



COMMISSION EUROPÉENNE
DIRECTION GÉNÉRALE
FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE
FISCALITE INDIRECTE ET ADMINISTRATION FISCALE
TVA et autres taxes sur le chiffre d'affaires

TAXUD/D1/....
5 janvier 2007

Document de consultation

Institution d'un mécanisme d'élimination des cas individuels de double imposition à la TVA

Note

Le présent document est soumis pour consultation à toutes les parties intéressées par le projet d'instituer un mécanisme d'élimination des cas individuels de double imposition à la TVA.

Le seul objectif de cette consultation est d'alimenter le débat, de recueillir en retour des informations pertinentes et d'aider les services de la Commission à affiner leur réflexion dans ce domaine.

Le présent document ne reflète pas nécessairement les vues de la Commission des Communautés européennes, et ne doit pas être interprété comme un engagement de la Commission en faveur d'une quelconque initiative officielle dans ce domaine.

Les parties intéressées sont invitées à soumettre leurs commentaires d'ici au 31 05 2007 au plus tard.

Ces commentaires peuvent être formulés par écrit, par fax ou par courrier électronique et seront adressés à l'attention de M. Jean-Claude Pilat ou de Mme Maryse Volvert.

Courrier normal : Commission européenne
Direction générale Fiscalité et union douanière
TVA et autres taxes sur le chiffre d'affaires
B-1049 Bruxelles
Belgique

Fax : +32-2-299-36-48

Courrier électronique : taxud-vat-double-tax@ec.europa.eu

INTRODUCTION

La Commission a présenté en octobre 2003 une communication visant à dresser un bilan de sa stratégie TVA lancée en juin 2000, et à exposer les nouvelles initiatives qu'elle entend prendre pour les années à venir dans le cadre de cette stratégie¹. Cette communication identifie la mise en place d'un mécanisme visant à éliminer les cas individuels de double imposition comme un des sujets des futurs travaux.

Régulièrement, la Commission reçoit des plaintes concernant des cas individuels de personnes qui subissent une double imposition à la TVA. La plupart des cas dont la Commission a connaissance concernent des particuliers qui supportent effectivement une double imposition du fait de l'absence de droit à déduction. A cet égard, des cas de double imposition portent fréquemment sur des livraisons d'automobiles. Les causes de ces doubles impositions sont multiples.

1. LES DIFFERENTES SITUATIONS CONDUISANT A DES DOUBLES IMPOSITIONS.

1.1 Dans un certain nombre de cas, la double imposition trouve son origine dans une divergence d'interprétation d'une disposition de la législation TVA contenue, après refonte de la 6e directive TVA, dans la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (dénommée ci-après : la directive TVA).

Tel est en particulier le cas lorsque qu'il existe une différence de qualification d'une livraison de biens ou d'une prestation de services au regard des dispositions des articles 31 et suivants, 43 et suivants de la directive TVA en vue de déterminer leur lieu d'imposition à la TVA, mais aussi par exemple des divergences de vue quant à la définition de la livraison.

Exemple 1. Analyse d'une prestation de services consistant à mettre en rapport des personnes voulant échanger leurs droits dans des résidences à temps partagé ("time sharing"): s'agit-il d'une prestation de services relevant de l'article 43 ou de l'article 45 (prestation de services se rattachant à un immeuble)? Ce litige a pour origine une question d'interprétation de la directive TVA.

¹COM(2003)614final, voir
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/french/publications/official_doc/com/com_fr.htm#taxation

1.2. Dans d'autres cas, la double imposition trouve son origine dans une interprétation divergente de la situation de fait par les administrations fiscales des différents Etats membres concernés.

Exemple 2 Dans le domaine des livraisons/acquisitions intracommunautaires de biens, la double imposition provient du fait que l'administration fiscale de l'Etat membre de départ des marchandises considère que la preuve de leur transport dans un Etat membre différent n'est pas apportée et refuse l'exonération de la livraison alors que l'administration de l'Etat membre d'arrivée considère qu'elle est apportée et taxe donc l'acquisition intracommunautaire faite par l'acheteur.

Exemple 3. Dans le domaine des livraisons/acquisitions intracommunautaires de véhicules, si par exemple il existe des divergences sur le nombre de kilomètres parcourus ou sur l'âge du véhicule sans qu'il y ait de divergences sur la notion de livraison.

Exemple 4. Toujours dans le domaine de l'automobile, lorsqu'il existe un litige sur le lieu où intervient la livraison d'un véhicule acheté par une personne juste avant qu'elle ne déménage pour aller habiter dans un autre Etat membre.

Exemple 5. Dans le domaine des prestations de services, les litiges portant sur le rattachement de prestations de services au siège social ou à l'établissement stable situé dans un autre Etat membre.

1.3. Dans d'autres cas enfin, les doubles impositions ont pour origine une divergence d'appréciation dans la qualification juridique à donner, dans un cas particulier, à une opération au regard des divers droits nationaux.

Exemple 6. Les deux Etats membres considèrent tous les deux que le leasing constitue une prestation de services relevant de l'article 43 de la directive TVA mais l'un des Etats membres considère que le contrat entre M. X et la société Y constitue un contrat de leasing alors que l'autre Etat membre considère qu'il s'agit d'une vente de véhicule (vente à tempérament) relevant des dispositions relatives aux livraisons de biens. Le litige ne suppose pas l'interprétation d'une disposition de la directive TVA mais seulement de qualifier correctement le contrat entre M. X et la société Y.

2. LES MOYENS D'ACTION POUR ELIMINER CES DOUBLES IMPOSITIONS SONT SOUVENT LIMITES.

Pour les citoyens qui se trouvent confrontés à des doubles impositions, la situation est particulièrement difficile et onéreuse. Or, dans un marché intérieur, il est du devoir de la Commission de rechercher les mesures susceptibles de résoudre de telles situations.

Lorsque la double imposition trouve son origine dans une divergence d'interprétation d'une disposition de la 6^e directive TVA, certains moyens d'action sont possibles.

En effet, la Commission ou les Etats membres ont la possibilité de soumettre la question au Comité de la TVA prévu à l'article 398 de la directive TVA pour dégager une orientation commune qui pourra, le cas échéant, faire l'objet d'un

règlement d'application sur base de l'article 397. La Commission peut, le cas échéant, engager une procédure en manquement contre l'Etat membre qui ne semble pas appliquer correctement la disposition en cause de la directive TVA. In fine, cette question peut être tranchée par la Cour de Justice des Communautés européennes.

Il en va différemment lorsque le différend n'a pas pour origine une divergence d'interprétation d'une disposition de la directive TVA, et en particulier lorsque la double imposition a pour origine une divergence d'interprétation des faits ou dans une divergence d'appréciation dans la qualification juridique à donner, dans un cas particulier à une opération.

Très souvent, ces divergences d'appréciation sont la conséquence d'une absence de communication entre les administrations fiscales des différents Etats membres concernés.

Dans de telles situations, les possibilités d'intervention sont très limitées. En effet, seules les administrations fiscales des Etats membres concernés connaissent les éléments de faits qui sont à l'origine de la situation de double imposition.

Le Comité TVA ne constitue donc pas le forum approprié pour résoudre des cas individuels de double imposition lorsque la double imposition n'a pas pour origine une divergence d'interprétation de la législation TVA.

De même, le recours à la Cour de Justice n'est possible que lorsque les problèmes de double imposition sont liés à une divergence d'interprétation d'une disposition de la directive TVA. La Cour est en effet compétente pour interpréter les dispositions du droit communautaire (article 234 du traité), notamment sur renvoi préjudiciel des juridictions nationales. Mais elle réserve aux juridictions nationales le soin de les appliquer à des cas particuliers en renvoyant régulièrement l'application des principes qu'elle énonce à un contrôle des faits par le juge national (voir par exemple l'arrêt du 29 avril 2004 dans l'affaire C-77/01). Or, même s'il est potentiellement en mesure de poursuivre une action devant deux juridictions de deux Etats membres différents, ces procédures sont coûteuses et, de plus, le citoyen européen n'est pas à l'abri de deux décisions opposées.

Par ailleurs, à la différence des impôts directs, il n'existe pas, en matière de TVA, de dispositions ni dans la directive TVA, ni dans les conventions fiscales bilatérales, visant à permettre l'élimination des cas de double imposition. Traditionnellement, les conventions fiscales en vue d'éliminer les doubles impositions ne s'appliquent en effet qu'aux impôts directs. Certes, l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE prévoit la possibilité de se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans des cas non prévus par la convention, mais il s'agit d'une simple possibilité et non d'une obligation pour les Etats signataires des conventions. Tout au plus, il existe parfois des procédures informelles entre les administrations de la TVA des Etats membres permettant, en dehors de tout cadre juridique formel, de se concerter en vue d'éliminer les cas de double imposition. Mais ces procédures informelles ne

confèrent aucun droit et leur mise en place dépend du bon vouloir des administrations de la TVA des Etats membres.

Par ailleurs, il est possible que les problèmes de double imposition en matière de TVA soient examinés dans le cadre du réseau informel de résolution des problèmes dans le marché intérieur "SOLVIT"². En établissant un dialogue entre les administrations fiscales concernées, ce mécanisme a permis de résoudre un certain nombre de cas de double imposition. Cependant, il s'agit d'un dispositif qui résulte d'une simple recommandation non contraignante de la Commission qui concerne l'ensemble des problèmes liés au fonctionnement du marché intérieur. "SOLVIT" ne paraît donc pas à lui seul suffisant pour résoudre les problèmes de double imposition rencontrés. Ainsi, lorsqu'aucune solution au litige n'a pu être trouvée, les possibilités d'intervention de la Commission sont souvent limitées, tout particulièrement lorsque la double imposition a pour origine une divergence sur l'appréciation de la situation de fait.

Les assujettis à la TVA, mais aussi toutes les personnes victimes d'une double imposition qui n'a pu être éliminée dans le cadre de ces procédures informelles ou dans le cadre de SOLVIT n'ont donc le choix qu'entre accepter la double imposition ou s'adresser aux juridictions nationales. Par ailleurs, pour avoir la certitude d'éliminer la double imposition, il est très souvent nécessaire de saisir les juridictions des deux Etats membres concernés. Or, les procédures judiciaires sont longues et, très souvent, leur coût est manifestement plus élevé que le montant de TVA en jeu (environ 3 000 euros de TVA par exemple pour l'acquisition d'une voiture neuve de taille moyenne). De surcroît, il n'est pas évident que le requérant obtiendrait une décision similaire de deux juridictions de deux Etats membres et il pourrait dès lors, en présence de deux arrêts nationaux contradictoires, se trouver dans la même situation qu'avant son action en justice. Par conséquent, la personne concernée accepte, en définitive, de supporter la double imposition.

Certes, l'existence d'une procédure d'élimination des cas individuels de double imposition à la TVA peut, à première vue, sembler moins nécessaire qu'en matière d'impôts directs, dans la mesure où la TVA constitue un impôt harmonisé.

Toutefois, la pratique montre que l'existence de cas de double imposition demeure une réalité. A cet égard, les services de la Commission seraient intéressés de connaître, en plus des cas déjà portés à sa connaissance, les cas de double imposition auxquels les contributeurs à la présente consultation auraient été confrontés ainsi qu'un ordre d'importance des montants de taxe en cause, les procédures utilisées pour tenter d'éliminer la double imposition ainsi que leur durée et l'issue du litige (élimination ou non de la double imposition).

2 Recommandation de la Commission 2001/893/CE du 7 décembre 2001 établissant les principes pour l'utilisation de "SOLVIT" – le réseau de résolution des problèmes dans le marché intérieur, JO L 331 du 15.12.2001, pages 79 à 82.

3. UN DISPOSITIF DESTINE A ELIMINER LES EFFETS DES SITUATIONS DE DOUBLE IMPOSITION EST-IL NECESSAIRE ?

Il est du devoir de la Communauté de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale qui aboutissent à une absence totale d'imposition à la TVA pour des opérations dont la 6ème directive TVA prévoit l'imposition. Tel est l'objet du renforcement de la coopération administrative entre les Etats membres. Mais, le corollaire nécessaire est qu'il est également du devoir de la Communauté de veiller à ce qu'une même opération imposable ne soit taxée qu'une fois à la TVA et, en particulier, qu'elle ne fasse pas l'objet d'une double imposition dans deux Etats membres.

Pour ne prendre qu'un exemple, il n'est pas acceptable qu'un citoyen européen se voit réclamer deux fois la TVA afférente au véhicule automobile qu'il vient d'acheter et qu'il ne soit pas possible d'éliminer une des deux impositions en question.

Normalement, dès lors que la directive TVA contient des règles harmonisées sur le lieu d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services, on pourrait considérer qu'il n'est pas indispensable de créer, entre Etats membres de la Communauté, un mécanisme visant à éliminer les conséquences des cas de double imposition. Toutefois, au vu des plaintes reçues, il est clair que les problèmes de double imposition dans la Communauté sont loin d'être inexistantes.

L'action pourrait porter, alternativement ou cumulativement, sur deux points :

- Eliminer l'obligation de payer une deuxième fois le montant de la TVA réclamée, tant que le différend à l'origine de la double taxation n'est pas résolu. Ceci pourrait se traduire par la suspension de la mise en recouvrement de la TVA réclamée lorsque celle-ci a déjà été payée une première fois sur le même bien ou le même service dans un autre Etat membre. Cette suspension serait maintenue jusqu'à ce que la double imposition soit éliminée.
- Eliminer la double imposition elle-même par une procédure amiable entre les administrations fiscales des différents Etats membres concernés et éventuellement, en cas d'échec de cette procédure amiable, par une procédure d'arbitrage.

4. MECANISME DE SUSPENSION DE MISE EN RECOUVREMENT.

Alors qu'il est certain qu'une même opération ne peut être soumise qu'une seule fois à la TVA, il paraît essentiel qu'un redevable n'ait pas à faire l'avance une seconde fois de la TVA, lorsque la TVA se rapportant à cette opération a déjà été payée dans un autre Etat membre. Dans l'attente d'une élimination de la double imposition, soit par l'une ou l'autre des administrations fiscales concernées, soit par le recours au juge, son recouvrement pourrait être suspendu.

Un tel mécanisme de suspension de la mise en recouvrement de l'imposition qui crée une situation de double imposition n'est pas inconnu en matière de fiscalité directe,

particulièrement pour les litiges intéressant les prix de transfert. Ainsi, récemment, le Conseil a adopté le Code de conduite pour la mise en œuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées³. Celui-ci recommande aux Etats membres, dans son point 5, de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer que la suspension du recouvrement des dettes fiscales durant les procédures de règlement de différends transfrontaliers engagées dans la cadre de la Convention d'arbitrage sur les prix de transfert puisse être obtenue par les entreprises impliquées dans une procédure de recours/litige interne, même si ces mesures peuvent impliquer des modifications de la législation dans certains Etats membres. Il est indiqué dans ce code de conduite qu'il serait souhaitable que les Etats membres étendent ces mesures aux procédures de règlements de différends transfrontaliers engagées dans le cadre des conventions sur la double imposition conclues entre Etats membres.

A la connaissance des services de la Commission, une telle procédure de suspension de la mise en recouvrement des impositions a été mise en place jusqu'à présent par seize Etats membres.

Il n'existe apparemment aucune raison pour qu'un tel mécanisme de suspension de la mise en recouvrement ne puisse également s'appliquer en matière de TVA. A cet égard, les conséquences d'une double imposition sont totalement identiques sur le plan financier pour les assujettis en matière d'impôts directs et pour les redevables de la TVA.

Plusieurs modalités sont envisageables pour la mise en œuvre d'un tel dispositif.

On peut tout d'abord concevoir un dispositif dans lequel la mise en recouvrement de la seconde imposition serait purement et simplement suspendue jusqu'à ce que soit résolu le litige aboutissant à la double imposition. Il s'agit de la solution la plus simple.

On peut également concevoir un système un peu plus sophistiqué dans lequel une seconde imposition pourrait être mise en recouvrement lorsque, en raison des différences de taux de TVA applicables entre Etats membres, la TVA réclamée dans le second Etat Membre est plus élevée que celle déjà payée dans le premier Etat membre. Dans ce cas, la mise en recouvrement de la seconde imposition serait limitée au différentiel de taux. Ainsi, par exemple, si une opération a déjà été taxée dans un Etat membre au taux de 15% et que le taux applicable à cette opération dans le second Etat membre est de 20%, ce dernier pourrait percevoir immédiatement 5%, au cas particulier. Cette méthode aboutit en définitive à faire payer immédiatement le montant maximum de TVA qui pourrait en définitive être dû, une fois le litige entraînant la double imposition résolu, et à suspendre la mise en recouvrement pour le surplus, qui ne pourra jamais en définitive être dû. Ainsi, dans l'exemple précédent, dans l'attente de la résolution du litige, le montant de la TVA avancé

³ Journal officiel C 176 du 28.7.2006 pages 6 à 12

pourrait être de 20% (15% + 5%), mais pas de 35% (15% + 20%). Bien entendu, si une fois le litige résolu il s'avérait que la TVA est bien due dans l'Etat membre où le taux de 15% est applicable, les 5% complémentaires mis en recouvrement devraient être restitués. Dans le cas contraire, le premier Etat membre devrait reverser au deuxième la TVA déjà perçue.

5. LE MECANISME D'ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION.

Même si un dispositif de suspension de mise en recouvrement de la double imposition est mis en place, il paraît difficile de s'en tenir là. En effet, la suspension de la mise en recouvrement ne constitue qu'une mesure conservatoire et ne permet en aucun cas de résoudre le litige sur le lieu d'imposition à la TVA d'une livraison de biens ou d'une prestation de services. C'est pourquoi, il ne paraîtrait pas judicieux de mettre en place la mesure conservatoire qu'est la suspension de la mise en recouvrement sans que, dans le même temps, ne soit mis en place un mécanisme visant, sur le fond, à éliminer les cas individuels de double imposition.

Toutefois, il n'est pas certain que tous les cas de double imposition doivent être concernés par ce mécanisme.

5.1. Quelles situations devraient être concernées par le mécanisme destiné à éliminer les cas de double imposition ?

5.1.1. A l'évidence, tous les cas de double imposition qui ne trouvent pas leur origine dans une divergence d'interprétation d'une disposition de la directive TVA devraient relever du mécanisme d'élimination des cas individuels de double imposition.

Dans la majorité des cas, il devrait s'agir de litiges qui trouvent leur origine dans une divergence au niveau de l'appréciation de la situation de fait par les administrations fiscales concernées (cf. point 1.2. ci-dessus, exemples 2 à 5)

Mais, de manière plus marginale, la situation devrait aussi concerner certains litiges portant des questions de droit lorsque ceux-ci n'impliquent pas l'interprétation des dispositions de la directive TVA. Tel est ainsi le cas lorsque la double imposition trouve son origine dans une divergence quant à la qualification juridique à donner, dans un cas particulier, à une opération (cf. point 1.3. ci-dessus, exemple 6).

5.1.2. *En revanche, il ne semble pas souhaitable de faire entrer dans le champ d'application du nouveau mécanisme d'élimination des doubles impositions, les situations dans lesquelles la double imposition trouve son origine dans une divergence d'interprétation d'une disposition de la directive TVA (cf. point 1.1. ci-dessus, exemple n° 1).*

Au niveau de l'équité pour celui qui subit la double imposition, il serait normal que le mécanisme mis en place s'applique également à sa situation.

Mais il faut constater qu'il pourrait en résulter des risques de double emploi et de décisions contradictoires. En particulier, il pourrait en résulter un risque de télescopage avec les attributions d'autres enceintes ou institutions, en particulier :

- le Comité de la TVA, chargé d'examiner les questions portant sur l'application des dispositions communautaires en matière de TVA (article 398),
- le Conseil, statuant à l'unanimité, compétent pour arrêter les mesures nécessaires à l'application de la sixième directive TVA (article 397) et ainsi donner un effet obligatoire aux orientations dégagées dans le cadre du Comité de la TVA,
- la Cour de Justice, compétente pour apprécier la conformité d'une législation nationale à la 6ème directive et pour interpréter les dispositions de cette directive dans le cadre de la procédure de manquement et par voie de questions préjudicielles, conformément aux articles 226 et 234 du Traité CE.
- surtout, une décision individuelle n'aura pas pour conséquence de résoudre une question qui relève de l'application uniforme de la TVA, qui est une taxe harmonisée au niveau communautaire et dont la base uniforme sert pour le calcul des ressources propres de l'Union.

Par contre, il paraît souhaitable d'inclure dans le champ d'application de la procédure d'élimination de la double imposition les situations dans lesquelles le redevable légal de la taxe n'est pas la même personne pour les deux impositions, par exemple : le garage qui a vendu un véhicule dans l'Etat membre d'origine et l'acquéreur de ce même véhicule dans l'Etat membre de destination. En effet, dans une telle hypothèse, le consommateur final supporte bien une double imposition puisque la TVA est à la fois comprise dans le montant de la facture du garage et à payer à l'administration fiscale. Il faut signaler qu'en matière d'impôt directs, la procédure d'élimination de la double imposition trouve à s'appliquer lorsque, par exemple, la double imposition résultant d'un litige sur les prix de transfert concerne deux sociétés différentes situées dans différents Etats membres.

5.2. Quel mécanisme préventif de double imposition mettre en place ?

5.2.1. *L'expérience en matière d'impôts directs : la procédure amiable ou l'arbitrage.*

En matière d'impôts directs, il existe dans les conventions fiscales bilatérales conclues entre les Etats une procédure visant à éliminer les cas de double imposition.

Ces conventions fiscales, généralement rédigées sur la base de la convention modèle de l'OCDE qui, en son article 25⁴, prévoit, indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats concernés, une procédure amiable, par entente entre les autorités compétentes de ces Etats, visant à éliminer les cas de double imposition lorsque ceux-ci résultent de l'application erronée d'une disposition de la convention fiscale concernée. Il faut signaler que la procédure amiable n'oblige pas les Etats à aboutir à un accord amiable permettant d'éliminer la double imposition mais oblige seulement d'ouvrir une négociation en vue d'éliminer cette double imposition. En d'autres termes, il n'existe pas d'obligation de "résultat" mais seulement une obligation de "diligence".

C'est pourquoi, certaines conventions bilatérales récentes prévoient que les Etats contractants peuvent convenir, en cas d'échec de la procédure amiable, de soumettre leurs différends à une procédure d'arbitrage. L'arbitre a pour mission de mettre fin au différend en dégagant une solution permettant d'éliminer la double imposition.

En matière d'impôts directs, au niveau communautaire, le recours à l'arbitrage est prévu par la convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990⁵ relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, plus connue sous le nom de "convention d'arbitrage". Elle concerne les litiges portant sur les "prix de transfert" pratiqués entre sociétés associées d'Etats membres différents.

5.2.2. *Les préférences des services de la Commission pour la TVA.*

La mise en place d'une procédure amiable s'inspirant de celle figurant à l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE constituerait déjà une amélioration significative de la situation actuelle. Cette solution présente néanmoins deux inconvénients importants.

D'une part, elle ne prévoit pas d'obligation de "résultat" pour les Etats membres quant à l'élimination effective de la double imposition.

⁴ Dont le texte figure en annexe.

⁵ Journal officiel L 225 du 20.8.1990 pages 6 et suivantes.

D'autre part, et ceci est la conséquence du premier inconvénient, la procédure amiable entre les administrations fiscales concernées n'est encadrée par aucun délai. Il ne s'agit donc pas d'une solution complètement satisfaisante dans la mesure où l'absence d'accord entre les autorités des Etats membres ne met pas fin à la double imposition alors que, comme l'indique la Cour de Justice⁶, "imposer une prestation de services effectuée dans un autre Etat membre alors qu'elle avait déjà été légalement soumise à la TVA dans l'Etat du prestataire de services engendre une double imposition contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA". La même remarque est également valable pour les livraisons de biens.

La mise en place d'une procédure d'arbitrage permettrait d'éliminer les deux inconvénients que présente la création d'une seule procédure amiable et d'assurer dans tous les cas l'élimination de la double imposition. Il s'agirait de mettre en place un dispositif s'apparentant à celui contenu dans la "convention d'arbitrage" du 23 juillet 1990 avec deux phases distinctes : une procédure amiable, suivie si nécessaire d'une procédure d'arbitrage en cas d'échec des tentatives de solution amiable. Cette voie a la préférence des services de la Commission. Les services de la Commission ne peuvent en effet considérer comme complètement satisfaisante une procédure qui ne prévoit aucune issue pour éliminer la double imposition lorsque, au terme de la phase amiable, les autorités fiscales des Etats membres concernés n'ont pas réussi à se mettre d'accord sur la manière d'éliminer la double imposition.

A cet égard, la perspective de devoir recourir à l'arbitrage permettra, dans bien des cas, de dégager une solution amiable permettant d'éliminer la double imposition. Cette affirmation s'est vérifiée dans le passé en ce qui concerne l'application de la convention d'arbitrage sur les prix de transfert puisque le nombre des cas pour lesquels il a été nécessaire de recourir en définitive à l'arbitrage est très réduit et que le nombre de cas pour lesquels la procédure amiable a permis d'éliminer la double imposition est très élevé. Ainsi, l'étude effectuée en 2001 par la Commission sur la fiscalité des entreprises⁷ a permis de constater, dans le domaine très délicat des "prix de transfert", que la procédure amiable, prévue dans la convention modèle de l'OCDE et par la convention d'arbitrage 90/436/CEE du 23 juillet 1990, a permis d'éliminer la double imposition dans 85 à 90% des cas, dans un délai moyen de 20 mois⁸. S'agissant de l'application de la convention d'arbitrage proprement dite, le rapport constate que dans trois cas seulement la procédure amiable initiale n'a pas permis d'éliminer la double imposition et a nécessité le recours à la procédure d'arbitrage.

⁶ Arrêt du 11 septembre 2003 (affaire C-155/01 *Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH* iL), point 60.

⁷ La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur. Rapport des services de la Commission COM(2001) 582 final et SEC(2001) 1681 final du 23.10.2001.

⁸ Rapport SEC(2001) 1681, Partie III, point 5.4.2.

L'existence d'une procédure d'arbitrage en cas d'échec à la procédure amiable a certainement contribué pour partie à ce résultat.

En conclusion sur ce point, les services de la Commission préfèrent donc que la procédure visant à éliminer les cas individuels de double imposition contienne une procédure d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable.

Il faut néanmoins souligner qu'une procédure d'arbitrage paraît difficile à mettre en place dans l'hypothèse où le mécanisme d'élimination des doubles impositions devrait aussi s'appliquer aux situations dans lesquelles la double imposition a pour origine une divergence d'interprétation d'une disposition de la directive TVA. L'arbitrage aboutirait en effet dans cette hypothèse à transférer le pouvoir d'interpréter les dispositions de la directive TVA du Conseil et de la Cour de Justice à des arbitres, choisis pour résoudre des cas particuliers de double imposition. Il pourrait donc en résulter un manque d'uniformité au niveau de l'interprétation de la législation communautaire en matière de TVA.

5.3. Les grandes lignes de la procédure qui pourrait être mise en place

Les services de la Commission estiment que la procédure à mettre en place pourrait se rapprocher, selon l'hypothèse retenue, de celle figurant dans l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE relatif à la procédure amiable, ou de celle figurant dans la convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 plus connue sous le nom de "convention d'arbitrage". Toutefois, la procédure d'arbitrage contenue dans cette convention devrait être adaptée, principalement pour tenir compte du fait que les litiges à résoudre devraient être d'une complexité nettement moindre que ceux liés aux prix de transfert.

5.3.1. Le rôle de la Commission dans la procédure

Dans la mesure où la procédure serait limitée aux cas où la double imposition ne trouve pas son origine dans une divergence d'interprétation d'une disposition de la directive TVA mais dans des questions de faits ou de qualification juridique des faits (cf. point 1.3. ci-dessus, exemple n° 6), les services de la Commission considèrent que les administrations fiscales des Etats membres concernés sont les mieux placées pour prendre part à la procédure. En effet, seules ces administrations fiscales connaissent lesdits éléments propres à chaque affaire qui sont à l'origine de la situation de double imposition.

Cela étant, si les administrations fiscales des Etats membres le souhaitent, les services de la Commission pourraient leur apporter une aide au niveau de la logistique, voire même jouer un rôle de médiation si le besoin s'en faisait sentir.

Par contre, dans l'hypothèse où la procédure devrait également s'appliquer aux litiges dans lesquels la double imposition trouve son origine dans une

divergence d'interprétation d'une disposition de la directive TVA, le rôle de la Commission devrait être renforcé afin d'assurer une interprétation uniforme de la législation communautaire en matière de TVA.

5.3.2. *L'ouverture de la procédure*

La procédure serait ouverte à l'initiative de la personne qui fait l'objet de la double imposition. Il ne serait pas nécessaire qu'elle ait la qualité de redevable unique de la TVA pour les deux impositions. Ainsi, par exemple, la procédure serait ouverte à la personne qui se voit réclamer la TVA sur l'acquisition d'un véhicule neuf alors que la TVA a été payée dans le montant de la facture réglée au garagiste et que ce garagiste est le redevable légal de la TVA dans son Etat membre.

Le contribuable ou l'assujetti subissant une double imposition ouvrirait la procédure en saisissant l'administration fiscale du lieu où il est établi. Il disposerait d'un délai qui pourrait être de deux ans. Il ne paraît pas à première vue utile de prévoir un délai de trois ans, comme dans l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE ou dans la convention d'arbitrage, dans la mesure où, à la différence des impôts directs, les simples particuliers ne sont pas astreints à la tenue d'une comptabilité qui doit être conservée pendant un délai suffisamment long.

5.3.3. *La procédure amiable.*

L'Etat membre saisi informe l'autre Etat membre concerné de l'ouverture de la procédure.

Les autorités fiscales concernées essaient, au cours de la procédure amiable, d'éliminer la double imposition.

Les services de la Commission considèrent qu'il est nécessaire d'encadrer la phase amiable dans un certain délai. La convention d'arbitrage prévoit, en matière de prix de transfert, un délai de deux ans. Le cas échéant, ce délai pourrait être raccourci compte tenu du fait qu'en matière de TVA, les litiges en cause devraient être d'une complexité moindre qu'en matière de prix de transfert et devraient concerner des situations qui se sont déjà produites dans le passé. A première vue, les problèmes liés à la détermination de l'âge (ou du nombre de kilomètres parcourus) d'une voiture ou au fait de savoir si des biens ont ou non été transportés dans un Etat membre différent paraissent plus simples à résoudre que ceux relatifs au prix de pleine concurrence à appliquer entre sociétés affiliées.

5.3.4. *La procédure d'arbitrage.*

Tout comme en matière de prix de transfert, la mise en œuvre effective de la procédure d'arbitrage devrait demeurer exceptionnelle. En effet, la procédure amiable devrait permettre de résoudre la quasi-totalité des cas de double

imposition qui se produisent essentiellement du fait de l'absence de communication entre les bureaux locaux des administrations fiscales d'Etats membres différents.

La procédure contenue dans la "convention d'arbitrage" devrait servir de référence. Cependant, les services de la Commission estiment que celle-ci pourrait être simplifiée, toujours pour tenir compte du fait que les cas de double imposition en matière de TVA devraient être sensiblement plus simples à résoudre que ceux liés aux prix de transfert.

En particulier, il ne paraît pas indispensable de mettre en place une Commission spécialisée composée à la fois de représentants des autorités compétentes des Etats membres et d'experts indépendants. Des litiges liés à la détermination de l'âge ou du nombre de kilomètres parcourus d'une voiture ou au fait de savoir si des biens ont ou non été transportés dans un Etat membre différent, ne paraissent pas justifier le recours à des experts indépendants. Ceci aurait pour effet d'augmenter le coût de la procédure sans qu'un recours à une telle expertise ne soit véritablement indispensable.

Les services de la Commission estiment qu'il serait plus simple que les arbitres, autres que ceux désignés par les Etats membres concernés, soient choisis d'un commun accord par les Etats membres concernés ou, à défaut d'accord, choisis parmi les membres des autorités fiscales d'Etats membres autres que ceux concernés par le litige.

Cependant, les services de la Commission sont ouverts à toute autre proposition en ce domaine, dès lors qu'elle serait plus simple que celle prévue par la convention d'arbitrage.

Comme dans la convention d'arbitrage, la durée maximum de la phase d'arbitrage pourrait être fixée à six mois.

Par ailleurs, et toujours pour des raisons de simplicité, il ne paraît pas indispensable de prévoir qu'une fois l'arbitrage rendu, les autorités des Etats membres aient la possibilité, pendant un certain délai, d'éliminer la double imposition sur des bases différentes de celles retenues par les arbitres.

Toutefois, dans l'hypothèse où la procédure devrait également s'appliquer aux litiges dans lesquels la double imposition trouve son origine dans une divergence d'interprétation d'une disposition de la directive TVA, la question du choix des arbitres devrait être réexaminée.

6. QUESTIONS SOUMISES AUX PARTIES INTÉRESSÉES

Dans le cadre de la présente consultation, les services de la Commission seraient particulièrement intéressés d'obtenir des contributions du public sur les questions suivantes.

- Indiquez des exemples concrets vécus ayant donné lieu à des situations de double imposition en matière de TVA et l'ordre de grandeur des intérêts financiers en jeu. Indiquez les démarches entreprises pour éliminer ces cas de double imposition. Indiquez le résultat des démarches entreprises en termes de résultats obtenus et de délais.
- Indiquez si les problèmes rencontrés sont suffisamment importants pour que la Commission propose de mettre en place un nouvel instrument juridique dans le but d'éliminer les cas individuels de double imposition.
- Si vous estimez qu'un tel instrument est nécessaire ou utile : indiquez laquelle des propositions suivantes vous paraît la plus adaptée pour résoudre les cas de double imposition : la mise en place d'une mesure conservatoire de suspension de la mise en recouvrement ou la mise en place d'un mécanisme visant sur le fond à éliminer les cas de double imposition ou encore la mise en place de ces deux dispositifs à la fois. S'agissant de la mesure conservatoire de suspension de la mise en recouvrement de l'imposition qui est à l'origine de la double imposition, selon quelles modalités pratiques devrait être organisée cette suspension ?
- Indiquez quel est le mécanisme qui vous paraît le mieux adapté pour résoudre les cas individuels de double imposition :
 - procédure amiable uniquement,
 - procédure amiable et procédure d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable.
- Indiquez vos remarques ou suggestions concernant le déroulement de la procédure d'élimination des cas individuels de double imposition.
- Indiquez tout autre élément qui vous paraît utile.

ANNEXE :
Texte de l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE.

Article 25.
Procédure amiable.

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.
2. 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 Etat contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants.
3. Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.
4. Les autorités compétentes des Etats membres peuvent communiquer directement entre elles, y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents.

*

* *