu'il n'existe pas, en droit interne, une incompatibilité absolue entre ces deux domaines bien que l'arbitrabilité du litige, c'est-à-dire « l'aptitude d'une cause à constituer l'objet d'un arbitrage »⁷ ne transparaisse pas de manière évidente.

Le concept d'arbitrabilité reste cependant au centre de la question de l'arbitrage des litiges fiscaux, nous conduisant à réfléchir sur la faculté attachée au litige fiscal à être résolu par la voie de l'arbitrage. On considère généralement que l'arbitrabilité d'un litige, peut être remise en cause soit en raison de la qualité d'une des parties (État, collectivité publique, établissement ou organisme public), dans ce cas on parle d' « arbitrabilité subjective » ou *rationae personae*, soit en raison de l'objet du litige qui a été soustrait à l'arbitrage par le droit national, il s'agit alors de l' « arbitrabilité objective »⁸ ou *ratione materiae*⁹. Bien que cette distinction ne fasse pas l'unanimité auprès de l'ensemble de la doctrine¹⁰, elle nous paraît se justifier dans

⁴ S. LAMBERT-WIBER, « Les modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux », *LPA* 22 mai 2007, n° 102 ; P. ZIMMERMAN, « New opportunities to reduce the cost of Tax Litigation through ADR », *CPA Journal*, Jun. 2000, Vol. 70, Issue 6, p. 56.

⁵ V. par exemple, J.-L. ROSSIGNOL, « Attention transaction ! Du recours à la transaction lors d'un litige avec l'administration fiscale », *LPA* 2003, n° 34, p. 6.

⁶ C. JARROSSON, *La notion d'arbitrage*, LGDJ, 1987.

⁷ A. BUCHER, *Le nouvel arbitrage international en Suisse*, Bale, Helbing und Lichtenhahn, 1988, p. 37.

⁸ K. H. BOCKSTIEGEL, « Public policy and arbitrability », in *Comparative arbitration practice and public policy in arbitration*, Kluwer, 1986, p. 177.

⁹ B. GOLDMAN, « Arbitrage commercial international », *Juriscasseur : Droit international*, fasc. 586-3, n° 7 ; P. LEVEL, « L'arbitrabilité », *Rev. arb.* 1992, p. 220.

¹⁰ V. notamment les propos de C. JARROSSON pour qui « la seule véritable arbitrabilité est celle objective », « Arbitrabilité : Présentation méthodologique », *RJ. Com.* 1996, n° 1, p. 3. V. également J.-B. RACINE, *L'arbitrage commercial international et l'ordre public*, LGDJ, t. 309, 1999, p. 201.

une perspective comparative car elle est consacrée dans certains droits étrangers¹¹ mais également parce qu'elle permet une comparaison plus aisée entre les systèmes de droit. Les expériences récentes menées aux États-Unis apporteront de ce point de vue un éclairage intéressant sur la manière de recourir à l'arbitrage au cours d'un litige fiscal (I).

Dans un contexte international, l'arbitrage bénéficie d'un régime plus libéral qu'en droit interne¹² et nous constatons que, sous l'influence de l'OCDE, la pratique fiscale conventionnelle des pays tend à intégrer de plus en plus souvent des dispositions relatives à l'arbitrage, tendance que l'on observe également dans un cadre multilatéral (II).

Le droit fiscal comparé est souvent instructif¹³ et la justice française parfois influencée par le droit américain¹⁴, nous mettrons alors en parallèle les pratiques américaines et françaises afin d'envisager leur possible influence réciproque.

I – L'AVENIR INCERTAIN DE L'ARBITRAGE FISCAL EN DROIT INTERNE

La formulation des droits nationaux relative à la faculté de compromettre est variée, si bien qu'il est nécessaire de les regrouper en catégories¹⁵ afin de clairement les distinguer. On relève parmi celles-ci les législations dites « libérales », dont les États-Unis, où l'arbitrabilité est énoncée comme principe, ne connaissant que de rares exceptions (1). Une seconde catégorie, dans laquelle on retrouve la France, concerne les pays qui visent l'arbitrabilité selon des formulations anciennes et parfois floues, précisant les matières inarbitrables (2).

1) *Un mode de résolution alternatif des conflits émergeant aux États-Unis*

Depuis les années 80, l'*Administrative Conference of the United States* (ACUS)¹⁶ encourage le recours aux modes de résolution alternatifs de conflit dont l'arbitrage.

¹¹ V. par exemple en Italie, Corte di cassazione, 8 août 1990, *Vento/Man*, Yearbook International Commercial Arbitration, 1992, p. 545. V. également l'art. 177 de la loi fédérale suisse sur le droit international privé et l'art. 1676 du Code judiciaire Belge.

¹² J.-B. RACINE, *op. cit.*, p. 34.

¹³ V. THURONYI, « What Can We Learn from Comparative Tax Law ? », *Tax Notes*, Vol. 103, n° 4, avril 2004.

¹⁴ L. CADIET, « L'hypothèse de l'américanisation de la justice française. Mythe et réalité », dans *L'américanisation du droit*, F. TERRÉ (dir.), Arch. Phil. Dr., 2001, p. 89.

¹⁵ B. HANOTIAU, *L'arbitrabilité*, Académie de droit international, 2002, p. 95.

¹⁶ Il s'agit d'une agence ayant pour ambition l'amélioration et la modernisation des procédures judiciaires et administratives.

Après avoir circonscrit le concept d'arbitrabilité et apprécié son évolution (a), nous envisagerons les particularités de l'arbitrage des litiges fiscaux (b).

a) Une conception extensive de l'arbitrabilité des litiges

À l'origine, selon la doctrine de l'*Office of Legal Counsel* (OLC) du ministère de la justice, le recours à l'arbitrage était en principe interdit à l'État fédéral car il était jugé contraire à plusieurs dispositions constitutionnelles¹⁷. Ce n'est que progressivement que l'arbitrage fut admis, de manière limitée à quelques litiges, avant que l'OLC n'abandonne définitivement sa doctrine en 1995. L'arbitrage fut alors jugé conforme à la constitution dès lors que l'arbitre tient son pouvoir d'un texte législatif et non exclusivement d'un contrat¹⁸. La conception américaine de l'arbitrabilité doit cependant être distinguée de la conception consacrée en droit français, en effet, selon M. Hanotiau¹⁹ le terme « arbitrabilité » est utilisé principalement pour « caractériser [...] la détermination du champ d'application de la clause d'arbitrage »²⁰. En France en revanche, à l'image de la majorité des pays européens, la notion d'arbitrabilité désigne exclusivement l'aptitude d'un litige à faire l'objet d'un arbitrage indépendamment de la portée *ratione materiae* de la convention d'arbitrage.

Le terme arbitrabilité est également utilisé par la jurisprudence américaine qui précise qu'il est nécessaire de vérifier si le litige est visé par une clause d'arbitrage et de déterminer s'il est susceptible de règlement par voie d'arbitrage²¹. Alors que par le passé de nombreuses matières étaient déclarées non arbitrables, conformément à la position des tribunaux fédéraux pour des raisons d'ordre public, sous l'impulsion de la Cour Suprême, l'arbitrabilité des litiges a été admise progressivement dans certaines matières telles que le droit boursier²², le droit antitrust²³ ou le droit de la

¹⁷ Art. II, § 1, cl. 2 et article II visant la dévolution du pouvoir judiciaire à la Cour Suprême ainsi qu'aux autres juridictions établies par le Congrès.

¹⁸ P. J. CARRIER, « New Policy Regarding Arbitration of Government Procurement Disputes in the United States », *Procurement Law Review*, 1996, CS 74.

¹⁹ B. HANOTIAU, « L'arbitrabilité et la favor arbitrandum : un réexamen », *Journal du Droit International*, 1994, p. 899.

²⁰ Sur le concept d'arbitrabilité aux États-Unis, v. J. T. Mc LAUGHLIN, « Arbitrability : Current Trend in the United States », *Arb. Int'l*, 1996, p. 113. V. également, J. W. STEMPER, « A better approach to arbitrability », *Tulane Law Review*, 1991, p. 1377.

²¹ W. PARK, « The Arbitrability Dicta in First Options v. Kaplan », *Arbitration International* (12), p. 137. Reprinted in 11 International Arbitration Report 1, October 1996; v. également J. R. SEVER, « The relaxation of inarbitrability and Public Policy Checks on US and Foreign Arbitration : Arbitration out of Control ? », *Tulane Law Review*, 1991, p. 1661.

²² *Scherk v. Alberto-Culver Co.*, 417 US 506 (1974) et *Rodriguez de Quijas v. Sharsion/American Express, Inc.*, 490 US 477 (1989).

propriété intellectuelle²⁴. Ces solutions jurisprudentielles adoptées en matière d'arbitrage international seront par la suite étendues aux situations visant l'arbitrage interne si bien qu'aujourd'hui c'est un principe de faveur envers l'arbitrage qui s'applique, celui-ci impliquant une présomption d'arbitrabilité des litiges²⁵.

b) Un développement progressif de l'arbitrage en matière fiscale

L'arbitrabilité des litiges en matière fiscale est une des particularités de la procédure fiscale américaine. Véritable opportunité offerte aux contribuables opposés à l'administration, la procédure est envisageable à la fois dans le cadre d'un contentieux fiscal ou lors d'un litige civil ou commercial ayant une incidence fiscale. Le système fédéral des États-Unis nous amène à distinguer l'arbitrage entre États, largement répandu, et l'arbitrage entre l'*Internal Revenue Service* (IRS) et le contribuable qui est une procédure relativement nouvelle²⁶.

Au niveau des États-Fédérés, plusieurs d'entre eux ont adopté des législations visant à résoudre les litiges fiscaux par l'arbitrage, il s'agit notamment des législations prévoyant l'arbitrage de litiges en matière successorale ou relatif à la détermination et l'évaluation de l'impôt²⁷. L'*Uniform Interstate Arbitration of Death Taxes Act* par exemple envisage le recours à l'arbitrage lorsque des difficultés surgissent lors de la détermination du domicile du *de cuius*. D'autres États, n'ayant pas adopté le texte ont toutefois édicté des lois ayant également pour objet de soumettre à l'arbitrage des litiges relatifs au domicile fiscal²⁸.

L'expérience menée au niveau du gouvernement fédéral est sans doute plus originale et singulière²⁹, puisque c'est en 1998, après avoir subi les critiques du

²³ *Mitsubishi Motors Corp. v. Soler Chrysler-Plymouth, Inc.* 473 US 614 (1985), *J. Int'l. Arb.* 1985, p. 82.

²⁴ Concernant les droits d'auteur v. *Saturday Evening Post Co. v. Rumbleseat Press, Inc.*, 816 F. 2d 1191. Dans le domaine des brevets v. *Patent Validity and Infringement*, 35 USC 294 (1983) et *Patent Interference*, 35 USC 135 d. (1984).

²⁵ J.-B. RACINE, *op. cit.*, p. 37.

²⁶ Sur l'attribution des compétences fiscales entre l'État fédéral et les États fédérés, v. M. BAUEN et R. GANI, *La fiscalité internationale des États-Unis*, LGDJ, 2008, p. 3. Sur la procédure d'arbitrage, v. S. A. BERSON, *Federal Tax Litigation, Law Journal Seminars*, 2001, pp. 30 et s.

²⁷ C'est le cas notamment d'un accord relatif à l'assujettissement à l'impôt étatique et local des personnes physiques ou morales ayant une activité dans plusieurs États. Celui-ci se retrouve dans une vingtaine d'États dont l'Alabama (AL Stat. 40-27 1), l'Alaska (AK Stat. 43.19.010), l'Arkansas (AR stat. 26-5-101).

²⁸ C'est le cas dans l'État du Wisconsin (*West's Wisconsin Statutes Annotated, WSA 72.35*), du Maine (*Maine Revised Statutes Annotated, 36 MRSA 3914*) et du Colorado (*West's Colorado Revised Statutes Annotated, CRSA 15-1-804*). V. K. J. Mc DONOUGH, « Resolving Federal Tax Disputes Through ADR », *Arb. J.* 38, June 1993 ; v. également S. C. MILLER, « Real Estate Tax Disputes », *Disp. Resol. J.* 52, July 1995.

²⁹ V. LEDGERWOOD, M. A. Mc GINNITY et J. W. SCHMEHL, *Tax Litigation Best Practices : Leading Lawyers on Audit and Dispute Avoidance, Tax Court, Arbitration Strategies and IRS Investigations*, Aspatore Books, 2006.

parlement américain l'encourageant au travers l' *IRS Restructuring Act* à devenir plus accessible et plus efficace, que l' *Internal Revenue Service* (IRS) a établi un projet pilote de deux ans afin de promouvoir le recours à l'arbitrage dans le domaine fiscal³⁰. En baissant sensiblement les seuils de recours de dix millions à un million de dollars, l'objectif a été de rendre plus accessible la procédure aux contribuables dès l'année 2000. En 2003, la procédure sera prolongée d'une année supplémentaire et finalement c'est en 2006 que le programme est instauré de manière permanente³¹. Recours fondé sur la *Tax Court rule 124*, la soumission du litige à l'arbitrage n'est envisageable que lorsque le contribuable a introduit une procédure de réclamation (*Appeals Process*), c'est donc au stade de l'audience de réclamation (*Appeals Conference*) que la demande doit être formulée. À l'exception d'un nombre limité de litiges déclarés inarbitrables³², cette procédure parallèle reste possible lorsque subsiste une divergence quant à l'appréciation d'éléments factuels (*Factual issue*), les parties devant préalablement être en accord sur la règle de droit applicable. Il s'agit, par ailleurs, d'une procédure optionnelle et concertée, à l'initiative de l'une ou l'autre partie, possible lorsque le contribuable et l' *Assistant Regional Director of Appeals* conviennent, par accord commun, de conclure une convention d'arbitrage. La demande est formulée auprès de l'administration fiscale qui se doit de répondre dans un délai de deux semaines³³. Après notification d'acceptation, les parties procèdent à la rédaction du compromis d'arbitrage, dans un délai d'un mois, précisant les arbitres compétents pour trancher le litige, ces derniers étant choisis parmi l'administration fiscale ou par un organisme indépendant d'arbitrage. La sentence arbitrale doit être rendue dans un délai de trois mois après la signature du compromis.

La première affaire ayant adopté cette procédure opposait l'IRS au groupe *Apple Computer Inc*, il s'agissait en l'espèce d'un contentieux relatif aux prix de transfert pratiqué sur un produit particulier (*printed circuit board*), pendant trois années, avec une filiale située à Singapour. Le tribunal arbitral (*the panel*) composé de spécialistes, détermina les montants litigieux et finalement trancha le litige en faveur de l'administration fiscale³⁴. Il s'agit incontestablement d'une procédure singulière

³⁰ *Internal Revenue Bulletin*, n. 2000-3, 18 janvier 2000, p. 317. « IRS launches pilot programs in ADR », *Disp. Resol. J.*, Nov. 2000, Jan. 2001.

³¹ *Internal Revenue Bulletin*, n. 2006-44, 30 octobre 2006, p. 800. V. « IRS Arbitration Program Becomes Permanent », *Disp. Resol. J.*, Fev-Apr. 2007.

³² Il s'agit par exemple de l'hypothèse où le contribuable a agi de mauvaise foi, lorsque d'autres voies de recours sont engagées (Revenue Procedure 96-13, Section 7.05) ou lorsque le litige concerne certaines dépenses particulières (IRC § 162, IRC § 274).

³³ En cas de refus, aucun recours n'est possible, le contribuable pouvant simplement demander un rendez-vous avec le responsable (*Appeals Team Manager*) afin d'obtenir des informations sur les raisons du refus.

³⁴ V. J.-P. LE GALL, « Fiscalité et arbitrage », *Rev. arb.* 1994, n° 1, pp. 1-38 et n° 2, pp. 253-276. V. également, J. E. O'GRAD, « Apple and IRS Enter into First Transfer-Pricing Arbitration Under US

qui se déroule sous la forme d'un *baseball arbitration*³⁵, où les arbitres ne peuvent moduler les demandes des parties car ils se trouvent limités au choix de l'une de leurs propositions. La procédure d'arbitrage fiscal reste cependant une procédure exceptionnelle, en effet, selon l' *American Arbitration Association*, depuis l' *affaire Apple* douze demandes d'arbitrage ont été formulées, l'IRS ayant accepté de recourir à l'arbitrage pour cinq d'entre elles et seulement une seule a finalement été arbitrée.

2) *Un mode de résolution alternatif des conflits en principe prohibé en France*

En droit français, l'arbitrabilité du litige s'apprécie au regard des articles 2059 et 2060 du code civil, alors que le premier dégage un critère général d'arbitrabilité, la libre disposition des droits, le second énumère certains domaines inarbitrables par principe. L'arbitrage est par ailleurs visé par plusieurs dispositions éparses au sein de différents codes³⁶ sans qu'aucune ne concerne expressément l'hypothèse de l'arbitrage d'un litige fiscal. En effet, les contestations intéressant l'État sont en principe soumises à la compétence des juridictions administratives, compétence qui est d'ordre public³⁷. On serait alors tenté d'exclure de manière automatique les litiges fiscaux du champ d'application du texte, à la double raison que le contentieux fiscal oppose nécessairement un contribuable à l'administration fiscale (émanation de l'État) (b) et que l'objet du litige vise l'ordre public (a). En réalité, nous verrons que des nuances doivent être apportées à ce constat.

a) *L'arbitrabilité ratione materiae*

En droit français le concept d'arbitrabilité est étroitement lié à la notion d'ordre public, l'article 2060 du code civil précise en effet qu' « on ne peut compromettre sur les questions d'état et de capacité des personnes, sur celles relatives au divorce et à la séparation de corps ou sur les contestations intéressant les collectivités publiques et les établissements publics et plus généralement dans toutes les matières qui intéressent l'ordre public ». En conséquence, si l'on adoptait une interprétation littérale de l'article 2060 du code civil, le recours à l'arbitrage serait prohibé dès lors que le conflit mettrait en jeu une disposition d'ordre public. Il est cependant

Tax Court Rule », *Tax Notes International*, vol. 18, n° 1, 1991, pp. 1-45 et News in Brief, « Apple Computer Arbitration Decided », *This Week's Tax News*, 13 Sept. 1993, p. 1429.

³⁵ Procédure inspirée de la négociation salariale des joueurs de baseball professionnels. Il s'agit là d'une technique qui incite les parties à faire des propositions raisonnables de crainte de voir leurs propositions rejetées.

³⁶ Art. 1442 à 1507 du Code de procédure civile, art. 2059 à 2061 du Code civil, art. 411-4 al. 4 du Code de l'organisation judiciaire et art. L 525-1 et s. du Code du travail (art. L. 2524-1 NCT).

³⁷ V. C. JARROSSON, « L'arbitrage en droit public », *AJDA* 1997, n° 1, p. 16 ; Y. GAUDEMET, « Arbitrage et droit public », *Dr. et Patrimoine* 2002, n° 105, p. 83.

nécessaire d'adopter une lecture restrictive de l'article puisque ce serait un contresens que de considérer comme inarbitrable un litige dès lors qu'il entretiendrait un lien quelconque avec l'ordre public³⁸. La majorité des spécialistes³⁹ estime donc que « le compromis n'est pas nul du seul fait que l'opération litigieuse est assujettie à un cadre impératif et pose éventuellement des questions touchant à l'ordre public »⁴⁰.

La Cour de cassation a également précisé très tôt, à l'occasion de l'arrêt *Tissot*⁴¹, confirmé à plusieurs reprises⁴², que l'arbitrage ne peut être exclu en raison de son lien avec une matière d'ordre public, ce qui a contribué à vider de son sens la référence législative aux « matières qui intéressent l'ordre public ». Très clairement, le caractère d'ordre public des règles applicables devant l'arbitre ne suffit pas à prohiber l'arbitrage, l'arbitre peut donc parfaitement appliquer un texte d'ordre public⁴³, l'article 2060 du code civil sanctionnant sa violation⁴⁴. Le contrôle de l'ordre public sera alors reporté au stade de la sentence arbitrale.

Bien que reporté au stade de la sentence, l'ordre public est bien là tel une épée de Damoclès. Mais de quel ordre public parle-t-on ? On voit alors poindre la difficulté car la réponse à cette question est délicate, l'ordre public est une notion « protéiforme auquel on ne peut se référer sans préciser de quel ordre public il s'agit »⁴⁵, véritable « standard du droit », c'est une notion difficile à circonscrire car elle est « fonctionnelle [...] au contenu et objectifs variant suivant le temps et l'espace »⁴⁶. Le flou de la notion serait « consubstantiel au rôle que l'ordre public

³⁸ L'idée qu'un litige devrait être exclu de l'arbitrage chaque fois qu'il touche à l'ordre public semble avoir inspiré une grande partie de la jurisprudence du XIXe siècle, v. Cass. civ., 9 janv. 1854, *DP* 1854, 1, p. 69 ; Cass. req., 7 nov. 1865, *DP* 1866, 1, p. 204, *DP* 6 juill. 1899, S. 1901, 1, p. 357, *DP* 1899, 1, p. 50.

³⁹ V. notamment, H. MOTULSKY, note sous Paris 9 février 1954, *Sté Anonyme Agricole C. Torris*, *Recueil Dalloz* 1954, p. 1992, *Rev. arb.* 1955, p. 21, *JCP* 1955.II.8483 ; E. MEZGER, note sous Douai, 8 juillet 1954, *Rev. Crit. DIP* 1955, p. 165.

⁴⁰ P. HEBRAUD, *RTD. civ.* 1951, p. 108.

⁴¹ Cass. Com., 29 novembre 1950, *JCP* 1951.IV. p. 5, S. 1951. I. 120, note ROBERT, *Recueil Dalloz* 1951, p. 170, *RTD. Civ.* 1951, p. 106, obs. HEBRAUD, *RTD. Com.* 1951, p. 275, obs. BOITARD.

⁴² V. CA Orléans, 15 février 1966, *Sté Jean Tardits et Cie C. Sté Wymouth Lehr et Cie*, *Recueil Dalloz* 1966, p. 340 ; CA Paris, 15 juin 1956, *JCP* 1956.II.9419, note H. MOTULSKY, *Rev. arb.* 1956 p. 97 ; CA Paris 9 janvier 1962, *JCP*, 1962.II.12478 ; CA Paris 12 février 1963, *JCP* 1963.II.13281, note P. LEVEL.

⁴³ La Cour de cassation a admis que l'existence d'une réglementation d'ordre public applicable au rapport contractuel soumis à l'arbitre n'était pas en elle-même suffisante pour entraîner la nullité du compromis et partant, pour interdire l'arbitrage, Cass. com., 28 nov. 1950, *Tissot*, *Bull. civ.* 1950, III, n° 355, *Recueil Dalloz* 1951, p. 170.

⁴⁴ C. JARROSSON, « Arbitrabilité : Présentation méthodologique », *Rf. Com.* 1996, n° 1, p. 1.

⁴⁵ C. JARROSSON, *ibid.*, p. 3.

⁴⁶ F. TERRÉ, « Rapport introductif », dans *L'ordre public à la fin du XXème siècle*, Dalloz 1996, p. 3.

joue dans le système juridique ». La doctrine distingue généralement à côté de l'ordre public politique et moral, visant la protection de l'État de la famille et des bonnes mœurs, l'ordre public économique parmi lequel M. Carbonnier⁴⁷ nous invite à distinguer l'ordre public de direction et l'ordre public de protection. Pour ce qui est du domaine fiscal, les « limites à l'arbitrabilité s'expliquent parce qu'on est ici en présence de règles qui ne statuent pas sur des droits subjectifs, dont on pourrait ou non disposer, mais qui ont pour objet d'organiser les rapports de l'individu et de la collectivité »⁴⁸, on se trouve donc dans le domaine de l'ordre public de direction car les règles fiscales ne confèrent aucun droit subjectif mais imposent des sujétions que les parties ne peuvent écarter. L'inarbitrabilité d'un litige fiscal ne serait donc pas discutable. Comme l'écrit le professeur P. Ancel, « il existe, au sein de l'immense nébuleuse des règles d'ordre public, un noyau dur, un petit nombre de questions qui doivent être soustraites aux arbitres et réservées aux juridictions étatiques »⁴⁹. L'article 2060, en excluant d'une manière générale l'arbitrage dans un certain nombre de matières qui « intéressent l'ordre public », vise donc l'ordre public au sens premier, c'est-à-dire certaines règles qui ont pour finalité directe d'assurer le respect d'intérêts supérieurs de la société dont une partie de ces intérêts sont jugés trop importants pour être soustraits aux arbitres⁵⁰.

On considère donc, en droit français, que les litiges fiscaux touchent de trop près aux intérêts publics pour être soumis à l'appréciation d'un arbitre. Pour autant, le découpage par « matière » opéré par l'article reste largement théorique, le droit fiscal est loin d'être une discipline autonome⁵¹ et des liaisons étroites et perpétuelles existent avec le droit civil. L'affaire *Danton Défense*⁵² en est sans doute le parfait exemple, dans cette espèce les arbitres avaient estimé être en droit d'apprécier si la convention litigieuse était une contre-lettre au sens de l'ancien article 1840 du code général des impôts⁵³. S'agissait-il d'un problème exclusivement fiscal ou s'agissait-il de l'application d'une règle de droit civil parce qu'elle édicte la nullité d'une clause contractuelle ? Cette interrogation est révélatrice de la difficulté d'appréhender avec précision les « matières relevant de l'ordre public » visées par l'article 2060. On est donc en droit de se demander si la rédaction de l'article sous sa forme actuelle est

⁴⁷ J. CARBONNIER, *Les obligations*, PUF 2000, p. 141.

⁴⁸ P. ANCEL, « Arbitrage et ordre public fiscal », *Rev. arb.* 2001, n° 2, spéc. p. 277.

⁴⁹ P. ANCEL, *ibid.*, p. 273.

⁵⁰ É. LOQUIN, *Jurisclasser Proc. civ.*, Fasc. 1024, « Arbitrage », 20 sept. 2008.

⁵¹ M. COZIAN, « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », dans *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1999, p. 3.

⁵² CA Paris, *SNC Danton Défense C. SA Cotelle, Bella et Delpha*, *Rev. arb.* 1994, n° 2, p. 397.

⁵³ L'article a été abrogé par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006.

encore pertinente, à la fois parce que le découpage par matière est discutable mais également et surtout car l'article est depuis longtemps lu comme édictant seulement une incompétence *ratione personae*⁵⁴.

b) L'arbitrabilité *ratione personae*

À la lecture de l'article 2060 du code civil, on en déduit que les conventions d'arbitrage, de droit interne, auxquelles serait partie une personne publique, sont par principe prohibées. La disposition serait justifiée par la crainte que les intérêts des personnes publiques soient moins bien protégés par des arbitres que par des juridictions étatiques⁵⁵. Mais qu'en est-il lorsque l'arbitre est confronté à un litige de nature civile ou commerciale, entre deux personnes privées, et que se pose à titre incident une question fiscale ? Le tribunal arbitral doit-il refuser de trancher le litige lorsque la solution du litige dépend de l'application d'une règle fiscale ? Les parties peuvent, en effet, très bien avoir convenu par contrat que l'une d'elles supporterait en totalité ou pour partie, la charge des impôts générés par l'opération⁵⁶. Dans ce cas, on ne voit pas pourquoi le litige ne serait pas arbitral, ces clauses ne modifiant pas, auprès de l'administration fiscale, le redevable légal de l'impôt⁵⁷. En effet, comme le relève M. Cozian, si un redressement fiscal est notifié à une société cible avant une opération d'acquisition, le fisc ne peut réclamer le supplément d'impôt qu'à la société elle-même, en cas d'insolvabilité de celle-ci, l'administration fiscale ne saurait poursuivre le cédant comme solidairement responsable au prétexte qu'il s'est engagé par une convention de garantie de passif à supporter les suppléments d'impôt qui pourraient apparaître après la cession⁵⁸.

Une difficulté se pose, en revanche, lorsque le montant de l'impôt est contesté et qu'un recours est introduit ou éventuellement sur le point d'être introduit auprès du juge fiscal. L'arbitre peut-il trancher la question litigieuse ou doit-il surseoir à statuer dans l'attente d'une décision du juge fiscal ? La question est délicate et la doctrine est loin d'être unanime, M. Le Gall relève qu'il s'agit d'une hypothèse où les

⁵⁴ L. IDOT, « L'arbitrabilité des litiges, l'exemple Français », *RJ. Com.*, 1996, n° 3, p. 7.

⁵⁵ Opinion partagée par la doctrine, tant privatiste (H. MOTULSKY, « L'arbitrage commercial et les personnes morales de droit public », *Rev. arb.* 1956, p. 38, reproduit dans *Écrits*, II, pp. 85 et s.) que publiciste (R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, 1982, n° 130 et s.).

⁵⁶ Sur cette question v. P. COUDIN, « Sur certains aspects fiscaux des conventions de garantie dans les cessions de droit sociaux », *JCP éd. E.*, 1990.I.15691 ; J.-C. PAROT, *Fiscalité de la cession d'entreprise*, éd. Banque, 1997, n° 308 et s.

⁵⁷ V. par exemple CE, 23 janvier 1993, n° 62067, *Sté Sopark, LPA* 19 mai 1993, n° 60, concl. O. FOUQUET ; CAA Lyon, 25 octobre 1994, *RJF*, 1/95, n° 40.

⁵⁸ M. COZIAN, « Arbitrage et incidences fiscales des clauses de garantie de passif », *Rev. arb.* 2001, n° 2, p. 289.

arbitres seraient compétents *rationae personae* pour connaître du litige mais seraient incompétents, *rationae materiae*, pour trancher la question fiscale, un sursis à statuer serait dès lors nécessaire⁵⁹. Dans le même sens mais avec plus de réserve, M. Ancel estime que l'arbitre doit surseoir à statuer dans le cas d'une clause contractuelle prévoyant le transfert de la charge d'impôt, si le montant de l'impôt transféré fait l'objet d'une contestation devant la juridiction fiscale⁶⁰. En revanche, ce dernier écarte cette possibilité lorsqu'aucune réclamation n'a été formée. On peut toutefois se demander si une telle distinction est conforme à l'esprit de l'arbitrage : Dans les deux cas l'arbitre n'est-il pas chargé de trancher un litige dans un délai imparti ? Bien entendu, le bon sens nous amène à considérer que dans les hypothèses précises où les parties en font la demande expresse ou lorsque la décision du juge fiscal est sur le point d'être rendue, la question ne se pose pas, mais à l'exception de ces deux cas de figure, la solution qui consiste à surseoir à statuer jusqu'à ce qu'intervienne une décision de la juridiction fiscale nous paraît discutable bien qu'il existe un risque de contradiction des décisions⁶¹.

II – L'AVENIR PROMETTEUR DE L'ARBITRAGE DANS LE CONTENTIEUX FISCAL INTERNATIONAL

Dans un cadre international les États acceptent aujourd'hui, de plus en plus souvent, de limiter leur souveraineté fiscale par la conclusion de conventions prévoyant le règlement de leurs différends internationaux. L'arbitrage représente dès lors une perspective envisageable aussi bien dans un cadre bilatéral (1) que multilatéral (2).

1) La multiplication des dispositions relatives à l'arbitrage contenues dans les conventions fiscales bilatérales

La conclusion de conventions internationales contre la double imposition ainsi que la recherche de solutions visant à améliorer le règlement des conflits ont été stimulées par les travaux récents d'organisations internationales à la tête desquelles se trouve l'OCDE. Nous envisagerons l'action de celle-ci dans la promotion de

⁵⁹ J.-P. LE GALL, « Fiscalité et arbitrage », *Rev. arb.* 1994, n° 3, pp. 3 et s.

⁶⁰ P. ANCEL, *op. cit.*, p. 280.

⁶¹ Pour prévenir cette difficulté sans doute conviendrait-il, comme le suggère M. Fadlallah, que les arbitres envisagent de condamner l'une des parties à constituer une garantie bancaire d'un montant raisonnable en fonction des informations connues. I. FADLALLAH, « Arbitrages internationaux et litiges fiscaux », *Rev. arb.* 2001, n° 2, p. 308.

l'arbitrage fiscal (a) afin d'apprécier son influence sur la pratique conventionnelle de la France et des États-Unis (b).

a) L'influence de l'OCDE sur la pratique conventionnelle des États

À l'origine, l'arbitrage n'était pas expressément envisagé dans la convention type de l'OCDE, tandis que le rapport de 1984⁶² estimait qu'il n'était pas (« pour le moment ») approprié de recommander une procédure arbitrale. Le commentaire actuel de la convention type de l'OCDE indique cependant que l'arbitrage est une solution aux problèmes qui se posent lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à éliminer les cas de « double imposition »⁶³. Les pays ont donc progressivement décidé d'élargir l'éventail des mécanismes disponibles aux sociétés et particuliers engagés dans des différends fiscaux transfrontaliers en acceptant la possibilité de recourir à l'arbitrage en cas d'échec des autres moyens visant la résolution des désaccords.

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a donc accepté, après avoir proposé divers rapports afin d'améliorer la résolution des différends en matière fiscale⁶⁴, de modifier son modèle de convention en prévoyant un arbitrage des différends transfrontaliers qui restent non résolus pendant plus de deux ans, lorsque le contribuable le demande. L'OCDE a donc fait un pas en avant considérable en insérant dans son modèle de Convention une procédure d'arbitrage encadrant les procédures amiables dans un cadre temporel ainsi qu'en instaurant une obligation de résultat⁶⁵. Aujourd'hui, plus de soixante conventions fiscales font déjà référence à diverses formes d'arbitrage et nul doute que dans le futur les travaux de l'OCDE

⁶² L'OCDE relevait à cette époque que « l'adoption d'une telle procédure représenterait un abandon inacceptable de la souveraineté fiscale », v. *Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Three Taxation Issues*, 1984.

⁶³ Paragraphe 48 du commentaire de l'article 25 de la convention type de l'OCDE. V. M. BENNETT, « Why the OECD supports arbitration », *International Tax Review*, Feb. 2007, vol. 18, Edition 2. M. DESAX et M. VEIT, « Arbitration of Tax Treaty Disputes : the OECD proposal », *Arbitration International*, 2007, 23 (3), pp. 405-430.

⁶⁴ OCDE, *Rapport d'étape : proposition pour améliorer la résolution des différends*, 2004, 2006 et 2007. V. également, O. JEFFREY, « OECD Proposal to Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes », *European Taxation*, Juin 2007, vol. 47 Issue 6, p. 270 ; B. GOUTHIERE, « The OECD Recommends Arbitration to Improve the Resolution, of Tax Treaty Disputes », *International Tax Journal*, May-June 2007, vol. 33, n° 3.

⁶⁵ Dans sa rédaction initiale, l'article 25 du modèle OCDE ne prévoyait pour les autorités nationales qu'une obligation de moyen quant à la résolution des situations de double imposition : « L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant... ».

auront une influence sur le choix d'intégrer une disposition relative à ce mode de résolution des conflits.

b) La pratique conventionnelle de la France et des États-Unis

Pendant de nombreuses années, les États-Unis se sont opposés à l'inclusion de clauses d'arbitrage dans les conventions visant à éviter la double imposition, récemment cependant la pratique a évolué⁶⁶ et de plus en plus souvent des clauses de ce type ont été intégrées aux conventions fiscales⁶⁷. Alors que les premières conventions fiscales signées avec la France, les Pays-Bas⁶⁸ et le Mexique⁶⁹ nécessitent l'accord des deux autorités compétentes et du contribuable, une nouvelle tendance émerge, dans la droite ligne des nouvelles dispositions du modèle OCDE, permettant au contribuable d'obliger les autorités compétentes à renvoyer le différend à l'arbitrage si elles ne peuvent parvenir à s'entendre. C'est le cas pour les conventions signées avec l'Allemagne⁷⁰, la Belgique⁷¹ et le Canada⁷² qui imposent un arbitrage obligatoire. On peut toutefois noter qu'aucune clause d'arbitrage n'a été intégrée au modèle de convention fiscale américain, la pratique des États-Unis a donc évolué sans qu'il s'agisse véritablement d'une politique générale visant le recours automatique à ce type de clauses.

En France, le recours à l'arbitrage fiscal envisagé dans les conventions fiscales est une pratique ancienne mais relativement restreinte puisque seulement quelques conventions sont concernées⁷³. L'avenant du 28 septembre 1989 à la convention franco-allemande⁷⁴, par exemple, prévoit l'intervention d'une commission d'arbitrage lorsque les États signataires ne parviennent pas à un accord amiable dans un délai de vingt-quatre mois, la saisine de la commission d'arbitrage reste

⁶⁶ V. les propos de la responsable du « *Treasury Department* » mettant en avant la nécessité, pour l'avenir, de recourir à l'arbitrage. B. KISSEL, « US to arbitrate tax disputes », *International Tax Review*, Mars 2007, vol. 18, Issue 3, p. 21.

⁶⁷ V. également, S. FOLEY, « New treaty and protocols enter into force », *International Tax Review*, mars 2008, Vol. 18, Issue 2, p. 87.

⁶⁸ Convention du 18 décembre 1992, art. 29 (5).

⁶⁹ Convention du 1^{er} janvier 1994, art. 26 (5).

⁷⁰ Convention du 1^{er} juin 2006. V. D. TILLINGHAST, « IRS Announces Development of Procedures for Implementing Arbitration under the Protocol with Germany », *Tax Management International Journal*, 2008, vol. 37, Issue 7, p. 406.

⁷¹ Convention du 27 novembre 2006. V. A. VAN DE VIJVER, *The new US-Belgium Double Tax Treaty*, Larcier 2009.

⁷² Convention du 17 septembre 2007.

⁷³ V. H. PERDRIEL-VAISSIERE, « Le règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français », dans *L'Année Fiscale*, B. CASTAGNÈDE et D. GUTMANN (dir.), PUF. 2003, p. 245.

⁷⁴ Modification de l'article 25 A de la convention du 21 juillet 1959 par l'avenant du 28 septembre 1989.

cependant facultative mais ses décisions ont force obligatoire. Plus récemment, plusieurs avenants ont été ajoutés aux conventions signées avec le Kazakhstan⁷⁵, le Canada⁷⁶ et les États-Unis⁷⁷. Avec ce dernier pays, c'est une clause d'arbitrage obligatoire qui est insérée, la disposition constitue une avancée significative qui devrait contribuer à sécuriser les investissements des entreprises françaises outre atlantique en contraignant les signataires à une obligation de résultat. On peut espérer que dans l'avenir d'autres clauses de ce type soient intégrées aux conventions signées par la France dans l'attente de constater un recours plus fréquent à l'arbitrage dans un cadre multilatéral.

2) *La nécessité de renforcer l'arbitrage fiscal dans un cadre multilatéral*

Des progrès encourageants ont été constatés dans un cadre bilatéral, une dynamique semblable doit se retrouver dans un cadre multilatéral, aussi bien au niveau de l'Europe (a) qu'au sein de l'ALENA (b).

a) La nécessité d'élargir le dispositif de la convention 90/436/EEC

Bien que procédant d'une démarche allant dans la bonne direction, l'article 25 de la convention OCDE présentait la double particularité de pouvoir durer indéfiniment, sans obligation pour les États de parvenir à une conclusion du différend. Afin de pallier ces inconvénients, la convention du 23 juillet 1990⁷⁸, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995⁷⁹ et conclue le 23 juillet 1990 entre les douze États qui étaient membres de l'Union européenne à cette date⁸⁰, institue une procédure

⁷⁵ Convention du 3 février 1998.

⁷⁶ Modification de l'article 25 (5) de la convention du 2 mai 1975 par l'avenant du 30 novembre 1995.

⁷⁷ Modification notamment de l'article 26 (5) de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994. Cet avenant doit suivre le processus de ratification aux États-Unis et en France. Celui-ci devrait intervenir durant le courant de l'année 2009.

⁷⁸ Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, JO L 225 du 20 août 1990, p. 10.

⁷⁹ La convention a été conclue pour une période initiale de cinq ans. Une convention a été signée le 21 décembre 1995, amendant la convention du 23 juillet 1990, afin de tenir compte de l'adhésion de l'Autriche, de la Finlande et de la Suède. Par ailleurs, le protocole du 25 mai 1999, prévoyant la prorogation automatique de la convention pour des périodes de cinq ans, n'a été ratifié qu'avec retard par les quinze États membres concernés, si bien que la convention était inopérante depuis le 1^{er} janvier 2000. Elle est à nouveau en vigueur depuis le 1^{er} novembre 2004, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2000. V. B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, PUF 2006, pp. 104 et s.

⁸⁰ Ces États sont les suivants : France, Allemagne, Belgique, Pays-Bas, Luxembourg, Italie, Royaume-Uni, Irlande, Danemark, Espagne, Portugal et Grèce.

d'arbitrage contraignante pour ces derniers en cas de litige relatif à l'élimination d'une double imposition.

La procédure amiable prévue par la convention européenne d'arbitrage s'applique aux cas de double imposition juridique et économique en matière de prix de transfert entre « entreprises associées ». Celles-ci sont définies⁸¹ comme étant deux entreprises de deux États contractants différents dont l'une participe, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital de la seconde, soit comme deux entreprises de deux États contractants différents dont les mêmes personnes participent, à la direction, au contrôle ou au capital⁸². La convention européenne d'arbitrage couvre en outre⁸³ les relations entre le siège d'une entreprise située dans un État membre et son établissement stable situé dans un autre État membre. Pour ce qui est des impositions visées, la procédure amiable prévue par la convention européenne d'arbitrage s'applique à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés s'agissant de la France, et aux impôts équivalents dans les autres États européens concernés⁸⁴. Elle s'applique également aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la convention et qui s'ajouteraient aux impôts précités ou les remplaceraient.

Malgré quelques faiblesses rédactionnelles⁸⁵, la convention européenne du 23 juillet 1990 a apporté incontestablement une valeur ajoutée à la pratique de l'arbitrage fiscal international⁸⁶ en instituant une procédure d'arbitrage contraignante pour les États signataires ainsi qu'en prévoyant la mise en œuvre d'une commission consultative d'arbitrage si aucun accord n'a pu intervenir dans un délai de deux ans à la suite de l'ouverture de la procédure amiable. La commission d'arbitrage ainsi créée rend son avis dans un délai de six mois, les autorités fiscales disposant du même délai pour parvenir à un accord⁸⁷. Dans le cas où elles n'y seraient pas parvenues, l'avis de la commission d'arbitrage s'impose alors à elles. La convention européenne d'arbitrage prévoit, par ailleurs, que le cas doit être soumis à l'autorité compétente concernée dans les trois ans qui suivent la première

⁸¹ Article 4, paragraphe 1.

⁸² Cette définition est identique à celle qui est retenue dans les conventions fiscales bilatérales rédigées conformément au modèle de convention de l'OCDE dans son article 9, paragraphe 1.

⁸³ Article 4, paragraphe 2.

⁸⁴ Article 2, paragraphe 2.

⁸⁵ V. H. PERDRIEL-VAISSIERE, *op. cit.*, pp. 245 et s.

⁸⁶ J. BAZIN, « L'arbitrage en matière de prix de transfert : de la clandestinité au plébiscite », *Les Nouvelles Fiscales*, 15 juillet 2007, n° 984. V. également, « Prix de transfert : accords préalables et commission d'arbitrage : conditions d'application », *Les Nouvelles Fiscales*, 15 juin 2006, n° 960.

⁸⁷ J.-L. PIERRE, « Conventions fiscales bilatérales et Convention européenne d'arbitrage », *Procédures* 2006, n° 1, pp. 29 et s.

notification de la mesure qui entraîne, ou est susceptible d'entraîner, une imposition non conforme à la convention⁸⁸.

La qualification de la convention reste par ailleurs délicate, l'opération de qualification est inhérente à la recherche juridique, elle consiste à « traduire les faits en langage juridique »⁸⁹, « à penser juridiquement le réel »⁹⁰ dirait M. Motulsky. Dans cette démarche, nous devons avouer que nous ne sommes pas pleinement convaincus que la commission consultative puisse être qualifiée de tribunal arbitral⁹¹ dans la mesure où les avis rendus n'ont pas de valeur obligatoire⁹². En effet, l'avis de la Commission consultative ne lie pas les autorités compétentes, bien que celles-ci ne puissent s'en écarter dès lors que l'avis rendu permet l'élimination de la double imposition. En revanche, les autorités compétentes doivent se conformer à l'avis de la commission si elles ne parviennent pas à s'accorder sur une décision autre permettant d'éliminer la double imposition⁹³. On constate donc qu'il s'agit là d'une situation différente des sentences arbitrales revêtant par principe l'autorité de la chose jugée, s'imposant de manière obligatoire aux parties. La procédure proposée par la directive serait donc, selon nous, à la frontière entre une procédure arbitrale et une procédure de conciliation, voire de médiation⁹⁴. Au-delà de ce problème de qualification, on doit admettre que les procédures amiables ont souffert, pendant des années, d'une mauvaise réputation due à la fois à leurs lenteurs⁹⁵ ainsi qu'au sentiment d'incertitude parfois ressenti quant à leurs issues. L'adoption du code de conduite devrait à l'avenir rendre la convention d'arbitrage plus effective et plus efficace puisque la question essentielle des délais est réglée. On regrette simplement que la possibilité d'opter pour cette procédure soit conditionnée par l'absence de

⁸⁸ Au terme de l'article 6, § 1 de la convention européenne d'arbitrage, la date du premier avis d'imposition ou mesure équivalente qui entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition au sens de l'article 1^{er} en raison d'une correction des prix de transfert est considérée comme le point de départ du délai de trois ans.

⁸⁹ P. JESTAZ, *Le droit*, Dalloz, 2002, p. 85.

⁹⁰ H. MOTULSKY, *Principes d'une réalisation méthodique du droit*, Dalloz, 2002, p. 24.

⁹¹ Pour un constat similaire, v. J.-P. LE GALL, *op. cit.*, p. 30. V. également, K. SID AHMED, *Droits fondamentaux du contribuable et procédure fiscale*, L'Harmattan, 2008, p. 57.

⁹² La doctrine s'accorde généralement sur des éléments fondamentaux caractérisant l'arbitrage, il s'agit d'une contestation à trancher, de la conformité de la procédure au régime de l'acte juridictionnel et de l'autorité de la chose jugée attachée à la sentence. Seul ce dernier point semble discutable.

⁹³ Conv. eur. 23 juill. 1990, art. 12, § 1 ; Instr. 23 févr. 2006, BOI 14 F-1-06, n° 244 et s.

⁹⁴ V. O. OPPETT, « Arbitrage, médiation et conciliation », *Rev. arb.* 1984, n° 3, p. 307.

⁹⁵ En moyenne trois ans et sept mois, la procédure s'achevant entre sept et dix ans après l'année d'imposition concernée. V. les travaux préparatoires de la loi de finances pour 2004.

pénalités graves⁹⁶ et qu'elle se limite à la problématique des prix de transfert, dans un avenir proche il serait souhaitable que son champ d'application soit élargi.

b) L'accord de libre-échange nord-américain : un texte innovant mais prudent dans le domaine fiscal

Le traité créant une zone de libre-échange entre les États-Unis, le Canada et le Mexique (ALENA) est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1994. Au terme de l'article 102, celui-ci a pour but d'éliminer les obstacles au commerce des produits et des services entre les territoires signataires. L'accord vise à favoriser une concurrence loyale dans la zone de libre-échange et ainsi à créer un cadre de coopération trilatérale, régionale et multilatérale poussée. Pour atteindre ces objectifs, le traité envisage des procédures particulières visant le règlement des différends (Al. E), parmi lesquelles le recours à l'arbitrage⁹⁷.

Le chapitre 11 du traité est relatif à l'investissement, alors que la section A précise les règles applicables, la section B envisage le règlement des différends entre un État partie et un investisseur afin d'assurer « un traitement égal aux investisseurs des parties, en conformité avec le principe de la réciprocité internationale » et de garantir « l'application régulière de la loi devant un tribunal impartial »⁹⁸. Les dispositions de la section précisent, par ailleurs, la possibilité pour une personne privée d'introduire une demande d'arbitrage à l'encontre d'un État, en cas de violation de l'une des dispositions de la section A du même chapitre. Il s'agit donc d'une hypothèse d'arbitrage non contractuel, envisageable en dehors de toute clause ou compromis. Une telle procédure s'inscrit, semble-t-il, dans une tendance récente du droit international, l'ALENA est en effet le premier traité multilatéral à conférer à l'investisseur un droit de saisine directe du tribunal arbitral. Mécanisme qualifié de « révolutionnaire »⁹⁹, le texte propose un droit de saisine unilatérale, exclusif de toute intervention de l'État partie au différend, aboutissant à une situation inhabituelle où le déclenchement de la procédure dépend de la volonté immédiate d'une seule partie¹⁰⁰.

⁹⁶ V. Instr. 26 oct. 1999, BOI 14 F-1-99, § 16, *Dr. fisc.* 1999, n° 48, instr. 12333.

⁹⁷ C. PAYNE, « Dispute Settlement under the NAFTA », *Manual and Source Book*, 30 *N.T.U. J. Int'l L. & Pol.* 1997, p. 479.

⁹⁸ Art. 1115 du traité.

⁹⁹ H. CAMP, « Direct Investment Issues », dans J. NORTON, *NAFTA and Beyond. A New Framework for doing Business in the America*, Martinus Nijhoff Pub., 1995, pp. 104 et s.

¹⁰⁰ V. A. LEMAIRE, « Le nouveau visage de l'arbitrage entre État et investisseur étranger : le chapitre 11 de l'ALENA », *Rev. arb.*, 2001, n° 1, p. 43. En réalité, la compétence du tribunal arbitral est tributaire du consentement préalable donné par l'État, l'article 1122, § 1 du traité précisant que « chacune des parties consent à ce qu'une plainte soit soumise à l'arbitrage conformément aux modalités établies dans le présent

Sur le fond, le champ d'application *ratione personæ* du chapitre 11, repose sur la notion d'« investisseur », celle-ci étant définie, aux termes de l'article 1139 du traité, comme « une partie ou une entreprise d'État de cette partie, ou un ressortissant ou une entreprise de cette partie, qui cherche à effectuer, effectue ou a effectué un investissement ». Le texte propose donc une définition large de l'investisseur, personne physique ou morale, publique ou privée, indépendamment de sa forme juridique. La notion d'« investissement » délimite le champ d'application *ratione materiæ* du chapitre, elle-même entendue dans un sens large, renvoyant à tout type d'actif « possédé ou contrôlé, directement ou indirectement, par un investisseur ». Sur la forme, plusieurs exigences procédurales prévues à l'article 1118 du traité précisent en outre que les parties doivent « s'efforcer de régler une plainte [...] (préalablement) [...] par la consultation et la négociation », les articles 1119 et 1120, § 1 évoquant les délais dans lesquels doivent intervenir les recours.

La procédure visée par le chapitre 11 de l'ALENA est donc de nature différente de celle envisagée par la convention européenne d'arbitrage. Alors que la première est relative à un arbitrage commercial international¹⁰¹, opposant investisseurs privés et États, la seconde concerne la résolution d'un différend dans le cadre d'un contentieux fiscal international¹⁰². La fiscalité est, en effet, un sujet sensible envisagé avec parcimonie dans le traité. Quelques précisions sont apportées au titre du chapitre 21 (intitulé « Exceptions ») à l'article 2103, alinéa 1 (« fiscalité ») qui énonce « qu'aucune disposition du présent accord ne s'appliquera aux mesures fiscales, sauf pour ce qui est indiqué au présent article ». Dans le cadre d'un différend, le traité n'envisage que l'hypothèse d'un litige entre une personne privée (un investisseur) et un État signataire dans le cadre d'une contestation relative à un investissement entravé par une disposition fiscale si celle-ci a l'effet d'une « expropriation »¹⁰³. La procédure d'arbitrage concernant une disposition fiscale est, par ailleurs, strictement

accord », il s'agit donc d'un « consentement dissocié ». V. B. STERN, « Un coup d'arrêt à la marginalisation du consentement dans l'arbitrage international », *Rev. arb.*, 2000, n° 3, p. 403.

¹⁰¹ La doctrine est d'ailleurs très discrète sur ce point dans le domaine fiscal, v. toutefois S. MANCIAUX, « Changement de législation fiscale et arbitrage international », *Rev. arb.* 2001, n° 2, p. 313. V. également, E. GAILLARD, « L'arbitrabilité des litiges fiscaux dans les investissements internationaux », *Rev. Prat. Dr. Ent.* 1999, n° 12, p. 42. À noter cependant la spécificité de l'arbitrabilité, dans les contrats d'État, des litiges relatifs aux clauses de stabilisation et d'intangibilité. Dans ce cas un arbitre peut sanctionner le comportement de l'État qui viole ses obligations contractuelles en alourdissant la charge fiscale de son partenaire.

¹⁰² J.-P. LE GALL, *op. cit.*, pp. 4 et s.

¹⁰³ L'article 1110 s'appliquant aux mesures fiscales « lorsqu'il aura été déterminé aux termes du présent paragraphe que la mesure en cause est une expropriation ».

encadrée, le recours étant subordonné à l'acceptation des États¹⁰⁴, ces derniers devant constater qu'il s'agit bien d'une « mesure fiscale discriminatoire entravant l'investissement étranger »¹⁰⁵.

On peut donc s'interroger, le traité pourrait-il dans un avenir proche intégrer des dispositions relatives à la fiscalité dans le but de renforcer et de faciliter les échanges commerciaux entre ses membres ? L'adoption de règles identiques en matière de prix de transfert serait incontestablement bénéfique concernant les investissements transnationaux même si, dans ce domaine, les difficultés sont évidentes. Le Canada et le Mexique suivent généralement les provisions de l'OCDE alors que les États-Unis appliquent des règles particulières¹⁰⁶. Il est donc improbable que le Canada et le Mexique se décident à adopter les règles pratiquées aux États-Unis en raison de leur complexité et du coût engendré par une telle démarche¹⁰⁷, dans un sens inverse les États-Unis ne sont sans doute pas encore prêts à changer leurs pratiques. Dans ces conditions, peut-être serait-il nécessaire de procéder par étape, en mettant en œuvre une coordination relative aux documents justificatifs, nous pensons en effet que la problématique des prix de transfert reste pour l'ALENA un challenge à relever et de ce point de vue l'expérience menée en Europe peut être une source d'inspiration. Bien entendu on doit admettre que le parallèle avec l'Union Européenne est délicat, les objectifs du traité sont bien moins ambitieux que le mouvement européen, ce constat se retrouve d'ailleurs au niveau des institutions ayant un pouvoir d'action plus limité¹⁰⁸. De ce point de vue, la création d'une *NAFTA Tax Commission* devrait être envisagée où la procédure d'arbitrage pourrait être calquée sur celle proposée dans le cadre européen avec la possibilité pour un État non partie au litige d'être membre du tribunal arbitral.

¹⁰⁴ L'absence d'acceptation dans le délai de six mois équivalant à une acceptation tacite. (Article 2103, al. 6). W. PARK, « Arbitration and the Fisc : NAFTA's Tax Veto », *Chicago Journal of International Law*, 2, L231, 2001. V. également W. PARK, *Arbitration and Tax Measures in North America*, in Lang-Zuger (eds), *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, 572 ; G. AGUILAR ALVAREZ et W. PARK, « The New Face of Investment Arbitration : NAFTA Chapter 11 », 28 *Yale J. Int'l. L.*, p. 365.

¹⁰⁵ À titre d'exemple on peut évoquer le litige qui opposait la société américaine *Marvin Roy Feldman Karpa* au Canada, (État défendeur) concernant la suppression des déductions fiscales pour des exportations de tabac. Dans ce litige plus de 50 millions de dommages et intérêts étaient réclamés.

¹⁰⁶ V. N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, L'harmattan 2005, p. 242.

¹⁰⁷ J. COCKFIELD, *NAFTA Tax Law and Policy : Resolving the Clash between Economic and Sovereignty Interests*, University of Toronto Press, 2005, p. 178.

¹⁰⁸ Dans ce sens v. J. COCKFIELD, *op. cit.*, p. 181.

*

L'étude menée nous conduit incontestablement à avoir un sentiment mitigé sur la pertinence et l'efficacité de l'arbitrage dans le domaine fiscal. Dans l'ordre interne le système français retient, à la différence du système américain¹⁰⁹, une conception restrictive de l'arbitrabilité des litiges. De toute évidence, on peut le déplorer sachant qu'une évolution vers une plus large arbitrabilité des litiges visant l'État ou un établissement public est réclamée de longue date par la doctrine et qu'elle tend à être consacrée dans certaines législations nationales récentes¹¹⁰. Les exigences liées au respect de l'ordre public sont également un frein à l'arbitrabilité des litiges. Là encore, la formulation de l'article 2060 du code civil n'est pas exempte de tous reproches, au-delà du fait que celui-ci soit largement inadapté à l'arbitrage international, la mention des « matières qui intéressent l'ordre public » est une « coque vide »¹¹¹, dont il faut sans doute se débarrasser¹¹².

Dans le domaine fiscal, l'ordre public a toutefois une connotation toute particulière et très rares sont les législations permettant, dans l'ordre interne, l'arbitrabilité d'un litige fiscal opposant un contribuable à l'administration. Les États-Unis font donc figure d'exception, les juges ont employé pendant quelque temps cette notion d'ordre public pour refuser l'accès à l'arbitrage¹¹³ avant que l'évolution de la législation, conjuguée à celle de la jurisprudence, ne contribue à réduire sa place. De toute évidence, et bien que la « théorie de l'arbitrage illimité »¹¹⁴ pratiquée outre atlantique ne fasse pas l'unanimité¹¹⁵, elle a le mérite d'interpeller le juriste français.

Au-delà de l'impossibilité en l'état actuel du droit positif d'envisager une telle procédure en droit français, on peut toutefois se poser la question de savoir si l'arbitrage fiscal serait une solution d'avenir véritablement attrayante. On doit reconnaître d'une part, que l'avis des spécialistes américains est lui-même partagé¹¹⁶

¹⁰⁹ T. CARBONNEAU, « Cartesian Logic and Frontier Politics. French and American Concepts of Arbitrability », *Tulane Law Journal of International & Comparative Law*, n° 193, 1994.

¹¹⁰ On pense notamment à la Suisse, l'Allemagne et de nombreux pays scandinaves et de la Common Law.

¹¹¹ J.-B. RACINE, *op. cit.*, p. 43.

¹¹² P. ANCEL, *op. cit.*, p. 276.

¹¹³ Bien que la notion n'apparaissait pas dans le « *Federal Arbitration Act* » de 1925.

¹¹⁴ T. CARBONNEAU, « L'arbitrage en droit américain », *Rev. arb.*, 1988, n° 3, spéc., p. 46.

¹¹⁵ V. par ex. J. R. SEVER, « The relaxation of inarbitrability and public policy checks on U.S. and foreign arbitration : arbitration out of control ? », *Tulane Law Review*, 1991. p. 1661.

¹¹⁶ Alors que le juge A. Nims a rapidement fait part de l'intérêt de l'arbitrage dans le domaine des prix de transfert, domaine impliquant la recherche d'éléments de fait détaillés, le juge S. B. Sterrett a précisé qu'il serait une erreur de penser que cette procédure permettrait une baisse significative du contentieux fiscal,

et d'autre part, que le recours à l'arbitrage fiscal reste une procédure exceptionnelle, potentiellement concurrencée par d'autres modes de résolution alternatifs des litiges. En France, on note en effet que plus de quatre-vingt-dix pour cent des litiges opposant le contribuable à l'administration fiscale trouvent une solution non juridictionnelle, soit parce que le contribuable a accepté les rappels d'impôts, soit parce qu'une issue non contentieuse a permis de clore le différend¹¹⁷. Le constat du nombre d'affaires fiscales arbitrées aux États-Unis, depuis la mise en place de la procédure, nous conforte dans l'idée qu'il s'agit là d'une procédure largement marginale.

Dans un cadre international, nous sommes dans l'obligation de constater qu'au cours des vingt années écoulées les clauses d'arbitrage fiscal ont été peu utilisées, ce constat se retrouve aussi bien du côté des États-Unis que de la France. Le recours à l'arbitrage reste donc, à l'heure actuelle, d'usage limité pour régler les conflits fiscaux internationaux, pourtant nous restons convaincus que progressivement cette procédure, qu'elle s'opère dans un cadre bilatéral ou multilatéral, trouvera sa place. La modernisation progressive des conventions bilatérales, sous l'impulsion de l'OCDE, et les progrès d'ordre procéduraux accomplis par la convention européenne, qui pourrait servir de modèle pour les pays de l'ALENA, restent incontestablement un gage de confiance.

cette baisse ne pouvant venir que d'une administration fiscale efficace. N. MALENNON, « Responses to section 482 litigation: advance pricing agreements or arbitration ? », *Tax Notes*, 27 janv. 1992, p. 439.

¹¹⁷ S. LAMBERT-WIBER, *op. cit.* Sur l'importance du règlement non contentieux des conflits en droit fiscal, v. C. BOULLEZ, « Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal », *Bull. fiscal Francis Lefebvre*, 1997, n° 7, pp. 437- 445.

RÉSUMÉ :

L'objectif de cet article est de proposer une analyse comparée relative à l'arbitrage des litiges dans le domaine fiscal, en France et aux États-Unis. Du point de vue du droit interne, l'arbitrage fiscal est par principe prohibé en France mais contrairement à ce que l'on pourrait penser, il n'existe pas d'incompatibilité absolue entre la matière fiscale et l'arbitrage. Aux États-Unis en revanche, la Tax Court Rule 124 permet d'arbitrer les litiges fiscaux lorsqu'apparaît une divergence sur des éléments de fait. Dans un cadre international, l'intensification des échanges et des investissements internationaux a accentué le risque de différends dans le domaine de la fiscalité internationale, malheureusement au cours du 20^{ème} siècle, l'arbitrage fiscal proposé dans le cadre des conventions fiscales bilatérales n'a pas prospéré. Les choses sont pourtant en train d'évoluer grâce à l'action de l'OCDE qui a modifié son modèle de convention en incluant l'arbitrage comme mode de résolution des conflits. En Europe, la convention d'arbitrage démontre qu'un instrument juridique à vocation multilatérale est une alternative réaliste face aux conventions fiscales bilatérales, nous pensons qu'il pourrait en être de même dans le cadre de l'ALENA où les difficultés liées aux prix de transfert restent une problématique majeure.

SUMMARY:

The aim of the article is to offer a comparative analysis relating to tax arbitration in France and in the United States. From a domestic law point of view tax disputes appear mainly to fall outside the scope of arbitrator's jurisdiction in France but contrary to popular opinion, there is no incompatibility between arbitration and tax matters. In the United States the "Tax Court Rule 124" permits any factual issue to be resolved via voluntary binding tax arbitration rather than litigation. In the international context, global trade and investment increases, the possibility of cross-border tax disputes necessarily increases as well, unfortunately during the course of the 20th century, dispute resolution under income tax treaties seems to have stagnated. Things are now changing thanks to the OECD's work which has agreed to modify the OECD Model Tax Convention by including possibility of arbitration in cross-border disputes. In the EU, the European arbitration convention demonstrates that a multilateral instrument is a realistic alternative to the adoption of arbitration clauses in bilateral conventions ; we think it can be the same with NAFTA countries where transfer pricing disputes will assume even greater importance in the future.

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

- ALTMAN D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Doctoral Series vol. 11, 2006
- ANCEL P., « Arbitrage et ordre public fiscal », *Revue de l'arbitrage* 2001, n° 2, p. 269
- BENNETT M., « Why the OECD supports arbitration », *International Tax Review*, Feb. 2007, Vol. 18, Edition 2
- BERSON S.-A., *Federal Tax Litigation*, Law Journal Seminars, 2001, pp. 30 et s.
- BOULLEZ C. et SCHIELE P., « Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal », *BF F. Lefebvre* 1997, p. 437
- BOULLEZ C., « Procédure amiable et arbitrage en matière de droit fiscal international conventionnel », *BF F. Lefebvre* 1997, p. 137 et s.
- CADIET L., « L'hypothèse de l'américanisation de la justice française, Mythe et réalité », *APD* 2001, p. 89
- COZIAN M., « Arbitrage et incidences fiscales des clauses de garantie de passif », *Revue de l'arbitrage* 2001, n° 2, p. 289
- DE HOSSON F.-C., « The slow and lonesome death of the arbitration Convention », *Intertax* 31 (12), 2003, pp. 482-483
- DE LA MARDIERE C., « La juridiciarisation de la fiscalité », in *La société au risque de la juridiciarisation*, Débat et Colloque, Litec, 2008
- DESAX M. et VEIT M., « Arbitration of Tax Treaty Disputes : the OECD proposal », *Arbitration International*, 23 (3), 2007, pp. 405-430
- FADLALLAH I., « Arbitrage international et litiges fiscaux », *Revue de l'arbitrage* 2001, n° 2, p. 299
- FADLALLAH I., « L'ordre public dans les sentences arbitrales », *RCADI* 1994, p. 377
- FARAH E., « The OECD Proposal for Mandatory Arbitration in Tax Disputes : A Solution in Search of a Problem », University of Michigan at Ann Arbor – Law School, March 18, 2008
- FOX K., « Pratique de moyens alternatifs de règlements des conflits aux États-Unis », in *La société au risque de la juridiciarisation*, Débat et Colloque, Litec, 2008
- HANOTIAU B., *L'arbitrabilité*, Académie de droit international, 2002
- HERTZOG E., « Tendances actuelles concernant les méthodes alternatives de résolution des controverses (ADR) aux États-Unis », *RGP* 1999, pp. 774 et s.

- JEFFREY O., « OECD Proposal To Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes », *European Taxation*, June 2007, Vol. 47 Issue 6, pp. 270-272
- KISSEL B., « US to arbitrate tax disputes », *International Tax Review*, Mars 2007, Vol. 18, Issue 3, pp. 21-22
- LAMBERT-WIBER S., « Les modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux », *LPA* 22 mai 2007, n° 102
- LEDGERWOOD S., MC GINNITY M.-A. et SCHMEHL J.-W., *Tax Litigation Best Practices : Leading Lawyers on Audit and Dispute Avoidance, Tax Court, Arbitration Strategies and IRS Investigations*, Aspatore Books, 2006
- LE GALL J.-P., « Fiscalité et arbitrage », *Revue de l'arbitrage* 1994, n° 1, pp. 1-38 et n° 2, pp. 253-276
- MANCIAUX S., « Changement de législation fiscale et arbitrage », *Revue de l'arbitrage* 2001, n° 2, p. 311
- MARK R.-S., et MILLE J.-C., « Alternative dispute resolution can beat litigation », *Practical Tax Strategies*, 227, oct. 2001 WL 1160933
- O'GRADY J.-E., « Apple and IRS Enter into First Transfer-Pricing Arbitration under US Tax Court Rule », *Tax Notes International*, vol. 18, n° 1, 1991, pp. 1-45
- OPPETT B., *Théorie de l'arbitrage*, PUF, 1998
- PARK W.-W., « Arbitration and the Fisc : NAFTA's Tax Veto », *Chicago Journal of International Law* 231(2001), reprinted in 16 *International Arbitration Report* 33 (May 2001)
- PARK W.-W., « Finality and Fairness in Tax Arbitration », 11 N° 2, *J. Int'l Arb.* p. 19, 1994
- PARK W.-W., « Arbitration and Tax Measures in North America », in Lang-Zuger (eds), *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, p. 572
- PERDRIEL-VAISSIERE H., « Le règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français », *L'Année Fiscale* 2003, pp. 245 et s.
- PIERRE J.-L., « Conventions fiscales bilatérales et Convention Européenne d'arbitrage », *Procédures* 2006, pp. 29 et s.
- PISTONE P., « Time for arbitration in international taxation », *Intertax* 33(3), 2005, p. 102
- RACINE J.-B., *L'arbitrage commercial international et l'ordre public*, LGDJ, t. 309, 1999
- SHAFIROFF I.-L., *Internal Revenue Service Practice and Procedure Deskbook*, Practising Law Institute, 1998, § 4:3:8, p. 52

- SID AHMED K., *Droits fondamentaux du contribuable et procédure fiscale*, L'Harmattan, 2008
- THURONYI V., « What Can We Learn from Comparative Tax Law ? », *Tax Notes*, Vol. 103, n° 4, Avril 2004
- VAN DER STOEL M. et HANOTIEU B., *L'arbitrabilité*, Collected Courses of the Hague Academy of International Law, 2002 t. 296, pp. 171-178
- ZÜGER M., « Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law », *IBFD*, 2001