COMMISSION
EUROPÉENNE

Bruxelles, le 28.10.2024
COM(2024) 494 final

RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL

Rapport d'évaluation de la mise en œuvre de la directive sur les mécanismes de règlement des différends

1. Introduction

La directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne[1] (ci-après la «directive sur les mécanismes de règlement des différends») établit un cadre pour régler les différends entre États membres lorsque ces différends découlent de l'interprétation et de l'application d'accords et de conventions qui prévoient l'élimination de la double imposition du revenu et, le cas échéant, de la fortune.

Avant l'adoption de ladite directive, des mécanismes et des instruments étaient disponibles pour régler certains différends dans le cadre de conventions fiscales ou de la convention d'arbitrage (90/436/CEE)[2]. Cependant, ces instruments ne permettent pas le règlement effectif de ces différends dans tous les cas, que ce soit en raison de leur champ d'application, de leurs délais trop longs ou de leur caractère non contraignant.

La directive sur les mécanismes de règlement des différends prévoit un mécanisme efficace pour régler les différends. Grâce à son approche en trois étapes, elle garantit un champ d'application plus large, des délais plus courts et une exécution renforcée. Premièrement, toute personne (particulier ou entreprise) dont l'imposition est directement matière à différend est en droit d'introduire une réclamation auprès de chacun des États membres concernés, en demandant le règlement du différend. Deuxièmement, les États membres concernés sont ensuite tenus de s'efforcer de régler le différend par voie de procédure amiable. Troisièmement, en cas de rejet de la réclamation par un État membre ou d'impossibilité de régler un différend à l'issue de la procédure amiable, la directive prévoit la constitution d'une commission consultative chargée de prendre une décision sur le rejet ou de rendre un avis sur le différend.

Conformément à l'article 21 de la directive sur les mécanismes de règlement des différends, la Commission évalue la mise en œuvre de ladite directive et présente un rapport au Conseil. Toutefois, peu d'éléments probants sont actuellement disponibles en ce qui concerne l'application de la directive. De plus, tous les États membres n'ont pas acquis une expérience suffisante dans l'application de ses règles. Aucune des réclamations introduites par les contribuables des États membres n'a encore atteint l'étape de règlement des différends. Cela s'explique essentiellement par le fait que la directive sur les mécanismes de règlement des différends s'applique aux exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2018 ou après cette date. Les États membres obéissent à des règles de conformité différentes en ce qui concerne les exigences de déclaration, la finalisation des évaluations, les règles régissant le régime de prescription et les stratégies de conformité (telles que la date de début des audits ou les exercices fiscaux concernés). Ainsi, une déclaration concernant l'exercice fiscal 2018 serait déposée au plus tôt en 2019. Un audit fiscal couvrant l'exercice fiscal 2018 pourrait n'être clôturé qu'en 2023, de sorte qu'une réclamation à son égard ne pourrait être introduite qu'à partir de cette date et dans un délai de trois ans (au plus tard en

[1] JO L 265 du 14.10.2017, p. 1.

[2] Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO L 225 du 20.8.1990, p. 10).

2026). En conséquence, les différends qui relèvent de la directive sur les mécanismes de règlement des différends n'ont commencé à apparaître que ces dernières années.

Le présent rapport de mise en œuvre couvre la période allant de l'entrée en vigueur initiale de la directive sur les mécanismes de règlement des différends à ce jour. Il se fonde sur des données recueillies dans le cadre d'une consultation qui s'est déroulée du 12 mars au 10 mai 2024 sur le site web des services de la Commission chargés de la fiscalité et de l'union douanière, sur les contributions reçues de la part des États membres au titre du cadre statistique de la directive sur les mécanismes de règlement des différends pour les exercices fiscaux 2020 à 2023, ainsi que sur une consultation ciblée auprès des États membres qui s'est déroulée du 14 mars au 10 mai 2024. Une évaluation complète de la directive sera réalisée lorsque l'avancement des procédures permettra de dégager des données et des retours d'expérience concrets, y compris en ce qui concerne les réclamations ayant atteint l'étape de règlement des différends. La directive sur les mécanismes de règlement des différends entre également dans le périmètre d'un audit en cours de la Cour des comptes européenne relatif à la concurrence fiscale dommageable dans l'Union.

2. Description de la directive sur les mécanismes de règlement des différends

La directive sur les mécanismes de règlement des différends propose un cadre coordonné et flexible aux États membres et renforce le caractère contraignant et obligatoire du règlement des différends dans l'Union européenne par rapport à des dispositions purement nationales, ou à des règles fixées au titre d'accords ou conventions bilatéraux et multilatéraux.

Elle autorise une procédure amiable, faisant suite à une réclamation du contribuable, dans le cadre de laquelle les États membres doivent coopérer et parvenir à un accord sur le différend en matière de double imposition dans un délai de deux ans. La décision est contraignante pour les autorités compétentes et exécutoire pour le ou les contribuables concernés. Si la procédure amiable échoue au motif que les États membres n'ont pas réussi à parvenir à un accord, elle entraîne automatiquement l'ouverture d'une procédure de règlement des différends (phase d'arbitrage), menant à l'adoption par les autorités compétentes des États membres concernés d'une décision définitive contraignante.

La figure ci-dessous résume les trois étapes essentielles de la procédure de la directive sur les mécanismes de règlement des différends:

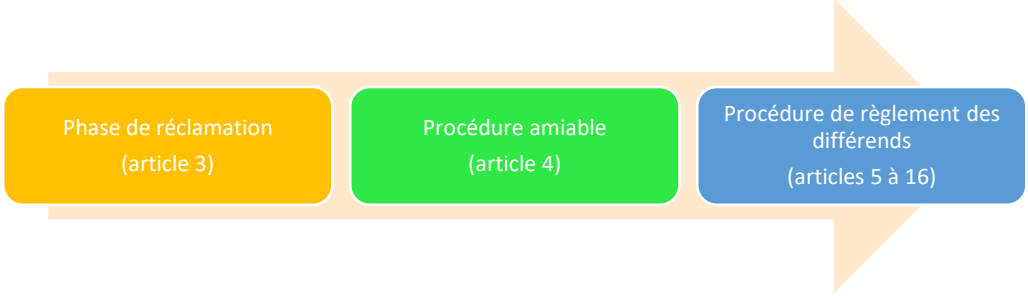


Figure 1: Trois procédures clés

Résumé de chaque étape:

1. Réclamation

La directive sur les mécanismes de règlement des différends s'applique aux différends entre États membres qui découlent de l'interprétation et de l'application divergentes d'accords et de conventions prévoyant l'élimination de la double imposition du revenu et, le cas échéant, de la fortune, tels que les traités bilatéraux en matière fiscale et la convention d'arbitrage, donnant lieu à une double imposition. Dans ce contexte, toute personne concernée, y compris les particuliers, est en droit d'introduire une réclamation concernant un différend auprès de chacune des autorités compétentes des États membres concernés, en vue d'obtenir le règlement de ce différend.

La réclamation doit être soumise dans un délai de trois ans à compter de la réception de la première notification de la mesure qui entraîne une double imposition. L'autorité compétente concernée de chaque État membre est tenue d'accuser réception de la réclamation dans un délai de deux mois à compter de sa réception et d'en informer les autres États membres concernés. La personne concernée est tenue de fournir les informations visées à l'article 3, paragraphe 3, de la directive sur les mécanismes de règlement des différends. Les autorités compétentes peuvent demander des informations complémentaires dans un délai de trois mois à compter de la réception de la réclamation. La personne concernée dispose alors d'un délai de trois mois à compter de la réception d'une telle demande pour y répondre. La décision sur l'acceptation ou le rejet de la réclamation doit être prise dans un délai de six mois à compter de la réception de celle-ci ou dans un délai de six mois à compter de la réception des informations complémentaires, la date la plus tardive étant retenue. La personne concernée et les autorités compétentes des autres États membres concernés doivent être informées sans tarder de cette décision.

Dans ce délai de six mois, l'État membre concerné peut décider de régler le différend sur une base unilatérale, ce qui met fin aux procédures engagées au titre de la directive.

2. PROCÉDURE AMIABLE

Si le différend n'a pas été réglé lors de la phase de réclamation, les États membres concernés, dès lors que la réclamation a été acceptée, engagent une procédure amiable. Lorsqu'une procédure amiable est en cours, les États membres doivent s'efforcer de la clôturer dans un délai de deux ou trois ans à compter de la dernière notification de la décision d'accepter la réclamation.

Le considérant 6 encourage les États membres à recourir à d'autres options de règlement des différends non contraignantes, telles que la médiation ou la conciliation, au cours des étapes finales de la procédure amiable. Si les États membres concernés parviennent à régler le différend, la décision devient contraignante pour les États membres, sous réserve que le ou les contribuables acceptent ladite décision et renoncent à toute autre voie de recours. En l'absence d'accord dans le délai indiqué, la réclamation doit faire l'objet d'une procédure de règlement des différends.

3. Règlement des différends

La personne concernée peut demander aux autorités compétentes de constituer une commission consultative: a) si la réclamation introduite par ladite personne a été rejetée au titre de l'article 5, paragraphe 1, par au moins une des autorités compétentes des États membres concernés, mais pas par l'ensemble desdites autorités; ou b) lorsque les

autorités compétentes des États membres concernés ont accepté la réclamation qui a été introduite par la personne concernée mais ne sont pas parvenues à un accord sur la manière de régler le différend à l'amiable dans le délai prévu à l'article 4, paragraphe 1, auquel cas la commission consultative doit rendre un avis sur la manière de régler le différend. La directive sur les mécanismes de règlement des différends laisse aux États membres une certaine marge de manœuvre pour constituer une commission consultative, dont la composition, la forme, la procédure d'arbitrage et le caractère permanent peuvent varier.

La commission consultative doit rendre son avis aux autorités compétentes des États membres concernés dans un délai de six mois, qui peut être prolongé de trois mois supplémentaires, à compter de la date à laquelle elle a été constituée. L'avis est adopté à la majorité simple de ses membres. En l'absence de majorité, la voix du président est prépondérante. L'avis définitif est ensuite communiqué aux autorités compétentes.

Les autorités compétentes doivent prendre une décision définitive après la notification de l'avis de la commission consultative. Elles disposent de six mois pour convenir de la manière de régler le différend. Au cours de ces six mois, les autorités compétentes peuvent prendre une décision qui s'écarte de l'avis de la commission consultative.

La décision définitive est contraignante pour les États membres concernés et pour les personnes concernées. Elle ne constitue pas un précédent. Elle doit être mise en œuvre, sous réserve que la ou les personnes concernées l'acceptent et renoncent au droit à toute voie de recours interne dans un délai de soixante jours à compter de la date à laquelle la décision définitive a été notifiée, le cas échéant.

3. Vue d'ensemble de la mise en œuvre

a. Contrôle de la transposition

Tous les États membres ont désormais transposé de manière satisfaisante la directive sur les mécanismes de règlement des différends. Une procédure d'infraction pour transposition incorrecte de la directive a été engagée contre l'Espagne[3]. Après la résolution par l'Espagne des problèmes soulevés dans le cadre de la procédure d'infraction, cette dernière a été clôturée le 23 mai 2024[4].

b. Examen du cadre statistique

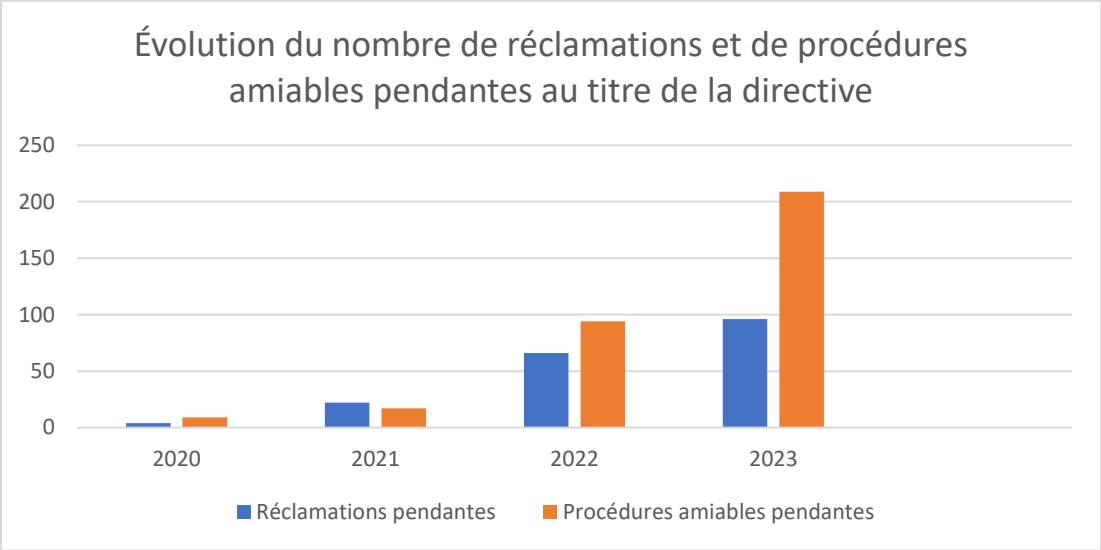
Dans le contexte du cadre statistique de la directive sur les mécanismes de règlement des différends, les États membres sont tenus de présenter chaque année les données chiffrées suivantes à la Commission[5]:

(i) réclamations soumises à l'autorité compétente;
(ii) procédures amiables gérées par l'autorité compétente;
(iii) réclamations traitées par une procédure de règlement des différends (phase d'arbitrage);

[3] INFR(2022)2096.
[4] Voir le registre public des décisions de la Commission en matière d'infractions https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=en&langCode=FR
[5] Les données sont disponibles en langue anglaise sur le site de la Commission: Règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne — Commission européenne (europa.eu)

(iv) mise en œuvre des décisions amiables et des décisions définitives.

Le tableau suivant indique le nombre de cas visés aux points i) et ii) soumis par les États membres qui sont pendants au terme de chaque année de notification:



Réclamations introduites

En fonction de la position adoptée par les autorités compétentes d'un État membre concerné à l'égard de la réclamation introduite, les contribuables peuvent être amenés à introduire un recours devant les juridictions nationales en vertu de l'article 5, paragraphe 3, en vue d'engager la procédure amiable ou la procédure de règlement des différends prévues dans la directive sur les mécanismes de règlement des différends. D'après les informations transmises par les États membres, un seul recours a été introduit à la suite du rejet d'une réclamation de la part de deux États membres. Le faible pourcentage de réclamations ayant fait l'objet d'un recours pourrait indiquer que, jusqu'à présent, les cas rejetés par les États membres restent rares.

Dans les faits, les différends qui subsistent au terme de la phase de réclamation font ensuite l'objet d'une procédure amiable. L'un des indicateurs statistiques les plus importants est le délai moyen de classement d'une réclamation par les États membres, que ce soit à la suite de sa résolution par les États membres ou de l'engagement d'une procédure amiable ou procédure de règlement des différends. Les résultats pour les années 2020 à 2023 sont indiqués ci-dessous.

Année	Nombre d'États membres ayant communiqué des informations	Délai de classement des réclamations (en mois) — moyenne de l'UE	Maximum (mois)	Minimum (mois)
2020	2	1,25	1,5	1
2021	6	4,1	12	0,2
2022	12	3,9	6,2	1,8
2023	11	3,9	6	0,8

Les données communiquées par les États membres suggèrent qu'une grande majorité des réclamations sont classées par les États membres dans un délai de six mois, conformément aux exigences de la directive sur les mécanismes de règlement des différends. Afin de contrôler l'efficacité de la directive, il est essentiel d'assurer la transmission des données relatives aux délais de classement des réclamations.

Réclamations traitées par une procédure amiable

Bien que le nombre des réclamations et des procédures amiables ait augmenté au cours de la période 2020-2023, il reste nettement inférieur au nombre des procédures amiables qui relèvent actuellement de la convention d'arbitrage sur la même période[6]. Ce nombre peu élevé peut s'expliquer par plusieurs raisons. La directive sur les mécanismes de règlement des différends ne s'applique directement qu'aux différends survenus lors d'un exercice fiscal commençant le 1er janvier 2018 ou après cette date, de sorte que les affaires plus anciennes ne peuvent pas être traitées dans le cadre de ladite directive[7]. Néanmoins, le nombre de différends soumis au titre de la convention d'arbitrage a diminué: le nombre de réclamations introduites au titre de la convention d'arbitrage est passé de 854 en 2022 à 649 en 2023. Cette baisse peut toutefois refléter un effet temporaire: les données des années à venir permettront de déterminer s'il s'agit d'une tendance à long terme.

En outre, compte tenu du temps nécessaire pour procéder à un audit et rendre une décision d'audit définitive, le contribuable ne peut pas introduire de réclamation avant un certain nombre d'années. Enfin, le contribuable dispose de trois ans à compter de la date à laquelle la décision a été rendue pour introduire une réclamation. Cela pourrait également expliquer le délai entre la survenance d'un différend et son traitement dans le cadre de la directive sur les mécanismes de règlement des différends.

À la question posée dans le cadre de la consultation quant à savoir s'ils avaient constaté un passage de la convention d'arbitrage à la directive sur les mécanismes de règlement des différends, la plupart des États membres ont répondu qu'ils ne disposaient pas encore de données suffisantes pour apporter une réponse. Ils ont confirmé que la convention d'arbitrage était toujours utilisée par leurs contribuables.

Comme pour la phase de réclamation, les États membres ont été invités à indiquer le nombre de mois nécessaires pour régler un différend dans le cadre de la procédure amiable[8]. Les résultats pour les années 2020 à 2023 sont indiqués ci-dessous.

---

[6] Statistiques des procédures amiables et des accords préalables sur les prix (en langue anglaise): https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/statistics-apas-and-maps-eu_en

[7] Les États membres disposaient de la possibilité d'accepter des dossiers relatifs à des différends survenus avant le 1er janvier 2018 et portant sur des exercices fiscaux antérieurs. Lors de la consultation menée avec les États membres, seuls deux d'entre eux ont indiqué autoriser cette démarche.

[8] Le nombre de réclamations traitées par voie de procédure amiable au titre de l'article 4, paragraphe 1, au cours de l'année de référence et le nombre de décisions amiables acceptées par la personne concernée au titre de l'article 4, paragraphe 2, au cours de l'année de référence sont indiqués dans les données chiffrées publiées sur le site internet de la Commission mentionné à la note de bas de page 5.

Année	Nombre d'États membres ayant communiqué des informations	Délai de clôture des procédures amiables (en mois) — moyenne de l'UE	Maximum (mois)	Minimum (mois)
2020	Sans objet	Sans objet	Sans objet	Sans objet
2021	4	7	12,5	3,3
2022	2	9,3	10,1	8,5
2023	9	10,9	21,5	3

D'après les données communiquées par les États membres, les procédures amiables sont closes dans un délai de 24 mois, conformément aux exigences de la directive sur les mécanismes de règlement des différends. Toutefois, compte tenu du faible nombre de procédures amiables effectivement closes à ce jour, il serait prématuré d'en tirer des conclusions. Un État membre a souligné lors d'une consultation ciblée que la plupart des réclamations soumises au titre de la directive émanaient de particuliers. Or, les cas de ce type sont généralement réglés plus rapidement que les différends impliquant des entreprises. En effet, ces derniers consistent généralement en des différends en matière de prix de transfert, qui sont de nature plus complexe et dont la résolution est plus longue. Comme pour la phase de réclamation, il est essentiel que ces données soient transmises par les États membres afin de permettre un suivi efficace du respect des délais de clôture des procédures amiables.

Réclamations traitées par une procédure de règlement des différends

Jusqu'à présent, aucune réclamation n'est parvenue à l'étape de règlement des différends (phase d'arbitrage). Cette dernière ne peut donc pas faire l'objet d'une évaluation. En outre, étant donné que la majorité des réclamations traitées par voie de procédure amiable ont été soumises en 2022 et en 2023, et que toutes les décisions n'ont pas été rendues par les États membres, le nombre de procédures de règlement des différends engagées devrait être limité dans les années à venir. Néanmoins, le suivi de cette étape est essentiel pour garantir le droit des contribuables de contester le rejet d'une réclamation traitée par voie de procédure amiable.

Mise en œuvre des décisions amiables et des décisions définitives

Les États membres sont tenus de communiquer le nombre de décisions amiables et définitives qui n'ont pas encore été mises en œuvre par les autorités compétentes.

Au 31 décembre 2023, les États membres avaient signalé trois décisions amiables en attente de mise en œuvre par les autorités compétentes.

c. Retour d'information préliminaire sur la mise en œuvre

D'après les résultats des consultations menées avec les États membres et avec les parties prenantes[9], la directive sur les mécanismes de règlement des différends apporte bel et bien des améliorations sur les plans de l'efficience et de l'efficacité par rapport

[9] Voir le site (disponible en langue anglaise): Règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne - Commission européenne (europa.eu)

à la situation antérieure à sa mise en œuvre. En effet, la directive prévoit des délais clairs et définis, offre de meilleures possibilités de recours aux contribuables et a un champ d'application plus large, recouvrant non seulement les différends relatifs aux prix de transfert ou à l'imputation des bénéfices à un établissement stable, mais également tout différend découlant de l'interprétation et de l'application d'accords et de conventions qui prévoient l'élimination de la double imposition du revenu.

Toutefois, tant les États membres que les parties prenantes ont indiqué dans leurs réponses qu'il serait prématuré d'évaluer les dispositions de la directive sur les mécanismes de règlement des différends, étant donné que les premiers cas de double imposition qui relèvent du champ d'application de ladite directive commencent à peine à apparaître, en raison des dates de clôture des audits fiscaux sur les exercices fiscaux commençant en 2018 ou après cette année. Ainsi, le retour d'expérience est resté nul ou limité en ce qui concerne certains aspects de la directive, et notamment la procédure de règlement des différends, étant donné qu'au moment de la rédaction du présent rapport, aucune commission consultative n'avait encore été constituée.

Néanmoins, des suggestions d'amélioration de la directive sur les mécanismes de règlement des différends ont été formulées, visant à clarifier davantage l'interprétation et l'application de certaines règles ou définitions afin de garantir une approche commune. Il a également été suggéré d'étendre le champ d'application de la directive et d'appliquer le mécanisme de règlement à des différends liés à d'autres directives dans le domaine de la fiscalité directe et indirecte. Enfin, un cadre statistique révisé, indiquant le nombre de réclamations introduites et rejetées au cours de l'année de référence, pourrait s'avérer utile à des fins de suivi.

4. Conclusions et travaux futurs

Tous les États membres ont pleinement mis en œuvre la directive sur les mécanismes de règlement des différends. Le retour d'information préliminaire est positif dans la mesure où la directive semble répondre aux objectifs fixés au moment de son adoption. La directive prévoit un mécanisme de règlement des différends complet, efficace et durable. La position renforcée des contribuables pour résoudre les cas de double imposition de manière contraignante contribue à un environnement fiscal plus équitable.

Toutefois, les données statistiques recueillies par la Commission au titre du cadre statistique de la directive sur les mécanismes de règlement des différends, ainsi que les observations émises par le public et par les États membres, montrent clairement que l'application de ladite directive n'a pas encore été éprouvée. Une fois qu'une plus grande expérience aura été acquise, les services de la Commission pourront procéder à une évaluation complète et, le cas échéant, présenter des propositions visant à améliorer la directive sur les mécanismes de règlement des différends.