

Faculté de droit et de criminologie

Les règles de droit fiscal entrent-elles dans le périmètre de l'arbitrage ?

Auteur : Camille ROUSSEAU

Promoteur : Edoardo TRAVERSA

Lecteur(s) :

Année académique 2020-2021

Master en droit, finalité entreprise

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* À ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

INTRODUCTION GENERALE

Les premières lignes d'introduction d'un travail sont toujours les plus complexes à écrire. Comment attirer l'attention du lecteur et lui donner envie de poursuivre jusqu'au premier chapitre ? Le plus pertinent est, peut-être, de commencer par l'explication de ce titre : « *Les règles de droit fiscal entrent-elles dans le périmètre de l'arbitrage ?* ».

En réalité, ce titre est presque une blague belge en ce que, de prime abord, l'arbitrage est une matière éminemment privée, étant donné qu'elle naît de la volonté de deux parties qui décident de soumettre un litige à un tiers décideur, qui sera l'arbitre, en établissant un contrat. Tandis que le droit fiscal relève du droit public et est, par essence, une matière dont l'État est le maître absolu.

Le fil rouge de ce travail est guidé par la curiosité de comprendre la manière dont ces deux notions potentiellement antagonistes peuvent se combiner. Nous souhaitons également nous pencher sur l'évolution de l'arbitrage, ses avantages et inconvénients ainsi que sur la manière dont celui-ci est perçu en France et aux États-Unis afin d'apporter au travail un aspect comparatiste.

L'objectif en filigrane de ce travail est d'être un observateur averti de la confiance que le citoyen porte à son système judiciaire. Comme nous l'exposerons, la notion d'ordre public est un concept à géométrie variable, qui évolue en fonction de son époque. Nous examinerons que celui-ci est un miroir de la conception de souveraineté et qu'il offre, à celui qui y regarde de plus près, la vision que les citoyens ont de notre État de droit.

Les solutions que recherchent le citoyen pour trouver une issue qui lui convienne, notamment concernant des litiges fiscaux, ainsi que les manières dont il se comporte pour atteindre la résolution de ce litige, en essayant de contourner les tribunaux judiciaires, sont de véritables indicateurs sur la vision contemporaine de notre État de droit tel que perçu par les citoyens. Dans ce travail, nous n'aurons que la possibilité d'effleurer quelques écueils sur lesquels notre État se brise et nous envisagerons les solutions déjà mises en place pour y pallier.

Nous nous concentrerons également sur la manière dont les citoyens peuvent adhérer de manière plus certaine à la fiscalité de notre Royaume.

Nous étudierons également comment concilier ce qui peut paraître inconciliable et, dans cet esprit, nous allons explorer les limites et libertés de ces deux concepts, c'est-à-dire l'arbitrage et le droit fiscal, en commençant par une étude de la situation en Belgique. Nous examinerons les origines et caractéristiques de l'arbitrage, la notion à géométrie variable qu'est l'ordre public et nous approfondirons ensuite les autres modes alternatifs prévus par le législateur belge que sont le service des décisions anticipées et le service de conciliation fiscale.

Après cela, nous comparerons les approches française et américaine de l'arbitrage en étudiant précisément quelles sont les matières arbitrables, qui peut introduire une procédure et surtout, nous comparerons la vision de l'arbitrage eu égard aux approches civiliste et anglo-saxonne du droit.

Nous poursuivrons avec différents aspects du paysage international en matière fiscale montrant qu'il y a toujours eu une volonté marquée d'implémenter des outils fiscaux, que ce soit pour mettre fin ou pour limiter la double imposition dans le chef des contribuables ou régler des litiges internationaux à connotation fiscale. Nous commenterons les actions internationales qui ont été enclenchées à la demande du G20, mais également les derniers outils législatifs européens comme la directive de 2017 sur les règlements alternatifs en matière fiscale.

Pour finir, nous proposerons une réflexion audacieuse sur ce que nous pensons être possibles ou non dans un avenir judiciaire proche : l'établissement d'un tribunal arbitral permanent au travers d'une décision politique hypothétique et l'introduction d'une justice 2.0. qui introduirait la numérisation de la justice et la ferait entrer dans l'ère moderne. En effet, les trois dernières décennies ont fait la part belle à la création de base de données comme Jura ou encore StradaLex, pour les plus connues. Les pratiques se sont transformées et les codes, les clés et raccourcis des praticiens ne peuvent plus rester immuables face à cette évolution inexorable de la justice.

L'exercice de rédaction a été rendu périlleux car le sujet est extrêmement vaste et les sources peu nombreuses, nous avons donc dû faire des choix pour rester concis et synthétique.

Comme pour ce qui concerne l'aspect international ou l'évolution comparée des pratiques arbitrales en matière fiscale dans les systèmes français et américain qui ne sont abordés que trop brièvement, et n'auront pas pu être envisagés de manière exhaustive et ne l'aura été que sous une forme introductive à la matière.

Les circonstances de cette année 2020 n'ont pas facilité la réalisation de ce travail de mémoire qui clôture notre parcours universitaire. Mais, nous sommes ravis d'être parvenue à entretenir notre passion pour la matière et de pouvoir vous livrer le fruit de plusieurs années de réflexion et de recherches. Nous espérons également que la lecture de ce travail vous passionnera autant que sa réalisation nous a passionnée.

CHAPITRE 1. ÉTUDE DE LA SITUATION EN BELGIQUE

Dans ce premier chapitre, nous établirons un état des lieux de l'arbitrage en Belgique, ainsi que des autres modes alternatifs de résolution de litiges qui ont été mis en place par le législateur.

Tout d'abord, nous parcourons les origines de l'arbitrage en droit belge, pour ensuite examiner la notion d'ordre public qui nous permettra d'appréhender de manière plus précise les enjeux de l'arbitrage en matière fiscale. Enfin, nous expliquerons de quelle manière les litiges fiscaux entrent ou non dans le périmètre de l'arbitrage en examinant les matières qui sont soumises à l'arbitrage et les personnes qui peuvent être parties à une procédure arbitrale.

La notion d'ordre public est une notion primordiale qui tire son fondement de la loi. Cette notion est propre à chaque ordre juridique, qui l'interprète selon ses propres intérêts nationaux. Nous nous devons de souligner qu'il n'est pas possible de donner une définition précise et intemporelle de cette notion.

Nous essayerons simplement d'en dessiner les contours de manière pertinente dans les limites de la présente étude qui se rattache au domaine fiscal. Nous rédigerons des essais de définitions relatifs aux différents ordres juridiques qui seront envisagés dans les sections suivantes concernant les ordres publics belge, français et américain¹.

Comme nous l'avons mentionné, la notion d'ordre public est définie par le législateur. Il n'y a pas de critères qui permettent de le définir, en ce sens que l'ordre public est une notion profondément évolutive, qui s'attache aux considérations de son époque : qu'elles soient politiques², sociales ou encore, suivent les préoccupations de l'État. Par essence, il est fondamental que cette notion soit évanescence³ pour qu'elle s'inscrive toujours comme une évidence dans la continuité des considérations de l'époque.

¹ F. HENRY, « Les progrès de l'arbitrage : existe-t-il encore des pans entiers du droit qui, pour tous leurs aspects, ne peuvent donner lieu à l'arbitrage/arbitrabilité ? » in *Hommage à Guy Keutgen pour son action de promotion de l'arbitrage – Eerbetoen aan Guy Keutgen voor zijn inspanningen om arbitrage te promoten*, Bruxelles, Bruylant, 2013, note 21, pp. 189 et s.

² W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'ordre public et les droits de l'homme », *J.T.*, 1968, p. 659.

³ P. MALAURIE, « L'ordre public et les bonnes mœurs », *ibid.*, 1952, pp. 755 et s., cité par W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'ordre public et les droits de l'homme », *ibid.*, p. 660.

Ceci nous démontre l'importance accordée à la notion d'ordre public contenue dans la matière fiscale. Nous nous permettons de rappeler que la fiscalité a une dimension éminemment symbolique⁴ puisque c'est notamment grâce à cette fiscalité que les États modernes ont pu voir le jour. En Europe, nos systèmes constitutionnels se sont construits en opposition à la fiscalité de l'Ancien Régime : le système fiscal inégalitaire a été démis en limitant le pouvoir fiscal du souverain.

Peut-on en conclure que la protection assurée par l'ordre public dans les matières fiscales est absolue ? Et par conséquent, que les matières fiscales sont exclues par principe de la libre disposition des parties dans leur dimension contractuelle ? Absolument pas.

Ensuite, dans la seconde section, nous ferons l'inventaire des modes alternatifs de résolution des conflits déjà mis en place par le législateur et visant à apporter une solution amiable au litige qui oppose l'Administration fiscale et le contribuable qui peuvent être plus à propos, dans certains cas, qu'une solution judiciaire traditionnelle.

Bien que la loi fiscale soit en principe indisponible, car d'ordre public, la Belgique est un pays de compromis qui va envisager la possibilité de transiger sur des questions de fait⁵ en instaurant plusieurs outils à disposition du contribuable, notamment le service des décisions anticipées ou encore le service de conciliation fiscale chapeauté par un médiateur fédéral⁶, qui déjà citées, seront des notions détaillées dans la section 2 du présent chapitre.

⁴ V. SEPULCHRE, «Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années», *R.G.C.F.*, 2009/6, pp. 524 et s.

⁵ Et non de droit, car la loi fiscale est indisponible en vertu de l'article 170 de la Constitution.

⁶ Par exemple, l'article 50 C.I.R./92 autorise des accords sur le montant des frais professionnels ou encore l'article 342 C.I.R./92 permet au fisc d'établir des bases forfaitaires de taxation pour des secteurs particuliers.

Section 1. L'arbitrage en matière fiscale

Dans cette section, nous examinerons les origines de l'arbitrage en Belgique, la notion d'ordre public et son application en droit fiscal ainsi que les notions d'arbitrage dans ses composantes matérielle et subjective.

Sous-section 1.1 Origines de l'arbitrage en Belgique

La Belgique⁷ a toujours été un pays de compromis. Dans cet état d'esprit⁸, l'arbitrage y a toujours été envisagé d'une manière positive⁹. Le 20 janvier 1966¹⁰, une convention sur l'arbitrage est promulguée à Strasbourg et, dès 1972¹¹, le législateur belge approuve ce texte et l'incorpore dans l'ordre juridique belge¹² pour créer une sixième partie du Code judiciaire consacrée à l'arbitrage¹³.

Le législateur belge a adapté le 24 janvier 2013¹⁴ les dispositions sur les pratiques arbitrales dans l'objectif de leur insuffler une nouvelle dynamique et les moderniser¹⁵. Notre loi s'inspire désormais largement du modèle promulgué par la Commission des Nations-Unies¹⁶ pour le droit du commercial international¹⁷.

⁷ G. QUOISTIAUX, « Bruxelles, future capitale de l'arbitrage ? », *Trends Tendances*, 38e année, no 27-28, 4 juillet 2013, pp. 48 à 49 à la p. 49 : «D'après les défenseurs de cette loi, adoptée à l'unanimité au Parlement, positionner Bruxelles comme place forte de l'arbitrage est d'autant plus utile que l'arbitrage international est un marché en croissance».

⁸ G. KEUTGEN, «La nouvelle loi sur l'arbitrage», *J.T.*, 1998, pp. 761 et s.

⁹ X., «L'arbitrage», 10 octobre 2020, disponible sur <https://www.actualitesdroitbelge.be/droit-des-affaires/arbitrage/l-arbitrage/introduction-sur-l-arbitrage> (consulté le 10 octobre 2020).

¹⁰ Convention européenne de Strasbourg de 1966 portant loi uniforme en matière d'arbitrage.

¹¹ Loi du 4 juillet 1972 approuvant la Convention européenne portant loi uniforme en matière d'arbitrage, faite à Strasbourg le 20 janvier 1966 et introduisant dans le Code judiciaire une sixième partie concernant l'arbitrage, *M.B.*, 8 août 1972.

¹² G.-A. DAL, «*L'arbitrage en droit belge et international, t. I – Le droit belge, Bruxelles, Bruylant*», 2006, p. 23.

¹³ C. jud. du 10 octobre 1967 – Sixième partie : L'arbitrage, art. 1676 à 1723, *M.B.*, 31 octobre 1967.

¹⁴ Loi du 24 juin 2013 modifiant la sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage, *M.B.*, 28 juin 2013, art. 1676 à 1723.

¹⁵ G. KEUTGEN, «La réforme 2013 du droit belge de l'arbitrage», *R.D.I.D.C.*, 2014/1, pp. 65-112.

¹⁶ J.-M. JONET, «La réforme du droit belge de l'arbitrage : une nouvelle transposition de la loi type de la Commission des Nations-Unies pour le droit commercial international», in *Revue d'arbitrage et de médiation*, volume 3, numéro 2, pp. 65 à 79.

¹⁷ La Commission des Nations-Unies pour le droit commercial international a adopté la loi type en 1985 et l'a amendée en 2006. Pour les travaux préparatoires, voy. Projet de loi modifiant la sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2010-2011, n° 2743/001, p. 109.; rapport fait au nom de la commission de la Justice par M. Stefaan DE CLERCK.

Les principales nouveautés introduites par cette loi sont les suivantes¹⁸ : la décision rendue par le tribunal de première instance, suite à une demande en annulation de la sentence arbitrale n'est susceptible que d'un recours en cassation, le juge étatique ne peut annuler une sentence arbitrale que dans les conditions prévues par le Code judiciaire et la loi confirme que les parties peuvent organiser leur propre procédure d'arbitrage, ce qui accroît donc l'efficacité de ce mécanisme.

Le droit belge¹⁹ ne fait pas de distinction procédurale entre l'arbitrage national et l'arbitrage international. Le législateur belge a souhaité qu'il n'y ait pas de régime distinct afin que la loi ait vocation à s'appliquer à ces deux situations à partir du moment où le lieu de l'arbitrage se situe en Belgique, ou lorsque les parties en ont convenu²⁰.

La jurisprudence de principe des Cours et Tribunaux belges est favorable à l'arbitrage²¹, que ce soit dans l'exercice des pouvoirs du juge d'appui, dans le cadre de l'exécution des sentences²² ou du contrôle en annulation²³.

¹⁸ M. DAL, «La nouvelle loi sur l'arbitrage», *J.T.*, 7 décembre 2013, n° 6542, pp. 785 et s.

¹⁹ D. DE MEULEMEESTER, et H. VERBIST : «Arbitrage in de praktijk. Op basis van het CEPANI-Arbitragereglement van 1 januari 2013 en met verwijzingen naar deel VI van het Gerechtelijk Wetboek», Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 550.

²⁰ C. jud., art. 1676, §7.

²¹ G. KEUTGEN ET G.-A. DAL, «*L'arbitrage en droit belge et international*, t. II : *Le droit international*, Bruxelles, Bruylant, 2012, 797 p., p. 686, no 671.

²² Une sentence rendue en Belgique ne peut être attaquée que par un recours en annulation, pour des griefs limitativement énumérés, qui sont, à quelques nuances près, ceux prévus par la loi type CNUDCI (C. jud., art. 1717).

²³ Pour une discussion du concept de *favor arbitrandum* et de sa reconnaissance par les juridictions belges, voy. C. VERBRUGGEN «Réflexions sur la *favor arbitrandum* en droit belge», in D. DEMEULEMEESTER, M. BERLINGIN ET B. KOHL (dir.), *Liber Amicorum en l'honneur du Cepani – 50 ans de solution*, Wolters Kluwer, 2019, pp. 315 et s.

Pour rappel, une sentence CIRDI n'est susceptible d'aucun recours devant les tribunaux de l'État du lieu de l'arbitrage. Seuls peuvent être intentés contre une sentence CIRDI le recours en révision ou le recours en annulation devant un comité ad hoc tels qu'organisés par les articles 51 et 52 de la Convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre États et ressortissants d'autres États, signée à Washington le 18 mars 1965.

Sous-section 1.2 Introduction à la notion d'ordre public

§1^{er}. Les contours de la notion d'ordre public

Selon la Cour de cassation, l'ordre public est défini comme suit : « *L'ordre public, c'est l'état social caractérisé par la paix, la sécurité publique et la sûreté et sont d'ordre public les dispositions qui, assorties ou non de sanctions pénales, touchent aux intérêts essentiels de l'État ou de la collectivité ou qui fixent, dans le droit privé, les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique ou moral de la société* ».

Les facettes de l'ordre public peuvent être dessinées de manière à en comprendre les contours, cependant, il serait peu avisé de vouloir en embrasser le contenu de manière exhaustive. La loi en est la source principale²⁴.

Le droit est une science humaine et les conceptions politiques variées qui marquent les différentes législatures sont cristallisées dans le domaine juridique qui devient un témoin des mentalités des différentes époques²⁵. L'ordre public découle donc « *d'opportunité politique, sociale et l'ordre législatif s'inspire des préoccupations d'un moment, d'un intérêt de l'État, variable par nature ; il est un élément juridique instable*²⁶ ». L'origine de la notion d'ordre public étant établie, nous devons encore en exposer les différentes implications²⁷. Cette mission revient aux Cours et Tribunaux²⁸ à qui incombe la tâche de définir et de rechercher les intérêts essentiels de l'État qui sont intrinsèques au domaine juridique²⁹.

Dans cette hypothèse, la qualification d'une norme d'ordre public sera donnée par le juge et lie celui-ci. Celui-ci possède donc la possibilité d'indiquer le caractère d'une disposition légale

²⁴ Cass., 13 juin 1955, *Bull. et Pas.*, 1955, I, p. 1116; Cass., 17 décembre 1956, *ibid.*, 1957, I, p. 414; Cass., 27 juin 1963, *ibid.*, I, p. 1131; Cass., 15 juin 1965, *ibid.*, I, p. 1118; Cass., 21 octobre 1966, *ibid.*, 1967, I, p. 243; Cass., 3 novembre 1966, *ibid.*, 1967, I, p. 300: «La règle, suivant laquelle la voie de l'appel n'est pas ouverte contre une décision qui est, en vertu de la loi, rendue en dernier ressort, est d'ordre public».

²⁵ W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'ordre public et les droits de l'homme », *J.T.*, 1968, p. 659.

²⁶ MALAURIE, P. «L'ordre public et les bonnes mœurs» *Trav. Ass. H. Capitant*, 1952. pp. 755, 756 et 757, cité par GANSHOF VAN DER MEERSCH, W.J., «L'ordre public et les droits de l'homme», *ibid.*, p. 659.

²⁷ GANSHOF VAN DER MEERSCH, W.J., «L'ordre public et les droits de l'homme», *op.cit.*, p. 660.

²⁸ GANSHOF VAN DER MEERSCH, W.J., «L'ordre public et les droits de l'homme», *op.cit.*, p. 660.

²⁹ *Ibid.*, citant également le doyen Carbonnier.

lorsque la volonté du législateur a besoin d'être précisée³⁰. Il peut en indiquer le caractère supplétif, impératif ou d'ordre public³¹. Il est évident que ce choix posé par le juge tient compte des intérêts essentiels de la société, tels que les fondements moraux ou économiques³². La Cour de cassation reste souveraine quant à la vérification qu'elle y applique³³.

Nous ne pouvons que constater que la notion d'ordre public révèle les fondements caractéristiques d'un État³⁴ : elle est en réalité une modélisation des intérêts à ne pas transgresser pour assurer la protection à la fois des citoyens³⁵ et des intérêts supérieurs de l'État dont les normes de droit fiscal font partie.

§2. Précisions quant au champ d'application de l'ordre public fiscal

La notion d'ordre public mêle à la fois des aspects sociologiques et juridiques. Pour examiner de manière précise la potentielle convergence et la compatibilité entre les notions d'ordre public et de droit fiscal, nous nous pencherons sur une analyse en trois temps des différents champs d'activités juridiques dans lesquels la matière fiscale s'applique.

Pour poser les bases de ce travail, il nous semble important de s'attarder sur les diverses manières dont l'ordre public peut s'appliquer. Nous relevons particulièrement deux domaines qui pourraient nous aider à démêler l'interaction entre les modes alternatifs de résolution des conflits et l'ordre public fiscal.

D'abord, nous avons vu que l'ordre public vise à protéger les citoyens, c'est-à-dire qu'il peut être assimilé à la protection des citoyens considérés comme plus faibles. En effet, l'initiative

³⁰ HENKES, A. «Le droit fiscal et l'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour, in Rentrée solennelle de la Cour de cassation, 1^{er} septembre 2016, p. 21, disponible sur https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/mercuriale_2016.vers_.25.08.16.doc.pdf, (consulté le 10 avril 2020).

³¹ GANSHOF VAN DER MEERSCH, W.J., «L'ordre public et les droits de l'homme», *op.cit.*, p. 660.

³² Cass., 9 décembre 1948, *Bull. et Pas.*, I, 699, et RCJB, 1954, p. 251.

³³ Cass., 2 février 2015, *RG. C.13.0612.N.*

³⁴ Cass., 24 janvier 2013, *RG C.11.0371.F, Pas.* 2013, n° 57.

³⁵ Cela ne signifie évidemment pas qu'il ne puisse y avoir de discussion quant à savoir ce que recouvre exactement cet intérêt général. Voy. par exemple, en droit privé, la contribution de GHESTIN, J. «L'ordre public, notion à contenu variable en droit privé français», in *Les notions à contenu variable en droit*, sous la dir. de Ch. PERELMAN et R. VANDER ELST, Bruxelles, Bruylant, 1984, pp. 77-97. L'auteur y expose les évolutions de la notion qui ont été commandées par le développement économique et social des sociétés industrialisées.

malencontreuse de certains acteurs pourrait menacer l'équilibre socio-économique d'un État dont les citoyens pourraient être mis à mal par des arrangements contractuels abusifs.

Ensuite, l'ordre public a une place prépondérante concernant le rôle de la puissance étatique. Il garantit que la puissance publique ait la possibilité de veiller à ses intérêts, tout en n'abusant pas de ses prérogatives, c'est-à-dire en trouvant un équilibre entre les rapports concernant l'intérêt collectif et l'intérêt de la Nation³⁶.

Nous nous permettons également de rappeler que, même si le droit fiscal est une partie intégrante de notre vie quotidienne, nous examinerons plutôt le versant du droit fiscal en tant que «bras armé juridique» qui permet de poser des limites aux comportements des citoyens en matière fiscale³⁷.

Premièrement, nous pouvons analyser l'ordre public contractuel : cette notion évoquée à l'article 6 du Code civil a pour rôle de délimiter la liberté contractuelle des parties en posant les barrières de l'ordre public et des bonnes mœurs. La conséquence de cette disposition pour le droit fiscal est la suivante³⁸ : les accords passés entre les fonctionnaires du SPF Finances et le citoyen ne s'attachent pas au droit, mais bien aux éléments factuels³⁹ qui caractérisent la situation du contribuable. Il n'est pas possible d'établir un accord concernant l'impôt en lui-même, qu'il porte sur son taux ou son objet⁴⁰.

À titre d'exemple, nous pouvons citer l'interdiction du mécanisme d'acquiescement⁴¹ en matière fiscale, c'est-à-dire la faculté pour un justiciable de renoncer aux voies de recours sur l'affaire à laquelle il est partie. En effet, un contrat entre parties ne saurait avoir pour objectif

³⁶ P. ANCEL, «Arbitrage et ordre public fiscal», *Rev. arb.*, 2001, n° 2, spéc. p. 273.

³⁷ A. HENKES, «Le droit fiscal et l'ordre public !» So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour, in *Rentrée solennelle de la Cour de cassation*, 1^{er} septembre 2016, p. 41, disponible sur https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/mercuriale_2016.vers_.25.08.16.doc.pdf (consulté le 12 avril 2020).

³⁸ Cass., 20 janvier 1941, *Bull. et Pas.*, I, 1940-1942, p. 13.

³⁹ J. COUTURIER ET B. PEETERS, *Belgisch belastingsrecht in hoofdlijnen*, 13e éd., Antwerpen, Maklu, 2005, pp. 55-60, n° 20-26.

⁴⁰ Cass., 11 mai 1998, *F.J.F.*, n° 98/211 (évaluation d'un avantage en nature) ; M. DASSESSE ET P. MINNE, *Principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 53. La règle suivant laquelle l'administration fiscale ne peut valablement transiger que sur le fait n'est pas d'application en matière de douane où elle peut toujours transiger (cfr. art. 263 de la loi générale du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises ; M. DASSESSE ET P. MINNE, *Droit fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus*, 5e éd., Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 45.

⁴¹ C. jud., art. 1046 et 1047.

d'éluder les dispositions d'ordre public des lois fiscales⁴². Dans le cas où il serait tout de même acquiescé, l'acte sur lequel ce mécanisme s'appliquerait serait frappé de nullité absolue.

L'examen des accords qui peuvent être conclus entre l'Administration fiscale et le contribuable seront détaillés dans la section 2 du présent chapitre, lequel porte sur le service des décisions anticipées et le service de conciliation fiscale.

Deuxièmement, nous analysons la notion d'ordre public procédural. Nous l'avons vu, le juge a la faculté de définir les matières juridiques qui relèvent de l'ordre public, mais il a également l'obligation de soulever toute violation qui entacherait l'ordre public⁴³, toute violation serait également, comme pour l'analyse de l'ordre public contractuel, entaché de nullité absolue.

La conséquence du caractère d'ordre public du droit fiscal est que lorsqu'il y a un soupçon d'irrégularité susceptible de nuire aux intérêts du contribuable⁴⁴ ou si celui-ci a acquiescé⁴⁵, alors la nullité de l'acte en cause sera prononcée, et ce, dans un but de protection du contribuable.

Cependant, il existe des limites à ce principe : il ne peut pas y avoir de modification de l'objet du recours, c'est-à-dire de l'objet factuel en cause, et l'application de la norme d'ordre public ne peut pas conduire à aggraver la situation du contribuable⁴⁶.

De surcroît, le caractère public du droit fiscal dans sa composante contractuelle⁴⁷, tel que vu précédemment, implique que le juge⁴⁸ ne pourra pas être lié par un accord sur des points

⁴² Cass. 10 septembre 1968, *Bull. et Pas.*, 1969, I, p. 38.

⁴³ W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, «L'ordre public et les droits de l'homme», p. 658.

⁴⁴ Ainsi, la violation de l'obligation d'audition préalable du chômeur prévue à l'article 174 de l'A.R. du 20.12.1963 entraîne la nullité de la décision administrative même si cette violation ne nuit pas à ses intérêts (Cass., 24 mars 1986, *J.T.T.*, 1986, p. 474 et obs. de PH. GOSSERIES); pour une annulation nonobstant le désistement du requérant de son recours parce que l'estimant devenu sans intérêts, voy. C. E., DE MULDER, 36.167, 7.1.1991, R.A.A.CE., 1991, p. 10.

⁴⁵ Pour une annulation malgré l'acquiescement du requérant, voy. C.E., HENQUINET, 36.042, 18.12.1980, R.A.A.CE., 1990, p. 57.

⁴⁶ G. DE LEVAL ET J.-F. VAN DROOGHENBROEK, «Principe dispositif et droit judiciaire fiscal», *R.G.C.F.*, 2004/6, n° 39 et 40, pp. 38 et 39.

⁴⁷ F. STEVENART MEEÛS, «Le rôle du juge en cas d'accord avec l'administration fiscale», in *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010*, Bruxelles, Larcier, p. 176.

⁴⁸ A titre surabondant, un moyen fondé sur des dispositions d'ordre public pourra être présenté pour la première fois devant la Cour de cassation. Voy. Cette exception est toutefois soumise à une condition stricte : les éléments de fait nécessaires à l'appréciation d'un tel moyen doivent ressortir de la décision attaquée ou des pièces auxquelles la Cour peut avoir égard (Cass. 9 novembre 2007, *Pas.*, 2007, n° 543 ; Cass., 30 septembre 2002, *Pas.*, 2002, n°

juridiques entre le contribuable et l'Administration et il devra soulever d'office la contestation⁴⁹.

Troisièmement, la norme d'ordre public a également et de manière évidente, une fonction juridique et interprétative. Cet aspect de l'ordre public s'exprime spécialement au travers des règles qui déterminent la manière dont est établi l'impôt⁵⁰. Ces règles doivent être strictement observées⁵¹ et ne peuvent donc, en principe, être sujettes à interprétation.

Lorsque le juge transpose une règle juridique à une situation réelle, il est essentiel de déterminer la règle de droit qui est en jeu pour l'appliquer de la manière la plus diligente possible.

En effet, dans l'application du droit au fait, mission du juge du fond, et dans le contrôle de la légalité de cette action, le juge doit d'abord identifier la portée de la règle de droit qui est en jeu. Ce versant de l'ordre public déploie donc ses effets sur le plan de l'interprétation⁵² en ce que la loi fiscale est de stricte interprétation et seul le législateur, en principe, peut en préciser la portée⁵³.

L'identification de la portée de la règle de droit est nécessaire, car son interprétation est intrinsèquement dépendante des valeurs et de certaines conceptions propres à chaque époque⁵⁴, qui rejaillissent sur le sens donné au prescrit légal⁵⁵. L'interprétation de la norme légale peut, dans notre droit écrit, prendre l'expression de principes généraux dont le contenu n'est ni défini

489 ; Cass., 23 mars 2001, Pas., 2001, n° 160 ; Cass., 27 octobre 2000, Pas., 2000, n° 583 ; Cass., 16 septembre 1996, Pas., 1996, I, n° 312.

⁴⁹ D. LAMBOT, « L'étendue des pouvoirs du juge en matière d'impôts sur les revenus », in *Mélanges John KIRKPATRICK*, Bruxelles, Bruylant, 2004, n° 23, p. 470.

⁵⁰ LE TIBERGHIEN, *Manuel de Droit Fiscal 2013-2014*, Wolters Kluwer, 2014, n° 0191, p. 27.

⁵¹ M. DASSESSE ET P. MINNE, *Principes généraux et impôts sur les revenus*, op. cit., p. 53.

⁵² Cette démarche est aussi appelée herméneutique juridique ou encore sémantique juridique.

⁵³ P. DELNOY, *Éléments de méthodologie juridique*, De Boeck et Larcier, Bruxelles, 2006, n° 8, p. 47.

⁵⁴ J. BOULANGER, *Droit civil*, 1956, I, n°s 2 à 7, pp. 52 à 57. Pour un essai sur cette notion, voy. W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « Propos sur le texte de la loi et les principes généraux », in *discours prononcé à l'occasion de la rentrée solennelle du 1^{er} septembre 1970 de la Cour de cassation*, Pas., 1970, I, pp. 39 et s.

⁵⁵ Nous nous permettons de renvoyer à l'analyse de M. VAN DE KERCHOVE, « La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation », in *L'interprétation en droit*. Approche pluridisciplinaire, Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, 1978, pp. 13-50, spécialement la conclusion, p. 47, qui attribue à la doctrine du sens clair trois fonctions essentielles : une fonction de régulation, une fonction de justification et une fonction de dissimulation. Il postule que l'invocation du sens clair dissimule en réalité la pluralité d'interprétations possibles (fonction de dissimulation), par une manière de justification d'autorité (fonction de justification). Il faut donc rester absolument attentif au pouvoir donné à cette fonction d'interprétation.

de manière législative, ni de manière jurisprudentielle⁵⁶ et l'interprétation d'une même règle de droit peut évoluer en fonction de la conception de la notion d'ordre public en vigueur à ce moment, que ce soit directement par le législateur ou par le juge⁵⁷.

Sous-section 1.3 Arbitrabilité *ratione materiae*

Avant de nous plonger au cœur du sujet, nous devons déterminer les conditions suivant lesquelles il est possible, en Belgique, d'entamer un arbitrage, c'est-à-dire que nous devons nous demander comment conclure un contrat d'arbitrage, quelles en sont les conditions et comment déterminer les compétences de l'arbitre⁵⁸.

L'arbitrabilité est le terme par lequel est définie l'aptitude d'une cause à constituer l'objet d'un arbitrage⁵⁹. Cette question peut s'envisager sous deux points de vue différents : soit sous l'angle de la qualité de la personne partie à la convention d'arbitrage (arbitrabilité *ratione personae*), soit sous l'angle de l'objet de l'arbitrage (arbitrabilité *ratione materiae*).

Dans le premier cas, nous parlerons d'arbitrabilité subjective : la partie qui conclut une convention d'arbitrage a-t-elle le pouvoir de se soumettre à l'arbitrage ? Dans le deuxième cas, nous parlerons d'arbitrabilité objective : l'objet du litige est-il susceptible d'être tranché par voie d'arbitrage⁶⁰ ?

⁵⁶ Pour un essai sur cette notion, voy. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, «Propos sur le texte de la loi et les principes généraux», in *discours prononcé à l'occasion de la rentrée solennelle du 1^{er} septembre 1970 de la Cour de cassation*, Pas., 1970, I, pp. 39 et s.

⁵⁷ C. jud., art. 2 : «Les règles énoncées dans le présent code s'appliquent à toutes les procédures, sauf lorsque celles-ci sont régies par des dispositions légales non expressément abrogées ou par des **principes de droit** dont l'application n'est pas compatible avec celle des dispositions dudit code».

⁵⁸ B. HANOTIAU, «L'arbitrabilité», *R.C.A.D.I.*, 2002, t. 296, p. 39.

⁵⁹ J.-P. RACINE, *L'arbitrage commercial international et l'ordre public*, Paris, LGDJ, 1994, p. 25.

⁶⁰ M. KRINGS, «Les limites de l'arbitrage», in *Hommage à Guy Keutgen / Eerbetoan aan Guy Keutgen*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 213.

§1^{er}. Arbitrabilité *ratione materiae*

La condition d'arbitrabilité peut être définie comme «le périmètre de la soumission à l'arbitrage⁶¹», c'est-à-dire que la compétence arbitrale matérielle⁶² concerne l'objet du litige. Pour le formuler autrement⁶³ : cette condition constitue la sphère dans laquelle l'arbitre peut exercer valablement son pouvoir⁶⁴, et donc, de débiter une procédure d'arbitrage⁶⁵.

L'arbitrabilité *ratione materiae*⁶⁶ est la potentialité qu'une situation litigieuse soit soumise par des parties pour examen à un arbitre qui devra trancher cette problématique en rendant une sentence arbitrale. Les parties ont le pouvoir de soumettre leur différend à un arbitre après avoir conclu un aménagement contractuel pour ce faire. Le recours au mécanisme de l'arbitrage est donc bien une forme de justice privée, contractuellement établie.

La notion d'arbitrabilité est intrinsèquement liée à celle du mécanisme d'arbitrage. L'arbitrage est une justice privée qui tire ses pouvoirs de la volonté des parties. Son origine est donc exclusivement conventionnelle. L'arbitre sera désigné pour mettre un terme à un litige précis, les parties peuvent le lui soumettre simplement en raison du principe de la libre disposition de leurs droits⁶⁷.

Cependant, ce principe de libre disposition des droits est tempéré par les principes régissant l'ordre public. Nous pouvons user de nos droits à la condition que ceux-ci ne requièrent pas qu'une autorité publique doive intervenir⁶⁸.

⁶¹ L. RAVILLON, «Que reste-t-il du concept d'arbitrabilité?», in E. LOQUIN et S. MANCIAUX (dir.), *L'ordre public et l'arbitrage*, actes du colloque organisé à Dijon par le Cre midi les 15 et 16 mars 2013, Paris, LexisNexis, 2014, p. 57.

⁶² B. GOLDMAN, «Arbitrage commercial international», in *Jurisclasseur : Droit international*, fasc. 586-3, n° 7.

⁶³ P. LEVEL, «L'arbitrabilité», *Rev. arb.*, 1992, p. 220.

⁶⁴ Selon laquelle si le pouvoir est l'aptitude à faire quelque chose, la compétence désigne la sphère au sein de laquelle cette aptitude peut valablement s'exercer. Voir notamment sur ce point, J. COMBACAU, «Conclusion», in *S.F.D.I., Les compétences de l'État en droit international*, colloque de Rennes (2005), Paris, Pedone, 2006 (page ?) et P. MAYER, «Droit international privé et droit international public sous l'angle de la notion de compétence», *R.C.D.I.P.*, 1979, pp. 2 et s. (I), pp. 349 et s. (II), et pp. 537 et s. (III).

⁶⁵ B. HANOTIAU, «L'arbitrabilité des litiges dans l'ordre interne belge» in *Arbitrage et modes alternatifs de règlement des conflits*, Liège, C.U.P., 2002, pp. 98 et s.

⁶⁶ K.H. BOCKSTIEGEL, «Public policy and arbitrability», in *Comparative arbitration practice and public policy in arbitration*, Kluwer, 1986, p. 177.

⁶⁷ C. JARROSSON, «L'arbitrabilité: présentation méthodologique», *RJCom*, n° 01, 1996, p. 2. Pour une analyse concordante, RACINE, J.-B., *L'arbitrage commercial international et l'ordre public*, Paris, L.G.D.J., 1999.

⁶⁸ C. PANOU, *Le consentement à l'arbitrage, Étude méthodologique du droit international privé de l'arbitrage*, IRJS Edition, 2011, p. 106.

§2. Arbitrabilité *ratione territoriae*

Le principe d'ordre public est intrinsèquement lié au choix du lieu de l'arbitrage. Chaque pays définit individuellement certains intérêts comme essentiels et instaure une protection spéciale pour ceux-ci.

Par exemple, la Belgique et les États-Unis ne protègent pas leurs citoyens de la même façon.

Comme nous l'avons déjà mentionné, il n'y a pas de différence de traitement dans la législation belge concernant l'arbitrage national et l'arbitrage international⁶⁹. Cependant, nous pouvons les distinguer en ce que l'arbitrage national est un arbitrage dont la nationalité des parties, mais aussi le cas échéant d'autres éléments constitutifs, se rattachent à une juridiction particulière, nous nous situons dans une sphère nationale interne à une juridiction.

À l'inverse, l'arbitrage international implique soit des parties qui viennent d'États différents, soit des opérations s'exécutant dans des États différents. C'est-à-dire, comportant au moins un élément d'extranéité.

Quel que soit le type d'arbitrage, la procédure doit toujours être attachée à un endroit géographique qui est appelé le «siège de l'arbitrage». En effet, il est essentiel de savoir à quel ordre juridique se rattache une procédure d'arbitrage, car elle doit toujours se prévaloir d'une reconnaissance étatique pour exister en tant que mode contraignant de résolution et de connaître les limites d'ordre public qui s'attachent à cet État.

Ce rattachement géographique va également déterminer la *lex arbitri*, c'est-à-dire la loi de procédure qui va encadrer l'arbitrage⁷⁰ et qui va donc déterminer si le litige pourra entrer ou non dans le périmètre de l'arbitrage en fonction de l'ordre public national du lieu choisi pour être le siège de l'arbitrage.

⁶⁹ Contrairement à la France qui opère effectivement une distinction.

⁷⁰ Par exemple, si le lieu de l'arbitrage est en Belgique, les règles de procédure belges s'appliqueront au litige en apportant un soutien, une aide à l'exécution ou encore le juge belge pourra opérer à une révision de la sentence arbitrale. Ce rattachement géographique est déterminé contractuellement par les parties.

§3. Impact du droit fiscal dans les litiges privés et leur degré d'arbitrabilité

Selon l'état actuel du droit, il est possible de transiger sur l'impact des dispositions fiscales entre particuliers à la condition que les normes de droit fiscal soient considérées comme accessoires à la qualification juridique principale.

Nous examinerons un principe comparable en droit français et l'arrêt *Danton Défense*⁷¹ qui a ouvert la porte à l'arbitrabilité concernant les matières fiscales accessoires au contrat.

Citons à titre illustratif quelques exemples pour mieux cerner ce que peuvent faire les parties en Belgique et les limites des actes qu'elles peuvent poser, au travers de deux exemples.

Premièrement, les parties peuvent, par accord, se répartir contractuellement la charge fiscale. Les autorités fiscales ne sont pas liées par cet accord⁷². Une telle disposition contractuelle n'a pas d'impact pour les autorités fiscales : pour elles, le contribuable et la dette fiscale restent identiques, comme le prévoit la loi⁷³. Toutefois, l'accord entre les parties s'applique dans son intégralité. Dans les accords concernant les fusions ou les transferts d'entreprises, des garanties sont souvent données pour le paiement des créances ou des dettes fiscales du passé. Si une partie ne respecte pas cet accord, conteste l'interprétation de l'accord ou remet en cause le montant dû, le litige peut être porté devant des arbitres⁷⁴.

Deuxièmement, le droit de la preuve, peut avoir une dimension fiscale. En France, par exemple, une disposition légale du Code général des impôts français annule les contre-lettres concernant le «prix réel» d'un bien vendu. Les arbitres, dans l'affaire *Danton Defense*, ont été invités à annuler un document sur la base de cette règle fiscale⁷⁵. Dès lors et de manière similaire⁷⁶, en

⁷¹ CA Paris, *SNC Danton Défense C. SA Cotelte*, Bella et Delpha, *Rev. arb.*, 1994, n° 2, p. 397.

⁷² Par exemple, l'article 261 C.I.R./92 détermine par qui la retenue à la source doit être effectuée, l'article 251 C.I.R./92 le dispose en ce qui concerne les droits d'enregistrements, l'article 58 C.I.R./92 le dispose concernant la T.V.A.. Voy. également Liège, 26 novembre, 1981, *F.J.F.*, 82/79.

⁷³ Nous faisons ici la distinction entre l'obligation à la dette et la contribution à la dette. La contribution à la dette peut être transférée et due par un autre contribuable que celui qui était initialement tenu.

⁷⁴ D. DEMEULENAERE, «Arbitrale bevoegheidsen rechtsmachtspecten in het kader van koop-verkoop-overeenkomsten van aadelen», *T.P.R.*, 1995, p. 439.

⁷⁵ L'exemple fait directement référence à l'arrêt *Danton Defense* cité précédemment, les arbitres avaient décidé que l'article 1840 du Code général des impôts français ne s'appliquaient pas, car les faits étaient qualifiés différemment. Voy. Arrêt de la Cour d'appel de Paris du 20 mai 1994, *Rev. Arb.*, 1994, p. 397.

⁷⁶ M. COZIAN, «Arbitrage et incidences fiscales des clauses de garanties du passif», *Rev. Arb.*, 2001, p. 289

droit belge⁷⁷, les arbitres sont souverains dans l'appréciation de la preuve qui leur est apportée et peuvent par conséquent ignorer un élément de preuve s'il n'est pas valable ou n'a pas de valeur probante en l'absence de formalités ayant des implications fiscales⁷⁸ (par exemple, l'enregistrement).

Envisageons les actes que peut poser l'Administration fiscale par rapport à un particulier : la transaction, la surséance indéfinie de l'impôt et le mécanisme de l'acquiescement.

Premièrement, une transaction peut être accordée par l'Administration fiscale au profit d'un contribuable. Au vu de l'article 172 de la Constitution⁷⁹, cette possibilité peut paraître aux antipodes de la volonté du législateur. Cependant, si aucun privilège ne peut être accordé en ce qui concerne l'impôt en tant que tel, les accessoires de l'impôt peuvent faire l'objet d'une certaine marge de manœuvre.

L'Administration fiscale peut octroyer une remise ou une modération des éléments accessoires que sont les intérêts moratoires ainsi que les accroissements d'impôts avec une marge discrétionnaire dans son chef⁸⁰. La proposition de transaction par l'Administration fiscale est donc limitée et ne peut porter atteinte au principe même de l'impôt. En ce sens, l'Administration dispose du même type de pouvoir en concluant cet accord informel, qu'en procédant à une décision de *ruling* dans le cadre du service des décisions anticipées, service que nous approfondirons dans la section suivante.

Deuxièmement, une surséance indéfinie d'impôts peut être accordée par le fonctionnaire en charge de recouvrer les impôts dus par le contribuable. Ce mécanisme a été introduit par une disposition légale dans le Code d'impôt sur les revenus par une loi de 2004⁸¹ et vise les situations où un contribuable n'est pas en mesure de s'acquitter du montant qu'il doit à l'État.

⁷⁷ J.-P. LE GALL, «Fiscalité et arbitrage», *Rev. Arb.*, 1994, p. 3.

⁷⁸ DICEY, MORRIS & COLLINS, «*The Conflict of Laws*», Sweet & Maxwell, vol. I, 2000, n° 5-029.

⁷⁹ L'article 172 de la Constitution dispose qu'« *Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi.*».

⁸⁰ Voy. par exemple, pour les amendes administratives, J. KIRKPATRICK ET S. NUDELHOLC, « Le contrôle judiciaire des amendes fiscales et le principe de proportionnalité », note sous Cass., 5 février 1999, *R.C.J.B.*, 2002, p. 573.

⁸¹ Loi-programme du 27 décembre 2004, *M.B.*, 31 décembre 2004, art. 332 et 333.

Dans ce cas de figure, le fonctionnaire abandonnerait les actes de poursuites infructueux et coûteux pour l'État. Dans les faits, l'impôt reste dû, mais ne sera plus réclamé⁸².

Nous tenons également à souligner, que bien que la surséance puisse présenter des traits similaires au mécanisme de la transaction exposé ci-avant, la différence la plus saillante est que la surséance est indéfinie, l'impôt reste dû, c'est-à-dire qu'il ne sera jamais payé, mais que la dette reste bien présente, tandis que pour la transaction la dette s'éteint puisque l'impôt est payé. Toutefois, lorsque la surséance est incorporée dans un règlement transactionnel et que les effets de ce dernier aboutissent à une exonération ou à une modération de l'impôt, cette mesure pourrait être considérée comme contraire au prescrit de l'article 172 de la Constitution.

La Cour constitutionnelle n'ayant pas tranché le débat⁸³, ce dernier reste ouvert, bien qu'il soit envisageable que ce mécanisme constate uniquement l'incapacité de payer du contribuable, il n'y a pas de violation comme le montant de l'impôt est laissé intact.

Troisièmement, l'acquiescement que nous avons précédemment expliqué n'est, par principe, pas possible lorsqu'il s'agit d'un litige concernant des dispositions d'ordre public, ce que la Cour de cassation a confirmé⁸⁴ à plusieurs reprises. Cette règle s'applique également en matière fiscale⁸⁵ comme mentionné *supra*.

⁸² En quelque sorte, c'est la continuité de l'ancienne pratique administrative de l'admission en décharge.

⁸³ Un recours en annulation a en effet été formé, qui dénonçait la violation de l'article 172 de la Constitution, séparément et en combinaison avec les articles 10 et 11. Dans son arrêt, la Cour constitutionnelle ne s'est cependant pas prononcée au fond. Elle a accueilli l'exception d'irrecevabilité opposée par le conseil des ministres, déduite du défaut d'intérêt du recours formé par un contribuable sur la foi de sa seule qualité de contribuable. Le premier moyen, pris de la violation de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, soutenait qu'il est porté atteinte à la garantie constitutionnelle prévue par cette disposition en ce que le directeur des contributions se voit conférer le pouvoir d'accorder la surséance indéfinie au recouvrement des impôts. Dans le deuxième moyen, le requérant faisait valoir que le non-respect de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution viole également les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'une catégorie de contribuables se voit privée de la garantie que nul ne peut être exonéré d'un impôt sans que cette exonération ait été décidée par une assemblée délibérante démocratiquement élue. Voy. C. Const., n° 2006/79, 17 mai 2006.

⁸⁴ Voy. notamment Cass. 28 janvier 1999, *RG C.97.0332.F*, Pas. 1999, n° 48; Cass. 19 septembre 2002, *RG C.01.0302.F*, Pas. 2002, n° 462; Cass. 12 avril 2007, *RG C.05.0489.F*, Pas. 2007, n° 181.

⁸⁵ En matière de T.V.A., voy. Cass. 14 janvier 2011, *RG F.09.0122.N*, Pas. 2011, n° 39; Cass. 19 septembre 2013, *RG F.12.0171.N*, Pas. 2013, n° 466.

Sous-section 1.4 Arbitrabilité *ratione personae*

Une autre question se pose : qui peut soumettre un litige au tribunal arbitral ? La notion que renferme le concept d'arbitrabilité englobe également celle de la qualité des parties qui souhaitent soumettre un litige au mécanisme de l'arbitrage.

Après avoir établi les prérequis matériels et territoriaux qui nous permettent de faire entrer l'arbitrage dans le périmètre du droit fiscal, la question suivante s'impose à nous : comment reconnaît-on une question de droit fiscal et jusqu'où l'arbitrage en matière fiscale peut-il se développer ?

En Belgique, le Code judiciaire prévoit : *«quiconque a la capacité ou le pouvoir de transiger peut conclure une convention d'arbitrage⁸⁶»*.

A priori, toute personne qui jouit pleinement de ses droits a donc la capacité d'être partie à une convention arbitrale. Ce principe est tempéré par une exception partielle en ce qui concerne les personnes morales de droit public. Le Code judiciaire de 1970 leur interdisait en effet de recourir à l'arbitrage, exception faite de l'État qui peut conclure pareille convention lorsqu'un traité l'autorise à recourir à l'arbitrage⁸⁷. Les personnes morales de droit public pouvaient faire trancher leurs différends par la voie d'arbitrage lorsque la loi instaurait une exception.

Hormis ces deux exceptions, une personne morale de droit public belge ne pouvait jusqu'en 1998 valablement conclure une convention d'arbitrage, que ce soit dans l'ordre juridique interne ou dans l'ordre juridique international⁸⁸.

⁸⁶ C. jud, art. 1676, §2, al. 1^{er}.

⁸⁷ La Belgique ayant ratifié la Convention de Genève du 21 avril 1961 sur l'arbitrage commercial international, l'État belge a la faculté de conclure valablement une convention d'arbitrage pour la résolution de litiges nés d'opérations du commerce international au sens de l'article 1^{er} de cette Convention. En ce sens : Sent. arb., 18 novembre 1983, *J.T.*, 1984, p. 230. Cette sentence fut prononcée sur l'empire du libellé du texte de l'article 1676, 2° du Code judiciaire antérieur à la loi précitée du 19 mai 1998. La référence expresse à la possibilité pour l'État de conclure une convention d'arbitrage si un traité l'y autorise ne figure plus dans le texte actuel de l'article 1676 du Code judiciaire. La doctrine considère cependant que l'État peut toujours recourir à l'arbitrage puisque l'interdiction de principe d'y recourir s'applique «sans préjudice des lois particulières», or tout traité international fait l'objet d'une loi particulière d'adoption : G. KEUTGEN, «La nouvelle loi sur l'arbitrage », *J.T.*, 1998, p. 763 et D. LAGASSE, «L'Arbitrage et les entreprises publiques», in *L'arbitrage dans la vie des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 78.

⁸⁸ M. HUYS ET G. KEUTGENS, «*L'arbitrage en droit belge et international*», Bruxelles, Bruylant, 1981, n° 65, p. 66.

La réforme législative de la loi du 19 mai 1998 modifiant les dispositions du Code judiciaire relatives à l'arbitrage était à l'origine inspirée par l'objectif de favoriser l'arbitrage dans le plus grand nombre possible de secteurs⁸⁹. Il en a résulté un texte alambiqué qui traduit en réalité l'âpreté des débats parlementaires et des amendements successifs qui ont infléchi le projet initial, pour aboutir à une solution de compromis.

L'article 1676, §2⁹⁰ du Code judiciaire définit le champ personnel de l'arbitrabilité et ce texte doit être lu en relation avec l'article 1676, §1^{er}. Sans préjudice des autres modifications apportées par la loi du 19 mai 1998 qui furent parfois plus judicieuses, la formulation de ce paragraphe a été critiquée par tous les commentateurs⁹¹.

Le texte n'autorise en définitive les personnes morales de droit public à recourir à l'arbitrage que «pour le règlement de différends relatifs à l'élaboration ou à l'exécution d'une convention» ; en outre cette permission, accordée par le législateur, est assortie de diverses conditions. Pour ce qui concerne les personnes morales de droit public, l'analyse implique que le différend contractuel ou précontractuel doit être de ceux sur lesquels il leur est permis de transiger.

Cet obstacle à l'arbitrage dans cette matière reste d'autant plus injustifiable qu'il n'existe pas lorsqu'apparaît un élément d'extranéité⁹² : il suffit que la personne morale de droit public ait contracté avec une entreprise étrangère pour que l'arbitrage lui soit accessible dans le cadre de cette convention. La question mériterait donc un jour d'être posée à la Cour constitutionnelle afin de savoir si cette différence de traitement satisfait au prescrit constitutionnel d'égalité.

⁸⁹ Projet de loi modifiant des dispositions du Code judiciaire relatives à l'arbitrage, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1374/3, p.5., rapport au nom de la Commission de la justice par M. VANDENBOSSCHE.

⁹⁰ Art. 1676, C. jud. : « § 1er. Toute cause de nature patrimoniale peut faire l'objet d'un arbitrage. Les causes de nature non-patrimoniale sur lesquelles il est permis de transiger peuvent aussi faire l'objet d'un arbitrage. § 2. Quiconque a la capacité ou le pouvoir de transiger, peut conclure une convention d'arbitrage. »

⁹¹ Dès la publication de la loi, G. KEUTGEN dénonçait les lacunes du texte et les dérives auxquelles il allait conduire : KEUTGEN, G., « L'arbitrage et les personnes morales de droit public – une interprétation extensive de l'article 1676 du Code judiciaire », *R.C.J.B.*, 1998, p. 406, n° 23 : « *En définitive, la loi est décevante car si elle contient une certaine avancée en faveur de la possibilité pour les pouvoirs publics de recourir à l'arbitrage, elle demeure en retrait par rapport à la doctrine et aux exigences de la pratique. La longueur de la formulation du paragraphe 2 de l'article 1676 nouveau cache mal la méfiance que l'arbitrage continue à susciter. L'approche négative du texte (« les personnes morales de droit public ne peuvent toutefois conclure une convention d'arbitrage que [...] ») en est d'ailleurs l'expression visible ».*

⁹² RENDERS, D. et BOMBOIS, T., « L'arbitrage en droit public belge », in *L'arbitrage en droit public*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 25 et s. , spéc. pp. 71 à 87.

Section 2. Autres modes alternatifs de résolution de conflits en Belgique⁹³

Sous-section 2.1 Le service des décisions anticipées

§1^{er}. Objectifs et missions du service des décisions anticipées

Un des rôles de l'Administration fiscale est de clarifier les intentions du législateur pour que les objectifs de la loi soient compréhensibles pour le contribuable. Ces explications peuvent prendre la forme de circulaires administratives ou encore de réponses ministérielles à des questions parlementaires⁹⁴.

L'Administration fiscale ne pouvait pas, avant le 1^{er} janvier 2005, prendre de décisions juridiquement contraignantes concernant l'application de la loi fiscale, étant donné que celle-ci est d'ordre public et doit respecter le principe de la légalité de l'impôt. Pour donner la possibilité à l'Administration fiscale d'interpréter la loi fiscale de manière juridiquement contraignante, la législation a introduit un cadre légal spécifique en organisant le service des décisions anticipées⁹⁵ (ci-après, « S.D.A. »).

Depuis le 1^{er} janvier 2005, le contribuable peut en effet demander à l'Administration fiscale fédérale une décision anticipée, qu'on appelle également *ruling fiscal*⁹⁶, sur le traitement fiscal d'une situation ou d'une opération particulière, concernant « *l'application des lois d'impôts qui relèvent de ses compétences ou dont il assure le service de la perception et du recouvrement*⁹⁷ ».

⁹³ Nous remercions Monsieur Philippe LINS, Attaché au Service des décisions anticipées, qui a relu et apporté une véritable précision aux prochaines lignes.

⁹⁴ P.-F.COPPENS, «Le régime des décisions anticipées : aspects de procédure et questions d'actualité», 7 juillet 2020, disponible sur <http://www.coppensfiscaliste.be/le-regime-des-decisions-anticipees-aspects-de-procedure-et-questions-dactualite/>.

⁹⁵ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matières d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B.*, 31 décembre 2002.

⁹⁶ T. AFSCHRIFT, «Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées», *R.G.C.F.*, 2008/6, n° 5, p. 443. ; cons. D'URSEL et CHEUHON, *Le ruling*, 1994 et M. MORIS, *Le ruling ou accord préalable : l'état de la jurisprudence*, IDEFISC/thème.

⁹⁷ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matières d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *ibid.*, art. 20 à 28. Sur cette thématique, v. notamment J. THILMANY, «*De l'impôt des sociétés au nouveau système de décisions anticipées*», Bruxelles, Larcier, 2004.

La décision anticipée en matière fiscale est une décision par laquelle le SPF Finances détermine la manière dont les lois d'impôts s'appliquent à une situation ou à une opération bien précise qui n'a pas encore produit d'effet sur le plan fiscal. Ce *ruling fiscal* offre au demandeur une grande sécurité juridique : la décision du service des décisions anticipées vaudra pour tous les services du SPF Finances qui devront respecter cette décision⁹⁸. Cependant, aucune décision anticipée n'est possible si un contrôle fiscal, concernant le demandeur et la matière fiscale faisant l'objet de la demande, est en cours. Pour s'en assurer le S.D.A. interroge les services de contrôle compétents avant de prendre toute décision.

Une décision anticipée n'est pas possible dans certaines situations, notamment lorsque « *la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire sur le plan fiscal entre l'État belge et le demandeur* » ou lorsque « *la demande a trait à toute application d'une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites*⁹⁹ » .

En outre, en matière d'impôts sur les revenus, une décision anticipée est exclue lorsque des « *éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite* » se rattachent à un pays considéré comme un paradis fiscal ou que « *l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique*¹⁰⁰ ».

Ces décisions ont une portée individuelle et lient l'Administration pour l'avenir¹⁰¹ (en principe pour une durée de 5 ans), sauf s'il s'avère que la décision est basée sur des éléments inexacts ou n'est pas conforme aux normes supérieures (Traités, Constitution, lois)¹⁰². En revanche, elles ne lient pas les juridictions judiciaires.

⁹⁸ Service public Federal FINANCES, « Service des décisions anticipées en matière », 29 avril 2020, disponible sur <https://www.ruling.be/fr>, consulté le 5 juillet 2020.

⁹⁹ Citation textuelle de Monsieur Roland Rosoux, du service de conciliation fiscale lors du cours de procédure fiscale donné à l'Université catholique de Louvain, année 2018-2019.

¹⁰⁰ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *ibid.*, article 22.

¹⁰¹ Le *ruling* ne peut toutefois emporter une « exemption ou modération d'impôts » comme le dispose l'article 20 de la loi du 24 décembre 2002 qui reprend l'article 172 de la Constitution.

¹⁰² Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matières d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *ibid.*, article 23.

La durée de validité de 5 ans n'est pas un principe, elle est courante, mais peut être plus courte, jamais plus longue. Lorsqu'une opération projetée fait l'objet d'une décision positive, elle devra être réalisée dans un délai précis, généralement 1 an, ceci afin d'éviter qu'une décision valide une opération éloignée qui serait en contradiction avec la loi fiscale suite à une modification ultérieure de celle-ci

Par ailleurs, le Service des décisions anticipées estime qu'il n'est plus compétent pour rendre des avis concernant des demandes de décisions anticipées ou de régularisations relatives à des impôts régionalisés dont l'administration du contrôle et du contentieux ont été repris par les services administratifs régionaux, notamment, les droits de succession et d'enregistrement en Région flamande¹⁰³, laquelle a désormais institué son propre service de décisions anticipées.

§2. Aperçu quantitatif des demandes introduites au service des décisions anticipées

Depuis la création du service des décisions anticipées, le nombre de demandes augmente de manière presque constante chaque année. Le contribuable y a donc de plus en plus recours notamment dans le but de clarifier son régime fiscal et d'obtenir une certitude quant à celui-ci.

La possibilité d'introduire une demande de *prefiling*, qui est une introduction informelle concernant la validité de la demande pour un avis préalable aux membres du service des décisions anticipées, est introduit en 2007 et permet d'augmenter la rapidité de traitement des demandes qui seront traitées de manière formelle par la suite. Une partie des demandes de *prefiling* ne sont que des questions générales n'ayant dès l'origine pas vocation à donner lieu à un *ruling*. Voici un tableau concernant les différents types de demandes de *prefiling* et de *ruling* de 2003 à 2019 et en détaillant ce tableau, nous pouvons relever qu'une partie des demandes

¹⁰³ Suite au transfert à l'administration fiscale de la Région Flamande des droits de succession et des droits d'enregistrement, le service fédéral des décisions anticipées a perdu sa compétence en ces matières. Par décret du 17 juillet 2015 modifiant le Code flamand de la fiscalité (C.F.F.) il est permis au contribuable de s'adresser à un service de décision anticipée flamand analogue au service fédéral (C.F.F., art. 3.22.0.0.1 et 3.22.0.0.2). Depuis le 15 septembre 2015, il est aussi possible de s'adresser à ce service pour obtenir une décision anticipée dans un dossier mixte, c'est-à-dire un dossier où tant la Région que l'autorité fédérale sont compétent. Sur ce service de *ruling* régional, sa relation avec le service fédéral et sur la question, notamment, du caractère obligatoire pour le service fédéral de décisions du service flamand dans les dossiers mixtes, voy. S. SLAETS, « De Vlaamse rulingdienst, enkele bedenkingen... », *T.F.R.*, 2016, pp. 311 et s. ; P. HINNEKENS ET S. GOMMERS, « Vlaamse Rulingcommissie als antwoord op onstane leemte », *Fiscoloog*, 2015, n° 1439, p. 9.

de *prefiling* n'est pas suivie par l'introduction d'une demande de *ruling* devant le service des décisions anticipées :

Année	DEMANDES						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424
2016	935	636	299	882	602	280	1715	1056	659	1381	913	468
2017	1043	644	399	1002	619	383	2040	1232	808	1721	1047	674
2018	1260	789	471	1251	787	464	2071	1254	817	2073	1249	824
2019	1216	806	410	1248	828	420	2317	1413	904	1840	1090	750

104

Une partie des demandes de *prefiling* n'aboutira pas auprès du service des décisions anticipées. Ce phénomène s'explique par l'examen préalable d'une demande, le service va rendre un avis préalable et indiquer notamment les motifs d'irrecevabilité, les modifications à apporter à la demande pour que celle-ci soit recevable, ainsi que l'avis du service concernant la demande et en quoi celle-ci correspond ou non à la position du demandeur. Nous voyons ici le prorata des décisions qui ont soit été acceptées, soit classées sans suite, soit modifiées à la suite de l'introduction du *prefiling*.

PREFILING							
ANNEE	NATURE CLÔTURE						TOTAL
	DEMANDES		SANS SUITE		AVENANT		
	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%	64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%	68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%	65	3,5%	1840

¹⁰⁴ Service public Federal FINANCES, «Service des décisions anticipées en matière fiscale – rapport annuel 2019», disponible sur : https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/rapport_annuel_S.D.A._2019_fr_a4.pdf, consulté le 10 juillet 2020.

En détaillant ce tableau, nous pouvons relever qu'une partie des demandes de *prefiling* n'est pas introduite devant le service des conciliations fiscales. En effet, le service des décisions anticipées donne son avis concernant la demande et renvoie également à la législation concernée, que ce soit des circulaires administratives pour clarifier la situation ou une réponse à une question parlementaire. L'objectif de la réponse à cette demande est d'assurer la sécurité juridique quant au régime fiscal qui sera applicable à la situation du demandeur¹⁰⁵.

Sous-section 2.2 Le service de conciliation fiscale¹⁰⁶

§1^{er}. Objectifs et missions du service de conciliation fiscale

Depuis quelques années, les modes de résolution amiables des conflits sont au goût du jour et le Ministre des Finances lui-même a trouvé qu'il pouvait parfois y avoir, dans les contentieux fiscaux, matière à recourir à une procédure de conciliation. L'objectif était de diminuer le contentieux fiscal confié au pouvoir judiciaire, d'accélérer le traitement des réclamations et de mettre en œuvre un service indépendant.

Un nouveau service composé de fonctionnaires indépendants de l'administration régionale¹⁰⁷ est créé, il portera le nom de «service de conciliation fiscale», ces fonctionnaires constituant le service de conciliation fiscale (tout comme le S.D.A.) sont recrutés via une procédure de sélection au sein même du SPF Finances. Ce service n'est opérationnel que depuis 2010 et la volonté du législateur est de lui confier de plus en plus de pouvoirs.

Ce service peut intervenir en cas de litige persistant, portant sur l'établissement et le recouvrement des impôts relevant de la compétence du SPF Finances, en matière de contributions directes, de T.V.A., de droit d'enregistrement et de succession, de revenu cadastral ou encore de droit de douane et accises.

¹⁰⁵ Service public Federal FINANCES, «Service des décisions anticipées en matière fiscale – rapport annuel 2019», 29 avril 2020, disponible sur : https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/rapport_annuel_S.D.A._2019_fr_a4.pdf , p. 35. Consulté le 10 juillet 2020.

¹⁰⁶ Entretien avec Monsieur Roland Rosoux, du service de conciliation fiscale lors du cours de procédure fiscale donné à l'Université catholique de Louvain, année 2018-2019.

¹⁰⁷ Loi 25 avril 2007 portant dispositions diverses, *M.B.*, 8 mai 2007. Le service de conciliation fiscale a été créé par cette loi en 2007 sous l'impulsion de l'ancien ministre des Finances, Didier Reynders.

La conciliation fiscale ne peut avoir lieu que lorsque le contentieux est dans une phase administrative non clôturée. Le service peut donc être saisi uniquement à partir du moment où une réclamation régulière a été introduite auprès du directeur régional des contributions compétent.

Lorsqu'on introduit une demande de conciliation fiscale, elle a un effet suspensif sur le traitement de la réclamation administrative¹⁰⁸ (précédemment, lorsque le conseiller général n'était pas d'accord avec l'avis du service, il lui suffisait de remettre une décision pour que le service soit dessaisi).

Ce délai de suspension prend fin lors de l'approbation du rapport de conciliation par le Collège des conciliateurs fiscaux, et au plus tard un mois avant l'expiration du délai que le contribuable doit observer avant de saisir le tribunal à défaut de décision sur cette réclamation.

C'est l'absence de décision du Directeur Régional qui peut permettre au contribuable de saisir le tribunal (c'est pour cette raison que le délai d'un mois cité au début du paragraphe existe). Le dégrèvement éventuel dépendra des faits (si le contribuable est suivi par le tribunal) et le ré-enrôlement (en cas de dégrèvement) sera possible si aucune faute de procédure n'a été commise par l'Administration. L'avis du service de conciliation fiscale ne s'impose pas au Directeur Régional, qui peut y déroger de façon motivée.

Fiscalement, tout commence par un aveu du contribuable (la déclaration fiscale) et l'administration, dans les faits, utilise majoritairement les présomptions de l'Homme. Le rôle de ce service est de trouver un terrain d'entente entre les points de vue de l'Administration fiscale et du contribuable.

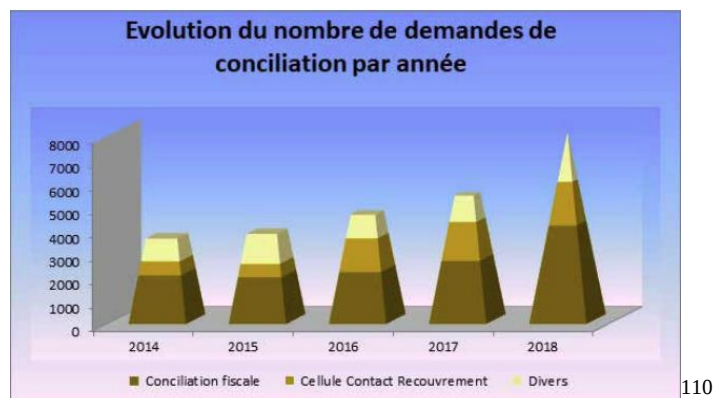
¹⁰⁸ L'effet suspensif fut l'une des initiatives visant à limiter le nombre de procédures judiciaires en matière fiscale. L'an dernier, une initiative législative a renforcé la position du service de conciliation fiscale. Et ce, par l'association d'un effet suspensif limité à toute demande de conciliation fiscale et par l'élargissement des compétences relatives aux litiges concernant le recouvrement d'impôts (Loi du 10 juillet 2017 renforçant le rôle du service de conciliation fiscale, *M.B.*, 19 juillet 2017).

§2. Aperçu quantitatif des demandes introduites au service de conciliation fiscale

Un des pouvoirs principaux de ce service est de suggérer des pistes légales pour mettre fin au litige entre le contribuable et l'Administration fiscale. Pour certains types de litiges, une tendance générale de «jurisprudence d'influence» se met en place, qui va dégager les tendances majoritaires en fonction du type de litige. Nous pouvons illustrer ceci par les droits d'auteurs. Certaines occupations professionnelles génèrent un pourcentage de créativité qui est inhérent à la fonction. Cette activité créative est quantifiée au moyen d'un pourcentage. Par exemple, le travail d'un architecte peut être qualifié de "droit d'auteur" pour 5 %, selon la jurisprudence du S.D.A..

Dans une très grande majorité de cas, soit environ 80 %, les conciliateurs fiscaux font changer l'Administration fiscale d'avis quant à leur interprétation de la situation fiscale d'un contribuable. Un autre pouvoir très important du service est que ses membres peuvent faire des suggestions concernant le fonctionnement de l'Administration pour en améliorer les services¹⁰⁹. C'est-à-dire qu'il arrive que l'Administration fiscale n'ait pas pris en compte certains éléments factuels relatifs à la situation du contribuable et le service a la possibilité de souligner ces éléments pour que ceux-ci soient pris en compte. Nous pouvons voir l'évolution du recours à ce service qui a cru de manière importante au fil des années.

¹⁰⁹ La conciliation fiscale est un service tout à fait autonome mais soumis à la loi. Nous pouvons signaler à l'administration certaines choses qui ne fonctionnent pas bien dans son fonctionnement. Par exemple : l'administration avait supprimé de tout document sur le revenu cadastral la mention de la possibilité de recours devant le service de conciliation fiscale.



110

En 2018, le Service de conciliation fiscale a reçu 7.971 nouveaux dossiers. Par rapport à 2017, le nombre de dossiers s'est accru de 2.637 demandes, soit une augmentation de 49 %. Ces nouveaux dossiers ont été ajoutés aux 1.715 dossiers en cours de traitement fin 2017, ce qui porte le montant total à 9.686 dossiers à traiter pour l'année 2018¹¹¹.

¹¹⁰ Service Public Federal FINANCES, « Service de conciliation fiscale – rapport annuel 2018 », 4 juillet 2020, disponible sur https://finances.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Rapport%20annuel%20Conciliation%20fiscale_F R_2018.pdf, p. 58

¹¹¹ *Ibid.*

CHAPITRE 2. ÉTUDE COMPAREE DE LA NOTION D'ARBITRABILITE EN MATIERE FISCALE

Dans notre premier chapitre, nous avons répondu à ces questions sous l'angle du seul droit belge. Comme nous avons pu le voir, les réponses varient en fonction de l'ordre public de l'État en question. Cependant, les apports des différents ordres juridiques entre eux ne sont pas négligeables et méritent d'être étudiés de manière plus minutieuse.

C'est pourquoi nous étudierons, d'une part, les ordres juridiques d'inspiration anglo-saxonne en prenant comme exemple les États-Unis, et d'autre part, les ordres juridiques d'inspiration romano-germanique comme la Belgique ou encore la France¹¹². L'influence interconnectée¹¹³ de ces systèmes est essentielle pour comprendre l'évolution de la matière de l'arbitrage. Nous procéderons à une étude comparée de ces systèmes pour mieux appréhender les apports que ceux-ci ont eu les uns sur les autres, en concentrant naturellement nos propos sur l'arbitrage en matière fiscale.

La question de l'arbitrabilité met en évidence de manière opportune la reconnaissance de la question d'ordre public juridictionnel comme critère déterminant pour l'analyse effectuée lors de ce chapitre. En effet, la compétence juridictionnelle est un attribut essentiel de l'État et il se conçoit que celui-ci interdise le règlement de certains litiges en dehors des juridictions étatiques¹¹⁴. Ce principe sera confronté à différentes évolutions à la fois législative et jurisprudentielle qui nous permettront de résoudre l'interrogation sous-jacente de notre travail : *«Les règles de droit fiscal peuvent-elles entrer dans le périmètre de l'arbitrage ?»*.

¹¹² C. OLLAT, «L'arbitrage commercial international face à l'ordre juridique étatique : étude comparée des droits français, américain et suisse», Université Paris II Panthéon-Assas, Institut de droit comparé, 2009, pp. 8 et s.

¹¹³ D. DE MEULEMEESTER, «The future of arbitration: the evolution of arbitration in the world and the quest for the most favourable law. Should we make a difference between national and international arbitration ?» in *Hommage à Guy Keutgen pour son action de promotion de l'arbitrage – Eerbetoan aan Guy Keutgen voor zijn inspanningen om arbitrage te promoten*, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 93 et s. *op. cit.*

¹¹⁴ B. HANOTIAU, «L'arbitrabilité», in *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, t. 296, La Haye, Martinus Nijhoff, 2002, p. 39.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il est important de rappeler brièvement les différentes philosophies des ordres juridiques qui vont nous retenir pour mieux comprendre l'évolution qu'ils vont connaître.

Les traditions romano-germaniques et anglo-saxonnes sont profondément différentes. La première est une transposition de la culture romaine et a façonné notre conception européenne de la notion d'État¹¹⁵. La tradition juridique romaine était «*au service d'une conception étatique de l'organisation et du fonctionnement du pouvoir politique, dont la caractéristique était sa permanence, transcendant les détenteurs du pouvoir*¹¹⁶». Dans cette logique civiliste, c'est une solution générale qui va être recherchée aux litiges présentés devant les juges qui tranchent en fonction d'un corpus légal organisé.

La fracture entre «le droit écrit» et la «jurisprudence» est moins nette dans les pays de *common law* que ne le laisse entendre la logique civiliste¹¹⁷. En réalité, nous constaterons dans les prochaines lignes¹¹⁸ que nous pouvons observer un mouvement de rapprochement et non d'opposition comme cela a pu être le cas dans le passé.

¹¹⁵ M. LECLERC, «Introduction générale», in *Les class actions, du droit américain au droit européen*, Bruxelles, Editions Larcier, 2012, p. 23.

¹¹⁶ A. WIJFFELS, *Introduction historique du droit – France, Allemagne, Angleterre*, PUF, 2010, p. 56.

¹¹⁷ R. BHALA, «The myth about stare decisis and international trade law (part one of the trilogy)», *The American University international law review*, 1999, vol. 14, n° 4, p. 914.

¹¹⁸ Il est à noter que ces rapprochements se font notamment, dans les pays de tradition anglo-saxonne et spécialement aux États-Unis, qu'il y a des sortes de «codes» qui reprennent par écrit des compilations générales, toutefois sans véritable organisation ni généralisation. En ce qui concerne les pays de tradition romano-germanique, le régime de la responsabilité extracontractuelle s'est construite de manière prétorienne, tant en France qu'en Belgique. Une totale altérité n'est donc pas envisageable et il faut garder à l'esprit que les différences traditionnelles doivent être nuancées, voy. D. FAIRGRIEVE ET H. MUIR WATT, *Common law et tradition civiliste : convergence ou concurrence?*, Paris, Presses universitaires de France, 2006, p. 16, ainsi que l'arrêt *Jand'heur*, Cass. ch. réun. 13 février 1930, à propos duquel il a pu être écrit que « cet arrêt est d'une exceptionnelle importance. Il y est décidé, d'une manière définitive, que l'article 1384, al. 1^{er} du Code civil édicte une présomption de responsabilité à l'encontre de celui qui a sous sa garde une chose qui a causé un dommage ». H. CAPITANT, F. TERRE ET Y. LEQUETTE, «Les grands arrêts de la jurisprudence civile», t. 2, Paris, Dalloz, 12^e éd., 2008, p. 384.

Section 1. En France

Sous-section 1.1 Arbitrabilité *ratione materiae*

Nous nous pencherons sur l'évolution graduelle de la notion d'arbitrabilité qui étendra¹¹⁹, petit à petit, son champ d'application en intégrant des matières qui en étaient exclues pour des raisons d'ordre public¹²⁰, avant d'étudier plus précisément la réforme du droit de l'arbitrage qui a eu lieu le 13 janvier 2013 par la promulgation d'un décret reprenant et synthétisant les différentes évolutions jurisprudentielles ayant eu lieu en France durant les dernières décennies

C'est ainsi que la matière fiscale, qui était jadis rigoureusement et systématiquement exclue de l'arbitrabilité *ratione materiae* pourra aujourd'hui faire l'objet d'un arbitrage sous les conditions que nous allons examiner.

Au départ, la potentielle compatibilité entre l'arbitrage et le droit fiscal n'est pas du tout envisagée¹²¹ par l'ordre juridique français. À titre surabondant, nous pouvons souligner que le principe veut que des tribunaux administratifs soient en charge de résoudre les différends concernant le domaine fiscal¹²² ; nous devons également souligner que cette attribution de compétences à ces tribunaux est d'ordre public¹²³.

Dès lors, comment est envisagé l'arbitrabilité d'un litige ? De manière similaire au droit belge (qui lui-même est d'inspiration française), l'arbitrage est codifié dans le code civil aux articles 2059¹²⁴ et 2060¹²⁵. L'article 2059 énonce un principe général d'arbitrabilité, tandis que

¹¹⁹ E. GAILLARD, «L'apport de la pensée juridique française à l'arbitrage international», communication donnée à Paris le 17 octobre 2016 à l'Académie des sciences morales et politiques.

¹²⁰ C. JALLAMION, «La tradition française de l'arbitrage», *RUDN Journal of law*, 2018, pp. 289 et s.

¹²¹ Code de procédure civile français, art. 1442 à 1527, Code de l'organisation judiciaire français, art. 411-4, al. 4, Code civil français, art. 2059 à 2061 et Code du travail français, art. L525-1 et s. désormais art. 2524-1 du nouveau Code du travail français.

¹²² A. GILDEMEISTER, «L'arbitrage des différends fiscaux en droit international des investissements», Bibliothèque de droit international et de l'Union européenne, tome 131, 2011, pp. 39 et s.

¹²³ C. JARROSSON, «L'arbitrage en droit public», *A.J.D.A.* 1997, n° 1, p. 16 ; Y. GAUDEMET, «Arbitrage et droit public», *Dr. Et Patrimoine*, 2002, n° 105, p. 83.

¹²⁴ Article 2059, du Code civil français : «Toutes personnes peuvent compromettre sur les droits dont elles ont la libre disposition.».

¹²⁵ Article 2060, du Code civil français : « 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'article 2060 énumère les restrictions limitant l'application de ce principe général et, ce faisant, exclut certains domaines dans lesquels les parties ne pourront pas librement disposer de leurs droits.

Pour autant, faut-il rigoureusement et systématiquement exclure les litiges à connotation fiscale ? Doit-on interpréter à la lettre les principes énoncés dans cet article ?

Pour répondre à cette interrogation, nous examinerons d'abord l'hypothèse où le fondement même du litige, c'est-à-dire son arbitrabilité *ratione materiae*, est d'ordre public et ensuite, nous examinerons l'hypothèse où les parties qui s'opposent sont un contribuable et l'Administration fiscale¹²⁶.

Cette interprétation restrictive de l'article 2060 a été celle du 19^e siècle en France et était l'opinion la plus répandue jusqu'à l'époque contemporaine où plusieurs arrêts ont eu une influence déterminante¹²⁷. Cette jurisprudence a eu pour conséquence que l'article 2060 n'exclut plus systématiquement l'ensemble d'un litige qui entretiendrait un lien avec l'ordre public.

C'est avec l'arrêt *Tissot*¹²⁸ rendu par la Cour de cassation, qu'a commencé ce revirement et qui a confirmé son interprétation¹²⁹ sans coup férir par la suite. L'enseignement de cet arrêt est double : d'une part, un litige ne peut être exclu du champ d'application de l'arbitrage uniquement en raison du lien qu'il connaît avec l'ordre public¹³⁰ et, d'autre part, en rendant cet arrêt, la Cour de cassation vide l'article 2060 d'une partie de sa portée juridique dans la partie puisqu'elle enlève cette notion de «matière qui relèvent de l'ordre public¹³¹».

l'ordre public. Toutefois, des catégories d'établissements publics à caractère industriel et commercial peuvent être autorisées par décret à compromettre.».

¹²⁶ Ce versant de l'arbitrabilité *ratione personae* sera examinée à la «Section 2. Arbitrabilité *ratione personae*».

¹²⁷ Cass., 9 janv. 1854, *D.P.* 185, 1, p. 69 ; Cass. Req., 7 nov. 1865, *D.P.* 1866, 1, p. 204 ; *D.P.* 6 juill. 1899, S. 1901, 1, p. 357 ; *D.P.* 1899, 1, p. 50

¹²⁸ Cass. Com., 29 nov. 1950, *Tissot*, *J.C.P.* 1951. IV, p. 5, S. 1951, I. 120, note ROBERT, *Recueil Dalloz* 1951, p. 170 ; *R.T.D. Civ.* 1951, p. 106, obs. HEBRAUD, *R.T.D. Com.*, 1951, p. 275, obs. BOITARD.

¹²⁹ CA Orléans, 15 février 1966, *Sté Jean Tardits et Cie C. Sté Wynmouth Lehr et Cie*, *Recueil Dalloz* 1966, p. 340 ; CA Paris, 15 juin 1956, *JCP* 1956.II.9419, note H. MOTULKY, *Rev. arb.* 1956 p. 97 ; CA Paris 9 janvier 1962, *J.C.P.*, 1962.II.12478 ; CA Paris 12 février 1963, *J.C.P.* 1963.II.13281, note P. LEVEL.

¹³⁰ E. MEZGER, «L'arbitrage et l'ordre public», *RTD*, com. 1948, p. 611.

¹³¹ E. LOQUIN, «L'ordre public et l'arbitrage», *Revue de jurisprudence commerciale*, 2018, p. 2.

Suivant cette interprétation, la notion d'ordre public qui s'attache aux dispositions légales n'est plus suffisante en elle-même à prohiber l'arbitrage¹³² et le contrôle de la conformité à l'ordre public s'effectuera au stade de la décision finale de l'arbitre, soit au stade de sa sentence¹³³.

Selon cette approche, les différends qui touchent à une question fiscale seraient exclus du champ d'application de l'arbitrage en ce que la fiscalité est une branche du droit qui concerne de trop près des intérêts publics. Or, le droit fiscal ne s'est jamais développé de manière autonome. Le droit fiscal s'adapte et évolue¹³⁴ notamment en fonction des évolutions législatives et jurisprudentielles de droit civil.

Dans une sentence arbitrale rendue le 17 novembre 1993, *Danton Defense*¹³⁵, précédemment évoquée, un tribunal arbitral avait été saisi sur une question de validité du contrat au regard de la loi fiscale : les parties suspectaient l'existence d'une contre-lettre¹³⁶. La question qui se posait alors aux arbitres était la suivante : le litige penchait-il plus vers une qualification civile ou vers une qualification fiscale, qui aurait rendu les arbitres incompétents¹³⁷ ? Cette réflexion nous renvoie au libellé même de cet article, ainsi qu'à la notion controversée de «matières relevant de l'ordre public».

En l'espèce, les arbitres ont penché vers la qualification fiscale accessoire de l'opération et ont rendu leur sentence sans que personne ne conteste leur compétence. La Cour de Paris a même rejeté par un arrêt du 20 mai 1994¹³⁸ le recours en annulation formé contre la sentence en se refusant à contrôler les faits et les qualifications. Par cette décision, la Cour de Paris a établi que la sentence ne violait pas l'ordre public¹³⁹.

¹³² 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.

¹³³ K. JESTIN, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France - États-Unis*, Université Paul-Cézanne, *Jurisdoctia* n°2, Aix-Marseille III, 2009, p. 80, https://old.jurisdoctia.net/pdf/numero2/aut2_JESTIN.pdf, consulté le 2 avril 2020.

¹³⁴ M. COZIAN, «Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal», in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1999, p. 3.

¹³⁵ C.A. Paris, *SNC Danton Défense c. SA Cotelle*, Bella et Delpha, *Rev. arb.*, 1994, n° 2, p. 397.

¹³⁶ Au sens de l'ancien article 1840 du code général des impôts, qui a été abrogé par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006.

¹³⁷ Les arbitres ont décidé que l'opération ne portait pas sur le prix d'immeuble, mais sur la cession de créances conditionnelle du droit de construire.

¹³⁸ C.A. Paris, 20 mai 1994, *SNC Danton Défense c. SA Cotelle*, Bella et Delpha, *Rev. Arb.*, 1994, p. 397.

¹³⁹ I. FADLALLAH, «Collected courses of the Hague Academy of international law», in *Recueil des cours*, tome 249, 1994, p. 389.

Les différentes évolutions concernant l'arbitrage des matières touchant à l'ordre public ont été intégrées dans le corpus législatif par un décret du 13 janvier 2011¹⁴⁰ mentionné en début de section. Cette réforme fait écho à l'évolution des dernières décennies et l'a cristallisée dans l'ordre juridique français¹⁴¹.

Comme nous l'avons étudié dans les lignes précédentes, au départ, il n'existait pas ou très peu de règles juridiques concernant directement l'organisation de l'arbitrage. Ensuite, par une série d'arrêts, la Cour de cassation a dessiné une conception libérale de l'arbitrage en matière internationale¹⁴², tandis que pour les juges nationaux, elle a ouvert la voie à une mise en œuvre pragmatique de sa jurisprudence.

Dans un colloque qui s'est tenu en 2013 «*Que reste-t-il du concept d'inarbitrabilité*¹⁴³ ?», il a été démontré que le concept d'ordre public présent dans la notion d'arbitrabilité tend à s'effacer pour laisser place à une notion «de présomption d'arbitrabilité» qui trouve sa source à la fois sur une approche favorable à l'arbitrage et sur la confiance des parties¹⁴⁴.

Pour renforcer notre démonstration de l'extension de la notion d'arbitrabilité, nous pouvons également citer l'arrêt *Labinal*¹⁴⁵ de la Cour d'appel de Paris du 19 mai 1993, dans lequel la Cour a jugé que : «*l'arbitrabilité du litige n'est pas exclue du seul fait qu'une réglementation d'ordre public est applicable au rapport litigieux (...) l'arbitre a la compétence pour apprécier sa propre compétence quant à l'arbitrabilité du litige au regard de l'ordre public international et dispose du pouvoir d'appliquer les principes et les règles relevant de cet ordre public, ainsi que de sanctionner leur méconnaissance éventuelle sous le contrôle du juge de l'annulation*¹⁴⁶».

¹⁴⁰ Cass. fr., 1^{re} ch. civ., 7 mars 1963, Gosset ; Civ. 1^{re}, 2 mai 1966, Galakis ; Cass. civ., 1^{ère} ch., 4 juillet 1972, Hecht, R.C.D.I.P., 1974, p. 82, note LEVEL ; J.D.I., 1972, p. 843, note B. OPPETIT.

¹⁴¹ Et modifie les dispositions légales relatives à l'arbitrage, voy. Les articles 1442 à 1527 du Code de procédure civile.

¹⁴² E. GAILLARD, «La jurisprudence de la Cour de cassation en matière d'arbitrage international», *Rev. arb.*, 2007, p. 709

¹⁴³ L. RAVILLON, «Que reste-il du concept d'inarbitrabilité ?», in *L'ordre public et l'arbitrage*, actes du colloque des 15 et 16 mars 2013 de l'Université de Bourgogne, Paris, LexisNexis, 2014 p. 57 et les références.

¹⁴⁴ G. PLUYETTE, «Le point de vue français», in *Journal des tribunaux du Luxembourg*, 2015, pp. 34-39.

¹⁴⁵ CA Paris, 19 mai 1993, *Rev. arb.*, 1993, p. 645.

¹⁴⁶ G. PLUYETTE, «Le point de vue français», *ibid.*, 2015, p. 35.

L'arrêt *Labinal*¹⁴⁷ reprend la jurisprudence *Tissot* sur l'acceptation du fait que l'ordre public n'exclut pas systématiquement l'arbitrabilité d'un litige. Nous rappelons que la Cour de cassation avait libéré les arbitres de l'obligation de surseoir à statuer quand une réglementation d'ordre public était prétendue applicable au litige¹⁴⁸.

Désormais, depuis l'arrêt *Labinal*¹⁴⁹, les matières arbitrables peuvent concerner des matières touchant à l'ordre public. L'apport de cet arrêt s'étend également en matière d'arbitrage international¹⁵⁰ et est confirmé par l'arrêt *Inserm*¹⁵¹ dont l'apport a permis d'élargir l'arbitrabilité des litiges de matières qui traditionnellement n'entraient pas dans le champ d'application de l'arbitrage¹⁵².

Sous certaines réserves, le droit de la concurrence¹⁵³, le droit de la propriété intellectuelle ou industrielle¹⁵⁴, le droit de la consommation¹⁵⁵ ou encore le droit international du travail sont désormais des matières potentiellement arbitrables, ce qui traduit de manière indéniable la confiance du juge étatique dans l'institution arbitrale et le respect de la volonté des parties.

¹⁴⁷ C.A Paris, 1^{re} ch. Suppl., 19 mai 1993, *Rev. Arb.*, 1993, n°645.

¹⁴⁸ I. FADLALLAH ET D. HASCHER, *Les grandes décisions du droit de l'arbitrage commercial*, Dalloz, Paris, 2019, p. 10.

¹⁴⁹ L'important réside dans la question de savoir si l'arbitre peut juger auparavant sur sa propre compétence et qu'en raison du principe d'autonomie de la clause compromissoire, il est judicieux de reconnaître le pouvoir de sanctionner la violation d'ordre public aux arbitres commerciaux internationaux. La volonté présumée des parties ne peut servir de justification au principe qui veut que le tribunal arbitral décide lui-même sur les objections à sa compétence. En jurisprudence, le sujet est très abordé. Deux arrêts de principe ont été rendus en la matière, dégageant ainsi le principe de compétence-compétence en droit français de l'arbitrage international. Ce qui a été confirmé par l'arrêt *Labinal*, pour les matières nationales et sera confirmé par l'arrêt *Ganz* pour l'arbitrage en matière internationale : «*en matière internationale, l'arbitre a compétence pour apprécier sa propre compétence quant à l'arbitrabilité du litige au regard de l'ordre public international et dispose du pouvoir d'appliquer les principes et règles relevant de cet ordre public, ainsi que de sanctionner leur méconnaissance éventuelle, sous le contrôle du juge de l'annulation*» (voy. C.A Paris, 1^{re} ch. Suppl., 29 mars 1991, *Rev. Arb.*, 1991, n°478). Ce principe a été tempéré par le très récent arrêt *Achmea* qui a tranché la question concernant l'ordre public européen lors de litiges relatifs à l'investissement concernant lequel il n'est pas possible de transiger par voie d'arbitrage. Cependant, cet arrêt ne concerne qu'un arbitrage CIRDI, à savoir précisément le traité entre la République slovaque et les Pays-Bas (voy. C.J.U.E., arrêt *Slowakische Republik c. Achmea BV*, 6 mars 2018, C-284/16.)

¹⁵⁰ H. ARFAZADEH, *Ordre public et arbitrage international à l'épreuve de mondialisation*, LGDJ, Paris, 2005, p. 46.

¹⁵¹ CE, 19 avril 2013, *Syndicat mixte des aéroports de Charente c. Sté Ryanair*, *Rev. arb.*, 2013, p. 761, note M. LAZOUZI.

¹⁵² Tribunal des conflits, 7 mai 2010, n° 3754, *Institut national de la santé et de la recherche médicale c/ Fondation Letten F. Saugstad*, rec. p. 580 ; AJDA 2010, p. 1564, étude P. Cassia ; RDI 2010, p. 551, obs. S. Braconnier ; RFDA 2010, p. 959, concl. M. Guyomar, et p. 971, note P. Delvolvé.

¹⁵³ Ce sont les arrêts *Arrêt Mitsubishi Motors Corp. v. Soler Chrysler-Plymouth, Inc.*, 473 U.S. 614, 624-28 (1985). et *C.J.C.E., Eco Swiss China Time Ltd c. Benetton International NV*, 1^{er} juin 1999, C-126/97.

¹⁵⁴ Cour d'appel de Paris, 28 février 2008, *Rev. arb.*, 2009, p. 168, note T. AZZI.

¹⁵⁵ Cass. fr., 1^{re} ch. civ., 21 mai 1997, *Rev. arb.*, 1997, p. 537, note E. GAILLARD.

Sous-section 1.2 Arbitrabilité *ratione personae*

L'autre versant de l'arbitrabilité est la compétence *ratione personae*, c'est-à-dire la qualité des parties qui introduisent le litige devant les arbitres. Dans l'interprétation première de l'article 2060, il est logique de déduire que les parties à la convention d'arbitrage national ne peuvent être des personnes publiques dont les intérêts seront peut-être mieux protégés par une justice étatique que par une justice contractuelle¹⁵⁶.

Cependant, lorsque le tribunal arbitral a été constitué pour rendre une sentence arbitrale entre deux personnes privées lui soumettant un litige de nature civile ou commerciale, que se passe-t-il lorsque le tribunal arbitral dépend de l'application d'une règle fiscale pour rendre sa sentence ?

Premièrement, les parties pourraient avoir prévu contractuellement qu'une des deux payerait totalement les impôts qui seraient dus après une opération quelconque¹⁵⁷. Comme nous l'avons vu, il n'est pas possible de convenir contractuellement¹⁵⁸ de qui sera le contribuable qui paiera l'impôt. Ce genre de contrat est donc frappé de nullité absolue¹⁵⁹.

Deuxièmement, une difficulté peut se présenter quand un juge fiscal est saisi concernant un litige qui contesterait le montant de l'impôt. La concurrence des compétences entre le tribunal arbitral et la justice étatique se pose puisqu'ils ne peuvent pas statuer en même temps. Dès lors, laquelle de ces deux instances devrait avoir la main ? L'arbitre devrait-il surseoir à statuer en attendant la décision du juge étatique ?

Cette question est délicate et la doctrine est nuancée quant à la réponse à y apporter¹⁶⁰. Il s'agirait d'une hypothèse où le tribunal arbitral, et par extension les arbitres, seraient

¹⁵⁶ Sur cette question voy. P. COUDIN, « Sur certains aspects fiscaux des conventions de garantie dans les cessions de droits sociaux », *JCP* éd. E, 1990.I.15691 ; J.-C. PAROT, « Fiscalité de la cession d'entreprise », éd. Banque, 1997, n° 308 et s.

¹⁵⁷ 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.

¹⁵⁸ M. COZIAN, « Arbitrage et incidences fiscales des clauses de garantie de passif », *Rev. arb.* 2001, n° 2, p. 289.

¹⁵⁹ Sur cette question voy. COUDIN, P., « Sur certains aspects fiscaux des conventions de garantie dans les cessions de droits sociaux », *ibid.* ; J.-C. PAROT, « Fiscalité de la cession d'entreprise », *ibid.*, 1997, n° 308 et s.

¹⁶⁰ K. JESTIN, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France - États-Unis*, Université Paul-Cézanne, *Jurisdactia* n°2, Aix-Marseille III, 2009, p. 76, https://old.jurisdactia.net/pdf/numero2/aut2_JESTIN.pdf, consulté le 2 avril 2020.

compétents *ratione materiae* pour connaître du litige, mais souffriraient d'incompétence dans la composante *ratione personae*¹⁶¹ ; il conviendrait donc que ceux-ci attendent avant de rendre leur décision.

Une partie de la doctrine estime que, lorsque les parties ont convenu contractuellement d'un accord pour transférer la charge de l'impôt¹⁶², l'arbitre doit réserver sa sentence en attendant que cet arrangement contractuel controversé soit tranché par les juridictions fiscales¹⁶³.

Cette opinion doctrinale est elle-même contestée en ce qu'elle pourrait sous-entendre que, comme l'arbitrage est en attente de la décision des juridictions judiciaires, la décision de l'arbitre pourrait être soumise à prescription. Cette possibilité est évidemment écartée lorsqu'aucune réclamation n'a été formée¹⁶⁴.

Il faut, bien entendu, envisager ces différentes hypothèses en bon père de famille. Cependant, l'alternative qui consiste à ce que l'arbitre attende jusqu'à ce que la juridiction fiscale se prononce pour que le tribunal arbitral puisse, à son tour, prononcer sa sentence nous paraît discutable, en ce sens que cela pourrait entraîner des risques de contradiction des décisions¹⁶⁵.

¹⁶¹ J.-P. LE GALL, «Fiscalité et arbitrage», *Rev. arb.*, 1994, n° 3, pp. 3 et s.

¹⁶² Sur cette question voy. COUDIN, P., «Sur certains aspects fiscaux des conventions de garantie dans les cessions de droit sociaux », *ibid.* ; J.-C. PAROT, Fiscalité de la cession d'entreprise, *ibid.*, n° 308 et s.

¹⁶³ P. ANCEL, *ibid.*, p. 280.

¹⁶⁴ K. JESTIN, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France - États-Unis*, Université Paul-Cézanne, Jurisdoctia n°2, Aix-Marseille III, 2009, p. 82, https://old.jurisdoctia.net/pdf/numero2/aut2_JESTIN.pdf, consulté le 2 avril 2020.

¹⁶⁵ 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.

Section 3. Aux États-Unis

Sous-section 3.1 Influence des principes de *common law*

Comme nous l'avons vu dans l'introduction de ce chapitre, les principes de *common law* reposent sur des principes fondamentalement différents que les principes civilistes¹⁶⁶, les ressources et mécanismes intellectuels sollicités dans la logique de *common law* sont profondément à l'opposé des principes civilistes. Schématiquement, il n'est pas recherché de solution générale et *a priori* aux problèmes juridiques rencontrés. Les litiges soumis devant le juge recevront une solution au cas par cas.

Dans les régimes d'inspiration anglo-saxonne, les généralisations sont vues avec méfiance et ces systèmes préfèrent «se cantonner volontiers dans une casuistique¹⁶⁷». Dans cette conception anglo-saxonne du droit, il est généralement admis que les principes de *common law* sont plus souples que les principes civilistes tels que nous les connaissons.

La *common law*¹⁶⁸ se distingue assez largement des systèmes d'origine romano-germanique¹⁶⁹, dits civilistes. La principale différence réside dans leurs conceptions du rôle du juge¹⁷⁰.

¹⁶⁶ A. GILLES, «Chapitre 9 – un droit sous influence», in *La définition de l'investissement international*, Bruxelles, Editions Larcier, 2012, pp. 273-300.

¹⁶⁷ G. MARTY ET P. RAYNAUD, *Droit civil*, t. 1, *Introduction générale à l'étude du droit*, Paris, Sirey, 2^e éd., 1972, note n° 361, p. 102.

¹⁶⁸ L'expression «*common law*» sera ici exclusivement utilisée dans son acception externe, c'est-à-dire en tant que «L'ensemble du système juridique qui est né en Angleterre il y aura bientôt mille ans et qui, depuis lors s'est répandu, selon des modalités bien diverses, dans une grande partie du monde.». E. PICARD, «Common law», in D. ALLAND ET S. RIALS (Dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France/Lamy, 2003, p. 239. Cette «famille» peut également être exprimée du point de vue d'un des aspects matériels de sa spécificité, en tant qu' «espace juridique qui regroupe différents pays dont le point commun est de reconnaître le juge comme source de droit.». A. GUINCHARD, «Sécurité juridique en *Common law*», in B. BOY, J.-B. RACINE ET F. SIRIAINEN (Dir.), *Sécurité juridique et droit économique*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 101.

¹⁶⁹ Ce type de système est désigné sous différentes appellations (droits civilistes, droit romanistes ou droits romano-germaniques). En réalité, il est difficile aujourd'hui d'envisager ces deux types de systèmes comme étroitement cloisonnés. En ce sens, voy. U. MATTEI, «Why the wind changed : Intellectual leadership in Western Law», in *American journal of comparative law*, 1994, p. 108.

¹⁷⁰ D'autre part, les juges des pays civilistes jouent un rôle tout à fait central dans la réception de la loi. Ils n'ont rien fait de moins que de construire par exemple un véritable régime de responsabilité extracontractuelle en interprétant l'article 1384, al. 1^{er} des Codes civils belge et français qui tirent les presque totalité de ces interprétations d'une construction prétorienne. Voy. en ce sens le cours de Monsieur Dubuisson à l'Université catholique de Louvain, sur la responsabilité extracontractuelle et l'arrêt *Jand'heur*, Cass. ch. réun. 13 février 1930, à propos duquel il a pu être écrit que «cet arrêt est d'une exceptionnelle importance. Il y est décidé, d'une manière définitive, que l'article 1384, al. 1^{er} du Code civil édicte une présomption de responsabilité à l'encontre de celui

Il est intéressant de noter que même si la tradition civiliste réunit un plus grand nombre de pays, les mécanismes et la logique de *common law* tendent à se répandre, à tel point que certains auteurs parlent d'une «américanisation du droit»¹⁷¹.

Les États-Unis ont instrumentalisé le droit¹⁷², l'ont modifié, en même temps que leur développement économique s'accélérait. Ce lien viscéral entre droit et économie est sans doute pour beaucoup dans le fait que ce soit ce pays qui ait enfanté la théorie de l'analyse économique du droit et que ce soit là qu'elle ait connu ses plus grands succès¹⁷³. La recherche du système juridique le plus approprié au développement économique existait déjà au 19^e siècle. C'est même elle qui a permis aux États-Unis de forger leur identité juridique¹⁷⁴.

Nous garderons en mémoire ces divers éléments et caractéristiques de la *common law* pour la suite de notre exposé. Ceci nous a permis d'esquisser la forme que pourra prendre son influence, mais ces éléments sont insuffisants à expliciter les canaux qu'elle pourra emprunter pour l'exercer, en d'autres termes, les formes qu'elle adoptera pour modéliser sa propension à s'affirmer comme modèle.

Sous-section 3.2 Vers une arbitrabilité des litiges de principe

Avant les années 1980, l'État fédéral des États-Unis prohibait le recours à l'arbitrage, car cela était jugé anticonstitutionnel¹⁷⁵. Cependant, depuis les années 1980 et spécialement depuis l'arrêt *Mitsubishi*¹⁷⁶, l'office¹⁷⁷ du Ministre de la Justice, encourage le recours aux règlements

qui a sous sa garde une chose qui a causé un dommage». H. CAPITANT, F. TERRE ET Y. LEQUETTE, «*Les grands arrêts de la jurisprudence civile*», *ibid.*, p. 384.

¹⁷¹ Voy. B. AUDIT, J.-C. MAGENDIE ET H. MUIR WATT, «L'américanisation du droit», in *Archives de philosophie du droit*, n° 45, 2001.

¹⁷² H. SCHWEBBER, «*The creation of American common law*», 1850-1880, Cambridge, Cambridge University Press, 2004, p. 2.

¹⁷³ H. MUIR WATT, «Propos liminaires sur le prestige du modèle américain», in *Archives de philosophie du droit*, 2001, t. 45, p. 33, pour qui les conceptions de «droit-outil» ont trouvé un terreau particulièrement fertile dans la *common law*. Dans le même sens, voy. ZOLLER, E., «*Introduction au droit public*», Paris, Dalloz, 2006, p. 168.

¹⁷⁴ H. SCHWEBBER, *ibid.*, note 1103, p. 296.

¹⁷⁵ Constitution fédérale, art. II, § 1, cl. 2. visant la dévolution du pouvoir judiciaire à la Cour Suprême ainsi qu'aux autres juridictions établies par le Congrès.

¹⁷⁶ Arrêt *Mitsubishi* 105 S. Ct. 3346, 1985, *Rev. Arb.*, 1986, p. 273.

¹⁷⁷ Il s'agit d'une agence ayant pour ambition l'amélioration et la modernisation des procédures judiciaires et administratives.

des conflits extrajudiciaires. Autrement dit, nous pouvons commencer à observer un changement de paradigme dans les mentalités américaines.

Comme nous venons de le mentionner, la pensée juridique a évolué sur cette question notamment à la faveur d'un arrêt prononcé par la Cour suprême des États-Unis le 2 juillet 1985 dans l'affaire *Mitsubishi*. La Cour suprême a admis le recours à l'arbitrage international dans un litige qui concernait la législation américaine *antitrust*.

La Cour suprême a souligné que les juges de l'ordre judiciaire auraient le pouvoir de contrôler l'application du droit *antitrust*¹⁷⁸ lors de l'examen de la sentence (soit dans le cadre d'un recours en annulation, soit dans le cadre d'une procédure d'exequatur). Par conséquent, ceux-ci ne peuvent pas contrôler en amont le fait que des parties conviennent d'un accord contractuel pour soumettre un différend à un arbitrage, il n'est donc pas possible d'opérer un contrôle des matières qui vont être soumises à l'arbitrage, et ce, au détriment de certaines parties qui peuvent être considérées comme faibles¹⁷⁹.

Avec cet arrêt *Mitsubishi*, nous assistons à un changement essentiel : une présomption générale d'arbitrabilité s'installe dans les mentalités.

C'est en 1995 que la doctrine suivie par le Ministère de la Justice sera abandonnée, le recours à l'arbitrage ne sera plus prohibé. L'arbitrage sera désormais conforme au prescrit constitutionnel. Désormais, les pouvoirs de l'arbitre découlent à la fois d'un texte légal et d'un contrat¹⁸⁰.

La vision américaine relative à l'arbitrage ne doit pas être confondue avec la conception européenne de l'arbitrage qui, traditionnellement, fait la distinction entre l'arbitrabilité *ratione personae* et l'arbitrabilité *ratione materiae*, comme nous l'avons vu dans la section précédente.

¹⁷⁸ C'est-à-dire, du droit de la concurrence.

¹⁷⁹ Nous pensons ici spécialement aux consommateurs et aux travailleurs, dont la situation sera exposée ci-après.

¹⁸⁰ P.-J. CARRIER, «*New Policy Regarding Arbitration of Government Procurement Disputes in the United States*», *Procurement Law Review*, 1996, CS 74.

Aux États-Unis, la notion d'«arbitrabilité»¹⁸¹ est présumée et ce n'est *qu'a posteriori* que celle-ci peut être réfutée¹⁸². C'est-à-dire, que selon la jurisprudence américaine, tout litige est potentiellement arbitral et leur philosophie est à l'opposé de la nôtre puisqu'il n'y a pas de possibilité qu'un arbitre puisse être saisi sur la matière litigieuse avant la survenance du litige, c'est donc une véritable présomption d'arbitrabilité qui s'est développée¹⁸³.

Dans notre vision continentale, la notion d'arbitrabilité désigne uniquement la potentialité d'un litige à être soumis à un arbitrage, et ce, indépendamment de toute considération au sujet de la convention d'arbitrage¹⁸⁴. Selon la jurisprudence américaine, il est donc nécessaire de vérifier si la clause d'arbitrage entre dans leur conception d'arbitrabilité et donc de déterminer si celle-ci est susceptible d'un règlement par voie d'arbitrage¹⁸⁵.

Avec l'arrêt *Mitsubishi*, la faveur est clairement à l'arbitrabilité en presque tous litiges : on présume que tout litige peut être arbitral jusqu'à preuve du contraire¹⁸⁶.

Certains pays formulent le principe de l'arbitrabilité sous la forme d'un principe général, sous réserve des exceptions déterminées par la loi¹⁸⁷. Dans cette première catégorie de législations, nous pouvons ranger notamment celles des États-Unis¹⁸⁸ vu qu'ils présument que le litige est arbitral.

Nul ne s'étonnera alors que les États-Unis soient parmi les pays dans lesquels l'arbitrage connaît les développements les plus remarquables. Aux États-Unis, l'arbitrabilité des litiges ne connaît que des limites très étroites. De nombreuses matières dans lesquelles une clause

¹⁸¹ B. HANOTIAU, «L'arbitrabilité et la favor arbitrandum : un réexamen», in *Journal du Droit International*, 1994, p. 899.

¹⁸² Sur le concept d'arbitrabilité aux États-Unis, voy. McLAUGHLIN, J.T., «Arbitrability : Current Trend in the United States», *Arb. Int'l*, 1996, p. 113; voy. également, STEMPEL, J.W., «A better approach to arbitrability », *Tulane Law Review*, 1991, p. 1377.

¹⁸³ W. PARK, «The Arbitrability Dicta in *First Options v. Kaplan*», *Arbitration International*, 1996, p. 137.?

¹⁸⁴ P. MBONGO, L. RUSSELL ET R. WEAVER, *Le droit américain dans la pensée juridique française contemporaine. Entre Américanophobie et Américanophilie*, Paris, Lextenso-Institut universitaire Varenne, collection « Colloques et Essais », 2013, p. 21.

¹⁸⁵ 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.

¹⁸⁶ J.-B. RACINE, *L'arbitrage commercial international et l'ordre public*, Paris, LGDJ, t. 309, 1999, p. 37.

¹⁸⁷ E. GAILLARD, «La vision américaine des sentences annulées au siège», *Rev. Arb.*, 2017/4, p. 1148 et s.

¹⁸⁸ De même que la Suisse et la République fédérale d'Allemagne, mais ces hypothèses ne seront pas traitées dans ce travail.

d'arbitrage conclue avant la naissance du litige serait nulle en Belgique et dans d'autres pays européens¹⁸⁹ peuvent faire l'objet de conventions d'arbitrage aux États-Unis.

Le risque des excès n'est cependant pas exclu : les clauses d'arbitrage peuvent figurer dans des conditions générales à peine lisibles, voire être imposées par le fournisseur après la conclusion du contrat si le professionnel s'est contractuellement réservé le droit de notifier certaines clauses contractuelles après la commande du consommateur, ce qui est licite selon le droit américain.

Une réaction en défaveur de l'arbitrage, en raison des excès de certains professionnels, s'exprime aux États-Unis. Début mai 2011, une proposition de loi « *Arbitration Fairness Act* » a été déposée au Congrès américain qui tend à modifier le *Federal Arbitration Act* en invalidant toute clause d'arbitrage conclue avant la naissance du litige, dans les matières du droit du travail et de la consommation, ainsi que dans toute matière mettant en cause des droits civils¹⁹⁰.

C'est-à-dire qu'un employeur pourrait inscrire dans le contrat de travail que tout litige qui surviendrait durant le contrat avec son travailleur serait soumis à l'arbitrage. Les litiges seraient donc traités de manière secrète et les autres travailleurs qui pourraient être dans une situation similaire n'auraient aucune idée ni du montant éventuellement octroyé au travailleur ni de l'issue du litige. Ce serait donc une protection en moins pour la partie faible qu'est le travailleur.

Cependant et heureusement, le *Fairness Arbitration Act* a été adopté par le Congrès le 3 juillet 2017 et invalide toute clause d'arbitrage conclue avant la naissance du litige pour ce qui concerne le droit du travail. Cela ne concerne qu'une partie du droit et nous devons rester attentif aux dérives que les modes alternatifs de résolution des conflits, et spécialement l'arbitrage, peuvent produire et diminuent en ce sens la protection dont les parties faibles ont besoin.

¹⁸⁹ Droit du travail, droit de la consommation, droit des assurances.

¹⁹⁰ H. R. 1374 – Arbitration Fairness Act of 2017, 115th Congress, 2017-2018.

CHAPITRE 3. ASPECTS INTERNATIONAUX DE L'ARBITRAGE EN MATIERE FISCALE

Lorsque nous avons étudié l'arbitrage d'un point de vue national que ce soit en Belgique, en France ou aux États-Unis, nous avons observé que celui-ci s'est développé corrélativement à la globalisation de l'économie, ainsi que grâce à l'influence croisée des différents ordres juridiques sur la construction des modes alternatifs de résolution des conflits.

Les aspects internationaux de l'arbitrage sont également influencés par l'aspect de «globalisation» mentionné. Depuis le siècle dernier, les échanges commerciaux se sont particulièrement intensifiés, les frontières ont été réduites *a minima* afin de favoriser le commerce international¹⁹¹. La globalisation de l'économie ne vise pas uniquement l'échange de biens, mais également l'échange de services.

En effet, nombre de travailleurs prestent leurs services à l'étranger, hors de leur pays d'origine, tout en restant fiscalement imposable dans celui-ci. Ils sont donc susceptibles de subir une double imposition de leurs revenus.

Nous analyserons dans la section 1, la réponse étatique propre à chaque État face à la complexité des lois fiscales concernant le secteur des services, spécialement en considérant la rédaction des conventions de double imposition (ci-après, « C.P.D.I. ») qui prévoient de nombreux recours à une procédure amiable, et organise notamment le recours à l'arbitrage pour éviter une double imposition au contribuable. Nous analyserons également la réactivité des C.P.D.I., notamment au regard de la crise sanitaire actuelle que nous sommes en train de vivre, qui a permis d'éviter la double imposition des travailleurs transfrontaliers.

Après nous être penchés sur les C.P.D.I., nous analyserons les Actions 14 et 15 du plan qui a été mis en place par l'organisation de coopération et de développements économiques (ci-après, «l'O.C.D.E.»), intitulé *Base Erosion and Profit Shifting* (ci-après, «plan B.E.P.S.»).

¹⁹¹ G.-C. GIORGINI, «Chapitre 17 - Les besoins du commerce international à l'ère de la révolution algorithmique» in *Le sens des libertés économiques de circulation*, Bruxelles, Bruylant, 2020, pp. 179-186

Ce plan, qui recense 15 Actions, vise à la fois la protection des États contre l'endettement, mais également la protection de leur base imposable.

Le plan B.E.P.S. a comme objectif de taxer les profits là où ils sont générés à l'endroit où se constitue la création de valeurs.

Nous analyserons brièvement l'influence spécifique des Actions 14 et 15 qui concernent les modes alternatifs de résolution des conflits et nous finirons cette section par une étude sur les différentes mesures de ce plan ainsi que leurs évolutions qui ont eu lieu après cette implémentation de ces mesures.

Section 1. Prévention de la double imposition

Sous-section 1.1 Les Conventions préventives de double imposition

La double imposition internationale trouve sa source dans l'exercice simultané par plusieurs États de leur souveraineté fiscale¹⁹². Cette souveraineté en matière fiscale signifie que chaque État peut lever des impôts, de manière indépendante, et en fixer librement les éléments constitutifs. Cette souveraineté est cependant limitée au seul territoire¹⁹³ de l'État en question et aux contribuables qui y sont attachés.

En outre, il doit exister un lien objectif et effectif entre le contribuable et le territoire de l'État taxateur¹⁹⁴. Le plus souvent, la double imposition des revenus ne concerne qu'une partie des revenus des contribuables. Par exemple, un contribuable taxé sur son revenu mondial dans un

¹⁹² La souveraineté peut être définie comme la puissance absolue et perpétuelle d'un État à régler ses affaires intérieures dans la poursuite de ses intérêts propres, indépendamment de l'autorité d'un autre État et dans les limites fixées par le droit international (Voir sur ce point A. ALEN, «*Algemene beginselen en grondslagen van Belgisch publiekrecht I*», Story- Scientia, Bruxelles, 1988, p.31).

¹⁹³ Concernant la problématique de la territorialité de l'imposition, voir notamment L. HINNEKENS, «*De territorialiteit van de inkomstenbelasting op nieuwe wegen en grondslagen*» in *Het Belgisch international belastingrecht in ontwikkeling. Nieuwe wegen voor het Belgisch international belastingrecht*, Kluwer Rechtwetenschappen België, G. Joseph e.a. (ed.), Deurne, 1993, pp. 1-136.

¹⁹⁴ M. LANG, «*Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*», Vienne, Linde Verlag, 2010, p. 23. La question de l'effectivité et de la portée de cette obligation pour les États de n'imposer que les ressources qui présentent un facteur de rattachement avec leur territoire est toutefois controversée. Certains auteurs estiment en effet qu'il ne s'agit que d'une limite juridique formelle, liée à l'application territoriale du pouvoir de contrainte, et non matérielle, portant sur la nature des critères de rattachement territoriaux pouvant être utilisés pour soumettre une ressource à imposition.

État, comme c'est le cas en Belgique, peut percevoir des revenus qui sont liés à un autre État en vertu du principe de territorialité¹⁹⁵.

C'est dans ce contexte que vont intervenir les C.P.D.I.. L'objectif de ces dernières est de favoriser la continuité des échanges, tout en limitant les phénomènes de double imposition entre États. Les C.P.D.I. visent généralement le phénomène de la double taxation juridique, à savoir la double taxation résultant de l'imposition simultanée, dans le chef d'une même personne, du même revenu, pour la même période imposable par au moins deux États¹⁹⁶.

À côté de la double imposition juridique, il y a également le phénomène de la double imposition économique, définie comme étant : «*la situation dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu*»¹⁹⁷.

Cette double imposition économique peut alors concerner les revenus versés par la filiale à la société mère tel que les frais de siège ou des dividendes¹⁹⁸. Le pays du siège de la filiale peut refuser la déduction de ces revenus de la base imposable de la filiale tandis que l'État du siège de la société mère peut inclure ces mêmes revenus dans la base imposable de la société mère.

En concluant une C.P.D.I., les États donnent leur consentement pour limiter leur compétence fiscale¹⁹⁹. Ceci présuppose que chacun des États ait des règles juridiques établissant des

¹⁹⁵ Il peut s'agir, par exemple, de la double taxation de dividendes versés par une société non résidente, perçus par un résident personne physique belge.

¹⁹⁶ L'hypothèse de la double imposition économique, selon laquelle un même revenu est taxé dans le chef de plusieurs personnes (par des sociétés établies dans des États distincts, mais appartenant au même groupe) n'est en principe pas visée par les C.P.D.I..

¹⁹⁷ E. TRAVERSA, «*La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites*», Larcier, Bruxelles, 2013, p. 283.

¹⁹⁸ Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L. 345/8, 29 décembre 2011.

¹⁹⁹ Cependant, il est intéressant de noter que deux États peuvent également convenir de laisser subsister une situation de double imposition. En ce sens, on peut remarquer que les versions du modèle O.C.D.E. postérieures à 1977 ne font plus référence à la prévention de la double imposition dans leur intitulé. La raison invoquée dans le commentaire O.C.D.E. est le fait que le modèle poursuit d'autres finalités que la prévention de la double imposition.

impositions sur des sources transfrontalières de revenus²⁰⁰, une C.P.D.I. ne pouvant créer seule un pouvoir d'imposition²⁰¹.

La Belgique a signé des conventions bilatérales préventives de la double imposition avec de nombreux États²⁰². À l'heure actuelle, une centaine de C.P.D.I. entre la Belgique et d'autres États sont en vigueur²⁰³. Nous devons également mentionner que certaines règles juridiques nationales belges²⁰⁴ visent à éviter aux contribuables de subir une double imposition.

En outre, les C.P.D.I. ont permis une grande réactivité face à la crise sanitaire actuelle. De nombreux travailleurs ont dû prêter depuis chez eux, c'est-à-dire qu'ils effectuent désormais une partie ou l'ensemble de leurs prestations habituelles à leur domicile, lequel peut être différent du pays du lieu de l'exécution de leurs prestations.

Très récemment, ces C.P.D.I. bilatérales conclues par les pays limitrophes à la Belgique (Allemagne, Pays-Bas, France et Grand-Duché du Luxembourg) ont eu pour objectif de clarifier la situation des travailleurs transfrontaliers. L'accord prévoit que les employés travaillant à domicile en raison de la crise sanitaire, peuvent rester imposables dans l'État dans lequel ils exerçaient leur activité professionnelle avant la crise sanitaire²⁰⁵. Cet accord est applicable du 14 mars 2020 jusqu'au 30 juin 2020 et la majorité de ces accords ont été prolongés jusqu'au 31 décembre 2020²⁰⁶.

²⁰⁰ Voir sur ce point : K. VOGEL ET M. LEHNER, « *DBA-Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar* », 5e éd., Munich, Beck, 2008, introduction n°56, où est établie une comparaison entre l'effet des conventions et la technique du pochoir. Si le champ d'application de la convention, à la manière d'un pochoir, couvre des hypothèses d'application de la législation fiscale nationale des États, il en découle une interdiction ou une restriction du pouvoir d'imposer effectivement les ressources pourtant visées par la législation nationale. Dans le cas contraire, lorsque la convention ne « masque » pas la législation interne, la compétence d'imposer de l'État subsiste.

²⁰¹ M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Bruxelles, Linde, 2013, p. 32.

²⁰² L'ensemble de ces conventions est disponible sur www.fisconet.be. Il existe aussi des conventions multilatérales, elles sont cependant beaucoup plus rares, car elles nécessitent une confiance mutuelle de l'ensemble des États parties. Un exemple en est la Convention du 5 septembre 1952 entre la Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et les Pays-Bas relative à l'assistance réciproque en matière de recouvrement de créances fiscales, ou encore la Convention douanière du 14 novembre 1975 relative au transport international de marchandises sous le couvert des carnets TIR.

²⁰³ Néanmoins, ce nombre ne tient pas compte des conventions signées mais pas encore ratifiées et/ou entrées en vigueur. La circulaire administrative n° AAF/2000-1267 de l'Autorité fédérale relative aux conventions de double imposition, M.B., 29 août 2000 énumère cette liste (remise à jour sur www.fisconet.be).

²⁰⁴ Par exemple, les art. 156 à 285 C.I.R./92.

²⁰⁵ T. WUSTENBERGHS ET H. BEGIAN, « L'impact du COVID-19 sur les C.P.D.I. », *le Fiscologue International*, 2020, n° 436, p. 1-5

²⁰⁶ Service Public Federal FINANCES, « Accords COVID-19 », 15 octobre 2020, disponible sur : <https://finances.belgium.be/fr/particuliers/international/travailleurs-transfrontaliers/accords-covid-19>, nous pouvons citer les C.P.D.I. entre la Belgique et la France, la Belgique et le Grand-Duché du Luxembourg, la Belgique et l'Allemagne et la Belgique et les Pays-Bas.

Sous-section 1.2 La Convention d'arbitrage

Malgré que les C.P.D.I. aient pour objet de supprimer la double imposition, parfois celle-ci subsiste. La réponse à cette problématique a été donnée le 23 juillet 1990²⁰⁷ avec la mise en place d'un instrument multilatéral entre États membres²⁰⁸ : la Convention européenne d'élimination des doubles impositions entre entreprises associées, appelée également «Convention d'arbitrage²⁰⁹» qui s'applique lorsque les États ne parviennent pas à éliminer celles-ci dans un délai raisonnable²¹⁰.

L'objectif de cette convention est d'imprégner la procédure de rapidité : si, dans un délai de 2 ans les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord, alors une commission consultative doit être créée et doit rendre un avis dans les 6 mois. Après la proposition de solution «à l'amiable» de cette commission facultative, un nouveau délai de 6 mois s'ouvre pour laisser les autorités compétentes en discuter afin de parvenir à un accord, potentiellement différent. Si elles n'arrivent pas à trouver ledit accord, l'avis de la commission facultative devient alors contraignant²¹¹.

La Convention d'arbitrage poserait-elle les premiers jalons d'un tribunal arbitral permanent ? En l'espèce, il est peu probable que cette commission facultative soit, un jour, considérée

²⁰⁷ Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *JO L 225*, 20 août 1990, p. 10.

²⁰⁸ Ces 12 États sont les suivants : France, Allemagne, Belgique, Pays-Bas, Luxembourg, Italie, Royaume-Uni, Irlande, Danemark, Espagne, Portugal et Grèce.

²⁰⁹ 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. Voy. B. CASTAGNÈDE, «*Précis de fiscalité internationale*», PUF 2006, pp. 104 et s.

²¹⁰ Cette convention organise notamment des phases successives concernant la négociation d'un accord entre les parties spécifiquement en matière de prix de transfert et d'attribution des bénéfices à un établissement stable.

²¹¹ Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées n° 2009/C322/01, *J.O.U.E.*, 30 décembre 2009, puis en 2015 par le forum sur l'EU joint Transfert Pricing Forum, Final report on Improving the functioning of the Arbitration Convention, 12 mars 2015, JTPF/002/2015/EN. Le Code de Conduite 2015 au § 9(2)(a) précise que, sauf accord contraire, c'est l'État membre qui a émis la première notification générant une double imposition, qui doit prendre l'initiative d'établir cette commission consultative. Il n'est donc pas prévu que ce soit au contribuable d'en demander la constitution, ce qui limite ultérieurement ses possibilités d'action.

comme permanente étant donné qu'elle répond à un besoin ponctuel et que son avis n'est pas d'office contraignant²¹².

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 permettant d'éliminer la double imposition²¹³. Nous constatons 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 médiation²¹⁴. Au-delà de ce problème de qualification, nous devons admettre que les procédures amiables ont souffert, pendant des années, d'une mauvaise réputation due à la fois à leur lenteur²¹⁵ ainsi qu'au sentiment d'incertitude parfois ressenti quant à leurs issues.

Une dernière interrogation demeure, l'interaction de la Convention d'arbitrage avec les C.P.D.I. est-elle bien organisée ? La réponse est fournie à l'article 15 de la Convention d'arbitrage et celle-ci ne porte pas atteinte aux obligations plus larges des C.P.D.I.. Il est essentiel de souligner que certaines C.P.D.I. contiennent déjà une procédure d'arbitrage²¹⁶ (appelées *Mutual Agreement Procedure*²¹⁷), laquelle peut être plus ou moins avantageuses selon les cas²¹⁸.

²¹² Cette réflexion ne sera pas approfondie dans ce chapitre, mais sera étudiée dans le Chapitre 4. *Quel avenir pour la Justice ?*.

²¹³ Conv. eur. 23 juill. 1990, art. 12, § 1 ; Bulletin officiel des impôts, conventions destinées à éviter les doubles impositions, procédures amiables d'élimination des doubles impositions. Convention européenne du 23 juillet 1990 modifiée le 21 décembre 1995 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées : champ d'application, conditions de mise en œuvre, déroulement des procédures, dispositions diverses, n° 14 F-1-06, n° 34 du 23 février 2006.

²¹⁴ O. OPPETIT, « Arbitrage, médiation et conciliation », *Rev. arb.*, 1984, n° 3, p. 307.

²¹⁵ 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 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003).

²¹⁶ Par exemple, celle entre la Belgique et le Royaume-Uni à l'art. 25(5) ou avec les États-Unis à l'art 24(7).

²¹⁷ La procédure amiable est un moyen par lequel les autorités compétentes se consultent pour résoudre les différends concernant l'application des conventions de double imposition. L'article dans les conventions de double imposition concernant les procédures amiables permet aux autorités compétentes d'interagir dans le but de résoudre des différends fiscaux internationaux. Ces différends concernent des cas de double imposition dans lesquels les mêmes bénéfices ont été imposés dans deux juridictions.

²¹⁸ D'autres C.P.D.I., par contre, sont sensiblement moins avantageuses, par exemple, la C.P.D.I. entre la Belgique et la France à l'art. 24(3) : le contribuable doit introduire sa déclaration dans les délais prescrits. Pour une société, le délai est de 6 mois à compter de la date de clôture de l'exercice comptable. Les délais d'imposition, définis aux articles 353, 354 et 359 CIR/92, sont de 18 mois, portés à 3 ans en cas d'erreur de fond de forme ou de délai, et de 7 ans en cas d'infraction commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire. Une fois le délai pour déposer la déclaration écoulé, une modification des éléments déclarés ne pourra être introduite que par une réclamation qui doit être introduite dans les 6 mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement extrait de rôle (article 371 CIR/92). Dans un contexte international, les dates d'envoi des notifications de taxation et d'introduction de réclamation peuvent être incompatibles. De plus, une reprise fiscale

Cette convention a eu une application progressive, donnant lieu de manière plus récente à un développement de certains cas effectifs d'arbitrage. Ce type d'arbitrage consacré par cet instrument conduit un panel d'arbitres (membres des administrations fiscales et personnalités indépendantes en nombre équivalent, sous la conduite d'un président tiers) à formuler un avis motivé éliminant la double imposition, avis que les États peuvent suivre ou non si une solution différente aboutissant aux mêmes effets peut être trouvée.

Section 2. Mise en place du plan B.E.P.S.

Suite à la demande des Ministres des Finances du G20²¹⁹, l'O.C.D.E. a élaboré un plan d'action en juillet 2013 visant à apporter des réponses coordonnées et globales au problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfice, c'est-à-dire, le plan B.E.P.S.. L'objectif de ce plan est de donner aux pays les instruments nationaux et internationaux permettant de mieux aligner les droits d'imposition sur l'activité économique²²⁰.

Ce plan contient 15 Actions²²¹ qui s'articulent entre elles pour permettre aux différents États de traiter le problème, d'en indiquer les délais de mise en œuvre et de déterminer les ressources nécessaires ainsi que la méthodologie propre à mettre ces Actions²²² en œuvre.

Ce plan marque un tournant dans la philosophie du droit fiscal. Avant l'initiative du G20 quant à son élaboration, la volonté internationale était de favoriser le commerce tel qu'illustré par la section précédente. Désormais, la volonté internationale est d'éviter les planifications fiscales

dans l'État contractant ne constitue pas nécessairement un motif de réclamation acceptable par l'administration du premier État.

²¹⁹ O.C.D.E., «Note explicative portant sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux Conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices», 17 septembre 2020, disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>, consulté le 27 juillet 2020.

²²⁰ E. BONNEAUD, *O.C.D.E. et Union européenne : une nouvelle chance pour l'arbitrage*, 19 septembre 2020, disponible sur : <https://www.optionfinance.fr/services/lettres-professionnelles/la-lettre-gestion-des-groupes-internationaux-avec-pwc-societe-davocats/bepsocde-et-prix-de-transfert-le-temps-de-la-mise-en-oeuvre/ocde-et-union-europeenne-une-nouvelle-chance-pour-larbitrage.html>.

²²¹ O.C.D.E., « L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », 12 septembre 2020, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/actions-beps.htm>, consulté le 27 juillet 2020.

²²² O.C.D.E., «Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices», Éditions O.C.D.E., 2013, p. 9.

agressives. Cependant, nous devons garder à l'esprit l'objectif commercial qui nous permet de mieux appréhender ces 15 Actions.

Ce plan fait partie des changements fondamentaux qui sont nécessaires pour effacer durablement la double imposition, mais également les cas d'imposition faible ou nulle associées à des pratiques qui séparent artificiellement les bénéfices des activités qui les génèrent. Comme annoncé dans l'introduction de ce chapitre, nous nous concentrerons essentiellement sur les Actions 14 et 15 qui, d'une part, visent l'augmentation de l'efficacité de règlements des différends et, d'autre part, instituent une convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le plan B.E.P.S.²²³.

L'Action 14 se place en soutien des autres mesures prévues par le plan B.E.P.S.²²⁴, en implémentant les modes alternatifs de résolution des conflits. Il sera dès lors plus aisé d'en assurer la sécurité et la prévisibilité pour l'économie. L'objet de cette Action est d'améliorer l'effectivité de ces procédures amiables en se concentrant sur les différends qui découlent de l'application des traités²²⁵. Les mécanismes à mettre en place pour instaurer une procédure amiable sont indiqués par le modèle O.C.D.E. sur les conventions fiscales²²⁶, qui permet aux États membres d'avoir des indications pour interpréter correctement les traités avec une incidence fiscale, notamment en ce qui concerne la double imposition.

²²³ O.C.D.E., «L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices», 12 septembre 2020, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/actions-beps.htm>, consulté le 28 juillet 2020.

²²⁴ O.C.D.E., «BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlements des différends – Documents pour l'examen par les pairs», 10 juillet 2020, disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-14-accroitre-l-efficacite-des-mecanismes-de-reglement-des-differends-documents-pour-l-examen-par-les-pairs.pdf>.

²²⁵ Organisation des Nations-Unies, «Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établi à l'intention des pays en développement», disponible sur : https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/11/UN_Handbook_DTT_Fr.pdf, consulté le 20 septembre 2020.

²²⁶ MICHAUD, P. «Double imposition, Les procédures amiables O.C.D.E. et EU», disponible sur : < <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/01/01/2644441175.pdf> >, consulté le 20 septembre 2020.

En supplément de cette Action 14, les pays qui ont adhéré au plan B.E.P.S. se sont engagés²²⁷ à insérer dans leurs C.P.D.I. un mécanisme contraignant d'arbitrage comme outil de résolution des conflits²²⁸.

L'Action 15 du plan B.E.P.S. vise, quant à elle, à la mise en place d'un instrument multilatéral²²⁹ qui donnerait la possibilité aux différents pays de mettre en place les mesures B.E.P.S. de manière efficace, rapide et uniforme. Cet outil permettrait également un cadre d'analyse des questions de droit fiscal et de droit international public. Depuis l'introduction de cet instrument, il n'est plus possible de se référer uniquement aux C.P.D.I.²³⁰ dans ces matières.

Comme nous l'avons vu, la complexité des lois fiscales et nationales, ainsi que le nombre conséquent de C.P.D.I. peut conduire les contribuables à subir une double imposition. De nombreuses C.P.D.I. prévoient déjà une procédure amiable²³¹. Cependant, une solution n'est pas toujours trouvée²³², les délais de résolution sont longs et les États ne sont pas contraints d'aboutir à un accord.

L'Action 15 est intimement liée à la réalisation de l'Action 14, dont certaines recommandations ont été intégrées aux recommandations faites par l'O.C.D.E. concernant l'implémentation des

²²⁷ The Leaders' Declaration issued following the 7-8 June 2015 G7 Summit traduction + mention «notre traduction» si nécessaire (disponible sur : www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?__blob=publicationFile) contained the following statement regarding MAP arbitration: «Moreover, we will strive to improve existing international information networks and cross-border cooperation on tax matters, including through a commitment to establish binding mandatory arbitration in order to ensure that the risk of double taxation does not act as a barrier to cross-border trade and investment. We support work done on binding arbitration as part of the BEPS project and we encourage others to join us in this important endeavour».

²²⁸ En 2013, date des dernières statistiques, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, la France, l'Allemagne, l'Irlande, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, les Pays-Bas, le Nouvelle-Zélande, la Norvège, la Pologne, la Slovénie, l'Espagne, la Suède, la Suisse, le Royaume-Uni et les États-Unis étaient impliqués dans plus de 90 % de cas incluant une procédure de règlement amiable. O.C.D.E., « Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013 », disponible sur : <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm>. Pour des statistiques plus actuelles, voy. O.C.D.E., « Mutual Agreement Procedure Statistics for 2018 », [en ligne] : <http://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>, consulté le 20 septembre 2020.

²²⁹ O.C.D.E., « L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », 12 septembre 2020, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/actions-beps.htm>, consulté le 20 septembre 2020.

²³⁰ Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice, signée à Paris le 24 novembre 2016, *M.B.*, 7 avril 2019.

²³¹ Nous faisons référence ici, aux *Mutual Agreement Procedure*.

²³² P. THIRIA, « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2016/4, p. 445.

mesures visant à éliminer les phénomènes de double imposition²³³. Comme nous l'avons vu avec la Convention d'arbitrage²³⁴, cette volonté de régler les différends par une procédure amiable n'est pas neuve et, dans ce sens, nous étudierons la directive de 2017²³⁵ concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux²³⁶ dans la prochaine section.

Section 3. Directive n° 2017/1852 sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne

La directive relative aux mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne²³⁷ a été introduite dans l'ordre juridique belge par une loi de transposition du 2 mai 2019²³⁸.

Comme nous l'avons vu à la sous-section 1.1 de ce même chapitre, la Convention d'arbitrage prévoyait déjà en 1990 un mécanisme d'arbitrage contraignant comme nous l'avons vu. Cette nouvelle directive élargit le champ d'application de ces mécanismes de résolution des conflits à l'ensemble des situations qui présentent un élément d'extranéité dans lesquelles il est question de double imposition des revenus d'entreprise ou de la fortune²³⁹.

La procédure s'organise d'une manière similaire à celle prévue par la Convention d'arbitrage qui s'articule comme suit²⁴⁰ : la personne qui fait l'objet d'une double imposition introduit une réclamation au sujet de sa situation auprès des autorités belges compétentes. Après avoir

²³³ O.C.D.E., «Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14», Rapport final 2015, 26 avril 2020, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-resumes-des-actions-2015.pdf>, consulté le 21 septembre 2020.

²³⁴ Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *J.O.U.E.*, L.225, 20 août 1990.

²³⁵ Directive 2017/1852/UE du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union Européenne, L. 265/1, *J.O.U.E.*, 14 octobre 2017

²³⁶ Selon les statistiques de l'O.C.D.E., seulement 55% des cas au niveau global seraient vraiment résolus par élimination de la double imposition, à cet égard : O.C.D.E., « Mutual Agreement Procedure Statistics for 2018 », 29 septembre 2020, disponible sur : <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

²³⁷ Directive 2017/1852/UE du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union Européenne, L. 265/1, *J.O.U.E.*, 14 octobre 2017.

²³⁸ Loi du 2 mai 2019 transposant la Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *M.B.*, 17 mai 2019.

²³⁹ Commission européenne, « Directive du Conseil concernant les mécanismes de règlement des différends en matière de double imposition dans l'Union européenne », 21 septembre 2020, disponible sur : <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/FR/COM-2016-686-F1-FR-MAIN.PDF>.

²⁴⁰ C. VAN GEEL, «La nouvelle procédure de règlement des différends en matière de double imposition s'applique au 1^{er} juillet 2019», 23 juillet 2020, disponible sur : <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/moniteur/la-nouvelle-procedure-de-reglement-des-differends-en-matiere-de-double-imposition-s-applique-au-1er-juillet-2019/>

accepté l'introduction de la procédure, les autorités doivent utiliser la voie amiable pour régler le litige. Dans le cas où aucune solution amiable ne peut être trouvée, la partie qui a introduit la demande peut avoir recours à un arbitrage. Il est alors constitué soit une commission consultative soit une commission de règlement des différends²⁴¹.

La différence entre ces deux commissions est que la première délivre un avis définitif sur l'élimination de la double imposition, tandis que la seconde peut avoir recours, pour éteindre le litige, à d'autres modes alternatifs de résolution des conflits, qui serait jugé le plus approprié au regard des parties.

Concernant la décision contraignante définitive, c'est aux autorités fiscales d'en décider²⁴². Leur décision doit se référer à l'avis de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends. Cet avis rendu est contraignant sauf si les États membres concernés ne soient pas en mesure de proposer ensemble une autre solution qui leur semble plus à-propos²⁴³.

Dans le cas où les autorités tardent à faire exécuter la décision ou si celle-ci n'est pas exécutée, elles peuvent alors saisir le tribunal pour obtenir que les autorités fassent le nécessaire. La loi du 2 mai 2019 qui transpose, en droit belge, la Directive de 2017, organise également l'interaction avec les procédures et dérogations nationales, puisque les personnes ayant intérêt à la procédure conservent la faculté de recourir à d'autres procédures nationales, tant administratives que judiciaires. Ces autres procédures peuvent avoir une incidence sur la durée des différentes phases du règlement des différends si celles-ci n'ont pas encore été finalisées ou suspendues²⁴⁴.

²⁴¹ Règlement d'exécution (UE) n° 2019/652 de la Commission établissant les règles de fonctionnement types de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends, ainsi qu'un formulaire type pour la communication des informations relatives à la publicité des décisions définitives conformément à la directive (UE) 2017/1852 du Conseil, *J.O.U.E.*, L.110, 25 avril 2019.

²⁴² E. LESPRIT, M.-C. MAHIEU ET J. MUSSARD, « L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre États : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ? », 20 septembre 2020, disponible sur : <https://taj-strategie.fr/instrument-multilateral-vient-bouleverser-relations-fiscales-entre-etats-consacre-t-lapparition-dun-nouvel-outil-juridique-international-efficace/>, consulté le 19 octobre 2020.

²⁴³ Cette décision devra être exécutée dans un délai de 12 mois, en application des articles 358, §2, 4° CIR/92.

²⁴⁴ La loi du 2 mai 2019 énonce également les cas exceptionnels qui ne peuvent pas s'inscrire dans le champ d'application de la nouvelle procédure. Ainsi, la loi prévoit, par exemple, que l'accès à la phase d'arbitrage est exclu si la personne concernée a enfreint, avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, les dispositions du CIR/92 ou des arrêtés pris pour son exécution.

La présence de recours simultanés auprès des tribunaux nationaux et de la procédure amiable pose le problème de savoir quelle décision est prise en premier lieu, et celle d'un éventuel conflit entre les deux décisions²⁴⁵.

Du point de vue du contribuable, renoncer aux recours administratifs ou judiciaires pour une hypothétique résolution par la procédure amiable comporte des risques non-négligeables. De leur côté, les États ne souhaitent bien entendu pas que le contribuable puisse choisir la solution qui lui est la plus favorable. Enfin, la législation nationale peut empêcher l'autorité fiscale de s'écarter d'une décision judiciaire²⁴⁶.

En Belgique, une circulaire 2018/C/27²⁴⁷ du 17 mars 2018 a été émise après la signature de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices le 7 juin 2017. Elle décrit le mécanisme prévu par les C.P.D.I. signées par la Belgique.

Celle-ci vise à résoudre les différends et à lever les difficultés que l'application de ces conventions peuvent susciter. La procédure amiable entend corriger la situation de double imposition et de la procédure amiable interprétative est, quant à elle, destinée à résoudre les conflits d'interprétation.

Après un bref rappel des voies de recours prévues par la législation fiscale belge, cette circulaire expose :

- Les situations couvertes par la procédure amiable ;
- La manière dont la procédure amiable est mise en œuvre en Belgique ;
- Les interactions entre procédure amiable et recours internes éventuels.

En Belgique, l'expression «décision prise par les États contractants» ne couvre pas les décisions rendues par les cours et tribunaux belges. L'autorité fiscale belge ne peut pas s'écarter de toute

²⁴⁵ P. DEJARDIN, «*L'impact de l'instrument multilatéral sur l'accès à la procédure amiable*», 2019, HEC Liège, p. 24.

²⁴⁶ O.C.D.E., «Countries list», disponible sur : <http://www.oecd.org/tax/beps/country-mapprofiles.htm>., consulté le 29 avril 2020.

²⁴⁷ Circulaire 2018/C/27 du 7 mars 2018 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions internationales», *R.G.C.F.*, 2018/2, pp. 230-231.

décision judiciaire qui a force de chose jugée, soit par expiration du délai de contestation, soit par ce que l'arrêt a été émis par le tribunal de plus haut rang.

Si la procédure amiable intervient après qu'une décision judiciaire soit coulée en force de chose jugée, cette procédure ne pourra éventuellement intervenir en faveur du contribuable que pour autant que l'ajustement intervienne auprès de l'État partenaire²⁴⁸.

Le contribuable belge peut introduire un recours interne selon les articles 366 et 371 du CIR/92 dans un délai de 6 mois²⁴⁹. Il peut aussi introduire une demande de dégrèvement d'office selon l'article 376 du CIR/92. Le contribuable et l'administration belge peuvent d'un commun accord suspendre la procédure judiciaire²⁵⁰. En cas d'accord amiable intervenant avant qu'une décision judiciaire soit prise ou soit définitive, il est demandé au contribuable d'y renoncer. Il ne peut donc pas attendre l'issue du recours interne et choisir entre la solution retenue par la procédure amiable et celle du recours interne.

²⁴⁸ Circulaire 2018/C/27, *ibid*.

²⁴⁹ C. DEVILLET, ET S. KNAEPEN, «Procedures ter beslechting van geschillen in internationale fiscale zaken – Belgisch rapport n.a.v. het 70ste IFAcongres te Madrid, Spanje 825-30 september 2016», *T.F.R.* 507, 2016, § II.

²⁵⁰ C. jud, art. 747.

CHAPITRE 4. QUEL AVENIR POUR LA JUSTICE ?

Dans ce dernier chapitre, nous nous permettons de livrer différentes hypothèses sous la forme d'un exercice intellectuel et demandons au lecteur de l'indulgence concernant nos réflexions. Nous tenterons de distinguer les tendances futures de l'arbitrage dans le domaine fiscal, en avançant l'hypothèse de la mise en place d'un tribunal arbitral permanent qui serait une extension des tribunaux étatiques et ferait donc partie de notre ordre judiciaire, tout en conservant sa nature de justice privée.

Nous analyserons également la potentialité d'une justice 2.0²⁵¹ qui prendrait la forme d'une justice arbitrale qui serait dite «prédictive»²⁵². Nous regarderons de près les enjeux, les craintes ainsi que les avantages et inconvénients qu'un tel système pourrait présenter. Nous nous baserons sur une expérience empirique qui a été vécue lors d'une simulation parlementaire en février 2020 au Sénat, mais également sur les indispensables et précieux avis de nombreux praticiens qui ont manifesté leur intérêt à l'égard de nos théories.

La richesse du contenu de ces échanges nous a permis, d'élaborer, au fur et à mesure de ces entretiens²⁵³, la construction d'un raisonnement que nous nous réjouissons de vous présenter dans ce dernier chapitre. La teneur de ces entretiens était informelle et les personnes contactées n'ont pas été strictement interviewées dans le but d'obtention de données et de témoignages. Il s'agissait pour nous de prendre des informations et de soumettre nos hypothèses à des experts afin de recueillir leur sentiment au cours d'échanges intellectuels et d'échanges d'idées. Nous les remercions par ailleurs du temps qu'ils nous ont accordé.

²⁵¹ Le Club des juristes, «*L'arbitrage en ligne*», Commission *ad hoc*, 2019, pp. 30 et s.

²⁵² C. CASTETS-RENARD, «Enjeux géopolitiques et juridiques de l'intelligence artificielle : quelle stratégie pour l'Union européenne ?» in *Enjeux internationaux des activités numériques*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020, pp. 75-87.

²⁵³ Nous tenons à spécialement à remercier Madame Bernadette SIBYLLE et Messieurs Marc BOURGEOIS, Olivier CAPRASSE, Bruno COLMANT, Philippe COPPENS, Jean-François COPPENS, Henri CULOT, Marc DAL, Alexis DE BIOLLEY, Vincent DECKERS, Benoit FRYDMAN, Charles-Albert HELLEPUTTE, Pascal HOLLANDER, Denis PHILIPPE, Jean-Pierre RIQUET, François STEVENART DE MEEÛS, Jean-François TOSSENS, Edoardo TRAVERSA.

Section 1. Réflexions concernant la création d'un tribunal arbitral permanent

Sous-section 1.1 Principes fondateurs

Avant d'entamer dans un exposé concernant l'opportunité d'instituer un tribunal arbitral permanent, nous allons rappeler les principes qui nous ont guidé dans l'ensemble de ce travail. Les trois principes directeurs du droit fiscal sont la légalité de l'impôt, l'égalité de l'impôt et l'annualité de l'impôt.

Tout d'abord, le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt est exprimé par l'article 170 de la Constitution²⁵⁴. Cette règle transpose partiellement en droit belge une ancienne règle qui est à la base des pouvoirs du Parlement²⁵⁵ : celle suivant laquelle aucun impôt ne peut être établi sans l'accord des représentants de la population²⁵⁶.

Cette règle, plus qu'un principe visant à limiter la matière imposable, constitue un corollaire au principe de la séparation des pouvoirs, édicté pour protéger le contribuable à l'encontre des initiatives du pouvoir exécutif²⁵⁷. Ce principe essentiel de l'État de droit fut consacré dans la Constitution de 1830 dans un but essentiellement protecteur des droits et libertés des citoyens, et plus particulièrement du droit de propriété²⁵⁸.

Ensuite, la Constitution belge prévoit un principe général d'égalité et un principe de non-discrimination²⁵⁹. Ces deux principes ont une portée générale. Ils sont donc également

²⁵⁴ Const., article 170 : « *Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi* ».

²⁵⁵ T. AFSCHRIFT, « Première partie du cours 2018 », disponible sur : https://www.afschrift.com/wp-content/uploads/2018/02/Premiere_partie_cours_2018.pdf, consulté 20 septembre 2020.

²⁵⁶ P. VAN ORSHOVEN, « *Behoorlijk rechtsbeginselen bij geschillen over directe rijksbelastingen* », Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1987, n° 11, p. 10. Il faut noter que ce principe n'est pas appliqué de manière générale. De nombreux contribuables ne sont pas représentés au Parlement : outre les sociétés et autres personnes morales, les personnes de nationalité étrangère, qui paient pourtant aussi des impôts belges, en tout cas lorsqu'elles résident en Belgique, ne sont en rien représentées dans le processus de vote de l'impôt. La règle « *No taxation without representation* » n'a donc, à la différence du principe de la légalité de l'impôt, pas de fondement constitutionnel.

²⁵⁷ C. SCAILTEUR, « Remarques sur l'interprétation de lois fiscales », *Rec. gén. enr. not.*, 1957, n° 19781, p. 106, qui rappelle l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.

²⁵⁸ E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 92.

²⁵⁹ Const., art. 10 et 11, « *Il n'y a dans l'État aucune distinction d'ordres. Les Belges sont égaux devant la loi; seuls ils sont admissibles aux emplois civils et militaires, sauf les exceptions qui peuvent être établies par une loi pour des cas particuliers. (...)* » (Art. 10 Const.) et « *La jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges doit être assurée sans discrimination. (...)* » (Art. 11 Const.).

applicables en matière fiscale²⁶⁰. La Constitution contient toutefois une application particulière, propre au droit fiscal, de ces principes.

L'article 172 de la Constitution²⁶¹ implique en effet que la loi d'impôt ne peut être destinée qu'à taxer des contribuables indéterminés et que toute loi d'impôt doit conserver un caractère général. Il se rapproche ici d'un autre principe, non écrit, celui de la neutralité de l'État.

Cette disposition doit être interprétée en ce sens que tous les contribuables qui se trouvent dans une situation de fait identique, doivent être frappés par l'impôt de la même manière. La Constitution n'interdit cependant pas toute distinction, mais seulement celles qui ont un caractère discriminatoire²⁶².

Enfin, le dernier principe est celui de l'annualité de l'impôt²⁶³. Le but de cette disposition est d'assurer un contrôle politique sur l'utilisation des fonds publics. Ce texte n'implique pas que le Parlement doive voter tous les ans toutes les lois fiscales.

Il faut, mais il suffit, qu'il autorise le Roi, chaque année, à lever l'impôt conformément à ces lois. Un gouvernement qui ne recueillerait pas une majorité lui permettant à tout le moins de lui permettre de lever les impôts devrait démissionner, faute de disposer des recettes fiscales.

Cette règle est le fondement des pouvoirs du Parlement. Mais la sanction qui y est attachée implique de fait l'impossibilité pour le gouvernement de faire quelque dépense que ce soit, y compris le paiement des salaires de la fonction publique. Elle est tellement lourde qu'elle n'a jamais été utilisée en Belgique, même en période de crise gouvernementale.

Sous-section 1.2 Création d'un tribunal arbitral

Nous avons vu que seule l'Administration fiscale est habilitée, en respect du principe de légalité, à transiger sur certaines situations qui touchent les contribuables belges. Or, comment

²⁶⁰ C.A., 14 décembre 1994, n°89/94, M.B., 28 décembre 1994, 32.119.

²⁶¹ L'article 172 de la Constitution dispose en effet que : «*Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi.*»

²⁶² Ainsi que nous l'avons étudié dans le premier chapitre de ce travail.

²⁶³ L'article 171 de la Constitution prévoit que : «*Les impôts au profit de l'État, de la Communauté et de la Région sont votés annuellement. Les règles qui les établissent n'ont de force que pour un an si elles ne sont renouvelées.*».

serait-il possible de permettre la création d'un tribunal arbitral permanent sur une matière aussi éminemment souveraine que la fiscalité ?

Nous proposons ici un raisonnement semblable à celui qui a été tenu pour une autre matière dont la souveraineté ne semblait pas discutable : les prisons²⁶⁴.

Le gouvernement belge a décidé, en 2009, de déléguer partiellement ses compétences souveraines. C'est-à-dire que la Belgique a décentralisé une partie de son service pénitentiaire aux Pays-Bas, car notre système carcéral était en surpopulation critique. Cette décision était évidemment issue d'une volonté politique qui a permis une sorte de commercialisation d'une compétence souveraine de l'État²⁶⁵.

Nous venons de relever une première entorse à la souveraineté étatique. En somme, dès le moment où la volonté politique se manifeste, et donc, *a fortiori*, la volonté des citoyens qu'elle représente, il devient possible de transiger sur les principes constitutionnels, dont ceux qui encadrent le droit fiscal.

Par conséquent, s'il y avait une véritable volonté politique de créer un organe étatique sur le plan national, avec des acteurs privés ayant pour juge des arbitres, cela serait réalisable. Bien entendu, une telle justice parallèle serait un pas indéniable vers une forme de privatisation de la justice, sous couvert du consentement politique.

Ce raisonnement pourrait laisser transparaître que notre pensée est favorable à cette institution, nous nous permettons de le réfuter. C'est uniquement sur le plan international que l'arbitrage présente nettement plus d'avantages, notamment grâce à la reconnaissance internationale de la

²⁶⁴ Conseil de l'Union européenne, « Convention entre le Royaume des Pays-Bas et le Royaume de Belgique sur la mise à disposition d'un établissement pénitentiaire en vue de l'exécution de peines privatives de liberté infligées en vertu de condamnations belges », 2010, disponible sur : <https://www.statewatch.org/media/documents/news/2010/mar/belgium-netherlands-eaw-prison-text-of-agreement-fr.pdf>.

²⁶⁵ Projet de loi portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas sur la mise à disposition d'un établissement pénitentiaire aux Pays-Bas en vue de l'exécution de peines privatives de liberté infligées en vertu de condamnations belges, faite à Tilburg (Pays-Bas), *Doc. parl.*, Chambre, n° 4-1491/1, 2009-2010, p. 1. disponible sur : <https://vlex.be/vid/privatives-infligees-condamnations-409875146>, consulté le 10 octobre 2020.

sentence arbitrale prévue par la Convention de New York qui permet une exécution très rapide des sentences internationales²⁶⁶.

En effet, dans le cas où il y aurait un besoin de créer un substitut à la justice traditionnelle, nous sommes convaincus que cela serait uniquement indicateur d'un très grand mal-être de la population qui ressentirait un besoin plus qu'impératif d'individualisation du processus et ne souhaiterait plus les différentes garanties de la procédure judiciaire étatique.

Bien sûr, l'arbitrage est nettement plus flexible que la justice étatique, puisqu'il est « sur mesure » et s'adapte aux demandes spécifiques des parties que ce soit au niveau de la tenue des audiences, de la manière dont les preuves sont présentées ou encore dans le choix des arbitres. Lorsque les parties choisissent leur arbitre, elles peuvent en effet le désigner en fonction de son expertise.

Revenons au plan national belge, ne jugeons-nous pas trop hâtivement l'office du juge ? Nos cours et tribunaux sont organisés en chambres spécialisées et maîtrisent souvent excellemment les contentieux qui leur sont soumis, de sorte que le recours à un (et a fortiori plusieurs) arbitre(s) spécialisé(s) ne se justifie pas si souvent.

Il y a aussi, quant à l'avantage de la célérité, que l'arriéré judiciaire est un fléau essentiellement bruxellois, tandis que les arbitres, souvent avocats et/ou professeurs, consacrent rarement l'entièreté de leur temps – hormis quelques exceptions – à cette fonction particulière, ce qui relativise leur disponibilité.

En d'autres mots, il est très aisé de critiquer l'état de la Justice, cependant nos institutions judiciaires présentent un haut degré de spécialisation. Nous relevons, par ailleurs, dans l'arrondissement de Bruxelles, les procédures ne sont pas si lentes. De même, l'arbitrage n'est pas forcément le moyen le plus approprié pour résoudre un litige et n'est pas toujours aussi rapide que la croyance populaire pourrait le laisser entendre.

²⁶⁶ Exemple de Jean-Marc TOSSENS : «Une PME belge fait un partenariat avec une société californienne, un litige éclate. La société californienne va assigner la PME belge devant de multiples juridictions. Or, ces deux parties avaient fait un arbitrage devant la Chambre internationale de commerce qui permettait la centralisation des litiges et la société californienne perd. La sentence a permis à la PME belge d'obtenir beaucoup de dommages et intérêts, mais il n'y avait pas d'autres actifs qu'en Californie. Ils ont été aux USA avec la sentence arbitrale ainsi que le jugement belge, et en se basant sur la Convention de New York, la sentence internationale a directement été appliquée, permettant à la PME belge d'obtenir l'ensemble des dommages et intérêts auxquels elle avait droit».

Nous nous permettons également de rappeler que la Justice a déjà mis en place un panel d'experts pour certaines juridictions. Nous pensons aux tribunaux du travail et du commerce qui font appel à des citoyens «professionnels» qui viennent apporter leur regard technique aux litiges soumis au juge.

Dès lors, ne serait-il pas envisageable de créer un tribunal sous cette forme ? C'est-à-dire, ne serait-il pas envisageable que le justiciable puisse choisir ces citoyens «professionnels» eu égard à leurs qualifications professionnelles, et ce, dans un panel qu'il choisirait au moment de la constitution du tribunal ? Nous pensons que ceci pourrait être une véritable solution au mal-être ambiant lorsqu'il est question de la justice et d'une nouvelle approche concernant la réalisation de celle-ci. En effet, ne dit-on pas « *justice must be done, but also justice must be seen to be done* ? ».

Section 2. Vers une justice 2.0 ?

La justice est fondamentalement réservée à l'État²⁶⁷, c'est une compétence régalienne qui trouve les racines de son existence dans l'élaboration d'une paix sociale dans la mesure où sans nos Cours et Tribunaux, les citoyens se feraient justice à eux-mêmes²⁶⁸.

En conséquence, l'État doit obligatoirement rendre la justice lorsque celle-ci lui est réclamée. Cette maxime a valeur légale en ce qu'elle est énoncée dans notre Code judiciaire, à l'article 5 : «*Lorsque le juge refuse de juger sous quelques prétextes que ce soit, même du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi*²⁶⁹» et, lorsque le juge contrevient à la loi, il est, lui aussi, lourdement sanctionné²⁷⁰.

²⁶⁷ G. DE LEVAL ET F. GEORGES, «Chapitre 2 - La justice est un monopole de l'État» in *Droit judiciaire – Tome 1 : Institutions judiciaires*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019, pp. 21-34.

²⁶⁸ Il y a toutefois des situations où la justice privée est inéluctable ; il en va ainsi de la légitime défense et de certains mécanismes de droit civil, telles la compensation ou la résolution unilatérale des contrats synallagmatiques ; sur ce thème, voy. E. DIRIX, «Eigenrichting in het privaatrecht», in *Liber amico-rum Jan Ronse*, Story-Scientia, 1986, pp. 597 et s. ; P. WÉRY, obs. sous Cass., 2 mai 2002 (2 espèces), *R.C.J.B.*, 2004, pp. 300 à 348 ; D. ALLAND, «Justice privée (Droit de se faire justice à soi-même)», *Droits*, 2002, n° 34, p. 73 ; sur la désobéissance civile, voy. sur les actions anti-O.G.M., voy. Cass. fr. (ch. crim.), 7 février 2007 et Gand (17e ch.), 23 décembre 2014, *J.L.M.B.*, 2018, pp. 1408 et s., avec obs. F. KUTY, «La désobéissance civile peut être constitutive d'une cause de justification déduite de l'état de nécessité ?», *J.L.M.B.*, 2018/30, p. 1414-1421.

²⁶⁹ Pour une illustration d'écartement de ce reproche, voy. Cass., 16 octobre 2017, Pas., 2017, p. 1922, avec concl. av. gén. J.-M. Genicot.

²⁷⁰ Cass., 2 décembre 1999, *J.T.*, 2000, p. 619, *R.W.*, 1999-2000, p. 1235.

À côté des Cours et Tribunaux, il existe des modes extrajudiciaires de règlement des différends et nous avons vu que l'importance de ceux-ci ne cesse de prendre de l'ampleur, notamment en matière fiscale comme nous l'avons examiné tout au long de notre étude²⁷¹.

Cependant, nous avons également vu que le principe de «monopole de l'État» peut être écorné en matière fiscale, et qu'il est possible de transiger dans cette matière sous des conditions strictes. Il est également difficile de rester aveugle aux changements des missions régaliennes de l'État²⁷².

Parmi les expériences transigeant partiellement à ce principe ayant déjà été tentées, l'on trouve l'informatisation des données et la numérisation des documents²⁷³. Cela rendrait la Justice dépendante de logiciels informatiques pour exercer sa mission, ce qui pose questions du point de vue de l'indépendance et du monopole de l'État dans ce domaine. Après les différents échecs des logiciels Phénix et Khéops, l'État a décidé de privatiser l'informatisation de la justice et ce sont alors les Ordres d'avocats eux-mêmes qui se sont lancés dans ce défi²⁷⁴. Leurs essais se sont désormais concrétisés au travers des logiciels RegSol, DPA, E-Deposit et E-box.

Toutefois, il faudra attendre une banque de données²⁷⁵ suffisamment fournie avant qu'il ne soit possible de traiter les recherches par algorithmes²⁷⁶ et d'y insérer une certaine automaticité. L'objectif²⁷⁷ est de créer une aide au traitement des informations, qui serait un outil de soutien

²⁷¹ Cependant, cela concerne quasiment tous les secteurs : voy. récemment, O. CAPRASSE (dir.), « *Modes alternatifs de règlement des conflits – Réformes et actualités* », C.U.P., vol. 178, Anthemis, 2017 ; toujours avant la réforme traduite par la loi du 18 juin 2018 dont question ci-après, voy. G.-A. DAL, « La médiation a le vent en poupe ! », *J.T.*, 2016, p. 201, p. 201 et P. VAN LEYNSEELE, « Réflexions sur le rôle du juge dans l'envoi en médiation », *J.T.*, 2016, pp. 202 et s. ; voy. aussi le livre XVI du Code de droit économique sur le règlement extrajudiciaire des litiges de consommation (H. JACQUEMIN, « Les pratiques du marché et la protection du consommateur dans le Code de droit économique », *J.T.*, 2014, pp. 731 à 733) ; voy. ég., en France, S. AMRANI-MEKKI, « Le contrat en droit de la famille : le champ des possibles », *Gaz. Pal.*, 11 avril 2017, pp. 4 à 10.

²⁷² Nous voyons l'influence de la technologie également au sein d'une mission régaliennne de l'État, l'armée qui se dote de technologie de pointe pour être plus performante dans ses missions.

²⁷³ A. DEJOLLIER, A. GILLET ET E. DE SAINT MOULIN, « Le Code judiciaire d'évolutions en révolutions : quel (nouveau) visage pour la Justice ? », *A.D.L.*, 2018/2, pp. 255-279.

²⁷⁴ F. ERNOTTE ET A. VAN DEN BRANDEN, « 3. - LegalTech : entre menaces et opportunités pour les professionnels du droit » in *Le droit des MachinTech (FinTech, LegalTech, MedTech...)*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2018, pp. 101-136.

²⁷⁵ A. BEELEN, « Fiche de guidance n° 35 - Le big data et le RGPD » in *Guide pratique RGPD*, Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 251-263.

²⁷⁶ Un algorithme est une suite finie et non ambiguë d'opérations ou d'instructions permettant de résoudre une classe de problèmes.

²⁷⁷ L. GÉRARD ET D. MOUGENOT, « Titre 1 - Justice robotisée et droits fondamentaux » in *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019, pp. 13-54.

pour les acteurs de la justice²⁷⁸. Le travail des acteurs du monde judiciaire²⁷⁹, et en l'occurrence des arbitres serait facilité, car, en traitant une très grande quantité d'informations en fonction de la recherche²⁸⁰, le temps épargné permettrait de dégager plus de moyens pour la composante humaine et se concentrer avec encore plus de vigueur sur le citoyen en recherche de justice.

Bien entendu, nous ne parlons pas de remplacer le tiers décideur par un algorithme²⁸¹ tout-puissant. Nous envisageons l'inévitable automatisation de la justice²⁸² pour ce qui concerne la lecture et la préparation du dossier dans le but final que l'arbitre ait un véritable aperçu de l'ensemble des informations pertinentes mises à sa disposition dans cette banque de données²⁸³.

En effet, les arbitres n'ont pas seulement cette occupation professionnelle et il serait pertinent d'utiliser cet outil algorithmique pour éviter qu'un esprit fatigué par autant de lecture puisse passer à côté d'une information qui pourrait se révéler décisive pour la bonne suite de l'affaire.

Pour clore ce chapitre, nous avons choisi de l'illustrer par une expérience de débat parlementaire récemment vécue dans le cadre de la simulation annuelle au Sénat de l'ASBL du *Jeugd Parlement Jeunesse* lors de la 12^e édition qui se déroulait en février 2020. Nous avons eu l'honneur d'y être élu «Ministre de la Justice» et avons rédigé un projet de loi fictif concernant l'introduction de la justice prédictive²⁸⁴ dans le système judiciaire belge.

Le projet de réforme de la justice portait donc sur l'introduction de la Justice prédictive dans les Cours et Tribunaux²⁸⁵. D'entrée de jeu, plusieurs questions se sont posées²⁸⁶ : la justice a-t-

²⁷⁸ H. JACQUEMIN ET J.-B. HUBIN, «Titre 3 - L'intelligence artificielle : vraie ou fausse amie du justiciable ? – Enjeux du recours à l'IA par les avocats, assureurs et legaltechs» in *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019, pp. 75-104.

²⁷⁹ D.-O. GÖRGÉNYI, «Chapitre 5. - « Réveillez-vous » : comment les jeunes avocats voient l'avenir » in *Innovation and Future of the Legal Profession in Europe / L'innovation et l'avenir de la profession d'avocat en Europe*, Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 133-139.

²⁸⁰ J.-P. BUYLE ET A. VAN DEN BRANDEN, «Chapitre 1. - Les étapes de la robotisation de la justice» in *L'intelligence artificielle et le droit*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2017, pp. 260-305.

²⁸¹ M. MESSIAEN, «Titre 2 - La justice prédictive : le point de vue des acteurs de terrain» in *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019, pp. 115-124.

²⁸² E. JEULAND, «L'Oudropo, et les mathématiques» in *Études en l'honneur du professeur Marie Laure Mathieu*, Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 409-416.

²⁸³ A. BENSOUSSAN ET J. BENSOUSSAN, «4. - Le secteur du droit» in *IA, robots et droit*, Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 341-356.

²⁸⁴ C. HUGON, « De la fascination de la règle à la justice prédictive » in *Études en l'honneur du professeur Marie Laure Mathieu*, Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 379-393.

²⁸⁵ Y. POULLET, « Titre 1 - Le phénomène de l'IA, son intérêt et ses acteurs » in *Le RGPD face aux défis de l'intelligence artificielle*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020, pp. 15-46.

²⁸⁶ A. VAN DEN BRANDEN, « 4. - Les risques de la justice robotisée » in *Les robots à l'assaut de la justice*, Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 93-115.

elle besoin de ce genre de réforme ? Comment sont protégées les différentes données qui seront stockées ? Quelles seront les matières soumises à cette nouvelle justice²⁸⁷ ?

Cette expérience clôture de manière plus globale l'introduction de la notion d'informatisation au sein de la Justice et nous nous écartons, certes, légèrement du domaine de l'arbitrage, mais cette notion de justice prédictive entre, elle aussi, dans la définition d'une justice alternative et, pourquoi pas, viserait également les litiges à connotation fiscale.

Ce que nous entendons par «justice prédictive» est l'incorporation d'une base de données reprenant l'ensemble des décisions judiciaires qui seraient accessibles à la recherche via un algorithme qui permettrait de se baser sur le contenu des décisions afin d'effectuer une recherche plus rapide²⁸⁸ et plus pertinente d'un très grand nombre de décisions, et avec comme finalité de faciliter le travail des acteurs de la vie du monde judiciaire²⁸⁹.

Le recours à la digitalisation de la justice est inéluctable. Nous assistons et participons au quotidien à la mondialisation des données, à des échanges de biens et de services de plus en plus rapides. Les données elles-mêmes deviennent une ressource à la fois pour les professionnels, mais également pour les particuliers qui y ont accès²⁹⁰.

Dès lors, la justice ne pourrait échapper à une digitalisation de son système dans une optique de rapidité et de performance²⁹¹. À l'issue de ce projet de loi, les risques principaux soulevés étaient le risque de fuite des informations personnelles, le refus d'un jugement algorithmique²⁹² autre que pour les contraventions, la volonté d'avoir toujours la possibilité qu'un juge humain puisse traiter le litige soumis aux Cours et Tribunaux, ainsi que la possibilité d'une recherche

²⁸⁷ J. DE CODT, «Justice et algorithme : danger pour le procès équitable et la démocratie ?», *Rev. Trim. D.H.*, 2019/117, pp. 3-11.

²⁸⁸ Y. POULLET, «Les robots à l'assaut de la Justice – L'intelligence artificielle au service de la Justice», *R.D.T.I.*, 2018/3, n° 72, pp. 89-91.

²⁸⁹ C. LAZARO, «L'ici et maintenant des avenir incertains : le droit, l'intelligence artificielle et les technologies de prédiction» in *Des véhicules autonomes à l'intelligence artificielle*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020, pp. 223-249.

²⁹⁰ P. HENRY, «Fiona, Tina et le monde d'hier» in *Le Code judiciaire a 50 ans. Et après ? / 50 jaar Gerechtelijk Wetboek. Wat nu ?*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2018, pp. 373-392.

²⁹¹ Y. POULLET, «Vues de Bruxelles. Modes alternatifs de régulation et libertés dans la société du numérique» in *Enjeux internationaux des activités numériques*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020, pp. 91-136.

²⁹² J. MONT, «RGPD : faut-il anonymiser la jurisprudence publiée ?», *J.T.*, 2019/22, n° 6776, pp. 442-449.

«intelligente²⁹³» au travers des algorithmes, tout en ayant une volonté d'assurer la protection du citoyen²⁹⁴.

Ce qu'il a résulté des débats en commission est ceux-ci, parfois agités, ont abouti à un équilibre négocié entre tous les participants, réalistes sur la nécessité de moderniser les pratiques judiciaires en ne ratant pas le tournant du numérique, mais soucieux de toujours privilégier la dimension humaine dans un domaine aussi structurant pour la société.

Malgré ses défauts intrinsèques ou passagers, le monde de la Justice doit veiller à rester un système dans lequel le numérique n'est qu'un outil sous contrôle (et non devenir le contrôle), et où les responsabilités doivent être assumées sans risques pour l'autonomie par des hommes qui jugent d'autres hommes, et ce, pour des raisons essentielles d'éthique, de respect et de déontologie.

²⁹³ A. GARAPON ET J. LASSÈGUE, «Mythe de la délégation aux machines» in *Des véhicules autonomes à l'intelligence artificielle*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020, pp. 207-221.

²⁹⁴ Y. MENECEUR, «Chapitre 1 - Intelligence artificielle, droits fondamentaux et éthique» in *Avoirs dématérialisés et exécution forcée / Digital Assets and Enforcement*, Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 91-139.

CONCLUSION

Nous avons pu voir que l'arbitrage en droit belge peut être envisagé lorsque les matières sont considérées comme «disponibles», c'est-à-dire lorsqu'elles ne sont pas visées par une norme d'ordre public. Nous nous sommes également interrogés sur la notion même d'ordre public, qui est une notion qui, par essence, n'est pas définissable car évolutive en fonction de l'époque. Nous avons mené ces recherches, outre via les filières classiques que sont les articles et ouvrages, mais aussi en prenant en compte notre expérience «empirique» par des entretiens, par l'actualité, mais également par le ressenti populaire général qui se dégage depuis plusieurs années des citoyens.

Au terme de cette recherche, pouvons-nous dire que nous avons répondu précisément au fait que « *Les règles de droit fiscal entrent-elles dans le périmètre de l'arbitrage ?* » Absolument pas. Nous n'avons fait qu'offrir quelques jalons dans l'étude de cette thématique particulière, quelques aspects, de manière synthétique, du prisme de réflexion qui nous permet d'aborder ce sujet complexe et multiforme.

Nous n'avons pu que constater qu'en ce qui concerne les matières fiscales, l'arbitrage n'est pas d'application sans restriction, songeons notamment à la contradiction pour les personnes morales de droit public. L'ordre public fiscal est multiforme et a comme objectif final d'être un garde-fou concernant la protection de l'État souverain et les intérêts des contribuables.

Nous avons également pu observer que le service de décisions anticipées, tout comme le service de conciliation fiscale, rencontrent un franc succès qui ne fait qu'augmenter au fil des années. Nous ne pouvons qu'espérer que cela résoudra la fracture qui peut exister entre l'Administration fiscale et les contribuables. Ces services, mis en place par l'État, apportent une approche différente concernant des situations fiscales qui peuvent apparaître comme rébarbatives pour le contribuable. Une autre interrogation demeure en suspens : ces services amélioreront-ils l'adhésion du citoyen concernant l'impôt ? Nous ne pouvons que l'espérer, tant l'État met en œuvre des moyens : nous aimerions croire que le citoyen pourra y rencontrer ses espérances.

Ensuite, nous nous sommes consacré à l'étude comparée des systèmes français et américain, nous avons pu examiner plus précisément les différences existantes entre les ordres juridiques

d'influence civiliste ou de *common law*. Nous trouvons qu'il est particulièrement intéressant de se rendre compte que, même au sein d'un ordre juridique de même inspiration, comme la Belgique et la France, les évolutions ont été différentes, et ce, sans nier leurs influences réciproques sur l'évolution de leurs conceptions de l'arbitrage.

Nous ne pouvons que constater que l'arbitrage présente de nombreux avantages : l'expertise des arbitres, une plus grande rapidité que les juridictions étatiques ou encore la confidentialité garantie par le mécanisme arbitral.

Cependant, il convient de nuancer que la confidentialité n'est pas qu'un avantage et possède double tranchant. Aux États-Unis, l'arbitrabilité d'un litige est présumé. C'est-à-dire qu'une énorme proportion des différends entre parties et soumises à un arbitrage auront une issue inconnue pour d'autres justiciables qui se trouveraient dans la même situation. De même, nous pensons que la philosophie de ces différents systèmes nous éclaire sur notre époque : un individualisme débridé qui semble faire fi de l'intérêt collectif. Une jonction entre ces deux approches pourrait être un début de réponse pour construire des lendemains plus équitables. À nouveau, nous avons effleuré un début de réponse au travers de nos analyses, mais nous espérons avoir permis au lecteur de porter un regard nouveau sur le monde juridique.

En traçant les contours et spécificités de certains mécanismes d'un point de vue international, nous nous sommes trouvé face à l'évidence que l'arbitrage, et *a fortiori* les modes alternatifs de résolution des conflits de manière générale, font partie intégrante du paysage international.

Le recours à différents instruments légaux pour avoir une imposition juste, notamment à travers les C.P.D.I., ou d'outils de résolutions des conflits lorsque deux entités souveraines ont une prétention fiscale sur un même contribuable, notamment avec la Convention d'arbitrage ne sont pas nouveaux.

Cependant, ce n'est pas parce que des outils sont déjà mis en place par la communauté internationale, que ceux-ci ne peuvent pas être améliorés.

Tous ces outils mis en place attestent de la volonté commune d'avoir une politique claire concernant la résolution des litiges à connotation fiscale, dont l'apogée a été la Directive de

2017 concernant la résolution amiable des différends fiscaux. Nous ne pouvons que nous réjouir de cet historique en faveur des modes alternatifs.

À la fin de notre travail, nous avons avancé deux notions qui pourraient faire partie de notre avenir judiciaire concernant la mise en place d'un tribunal arbitral permanent. Nous avons conclu qu'il n'est pas souhaitable que celui-ci soit mis en place et la volonté politique s'est exprimée autrement concernant leur vision de la justice : la mise en place d'outils qui favorisent une individualisation certaine avec une dimension très humaine des litiges, notamment avec l'avènement du droit collaboratif et un recours de plus en plus prégnant de la médiation.

En ce qui concerne l'introduction de la justice prédictive, la digitalisation de la justice n'est plus qu'une question de temps. Il pourrait être envisageable qu'une digitalisation des décisions arbitrales puisse voir le jour, notamment en reprenant dans une base de données *ad hoc* les recueils de décisions qui sont publiées par la doctrine à titre d'exemple.

La justice est sur le point de changer. Nous en avons vu plusieurs indicateurs : augmentation des recours aux modes individualisés de règlements des conflits et écart alarmant entre l'impôt réellement dû et celui qui est payé. Cependant, il sera peu souhaitable que la justice s'apparente à une entreprise et non plus comme une extension de la volonté étatique. L'arbitrage présente, certes, de nombreux avantages sur la scène internationale, mais n'en a que bien peu sur la scène strictement belge. Le risque est d'appréhender l'arbitrage sous une vision idyllique et de perdre de vue que notre système juridique actuel fonctionne bien et dispose déjà d'acteurs spécialisés.

À partir de ces observations, nous devons nous demander les raisons de l'émergence de ces facteurs et comment il est possible de les expliquer. Le droit est une science humaine et reflète également le mal-être de ses citoyens, citoyens qui semblent ne plus avoir foi dans la justice comme ils recourent à une plus grande individualisation de leurs affaires - bien que nos Cours et Tribunaux soient déjà spécialisés - et démontrent la tendance à ne plus faire confiance en notre système fiscal.

Nous avons vu dans la déclaration gouvernementale, que nous avons détaillée, qu'il existe un véritable gouffre entre ce que l'État doit percevoir concernant les impôts et ce qu'il perçoit réellement. Ceci est un véritable signal concernant l'adhésion des citoyens dans leur État

souverain. Nous sommes faces à un véritable problème qui, à l'heure actuelle, ne se montre que sous la forme d'une pointe d'iceberg.

Cela nous amène, à ce stade de notre étude, à attirer l'attention du lecteur sur nos inquiétudes. Nous ne souhaitons pas être le témoin, dans quelques années, de la longue déliquescence de la foi que le citoyen porte en la justice et de devoir enseigner aux futurs juristes non plus la probabilité d'une justice uniquement privée, mais bien comme l'histoire d'un futur tristement programmé.

En tant que juriste, nous ne pouvons concevoir que la Justice détourne le regard et ne soit plus qu'un second choix venant les modes individuels de règlements des conflits. Chaque mesure doit être pondérée, réfléchie et surtout, nous devons nous atteler à regagner la confiance d'un citoyen qui semble désabusé par son système judiciaire et s'en éloigne de plus en plus, car il le comprend de moins en moins.

Dans tous les cas, nous espérons sincèrement que ce mémoire pourra attirer l'attention des professionnels du droit et du monde judiciaire sur une problématique qui risque, si elle n'est pas suffisamment appréhendée ni anticipée, de sévèrement remettre en cause des principes comme l'adhésion du citoyen au système étatique, plus spécialement à son système fiscal, la sécurité juridique et la Justice, essentiels à une société fondée sur le principe de l'État de droit.

BIBLIOGRAPHIE

I. LÉGISLATION

1. Internationale

- Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice, signée à Paris le 24 novembre 2016.
- Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, L 225, *J.O.U.E.*, 20 août 1990.

2. Européenne

- Règlement d'exécution (UE) n° 2019/652 de la Commission établissant les règles de fonctionnement types de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends, ainsi qu'un formulaire type pour la communication des informations relatives à la publicité des décisions définitives conformément à la directive (UE) 2017/1852 du Conseil, L. 110., *J.O.U.E.*, 25 avril 2019.
- Directive 2017/1852/UE du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union Européenne, L. 265/1, *J.O.U.E.*, 14 octobre 2017.
- Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, L. 345/8, *J.O.U.E.*, 29 décembre 2011.
- CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE, « Convention entre le Royaume des Pays-Bas et le Royaume de Belgique sur la mise à disposition d'un établissement pénitentiaire en vue de l'exécution de peines privatives de liberté infligées en vertu de condamnations belges », disponible sur : <https://www.statewatch.org/media/documents/news/2010/mar/belgium-netherlands-eaw-prison-text-of-agreement-fr.pdf>.
- Convention européenne du 23 juillet 1990 modifiée le 21 décembre 1995 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées : champ d'application, conditions de mise en œuvre, déroulement des procédures, dispositions diverses, n° 14 F-1-06, n° 34 du 23 février 2006.

- Convention européenne de Strasbourg de 1966 portant loi uniforme en matière d'arbitrage, Strasbourg, 20.I.1966.

3. Nationale belge

- Loi du 2 mai 2019 transposant la Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, M.B., 17 mai 2019.
- Circulaire 2018/C/27 du 7 mars 2018 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions internationales», R.G.C.F., 2018/2, pp. 230-231.
- Loi du 10 juillet 2017 renforçant le rôle du service de conciliation fiscale, M.B., 19 juillet 2017.
- Loi du 24 juin 2013 modifiant la sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage, M.B., 28 juin 2013, art. 1676 à 1723.
- Projet de loi portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas sur la mise à disposition d'un établissement pénitentiaire aux Pays-Bas en vue de l'exécution de peines privatives de liberté infligées en vertu de condamnations belges, faite à Tilburg (Pays-Bas), Doc. parl., Chambre, n° 4-1491/1, 2009-2010, p. 1. disponible sur : <https://vlex.be/vid/privatives-infligees-condamnations-409875146>, consulté le 20 septembre 2020.
- Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées n° 2009/C322/01, J.O.U.E., 30 décembre 2009.
- Loi 25 avril 2007 portant dispositions diverses, M.B., 8 mai 2007.
- Loi-programme du 27 décembre 2004, M.B., 31 décembre 2004, art. 332 et 333.
- Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matières d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, M.B., 31 décembre 2002.
- Projet de loi modifiant des dispositions du Code judiciaire relatives à l'arbitrage, exposé des motifs, Doc. parl., Chambre, 1997-1998, n° 1374/3, p.5. , rapport au nom de la Commission de la justice par M. VANDENBOSSCHE.
- Loi du 4 juillet 1972 approuvant la Convention européenne portant loi uniforme en matière d'arbitrage, faite à Strasbourg le 20 janvier 1966 et introduisant dans le Code judiciaire une sixième partie concernant l'arbitrage, M.B., 8 août 1972.
- Const., art. 10, 11, 170.
- C. jud., art. 2, 747, 1046, 1047, 1676, §2, al. 1er, 1676, §7, 1717, 1676-1723.

4. Nationale française

- Code civil français, art. 2059 à 2061
- Code de l'organisation judiciaire français, art. 411-4, al. 4,
- Code de procédure civile français, art. 1442 à 1527,
- Code du travail français, art. L525-1 et s.
- Nouveau Code du travail français. art. 2524-1

5. National américaine

- Constitution fédérale, art. II, § 1, cl. 2.

II. JURISPRUDENCE

1. Belge

- Cass., 24 janvier 2013, *RG C.11.0371.F*, Pas. 2013, n° 57.
- Cass., 2 décembre 1999, *J.T.*, 2000, p. 619, R.W., 1999-2000, p. 1235.
- Cass., 11 mai 1998, *F.J.F.*, n° 98/211
- Cass. 10 septembre 1968, *Bull. et Pas.*, 1969, I, p. 38.
- Cass., 9 décembre 1948, *Bull. et Pas.*, I, 699, et RCJB, 1954, p. 251.
- Cass., 20 janvier 1941, *Bull. et Pas.*, I, 1940-1942, p. 13.

2. Française

- C.A. Paris, 28 février 2008, *Rev. arb.*, 2009, p. 168.
- Cass. fr., 1^{re} ch. civ., 21 mai 1997, *Rev. arb.*, 1997, p. 537.
- C.A., 14 décembre 1994, n°89/94, *M.B.*, 28 décembre 1994, 32.119.

- C.A. Paris, 20 mai 1994, *SNC Danton Defense c. SA Cotelle*, Bella et Delpha, *Rev. Arb.*, 1994, p. 397.
- C.A. Paris, 19 mai 1993, *Rev. arb.*, 1993, p. 645,.
- C.A. Orléans, 15 février 1966, *Sté Jean Tardits et Cie C. Sté Wynmouth Lehr et Cie*, *Recueil Dalloz* 1966, p. 340
- C.A. Paris 12 février 1963, *J.C.P.* 1963.II.1328.
- C.A. Paris 9 janvier 1962, *J.C.P.*, 1962.II., p. 12478.
- C.A. Paris, 15 juin 1956, *JCP* 1956.II.9419, *Rev. arb.* 1956 p. 97
- Cass. Com., 28 nov. 1950, *Tissot*, *Bull. civ.*, 1950, III, n° 355, *Recueil Dalloz*, 1951, p. 170.
- 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.

3. Américaine

- Arrêt *Mitsubishi* 105 S. Ct. 3346, 1985, *Rev. Arb.*, 1986, p. 273.
- C.J.C.E., *Eco Swiss China Time Ltd c. Benetton International NV*, 1^{er} juin 1999, C-126/97.

III. DOCTRINE

1. Monographie

- ARFAZADEH, H., *Ordre public et arbitrage international à l'épreuve de mondialisation*, LGDJ, Bruxelles, 2005. p. 46.
- CARBONNIER, J., *Les obligations*, Paris, PUF, 2000, p. 141.
- COUTURIER J. et PEETERS B., *Belgisch belastingsrecht in hoofdlijnen*, 13e éd., Antwerpen, Maklu, 2005.
- DAL, G.-A., « *L'arbitrage en droit belge et international* », t. I , Bruxelles, Bruylant, 2006.
- DASSESSE, M. et MINNE, P., *Principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruxelles, Bruylant, 2001.

- DE MEULEMEESTER, D. et VERBIST, H.: «Arbitrage in de praktijk. Op basis van het CEPANI-Arbitragereglement van 1 januari 2013 en met verwijzingen naar deel VI van het Gerechtelijk Wetboek», Bruxelles, Bruylant, 2013.
- DEJARDIN, P., « *L'impact de l'instrument multilatéral sur l'accès à la procédure amiable* », 2019, Liège, HEC Liège.
- DELNOY, P., *Éléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, De Boeck et Larcier, 2006, n° 8.
- DICEY, MORRIS & COLLINS, *The Conflict of Laws*, Sweet & Maxwell, vol. I, 2000, n° 5-029.
- FADLALLAH, I., et HASCHER, D., *Les grandes décisions du droit de l'arbitrage commercial*, lieu, Dalloz, 2019.
- GILDEMEISTER, A., *L'arbitrage des différends fiscaux en droit international des investissements*, Bibliothèque de droit international et de l'Union européenne, tome 131, 201.
- HUYS, M. et G. KEUTGENS, G., *L'arbitrage en droit belge et international*, Bruxelles, Bruylant, 1981, n° 65.
- JESTIN, K., "Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ?" Analyse comparée France - États-Unis, Université Paul-Cézanne, Jurisdoctia n°2, Aix-Marseille III, 2009.
- KEUTGEN, G. et DAL, G.-A., *L'arbitrage en droit belge et international*, t. II : *Le droit international*, Bruxelles, Bruylant, 2012.
- LANG, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienne, Linde Verlag, 2010.
- Le Club des juristes, « *L'arbitrage en ligne* », Commission ad hoc, 2019, pp. 30 et s.
- MARTY, G. et RAYNAUD, P., *Droit civil*, t. 1, *Introduction générale à l'étude du droit*, Paris, Sirey, 2^e éd., 1972, note n° 361.
- MBONGO, P. et RUSSELL L. Weaver, R., *Le droit américain dans la pensée juridique française contemporaine. Entre Américanophobie et Américanophilie*, Paris, Lextenso-Institut universitaire Varenne, collection « Colloques et Essais », 2013.
- OLLAT, C., *L'arbitrage commercial international face à l'ordre juridique étatique : étude comparée des droits français, américain et suisse*, Université Paris II Panthéon-Assas, Institut de droit comparé.
- PANOU, C., *Le consentement à l'arbitrage, Étude méthodologique du droit international privé de l'arbitrage*, Paris, IRJS Edition, 2011.
- PARK, W., *The Arbitrability Dicta in First Options v. Kaplan*, Arbitration International, Volume 12, Issue 2, 1 June 1996

- RACINE, J.-B., *L'arbitrage commercial international et l'ordre public*, Paris, LGDJ, t. 309, 1999.
- SCHWEBBER, H., *The creation of American common law, 1850-1880*, Cambridge, Cambridge University Press, 2004.
- SEVER, J.-R., « *The relaxation of inarbitrability and Public Policy Checks on US and Foreign Arbitration : Arbitration out of Control ?* », *Tulane Law Review*, 1991.
- TIBERGHIE, *Manuel de Droit Fiscal 2013-2014*, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2014, n° 0191.
- TRAVERSA, E., *La prévention de la double impositions des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites*, Bruxelles, Larcier, 2013.
- WIJFFELS, A., *Introduction historique du droit – France, Allemagne, Angleterre*, Paris, PUF, 2010.
- WILLEMART, E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999.

2. Chapitre d'une monographie

- BEELEN, A., « Fiche de guidance n° 35 - Le big data et le RGPD » in *Guide pratique RGPD*, Bruxelles, Bruylant, 2018.
- BENSOUSSAN, A. et BENSOUSSAN, J., « 4. - Le secteur du droit » in *IA, robots et droit*, Bruxelles, Bruylant, 2019.
- BOCKSTIEGEL, K.H., «Public policy and arbitrability», in *Comparative arbitration practice and public policy in arbitration*, Bruxelles, Kluwer, 1986.
- BUYLE, J.-P., VAN DEN BRANDEN, A., « Chapitre 1. - Les étapes de la robotisation de la justice » in *L'intelligence artificielle et le droit*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2017.
- C. LAZARO, « L'ici et maintenant des avenir incertains : le droit, l'intelligence artificielle et les technologies de prédiction » in *Des véhicules autonomes à l'intelligence artificielle*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020
- CASTETS-RENARD, C., « Enjeux géopolitiques et juridiques de l'intelligence artificielle : quelle stratégie pour l'Union européenne ? » in *Enjeux internationaux des activités numériques*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020.
- COZIAN, M., « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1999, p. 3.

- DE LEVAL, G. et GEORGES, F., « Chapitre 2 - La justice est un monopole de l'État » in *Droit judiciaire – Tome 1 : Institutions judiciaires*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019.
- ERNOTTE, F. et VAN DEN BRANDEN, A., « 3. - LegalTech : entre menaces et opportunités pour les professionnels du droit » in *Le droit des MachinTech (FinTech, LegalTech, MedTech...)*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2018.
- FADLALLAH, I., «Collected courses of the Hague Academy of international law», in *Recueil des cours*, tome 249, 1994, p. 389.
- GAILLARD, E., « La jurisprudence de la Cour de cassation en matière d'arbitrage international », *Rev. arb.*, 2007.
- GARAPON, A. et LASSÈGUE, J., « Mythe de la délégation aux machines » in *Des véhicules autonomes à l'intelligence artificielle*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020.
- GÉRARD, L. et MOUGENOT, D., « Titre 1 - Justice robotisée et droits fondamentaux » in *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019.
- GILLES, A., «Chapitre 9 – un droit sous influence», in *La définition de l'investissement international*, Bruxelles, Editions Larcier, 2012.
- GIORGINI G.-C., « Chapitre 17 - Les besoins du commerce international à l'ère de la révolution algorithmique » in *Le sens des libertés économiques de circulation*, Bruxelles, Bruylant, 2020.
- GÖRGÉNYI, D.-O., « Chapitre 5. - « Réveillez-vous » : comment les jeunes avocats voient l'avenir » in *Innovation and Future of the Legal Profession in Europe / L'innovation et l'avenir de la profession d'avocat en Europe*, Bruxelles, Bruylant, 2017.
- JACQUEMIN, H., HUBIN, J.-B., « Titre 3 - L'intelligence artificielle : vraie ou fausse amie du justiciable ? – Enjeux du recours à l'IA par les avocats, assureurs et legaltechs » in *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019.
- LAMBOT, D., « L'étendue des pouvoirs du juge en matière d'impôts sur les revenus », in *Mélanges John KIRKPATRICK*, Bruxelles, Bruylant, 2004, n° 23, p. 470.
- POULLET, Y. « Vues de Bruxelles. Modes alternatifs de régulation et libertés dans la société du numérique » in *Enjeux internationaux des activités numériques*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020.
- POULLET, Y., « Titre 1 - Le phénomène de l'IA, son intérêt et ses acteurs » in *Le RGPD face aux défis de l'intelligence artificielle*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2020.

3. Participation à un ouvrage collectif

- DE MEULEMEESTER, D. « The future of arbitration: the evolution of arbitration in the world and the quest for the most favourable law. Should we make a difference between national and international arbitration ? » in *Hommage à Guy Keutgen pour son action de promotion de l'arbitrage – Eerbetoen aan Guy Keutgen voor zijn inspanningen om arbitrage te promoten*, Bruxelles, Bruylant, 2013.
- HENRY, F. « Les progrès de l'arbitrage : existe-t-il encore des pans entiers du droit qui, pour tous leurs aspects, ne peuvent donner lieu à l'arbitrage/arbitrabilité ? » in *Hommage à Guy Keutgen pour son action de promotion de l'arbitrage – Eerbetoen aan Guy Keutgen voor zijn inspanningen om arbitrage te promoten*, Bruxelles, Bruylant, 2013.
- HENRY, P., « Fiona, Tina et le monde d'hier » in *Le Code judiciaire a 50 ans. Et après ? / 50 jaar Gerechtelijk Wetboek. Wat nu ?*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2018.
- HUGON, C., « De la fascination de la règle à la justice prédictive » in *Études en l'honneur du professeur Marie Laure Mathieu*, Bruxelles, Bruylant, 2019.
- JEULAND, E., « L'Oudropo, et les mathématiques » in *Études en l'honneur du professeur Marie Laure Mathieu*, Bruxelles, Bruylant, 2019.
- KRINGS, M., « Les limites de l'arbitrage », in *Hommage à Guy Keutgen / Eerbetoen aan Guy Keutgen*, Bruxelles, Bruylant, 2012.
- LECLERC, M., « Introduction générale », in *Les class actions, du droit américain au droit européen*, Bruxelles, Editions Larcier, 2012.
- MENECEUR, Y., « Chapitre 1 - Intelligence artificielle, droits fondamentaux et éthique » in *Avoirs dématérialisés et exécution forcée / Digital Assets and Enforcement*, Bruxelles, Bruylant, 2019.
- MESSIAEN, M., « Titre 2 - La justice prédictive : le point de vue des acteurs de terrain » in *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019.
- MUIR WATT, H., « Propos liminaires sur le prestige du modèle américain », in *Archives de philosophie du droit*, 2001, t. 45.
- RAVILLON, L., « Que reste-t-il du concept d'arbitrabilité? », in E. LOQUIN et S. MANCIAUX (dir.), *L'ordre public et l'arbitrage*, actes du colloque organisé à Dijon par le Cremidi les 15 et 16 mars 2013, Paris, LexisNexis, 2014.
- RENDERS, D. et BOMBOIS, T., « L'arbitrage en droit public belge », in *L'arbitrage en droit public*, Bruxelles, Bruylant, 2010.
- STEVENAERT MEEÛS, F., « Le rôle du juge en cas d'accord avec l'administration fiscale », in *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010*, Bruxelles, Larcier.

- TERRÉ, F., « Rapport introductif », in *L'ordre public à la fin du XXème siècle*, Paris, Dalloz 1996.
- VAN DEN BRANDEN, A., « 4. - Les risques de la justice robotisée » in *Les robots à l'assaut de la justice*, Bruxelles, Bruylant, 2019.

4. Articles de presse juridique

- AFSCHRIFT, T., « Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées », *R.G.C.F.*, 2008/6, n° 5.
- ANCEL, P. « Arbitrage et ordre public fiscal », *Rev. arb.*, 2001, n° 2.
- ANCEL, P., « Arbitrage et ordre public fiscal », *Rev. arb.* 2001, n° 2.
- BHALA, R., « The myth about stare decisis and international trade law (part one of the trilogy) », *The American University international law review*, 1999, vol. 14, n° 4.
- CARRIER, P.J., « *New Policy Regarding Arbitration of Government Procurement Disputes in the United States* », *Procurement Law Review*, 1996, CS 74.
- COZIAN, M., « Arbitrage et incidences fiscales des clauses de garantie de passif », *Rev. arb.* 2001, n° 2.
- DAL, M., «La nouvelle loi sur l'arbitrage», *J.T.*, 7 décembre 2013, n° 6542.
- DE CODT, J., « Justice et algorithmes : danger pour le procès équitable et la démocratie ? », *Rev. Trim. D.H.*, 2019/117.
- DE LEVAL, G. et VAN DROOGHENBROEK, J.-F., «Principe dispositif et droit judiciaire fiscal », *R.G.C.F.*, 2004/6, n° 39 et 40.
- DEJOLLIER, A., GILLET, A. et DE SAINT MOULIN, E., « Le Code judiciaire d'évolutions en révolutions : quel (nouveau) visage pour la Justice ? », *A.D.L.*, 2018/2.
- DEMEULENAERE, D., «Arbitrale bevoegheidsen rechtsmachtsaspecten in het kader van koop-verkoop-overeenkomsten van aadelen», *T.P.R.*, 1995.
- DEVILLET, C. et KNAEPEN, S., «Procedures ter beslechting van geschillen in internationale fiscale zaken – Belgisch rapport n.a.v. het 70ste IFACongres te Madrid, Spanje 825-30 september 2016», *T.F.R.* 507, 2016, § II.
- GAILLARD, E. « La vision américaine des sentences annulées au siège », *Rev. Arb.*, 2017/4.
- GANSHOF VAN DER MEERSCH, W.J., «L'ordre public et les droits de l'homme», *J.T.*, 1968.
- GAUDEMET, Y., «Arbitrage et droit public», *Dr. Et Patrimoine*, 2002, n° 105.

- GOLDMAN, B., «Arbitrage commercial international», in *Jurisclasseur : Droit international*, fasc. 586-3, n° 7.
- HANOTIAU, B., « L'arbitrabilité », in *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, t. 296, La Haye, Martinus Nijhoff, 2002.
- HANOTIAU, B., « L'arbitrabilité des litiges dans l'ordre interne belge » in *Arbitrage et modes alternatifs de règlement des conflits*, Liège, C.U.P., 2002.
- HANOTIAU, B., « L'arbitrabilité et la favor arbitrandum : un réexamen », in *Journal du Droit International*, 1994.
- HANOTIAU, B., «L'arbitrabilité», *R.C.A.D.I.*, 2002, t. 296.
- JALLAMION, C., « La tradition française de l'arbitrage », *RUDN Journal of law*, 2018.
- JARROSSON, C. «L'arbitrabilité: présentation méthodologique», *RJCom*, n° 01, 1996.
- JARROSSON, C., « Arbitrabilité : Présentation méthodologique », *RJ. Com.* 1996, n° 1.
- JARROSSON, C., «L'arbitrage en droit public», *A.J.D.A.* 1997, n° 1.
- JONET, J.-M., « La réforme du droit belge de l'arbitrage : une nouvelle transposition de la loi type de la Commission des Nations-Unies pour le droit commercial international », in *Revue d'arbitrage et de médiation*, volume 3, numéro 2.
- KEUTGEN, G. «La réforme 2013 du droit belge de l'arbitrage», *R.D.I.D.C.*, 2014/1.
- KEUTGEN, G., « La nouvelle loi sur l'arbitrage », *J.T.*, 1998.
- LE GALL, J.-P., «Fiscalité et arbitrage», *Rev. Arb.*, 1994.
- LEVEL, P., «L'arbitrabilité», *Rev. arb.*, 1992.
- LOQUIN, E., « L'ordre public et l'arbitrage », *Revue de jurisprudence commerciale*, 2018.
- MALAURIE, P. « L'ordre public et les bonnes mœurs, » *Trav. Ass. H. Capitant*, 1952.
- MEZGER, E., « L'arbitrage et l'ordre public », *R.T.D, com.* 1948.
- MONT, J., « RGPD : faut-il anonymiser la jurisprudence publiée ? », *J.T.*, 2019/22, n° 6776.
- OPPETIT, O., « Arbitrage, médiation et conciliation », *Rev. arb.*, 1984, n° 3.
- PLUYETTE, G., «Le point de vue français», in *Journal des tribunaux du Luxembourg*, 2015.
- POULLET, Y., « Les robots à l'assaut de la Justice – L'intelligence artificielle au service de la Justice », *R.D.T.I.*, 2018/3, n° 72.

- QUOISTIAUX G., « Bruxelles, future capitale de l'arbitrage ? », *Trends Tendances*, 38e année, no 27-28, 4 juillet 2013: « D'après les défenseurs de cette loi, adoptée à l'unanimité au Parlement, positionner Bruxelles comme place forte de l'arbitrage est d'autant plus utile que l'arbitrage international est un marché en croissance ».
- SCAILTEUR, C., « Remarques sur l'interprétation de lois fiscales », *Rec. gén. enr. not.*, 1957, n° 19781.
- SEPULCHRE, V., « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *R.G.C.F.*, 2009/6.
- THIRIA, P., « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2016/4.
- VAN ORSHOVEN, P., *Behoorlijk rechtsbeginselen bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1987, n° 11.
- WUSTENBERGHS, T. et BEGIAN, H., "L'impact du COVID-19 sur les C.P.D.I.", *le Fiscologue International*, 2020, n° 436.

5. Sources en ligne

- AFSCHRIFT, T., « Première partie du cours 2018 », 19 septembre 2020, disponible sur : https://www.afschrift.com/wp-content/uploads/2018/02/Premiere_partie_cours_2018.pdf.
- AUTEUR INCONNU, « L'arbitrage », 10 octobre 2020, disponible sur <https://www.actualitesdroitbelge.be/droit-des-affaires/arbitrage/l-arbitrage/introduction-sur-l-arbitrage>.
- BONNEAUD, E., *O.C.D.E. et Union européenne : une nouvelle chance pour l'arbitrage*, disponible sur : <https://www.optionfinance.fr/services/lettres-professionnelles/la-lettre-gestion-des-groupes-internationaux-avec-pwc-societe-davocats/bepsocde-et-prix-de-transfert-le-temps-de-la-mise-en-oeuvre/ocde-et-union-europeenne-une-nouvelle-chance-pour-larbitrage.html>.
- COPPENS, P.-F., « Le régime des décisions anticipées : aspects de procédure et questions d'actualité », 7 juillet 2020, disponible sur <http://www.coppensfiscaliste.be/le-regime-des-decisions-anticipees-aspects-de-procedure-et-questions-dactualite/>
- HENKES, A. « Le droit fiscal et l'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour, in Rentrée solennelle de la Cour de cassation, 1^{er} septembre 2016, disponible sur https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/mercuriale_2016.vers_.25.08.16.doc.pdf.
- HENKES, A. « Le droit fiscal et l'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour, in Rentrée solennelle de la Cour de cassation,

1^{er} septembre 2016, p. 41, disponible sur : https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/mercuriale_2016.vers_25.08.16.doc.pdf.

- LESPRIET, E., MAHIEU, M.-C., MUSSARD, J., « L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre Etats : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ? », 20 septembre 2020, disponible sur : <https://taj-strategie.fr/instrument-multilateral-vient-bouleverser-relations-fiscales-entre-etats-consacre-t-lapparition-dun-nouvel-outil-juridique-international-efficace/>
- MICHAUD, P. « Double imposition, Les procédures amiables O.C.D.E. et EU », 20 septembre 2020, disponible sur : <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/01/01/2644441175.pdf> .
- VAN GEEL, C., «La nouvelle procédure de règlement des différends en matière de double imposition s'applique au 1^{er} juillet 2019 », 23 juillet 2020, disponible sur : <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/moniteur/la-nouvelle-procedure-de-reglement-des-differends-en-matiere-de-double-imposition-s-applique-au-1er-juillet-2019/>

6. Autres

- D'URSEL et CHEUHON, *Le ruling*, 1994 et M. MORIS, *Le ruling ou accord préalable : l'état de la jurisprudence*, IDEFISC/thème. disponible sur : -Actualité des idées fiscales, <http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html>
- GAILLARD, E., « L'apport de la pensée juridique française à l'arbitrage international », Communication donnée à Paris le 17 octobre 2016 à l'Académie des sciences morales et politiques.
- O.C.D.E., « Note explicative portant sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux Conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>
- O.C.D.E., « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 », Rapport final 2015, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-resumes-des-actions-2015.pdf>.
- O.C.D.E., « BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlements des différends – Documents pour l'examen par les pairs », 10 juillet 2020, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-14-accroitre-l-efficacite-des-mecanismes-de-reglement-des-differends-documents-pour-l-examen-par-les-pairs.pdf>.
- O.C.D.E., « Countries list », 29 avril 2020, disponible sur <http://www.oecd.org/tax/beps/country-mapprofiles.htm>.

- O.C.D.E., « L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », 12 septembre 2020, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/actions-beps.htm>.
- O.C.D.E., « L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », 12 septembre 2020, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/actions-beps.htm>.
- O.C.D.E., « L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », 12 septembre 2020, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/actions-beps.htm>.
- O.C.D.E., « Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013 », disponible sur : <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm>.
- O.C.D.E., « Mutual Agreement Procedure Statistics for 2018 », disponible sur : <http://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>
- O.C.D.E., « Mutual Agreement Procedure Statistics for 2018 », disponible sur : <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>
- O.C.D.E., « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Bruxelles, Éditions O.C.D.E., 2013.
- ORGANISATION DES NATIONS-UNIES, « Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établi à l'intention des pays en développement », disponible sur : https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/11/UN_Handbook_DTT_Fr.pdf.
- Service Public Federal FINANCES, « Service de conciliation fiscal – rapport annuel 2018 », disponible sur : https://finances.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Rapport%20annuel%20Conciliation%20fiscale_FR_2018.pdf.
- Service public Federal FINANCES, « Service des décisions anticipées en matière », 29 avril 2020, disponible sur : <https://www.ruling.be/fr>.
- Service public Federal FINANCES, « Service des décisions anticipées en matière fiscale – rapport annuel 2019 », 29 avril 2020, disponible sur https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/rapport_annuel_S.D.A._2019_fr_a4.pdf
- Service Public Federal FINANCES, « Accords COVID-19 », disponible sur : <https://finances.belgium.be/fr/particuliers/international/travailleurs-transfrontaliers/accords-covid-19>.

IV. ENTRETIENS

- Madame SIBYLLE, Bernadette – Avocate au cabinet DOUNY (Liège).
- Monsieur BOURGEOIS, Marc – Directeur du Master en droit fiscal à HEC Liège et avocat ;
- Monsieur CAPRASSE, Olivier – Professeur à l’ULiège et avocat ;
- Monsieur COLMANT, Bruno – CEO Degroof Petercam;
- Monsieur COPPENS, Philippe – Professeur à l’UCLouvain ;
- Monsieur COPPENS, Pierre-François – Conseiller fiscal ;
- Monsieur CULOT, Henri – Professeur à l’UCLouvain et avocat associé chez Prioux-Culot;
- Monsieur DAL, Marc – Avocat associé chez Daldewolf ;
- Monsieur DE BIOLLEY, Alexis – Membre de l’ITAA ;
- Monsieur DECKERS, Vincent – Avocat ;
- Monsieur FRYDMAN, Benoit – Professeur à l’ULB ;
- Monsieur HELLEPUTTE, Charles-Albert – Professeur à l’UCLouvain et avocat associé Steptoe & Johnson LLP ;
- Monsieur HOLLANDER, Pascal – Avocat associé Hanotiau & Van Den Berg ;
- Monsieur LINS, Philippe – Membre du S.D.A. ;
- Monsieur PHILIPPE, Denis – Professeur à l’UCLouvain et avocat associé Philippe & Partners ;
- Monsieur RIQUET, Jean-Pierre – Professeur à l’ICHEC et Conseiller fiscal ;
- Monsieur ROSOUX, Roland – Membre du service de conciliation fiscale ;
- Monsieur STEVENAERT DE MEEUS, François – Professeur à l’UCLouvain et juge fiscal ;
- Monsieur TOSSENS, Jean-François – Professeur à l’UCLouvain et avocat associé Tossens Goldman ;
- Monsieur TRAVERSA, Edoardo – Professeur à l’UCLouvain et promoteur.

TABLES DES MATIERES

INTRODUCTION GÉNÉRALE	3
CHAPITRE 1. ÉTUDE DE LA SITUATION EN BELGIQUE	6
Section 1. L'arbitrage en matière fiscale.....	8
Sous-section 1.1 Origines de l'arbitrage en Belgique.....	8
Sous-section 1.2 Introduction à la notion d'ordre public.....	10
Sous-section 1.3 Arbitrabilité <i>ratione materiae</i>	15
Sous-section 1.4 Arbitrabilité <i>ratione personae</i>	20
Section 2. Autres modes alternatifs de résolution de conflits en Belgique	23
Sous-section 2.1 Le service des décisions anticipées.....	23
Sous-section 2.2 Le service de conciliation fiscale.....	27
CHAPITRE 2. ÉTUDE COMPARÉE DE LA NOTION D'ARBITRABILITÉ EN MATIÈRE FISCALE	31
Section 1. En France	33
Sous-section 1.1 Arbitrabilité <i>ratione materiae</i>	33
Sous-section 1.2 Arbitrabilité <i>ratione personae</i>	38
Section 3. Aux États-Unis	40
Sous-section 3.1 Influence des principes de common law.....	40
Sous-section 3.2 Vers une arbitrabilité des litiges de principe	41
CHAPITRE 3. ASPECTS INTERNATIONAUX DE L'ARBITRAGE EN MATIÈRE FISCALE	45
Section 1. Prévention de la double imposition.....	46
Sous-section 1.1 Les Conventions préventives de double imposition	46
Sous-section 1.2 La Convention d'arbitrage.....	49
Section 2. Mise en place du plan B.E.P.S.	51
Section 3. Directive n° 2017/1852 sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.....	54

CHAPITRE 4. QUEL AVENIR POUR LA JUSTICE ?	58
Section 1. Réflexions concernant la création d'un tribunal arbitral permanent	59
Sous-section 1.1 Principes fondateurs.....	59
Sous-section 1.2 Création d'un tribunal arbitral	60
Section 2. Vers une justice 2.0 ?	63
CONCLUSION.....	68
BIBLIOGRAPHIE	72
TABLES DES MATIÈRES	86

