

Faculté de droit et de criminologie

Le ‘Treaty Shopping’: lorsque les Etats confondent causes et conséquences

Analyse des mesures anti-abus développées en Belgique et de l’inadéquation du projet BEPS

Auteur : Antoine **CLERET**
Promoteur : Eduardo **TRAVERSA**
Année académique **2018-2019**
Master en droit, finalité **droit de l’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.

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

REMERCIEMENTS

Nous tenons à remercier ici toutes celles et tous ceux qui nous ont accompagnés dans la réalisation de ce mémoire.

Tout d'abord, nous remercions sincèrement notre promoteur, Pr. E. TRAVERSA, pour ses enseignements, ses conseils avisés et son accompagnement.

Par ailleurs, nous remercions E. CLERET et A. LIMAUGE pour leur confiance et leur relecture assidue, A. BRUCHER pour ses critiques sévères ainsi que nos amis dont les encouragements sont inestimables.

Enfin, nous tenons à remercier l'ensemble des auteurs doctrinaux, chercheurs, juges et théoriciens qui nous ont permis de réaliser cette étude. Si notre pensée continuera certes d'évoluer au gré de nos recherches ultérieures, l'ensemble des écrits académiques que nous avons ici étudiés nous ont sans aucun doute permis de forger cette opinion précise.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
TITRE I : CONTEXTE ANALYTIQUE	3
Chapitre 1 : Localisation et délimitation du cadre d'analyse	3
Section 1 : Définitions et protagonistes	3
Sous-section 1 : Définitions	3
Sous-section 2 : Les protagonistes	5
§1. L'entreprise.....	5
§ 2. L'Etat	6
Section 2 : Mondialisation des échanges et concordance étatique.....	9
Sous-section 1 : Mondialisation des échanges	10
Sous-section 2 : Concordance interétatique	11
§1. Double taxation internationale.....	11
§2. L'évitement de la double imposition et ses conséquences	12
Chapitre 2 : Les traités conventionnels de prévention de la double imposition et leurs abus ..	14
Section 1 : La résidence du contribuable.....	14
Sous-section 1 : l'utilité du critère de la résidence dans le champ d'application des CPDI	14
Sous-section 2 : Principe de la résidence	16
Section 2 : La source du revenu	17
Sous-section 1 : Principe de la source :	18
Sous-section 2 : L'Etablissement stable.....	18
§1. Principe	18
§2. Difficultés posées par l'économie numérique	20
Section 3 : Détermination de la résidence fiscale.....	20
Sous-section 1 : Théorie de l'incorporation	21
Sous-section 2 : Théorie du siège réel.....	21
§1. Principes.....	21
§2. Substance	22
Sous-section 3 : Répartition des revenus.....	23
Section 4 : L'interprétation	24
Sous-section 1. Normes internationales d'interprétation des CPDI	24
§1. L'interprétation selon la Convention de Vienne	24

§2. L'émergence d'une coutume fiscale internationale	25
Sous-section 2 : L'interprétation pratique des CPDI	25
Sous-section 3 : L'interprétation de l'abus	26
Section 5 : Formes et méthodes du chalandage fiscal	27
Sous-section 1 : Société-relais simple	27
§1. Principes généraux	27
§2. Principes spécifiques	28
§3. Illustration	29
Sous-section 2 : Société-relais tremplin	30
Conclusion intermédiaire : de Charybde en Scylla	30
TITRE II : RÉACTIONS DES AUTORITÉS INSTITUTIONNELLES	31
Chapitre 1 : Droit national belge	31
Section 1 : La voie la moins imposée	32
Sous-section 1. Consécration de la voie la moins imposée et l'interdiction de la simulation	32
Sous-section 2 : Les CPDI belges	33
Section 2 : Les mesures anti-abus internes	33
Sous-section 1 : Principes	33
Sous-section 2 : l'article 344, §1 ^{er} du Code de l'impôt sur les revenus	34
Chapitre 2 : L'influence des organisations internationales	36
Section 1 : L'action de l'OCDE	36
Sous-section 1 : Politique générale de l'action de l'OCDE	37
Sous-section 2 : Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des CPDI: l'action 6	37
§1. Introduction d'une clause générale anti-abus d'interprétation	38
§2. Introduction de clauses générales (GAAR) ou spécifiques (SAAR) anti-abus	38
§3. Suppression de la ' <i>tie-breaker rule</i> ' et introduction du processus de négociation immédiate	39
Sous-section 3 : Approche multilatérale : Mandat pour l'élaboration d'un instrument multilatéral sur les mesures relatives aux CPDI visant à lutter contre le BEPS : l'Action 15	39
Section 2 : L'action de l'Organisation des Nations Unies	40
Section 3 : L'influence pratique sur la Belgique	41
§1. Rejet de la procédure de résolution de commun accord des conflits de résidence :	42
§2. Rejet de la méthode de correction de la double imposition	42

§3. Rejet de l'insertion des clauses ' <i>Limitation on Benefits</i> '	43
§4. Clause 'Principal Purpose Test'	45
Chapitre 3 : L'influence de L'Union Européenne	47
Section 1 : Position de l'Union Européenne dans la lutte contre le 'Treaty Shopping'	47
Sous-section 1 : La relation entre l'Union Européenne et l'OCDE	47
Sous-section 2 : La protection du droit primaire de l'Union.....	48
Section 2 : Jurisprudence de la CJUE en matière d'abus	49
Sous-section 1 : L'évolution jurisprudentielle de l'abus en matière fiscale	49
Sous-section 2 : Concordance 'Principal Purpose Test' avec la jurisprudence de la Cour en matière d'abus	51
Section 3 : Le droit dérivé de l'Union en matière de prévention du 'Treaty Shopping'	52
Sous-section 1 : La Directive Anti-abus	52
Sous-section 2 : Directive sur le règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.....	54
Sous-section 3 : Proposition de directive pour une base imposable commune : Projet ACCIS ..	54
Chapitre 4 : Eléments d'analyse critique	56
Section 1 : Réactions médiatiques et opinion publique	57
Sous-section 1 : Erosion morale et cohésion sociale.....	57
Sous-section 2 : La responsabilité sociétale des entreprises	58
Section 2 : Effectivité des mesures mises en place	59
Sous-section 1 : OCDE : l'Efficacité plutôt que la légitimité	59
Sous-section 2 : L'arbitraire dans la lutte anti-abus	60
Sous-section 3 : Mutation du rôle de l'impôt	61
CONCLUSION GÉNÉRALE : LES ÉTATS ONT-ILS CONFONDU CAUSES ET CONSÉQUENCES ?	62
ANNEXE :	65
Annexe 1 :Code de l'impôt sur les revenus de 1992	65
BIBLIOGRAPHIE	66
1. Législation.....	66
a. Législation internationale	66
i) Hard Law	66
ii) Soft Law	66
b. Législation européenne.....	67
i) Droit primaire	67

ii) Droit dérivé	67
c. Législation belge	68
i) Normes à valeur législative.....	68
ii) Normes à valeur infra-législative	69
d. Législation étrangère.....	69
2. Jurisprudence	69
a) Jurisprudence internationale	69
i) Jurisprudence européenne	69
ii) Jurisprudence belge	70
iii) Jurisprudence étrangère.....	71
3. Doctrine	71
a) Monographies.....	71
b) Périodiques	72
c) Contributions dans un ouvrage collectif	74
4. Autres	77

Introduction générale

«Le droit est cette science immense qui embrasse tous les intérêts humains, toutes les chances sociales, toutes les positions de la vie, tous les actes, toutes les transactions. Il lie l'homme à l'homme, et les citoyens à la patrie»¹. A notre époque, le pouvoir public a-t-il la prétention d'ériger les fibres fiscales de cet idéal au rang de principe reconnu par ses sujets ? La témérité de penser que le jour de perception est un jour de liesse pour les contribuables ? Et si l'Etat n'y croit pas, comment pourraient-ils, eux, en être convaincus ?

La question qui se pose alors est, qu'est-il advenu du fameux lien reliant le contribuable à l'Etat entre le temps du Professeur PAILLET et notre époque contemporaine ? Devons-nous envisager une quelconque intervention mystique des Parques ? Devons-nous considérer que le Prof. PAILLET était un utopiste et que cette affirmation n'était pas plus vraie au XIX^e qu'au XXI^e siècle ?

Une différence majeure entre ces deux époques est l'ampleur du phénomène de globalisation économique. Si ce nouveau paradigme a ouvert la voie à des échanges économiques d'une étendue nouvelle, il a aussi rendu possible des abus fiscaux d'une envergure inégalée. L'affaiblissement du lien unissant l'Etat au contribuable s'explique par son érosion causée par les siroccos des abus fiscaux affaiblissant à chaque itération la distinction entre licéité et illicéité. Hébétés, les contribuables, acteurs et témoins, s'éloigneraient de l'union collective.

Il en résulte un contexte intenable : A une extrémité, des acteurs privés arpentant une forme nouvelle d'optimisation fiscale, de l'autre un Etat affaibli dans son pouvoir régalien le plus primaire : l'imposition. Au centre, les contribuables jouent le jeu, pourtant harassés par des impôts dont les règles changent sans cesse. Comment alors blâmer ceux-ci de percevoir dans l'attitude de l'administration fiscale le spectre de la doctrine de COLBERT : « l'art de l'imposition consiste à plumer l'oie pour en obtenir le plus possible de plumes avec le moins possible de cris »² et d'avoir le sentiment à chaque fiche d'imposition, plutôt que de participer à l'effort collectif, d'assister à un sequel du parricide de Damiens réinterprété à leurs activités.

Ayant vu le jour avec le phénomène de mondialisation, les termes de 'Treaty shopping' décrivent pour les uns une pratique néfaste pour la coordination fiscale internationale. Pour les autres, ils représentent une adaptation naturelle à un milieu concurrentiel. Dans un monde où les échanges internationaux sont devenus une réalité si profondément ancrée, les questions de fiscalité internationale constituent un enjeu dont la communauté internationale peine à se saisir.

Nous considérons que l'érosion du lien entre l'Etat et les contribuables est une conséquence des abus fiscaux, dont font parti les pratiques de 'Treaty Shopping'. Celles-ci sont rendues possibles par le concours d'une vision usée de la souveraineté et des rouages fiscaux anachroniques.

Malgré les multiples actions étatiques imaginées par les différents législateurs pour endiguer les abus fiscaux, ceux-ci subsistent, rendus possibles par une méthode de coordination des systèmes fiscaux

¹ J.B. PAILLET, *Manuel de droit civil*, 9^{ème} éd., Bruxelles, Librairie de jurisprudence de H. Tarlier, 1833, p. i.

² J.-B. Colbert, ministre d'Etat de Louis XIV.

nationaux qui, elle, n'évolue pas. Et si cette méthode n'était plus adaptée au contexte économique actuel ?

Les actions des Etats se placent avec un temps de retard, tentant d'entraver les conséquences d'une problématique en occultant les causes. Ces actions ont beau tendre vers sans cesse davantage d'efficacité, elles sont toujours mises en échec par des artifices fiscaux redoublant d'ingéniosité. Ainsi, en voulant curer un mal, ces actions ne font qu'en modifier la forme, au prix de l'incompréhension du reste des contribuables effarés de constater l'Etat asservi par son propre jeu.

Quels sont les acteurs impliqués dans la pratique de 'Treaty Shopping' ? Cette pratique est-elle négative ? Comment se matérialise ce phénomène et de quoi est formé le terreau qui en permet la croissance ? Comment s'organisent les Etats et les organisations internationales face à ce type précis d'abus fiscal ? Où se place la Belgique dans cette problématique ?

Ce mémoire propose l'approche de la problématique du 'Treaty Shopping' en deux titres.

Dans un premier Titre, nous explorons en deux chapitres le cadre analytique de la pratique de 'Treaty Shopping'. Dans le premier chapitre, nous en posons un cadre définitionnel. Ensuite, nous décrivons le contexte économique international dans lequel évoluent ces abus fiscaux. Nous mettons en exergue la difficulté des acteurs institutionnels à s'adapter à la révolution toute copernicienne de ne plus voir l'Etat au centre du système d'imposition. Nous consacrons notre second chapitre à l'analyse de la réponse des Etats à cette révolution, dictée par un courant libéral: une œuvre pointilliste composée d'une myriade de conventions bilatérales formant une large fresque destinée à prévenir les entraves au commerce international. Nous décrivons ensuite les principes généraux de la fiscalité internationale qui lient un contribuable à l'Etat. Nous achevons ce Titre par la mise en lumière des multiples failles que cette méthode recèle et qui constituent autant d'opportunités laissées aux acteurs privés de mettre en place une planification basée sur le 'Treaty Shopping'.

Dans un second Titre, nous divisons en trois chapitres la réaction des acteurs institutionnels face à l'attitude des acteurs privés déviants et consacrons un quatrième chapitre pour y apporter des éléments d'analyse. Nous analysons ainsi le tracé établi par l'Etat belge pour marquer la frontière entre le choix de la voie la moins imposée et l'abus fiscal. Après nous être focalisé sur la méthodologie de lutte contre les abus fiscaux proposée par l'OCDE et l'ONU, nous décrivons l'ambivalence du rôle tenu par l'Union Européenne. Enfin, nous relevons deux écueils de l'approche choisie pour lutter contre les affres fiscales des Etats, en questionnant d'une part le rôle tenu par l'OCDE et en observant d'autre part les conséquences engendrées par le 'Treaty Shopping' sur le moral citoyen.

Nous avertissons le lecteur que le sujet du 'Treaty Shopping' et son anéantissement sont un sujet large dont l'analyse de chaque méandre requerrait l'approfondissement d'autres mécanismes avec lesquels le 'Treaty Shopping' est fréquemment associé. Ainsi, nous nous focaliserons sur le 'Treaty Shopping' uniquement en laissant le soin à d'autres contributions d'analyser les autres formes d'abus. De cette même volonté, nous orientons la lecture vers la régulation spécifiquement destinée au 'Treaty Shopping' en mettant de côté celles qui n'ont pas, ou que secondairement, une influence sur ce type de planification.

Titre I : Contexte analytique

C'est un fait, la mondialisation a modifié en profondeur le commerce international : l'expansion des groupes financiers, industriels et numériques n'est plus limitée par les frontières. Pour conséquence, ces groupes sont présents dans plusieurs pays au même moment ce qui rompt la clarté du lien traditionnel reliant un Etat déterminé à une entreprise déterminée. De cette conséquence, apparait le risque que deux Etats nourrissent une identique prétention d'imposition à l'égard de la même activité économique.³ Eu égard à ce danger latent et afin de préserver l'intégrité du commerce, les Etats ont ainsi dressé un large réseau de conventions internationales prévenant la survenance de double imposition. Néanmoins, au-delà de ses atouts non-négligeables, ce réseau conventionnel génère, à tout le moins, deux difficultés majeures : (i) des situations de double non-imposition, et (ii) des interstices entre les conventions offrant la voie d'or aux entreprises vers une planification fiscale agressive.

Ce premier titre explore les éléments clés de la problématique. Premièrement, nous posons les jalons les plus basiques de la pratique de 'Treaty Shopping' (Chapitre 1). Par après, nous prenons distance pour décrire le contexte éco-politique dans lequel la pratique se développe (chapitre 2).

Chapitre 1 : Localisation et délimitation du cadre d'analyse

*Le Roi est nu*⁴ et l'égalité devant l'impôt est un principe aveugle. Ces dernières années, l'ingéniosité des planificateurs fiscaux a été révélée aux yeux des citoyens, exposant les artifices concoctés par les grands noms du commerce international pour diminuer leur imposition. Les citoyens effarés se sont-ils donc faits duper ?

Afin d'en comprendre l'ensemble des aspects, ce chapitre réalise un exercice en deux temps afin d'établir le cadre analytique de la situation. Dans une première section, nous analysons le cadre définitionnel et les protagonistes de la thématique (Section 1). Dans une deuxième section, nous nous arrêtons sur le cadre économique global dans lequel ces protagonistes évoluent (Section 2).

Section 1 : Définitions et protagonistes

Cette première section pose un cadre général de la notion de 'Treaty Shopping'. Dans un premier temps, elle pose les grandes lignes définitionnelles du 'Treaty Shopping' en retournant à ses origines (Sous-section 1). Dans un second temps, elle met en lumière les acteurs principaux de la pratique en plaçant une emphase les positions respectives des entreprises et de l'Etat (Sous-section 2).

Sous-section 1 : Définitions

Initialement, l'expression de 'Treaty Shopping' peut être rattachée aux audiences du Congrès américain sur les juridictions fiscales non-coopératives au début du 20^{ème} siècle. Les termes 'Treaty shopping' ont ensuite été exportés par l'action couplée du G20 et de l'OCDE dès la fin du 20^{ème} siècle.⁵

³ VERONIKA, D. and KREVER R., «Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study. » *African Journal of International and Comparative Law*, 2014, HeinOnline, <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/afjicol22&i=1>, p.2, consulté pour la dernière fois le 23 juillet 2019.

⁴ L'expression est attribuée au conte de H. C. ANDERSEN, Les neuf habits de l'Empereur de 1837. Toutefois, dans la version danoise originale et dans les traductions multiples, la phrase utilisée est usuellement « *mais il n'a pas d'habit du tout !* ». Cela étant, l'expression le *roi est nu* désigne l'évidence dévoilée, la tombée des masques. ANDERSEN, H.C., « Les habits neufs de l'empereur » in *Contes*, Paris, L.G.F., 1987, p. 46.

⁵ H. BECKER, F. J. WURM, *Treaty shopping : an emerging tax issue and its present status in various countries*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 1988, p. 1.

Il est incontestablement malvenu d'ériger les termes de 'Treaty shopping' en parangon de clarté. Malgré la large utilisation de la notion, les contours du phénomène qu'elle désigne sont mal définis. Par ailleurs, ces termes sont fréquemment entendus de manière absolue et ainsi, soit manifestement néfaste soit entièrement normal : pour les uns il s'agit de la mauvaise fée de la construction fiscale internationale ; pour d'autres, il s'agit d'un orfèvre à l'atelier d'une économie mondialisée formée d'une myriade d'Etats distincts aux relations fiscales variables.

Néanmoins, de manière générale, les organisations internationales actives dans les domaines économiques et financiers désignent la pratique sous un champ-lexical qui laisse transparaître une opinion bien arrêtée et particulièrement négative. Nous soulevons ici trois définitions distinctes rendues par trois organes internationaux majeurs.

Ainsi, l'International Institute for Sustainable Development⁶ avance une définition large basée sur l'investisseur, où le 'Treaty shopping' désignerait : le comportement des investisseurs visant à obtenir le traitement plus avantageux d'une convention signée entre un État dans lequel ils n'ont pas de résidence stable et l'État hôte dans lequel ils ont investi ou l'intention d'investir. L'IISD vise principalement les groupes transnationaux de sociétés.⁷ De son côté, le Fonds Monétaire International⁸ décrit la pratique comme l'exploitation des bénéfices d'un traité par le contribuable qui n'a pas ou peu de relations avec le pays cible excepté en tant qu'actionnaire d'une société dans ce pays.⁹ Enfin, l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques¹⁰ décrit le 'Treaty Shopping'¹¹, comme le comportement « des personnes qui sont résidentes d'un troisième État et tentent de bénéficier indirectement des avantages prévus par une convention conclue entre deux États ».¹²

Malgré ces divergences, nous pouvons ainsi percevoir avec certitude parmi les composantes de ces définitions l'élément critique de détournement de la finalité d'un traité. La pratique serait, à raison, un facteur clé de l'érosion de la base imposable des contribuables. L'OCDE fait d'ailleurs sans aucun doute référence à cette pratique derrière les mots '*improper use of the convention*'¹³ dans son modèle de convention visant à la prévention des phénomènes de double imposition.¹⁴

De cette approche éclatée gardons ceci : Le 'Treaty Shopping' est le comportement d'une personne physique ou morale résidente d'un Etat tiers visant à bénéficier abusivement des avantages d'une convention conclue par d'autres Etats en acheminant artificiellement des revenus dans ceux-ci afin de bénéficier d'un traitement fiscal plus avantageux.¹⁵ Alors que ce traitement devrait être réservé aux résidents de ces Etats, l'utilisation d'une société ou autre entité légale servant de relais, permet à la

⁶ Ci-après nommée « IISD ».

⁷ NIKIÉMA, S. H., *Bonnes pratiques. Définition de l'investisseur*, Institut international du développement durable, Best practices series, 2012, www.iisd.org (consulté le 21 juillet 2019), p.3.

⁸ ci-après nommée « FMI ».

⁹ NAKAYAMA, K., *Tax policy: designing and drafting a Domestic Law to Implement a Tax Treaty*, Washington, IMF Technical Notes and Manuals, 2011, p. 8, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2011/tnm1101.pdf> (consulté le 8 août 2019).

¹⁰ Ci-après nommée « OCDE ».

¹¹ La notion de 'chalandage fiscal' est équivalente à celle de 'Treaty Shopping'.

¹² OCDE, Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264278035-fr>, p. 18, consulté pour la dernière fois le 1 août 2019.

¹³ OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>, p. 18 et s, consulté pour la dernière fois le 1 août 2019.

¹⁴ J. SCHWARZ, *Schwarz on tax treaties*, 4^{ème} éd., London, Kluwer, 2015, p.418.

¹⁵ X., *Tiberghien : Manuel de droit fiscal*, vol. 2, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2015, pp. 2049 – 2050.

personne de se placer fictivement¹⁶ dans le champ d'application d'une Convention signée par des Etats tiers.¹⁷ Cette méthode, souvent volontairement complexe, vise à dissimuler le destinataire réel sous un voile opaque,¹⁸ et à avoir de la sorte, l'accès à un taux d'imposition exceptionnellement bas, qui n'aurait pas été applicable en l'absence de société intermédiaire.

Un point s'impose. Dans ce cadre définitionnel, il nous faut distinguer l'expression 'Treaty Shopping' du 'Rule shopping'. Ce second terme désigne spécifiquement le comportement d'une personne ayant droit aux avantages d'une convention mais, qui dévie son usage normal pour bénéficier d'une qualification intra-convention plus avantageuse.¹⁹

Par ailleurs, la locution de 'Treaty Shopping' est, à raison, souvent reliée à celle du 'Forum shopping' utilisée dans la procédure civile américaine et en droit international privé en Europe. En effet, nous retrouvons dans les deux formules le comportement d'une personne qui tente de choisir, comme il choisirait un article dans un magasin, le traitement le plus favorable à son cas en modifiant si nécessaire sa situation vis-à-vis du cadre normatif.²⁰

Ainsi définie, la notion de 'Treaty Shopping' ou de 'Chalandage fiscal' reste extrêmement large et peut viser un très grand nombre de pratiques. Ainsi, dans le cadre de ce mémoire, nous poserons arbitrairement deux choix. Premièrement, nous nous focaliserons sur le comportement des entreprises uniquement, et mettons de côté les actions des personnes physiques. Deuxièmement nous nous concentrerons sur les revenus tels que visés dans le modèle de convention établi par l'OCDE très largement répandu²¹. L'objectif de cette orientation est de mettre en exergue les pratiques récentes les plus marquantes de 'Treaty Shopping' identifiées par la doctrine.

Sous-section 2 : Les protagonistes

La définition dressée dans la première Sous-section met en lumière deux acteurs basiques au phénomène de 'Treaty Shopping' : L'Entreprise (§1) et l'Etat (§2). S'arrêter sur ces deux acteurs présente deux intérêts. Premièrement, cette approche permet de focaliser notre angle de vue sur le type d'acteurs privés concernés. Deuxièmement, il est pertinent de nous arrêter sur l'acteur étatique afin de questionner la légitimité de la lutte contre cette forme spécifique de recherche de la voie la moins imposée. Nous sommes d'autant plus enclins à procéder de la sorte que de nombreuses contributions sur le sujet en font l'impatte.

§1. L'entreprise

Avant d'aller plus en avant, il nous semble important de remettre la pratique dans sa juste proportion. Il serait erroné de la penser si répandue, et y croire, serait se donner une vision tronquée de la réalité

¹⁶ B. ARNOLD, *International Tax Primer*, 3rd éd., Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, p. 169.

¹⁷ H. BECKER, F. J. WURM, *Treaty shopping : an emerging tax issue and its present status in various countries*, op. cit., p. 1 ; J.-M., TIRARD, « Stratégie fiscale et propriété intellectuelle dans une économie mondialisée » in *Stratégies internationales et propriété intellectuelle*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019, p. 337.

¹⁸ K., BERTHET, « § 1. - Les négociations bilatérales » in L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux, Bruxelles, Éditions Larcier, 2015, p. 160

¹⁹ A., VAN DER MAST et N., BAMMENS, « Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag », *T.F.R.*, 2018/11, p. 552.

²⁰ K., BERTHET, « § 1. - Les négociations bilatérales » op. cit., p.2.

²¹ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, Editions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr (consulté le 23 juillet 2019), Art. 6 et s.

économique. Nous nous voilerions le champ de vision sur l'immense majorité des acteurs économiques qui ne mettent pas en place ce type de planification fiscale.

En effet, les artifices fiscaux des cas les plus virulents requièrent une certaine taille, des moyens de mise en œuvre importants et une présence mondiale. La proportion d'entreprises répondant à ces critères est limitée. En Europe, nous pouvons aisément la circonscrire aux grandes entreprises. En 2010, ces entreprises représentaient 0,2% du nombre total d'entreprises.²² Parmi ce faible pourcentage, seule une part restreinte a la possibilité et prend le risque de mettre en place un système de planification fiscale agressive. La Commission européenne dans ses derniers efforts normatifs limite expressément le champ d'application de ses mesures de lutte contre les phénomènes de 'Treaty Shopping' aux entreprises avec un chiffre d'affaire supérieur à 750 millions d'euros.²³ Suivant cet exemple, il est primordial lorsqu'on aborde le sujet de 'Treaty Shopping' garder à l'esprit cette réalité et respecter l'immense majorité des entreprises qui contribuent à l'effort collectif.

Par ailleurs, la forme sociétale choisie par les planificateurs est extrêmement variable. Le spectre des acteurs économiques visé est défini au sein même de la convention.²⁴ Le concept est généralement extrêmement large²⁵ et vise à ramener dans son champ d'application l'ensemble des sociétés et entreprises susceptibles de mettre en place une activité économique.²⁶ Toutefois, il arrive qu'une convention précise exclue spécifiquement une forme sociétale déterminée de son champ d'application.²⁷

§ 2. L'Etat

Le protagoniste Entreprise est toisé par le second acteur clef du processus de 'Treaty Shopping' : l'Etat. Les questions sont ici les suivantes : en vertu de quel principe, un large groupe d'Etats pourrait-il imposer sa volonté de lutter contre le 'Treaty shopping' ? Est-il légitime de placer des barrières au choix de la voie la moins imposée, aussi agressive soit-elle ? Pour répondre à ces deux questions, il convient de revenir sur le rôle de l'Etat (a) et sur la notion de « souveraineté fiscale » (b).

a) Rôle de l'Etat

L'Etat est une entité complexe. Selon l'économiste Richard MUSGRAVE, il aurait trois fonctions économiques majeures : La fonction d'allocation des ressources, la fonction de répartition des ressources, et la fonction de stabilisation. Il occupe ainsi un rôle social et redistributif visant à réduire ou atténuer les inégalités dans une société et y corriger les déséquilibres existants.²⁸ L'Etat revêt ainsi un

²² Eurostat, *Key Figures on European Business – with a special feature on the recession*, Eurostat Pocketbooks, 2010, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents> (consulté le 7 août 2019), p.56.

²³ C., MARPILLAT., « Section 3 - Vers une « déterritorialisation » du droit fiscal : une solution pérenne face à l'économie numérique » in *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2018, p. 83.

²⁴ C.J.E.U., arrêt *D. contre Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, 5 juillet 2005, aff. C-376/03, www.curia.europa.eu (consulté le 28 juillet 2019).

²⁵ Même lorsque la définition de la Convention ne s'adresse pas spécifiquement à la forme visée, il est commun d'avoir une approche extensive. A titre d'exemple, nous pouvons citer l'arrêt de la Cour Suprême américaine qui interprète largement le concept : *Aiken industries, INC. v. Commissioner of internal revenue*, 56 T.C. 925 (1971), <https://www.leetcode.com/decision/197198156brtc9251912>, consulté pour la dernière fois le 25 juillet 2019.

²⁶ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, op. cit., Art.3, (1), b) et c).

²⁷ J., SCHAFFNER, « 3. - Les dispositions anti-abus dans un contexte conventionnel » in *Droit fiscal international*, Windhof, Larcier Luxembourg, 2013, p. 990.

²⁸ R. MUSGRAVE, *The Theory of Public Finance, A study in Public Economy*, New York, McGraw-Hill book company, 1959, pp. 6 – 22.

rôle d'instrument politique de correction des inégalités sociales, en plus de couvrir le financement de l'action publique.²⁹

Pour financer son action et exercer ses fonctions, l'Etat souverain dispose d'un pouvoir d'imposition. MONTESQUIEU décrit la forme idéale des revenus de l'Etat au travers d'un devoir de *frugalité* de la perception publique de la façon suivante :

« Les revenus de l'Etat sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir agréablement. Pour bien fixer ces revenus, il faut avoir égard et aux nécessités de l'Etat, et aux nécessités des citoyens. Il ne faut point prendre au peuple sur ses besoins réels, pour des besoins de l'État imaginaires. »³⁰

Une définition qui peut être vue comme une tentative de garde fou, lancé à travers le temps, de la Loi Wagner³¹ et la prodigalité croissante des Etats démocratiques. Or, ici se font déjà sentir les prémices de la problématique : face à une tendance constante des Etats vers l'expansion de leurs dépenses publiques, ces derniers ont besoin de davantage de ressources. Si taxer les champions industriels ou numériques devient moins aisé, ce sont alors les autres contribuables qui sont sollicités. Comment blâmer l'apparition d'une défiance de l'impôt dans le chef des autres contribuables lorsqu'ils se sentent « déplumés » et qu'ils voient les grandes entreprises faire la roue.

En Belgique, la Cour de cassation retient une approche plus descriptive de l'impôt en le définissant comme :

« Un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts pour être affecté aux services d'utilité publique ». ³²

Quelles théories ont été développées pour justifier le pouvoir de taxation de l'Etat sur ses sujets ? A l'origine, trois théories distinctes ont été énoncées. La théorie la plus en vogue était celle de la protection : puisque la structure souveraine veille à la sécurité de ses citoyens, l'impôt est la contribution de ceux-ci au bon fonctionnement de protection. Pour faire écho à la pensée de MONTESQUIEU, la propriété des individus est ainsi protégée par l'Etat, en contrepartie de quoi celui-ci dispose d'un droit de taxer cette propriété. Deux autres théories étaient également utilisées comme justification du pouvoir d'imposition : celles basées sur une notion de contrat social, ou sur la souveraineté de l'Etat, laquelle octroierait de plein droit à l'Etat un pouvoir absolu sur son territoire.³³

A l'heure actuelle, ces théories qui s'attachent spécifiquement à un territoire souverain donné s'adaptent mal à une économie globalisée. En effet, la réalité économique impose aux sociétés d'élargir leur présence à d'autres Etats pour acquérir des ressources, pour augmenter leur emprise sur le marché, ou simplement pour être plus efficaces. Cependant, la nécessité de prélever un impôt sur ces entreprises conserve encore aujourd'hui toute sa cohérence : qu'importe sa localisation, une entreprise bénéficie,

²⁹ E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », in *Mélanges Pascal Minne* (sous la dir. de S. DOUÉNIAS, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 111.

³⁰ C. DE SECONDAT DE MONTESQUIEU, *de l'esprit des lois*, Paris, Edition Gallimard, 1995, Livre XIII, ch. 1.

³¹ R., WAGNER, et E., WARREN, « Wagner's Law, Fiscal Institutions, and the Growth of Government », *National Tax Journal*, 1977, p. 61. JSTOR, www.jstor.org/stable/41862113. consulté pour la dernière fois le 30 juillet.

³² Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, n°2003/181.

³³ Voy. S., JOGARAJAN, *Double Taxation and the League of Nations*, Cambridge, Cambridge university press, 2018, p.8.

d'une manière ou d'une autre, du cadre légal, environnemental ou productif d'un Etat.³⁴ En contrepartie, il est naturel que celle-ci participe à l'effort collectif.³⁵ Par conséquent, il ressort ici qu'une application stricte des trois théories justificatives de l'imposition reprises ci-dessus a progressivement laissé le pas à une application large et assouplie de ces mêmes théories. Le fondement ultime de ce raisonnement est resté l'idée, simple mais fondamentale, qu'une entreprise qui bénéficie en tout ou en partie d'un cadre protecteur doit contribuer au bon fonctionnement de celui-ci.

Or, la nécessité de prévenir les abus fiscaux doit se trouver ici. Une entreprise ne peut se placer dans une tour d'ivoire et adopter un comportement opportuniste au détriment des autres contribuables.

b) La notion de souveraineté fiscale

Les pratiques de 'Treaty Shopping', comme leur nom le laisse supposer, sont intimement liées au droit fiscal international conventionnel. Ce droit a la particularité de s'immiscer dans l'intimité la plus profonde des Etats : le prélèvement de l'impôt. Comment justifier une approche internationale et conventionnelle de la fiscalité alors qu'elle est la marque la plus brûlante de leur souveraineté ?

Pour décrire cette approche, le phénomène conventionnel et ses implications dans l'aménagement de la fiscalité internationale, certains auteurs se réfèrent à la notion de « souveraineté fiscale ».³⁶ Cette notion est voulue opérationnelle pour décrire les effets découlant des conventions fiscales. Pourtant, bien que parlante, cette expression subit, à raison selon nous, les assauts critiques d'une doctrine minoritaire. Et pour cause : les auteurs doctrinaux ont confondu en une seule formule les concepts de « souveraineté » et de « pouvoir d'imposition » désignant pourtant deux réalités bien différentes.

Classiquement, la souveraineté, telle que étudiée et généralement admise dans sa définition par de nombreux auteurs³⁷, n'est pas une fonction de l'Etat mais un attribut juridique³⁸ : elle est absolue, elle ne se marchande pas, pas plus qu'elle ne se partage. Elle est la compétence de la compétence et le pouvoir du pouvoir.³⁹

A cet égard, nous ne renions pas que le prélèvement de l'impôt appartient aux fonctions régaliennes d'un Etat et signe la souveraineté de ce dernier.⁴⁰ Toutefois, le phénomène conventionnel en matière fiscale ne peut pas être décrit comme une autolimitation de la « souveraineté fiscale ».⁴¹ La souveraineté

³⁴ P., MALHERBE, « Chapitre 4 - Répartition du pouvoir d'imposer » in *Éléments de droit fiscal international*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 59.

³⁵ C. PANAYI, *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European community*, vol. 15, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international, 2007, p. 2.

³⁶ Voy. P., MARCHESSOU, et B., TRESCHER, « Chapitre 3. - Le développement du droit fiscal international » in *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 36 ; I., PAPADAMAKI, « Introduction » in *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 56.

³⁷ Dans un premier sens théorisé par Thomas Hobbes le mot 'souveraineté' décrit la puissance normative de l'Etat. Voy. à ce sujet S., FLOSS, « Non-ingérence et égalité des Etats : des principes indépendants des concepts de souveraineté », *R.B.D.I.*, 2014/2, p. 457. Dans un second sens, le mot souveraineté décrit l'indépendance de l'Etat vis-à-vis de l'ordre juridique international. Voy. à ce sujet : R. GOSALBO BONO, « Les différentes définitions de la souveraineté » in *A Man for All Treaties*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 235 ; et l'arrêt de la Cour d'arbitrage : Cour permanente d'Arbitrage, *États-Unis contre Pays-Bas*, 4 avril 1928, sentence arbitrale, p. 7, in <http://www.pca-cpa.org>.

³⁸ S., FLOSS, « Non-ingérence et égalité des Etats : des principes indépendants des concepts de souveraineté », *op. cit.*, p. 456

³⁹ A., MAITROT DE LA MOTTE, « Introduction » in *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 9.

⁴⁰ E.-J., NAVEZ, « Chapitre I - L'ancrage national de la réglementation et ses applications », in *La fiscalité des successions et des donations internationales en droit comparé*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 78.

⁴¹ E.-J., NAVEZ, « Chapitre I - L'ancrage national de la réglementation et ses applications », *op. cit.*, p. 79 ; P., SEUTIN, « La charge de la preuve dans l'application des conventions préventives de la double imposition (particulièrement dans le cadre de l'article 15 du modèle de convention préventive de la double imposition) », *R.G.C.F.*, 2011/3, p. 195.

est un attribut formel⁴² et indivisible⁴³ dont découle le pouvoir d'imposition. Si par témérité, nous voulions déclinier la souveraineté en plusieurs parcelles distinctes, dont l'une serait la souveraineté fiscale, nous ne pourrions admettre que ces parcelles renient les qualités du tout. Ainsi, même à considérer cette notion, elle ne pourrait être opérationnelle car elle demeurerait un attribut indivisible.

Dans le sujet qui nous occupe, le concept de « souveraineté fiscale » devrait ainsi laisser place à la notion de « pouvoir d'imposition ». C'est le pouvoir d'imposition qui peut être partagé ou transféré à une ou plusieurs collectivités territoriales ou même à un ou plusieurs autres Etats souverains. Ce partage de pouvoir est assuré par une troisième notion, celle de la « compétence fiscale ».⁴⁴

Il découle de ce qui précède que l'expression « souveraineté fiscale » est un raccourci malvenu qui trouble les distinctions pourtant nécessaires entre 'pouvoir d'imposition' et 'entité souveraine' dans le cadre de la problématique du 'Treaty Shopping'.

Cette mise au clair effectuée, il y a lieu de constater que le pouvoir d'imposition pleinement conservé représente *per se* une réalité aux antipodes de celle de la communauté internationale. Alors que la souveraineté impliquerait l'autorité suprême sur les entreprises et l'indépendance la plus absolue dans les méthodes d'imposition, la situation internationale impose une réalité telle que la plénitude de l'exercice du pouvoir d'imposition des Etats se heurte nécessairement à l'ambition identique portée par l'Etat voisin.⁴⁵ Ainsi, ces Etats souverains se trouvent dans une situation d'interdépendance et d'interrelation où les manifestations de leur souveraineté sont conditionnées par celles des autres.⁴⁶ Ce constat est la raison première pour laquelle nous estimons que la catégorie d'Etats arguant avoir conservé leur liberté fiscale immaculée devrait sans aucun doute être dénoncée sur la liste des espèces disparues de l'UICN⁴⁷.

Le caractère ambivalent de la notion témoigne de toute l'actualité de la thématique. Nous assistons ces dernières années à une recrudescence des mouvements de replis identitaires, qui se perçoit tant au travers du discours migratoire, qu'à travers celui du nationalisme résurgent ou même de l'actualité du Brexit. Pourtant, en parallèle, les échanges commerciaux n'ont jamais été si épanouis à l'aune de la ratification d'un nouvel accord économique UE-Mercosur⁴⁸ et l'ouverture des nouvelles routes de la soie au 70^{ème} anniversaire de la République Populaire de Chine. Entre repli et ouverture, la fiscalité internationale n'a ainsi jamais été meilleure exemple du contexte éco-politique actuel.

Section 2 : Mondialisation des échanges et concordance étatique

Après l'arrêt sur image placé sur le cadre définitionnel du 'Treaty Shopping' et l'angle de vue posé par l'analyse des protagonistes du 'Treaty Shopping', nous nous intéressons à l'environnement économique dans lequel se développe ces pratiques.

⁴² A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, Thèse, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 175, Paris, Dalloz, 2018, p. 15.

⁴³ A., MAITROT DE LA MOTTE, « Introduction » *op. cit.*, p. 9.

⁴⁴ A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, *op. cit.*, p. 15.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 604.

⁴⁶ P., MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international » in *fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, Bruxelles, Editions Larcier, 2015, p. 223.

⁴⁷ En référence à la liste rouge dressée par Union Internationale pour la Conservation de la Nature.

⁴⁸ Commission de l'Union européenne, *EU and Mercosur reach agreement on trade*, Communiqué de presse, 28 juin 2019, Bruxelles, http://trade.ec.europa.eu/doclib/press/index.cfm?id=2039&utm_source=dlvr.it&utm_medium=facebook (consulté le 31 août 2019).

Ce chapitre a pour vocation de mettre en lumière le paradoxe auquel est confrontée la fiscalité internationale. Ainsi, nous abordons le contexte économique de la globalisation (Sous-section 1) et nous analysons la thématique de la concordance étatique dans ce contexte mondialisé (Sous-section 2).

Sous-section 1 : Mondialisation des échanges

La complexité de la fiscalité internationale est issue d'un conflit à l'apparence insoluble. D'une part, nous trouvons la volonté anachronique des Etats de conserver en l'état leur pouvoir fiscal comme part intégrante de leur souveraineté nationale. D'autre part, existe un contexte centenaire où les montants des échanges commerciaux atteignent chaque année de nouveaux records. Il est en effet impossible de nier l'interdépendance de nos Etats alors que les échanges de biens de L'Union Européenne avec ses partenaires asiatiques et américains approchent des 1.500 milliards d'euros annuel.⁴⁹ Ces échanges sont vus de manière positive, et les entraves sont généralement déclarées néfastes. Ainsi les situations de double imposition (voir *infra*.) qui restreignent l'incitation à la mobilité sont très largement combattues.

Dans ce marché en expansion, les groupes et leurs sociétés peuvent assez simplement déplacer et emmener avec eux leur substance économique.⁵⁰ Ainsi, si les entreprises recourent toujours aux infrastructures des Etats afin de bénéficier d'un cadre structurel protecteur (voy. *supra*), le nouveau contexte de mondialisation disperse leur essence au travers du globe : les activités des entreprises se répartissent et chacune se trouvent potentiellement sujette à des règles d'imposition distincte, cherchant naturellement à s'installer dans les Etats où les règles d'imposition seront les plus favorables. Le lien Entreprise-Etat et la base d'imposition des sociétés s'en trouve partiellement vaporisé.

Par conséquent, cet élément pousse les Etats à se montrer attractifs. Au travers de la possibilité offerte – et largement appréciée – aux entreprises de choisir l'Etat qui leur serait le plus avantageux, les Etats se trouvent mutés de leur rôle d'autorité suprême vers celui d'acteurs de marché. Les Etats deviennent de la sorte un instrument dont la qualité dépend de l'attractivité en termes de ressources, de législation sociale, structurelle et fiscale.⁵¹ La globalisation a ainsi placé les Etats dans un bain concurrentiel dont les effets infiltrent insidieusement leur souveraineté.⁵²

Depuis la Société des Nations,⁵³ jusqu'à l'action actuelle de l'OCDE, la poursuite de l'équilibre entre l'élimination des situations de double imposition et la volonté de maintenir une imposition effective semble de la sorte rester sur la ligne d'horizon.⁵⁴

En effet, si, comme rappelé ci-dessus, la nécessité d'imposer les sociétés n'a pas diminué d'un iota, le droit fiscal international ne semble pas s'être armé en conséquence face au phénomène de globalisation et de diversification des lieux d'établissements. Cibler avec efficacité la souveraineté habilitée à

⁴⁹ Eurostat, *Commerce international de biens en 2018*, Statistics explained, Communiqué de presse 53/2019, 2019, <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained> (consulté le 22 juillet 2019), p.1.

⁵⁰ Nous revenons sur la notion de substance dans une partie ultérieure, voy. Titre 1, Chapitre 2, Section 3, Sous-section 2, §2.

⁵¹ T. DAGAN, «The future of corporate residency», in *Corporate Tax Residence And Mobility* (sous dir. E. TRAVERSA), EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam, IBFD, 2018, p.141.

⁵² *Ibid.*, p.141.

⁵³ Ci-après nommée « SDN ».

⁵⁴ C. DE PIETRO, «Taxpayers' Mobility in the Context of Tax Treaty Law: The Need for a Renewed Balance between Favouring the Movement of Persons and Tackling Treaty Abuse », in *Corporate Tax Residence And Mobility* (sous dir. de E. TRAVERSA), EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 79.

s'emparer du butin représenté par le pouvoir d'imposition sur une entreprise donnée est, ainsi, le défi actuel le plus ardu que doit relever le droit fiscal international.

Sous-section 2 : Concordance interétatique

Dans ce contexte de mondialisation forcée, l'interdépendance est une donnée imposée aux Etats et la souveraineté nationale doit s'accommoder d'un nouveau paradigme. Selon le Professeur MALHERBE, le droit fiscal international aurait deux objectifs : lutter contre les situations de double impositions (§1) et lutter contre la fraude et l'évasion fiscale (§2).⁵⁵

§1. Double taxation internationale

a) Concept général de double taxation internationale

Le phénomène de double taxation internationale survient lorsque que les revenus d'une même activité sont taxés deux fois par des impôts comparables. La double imposition peut être interne ou internationale. Dans le premier cas, elle est due à une répartition du pouvoir d'imposition fiscale déterminée par une compétence fiscale mal calibrée. Dans le second cas, la cause est à chercher du côté des prétentions fiscales concurrentes de la part de deux Etats.

En 1895, l'économiste Edwin SELIGMAN décrit la double taxation ainsi : « La double taxation dans son sens le plus simple est la taxation de la même personne ou de la même chose deux fois ».⁵⁶ Pourtant, définir la double imposition internationale n'est pas chose aisée. Intuitivement, la double imposition comme son exacte opposée, la double non-imposition, nous apparaissent néfastes. La première constitue une entrave au développement de l'activité économique ; la seconde représente une brèche dans le financement de l'action de l'Etat.⁵⁷ Pourtant pour celle-ci, prenons garde à une mise au pilori trop hâtive. Il arrive, fréquemment de surcroît, qu'il y ait derrière une non-imposition, une concession volontaire de la part de l'Etat afin de faire la balance entre les différents types de prélèvement.⁵⁸

Le phénomène de double imposition, pour sa part, porte considérablement et indéniablement atteinte au libéralisme et à l'efficience économique que ce courant requiert. Pourtant cette efficience impose un principe de neutralité d'une importance particulière dans le contexte où plusieurs systèmes fiscaux se côtoient.⁵⁹ Ce principe est atteint lorsque les systèmes d'imposition des Etats ne constituent pas un élément déterminant le choix du lieu d'établissement des entreprises.⁶⁰

Le sujet de la double taxation est un principe clé dans l'appréhension de la problématique du 'Treaty Shopping'. Dès l'époque de la SDN, les efforts internationaux étaient orientés vers l'élimination de cette inefficience. L'approche la plus répandue est la méthode conventionnelle : les Etats concluent entre eux

⁵⁵ P., MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international » *op. cit.*, p. 224.

⁵⁶ E. SELIGMAN, *Essays in Taxation*, New York, Macmillan, 1895, p. 95, <https://archive.org/details/essaysintaxation00selirich/> ; traduction libre.

⁵⁷ A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, *op. cit.*, p. 28.

⁵⁸ P., MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international » *op. cit.*, p. 229.

⁵⁹ Voy. Sur l'atteinte au principe de neutralité : B., DELAUNAY, « Les entraves fiscales au sein des groupes de sociétés », *Rev. Aff. Eur.*, 2007-2008/1, p. 58.

⁶⁰ A. MILLER, et L. OATS, *Principles of International Taxation*, 5th ed., Scotland, Bloomsbury Professional, 2016, p. 30.

des 'Conventions Préventives de Double Imposition'.⁶¹ En très grand nombre, celles-ci constituent la pierre angulaire des constructions de 'Treaty Shopping (voy. *infra*).

b) Dédoulement de la notion de double taxation

Le concept de double taxation peut être juridique ou économique.

Dans le cadre de cette contribution, nous considérons, à la différence de la définition initialement donnée par Edwin SELIGMAN (voy. *supra*), que la **double imposition juridique** naît lorsque les mêmes revenus *du même contribuable* issus d'une même activité économique au cours de la même période imposable sont sujets à l'application de deux impôts comparables⁶² par deux Etats.⁶³ Cette situation peut survenir lorsque (i) les administrations des deux Etats considèrent bénéficier d'un lien avec le contribuable ou le revenu généré, elle peut également survenir dans le cas où (ii) une CPDI est interprétée de façon asymétrique par les deux Etats signataires de sorte à réduire à néant l'objet de la Convention.⁶⁴

L'entreprise transfrontalière visée par ces administrations ou ces CPDI voit alors les coûts de transaction liés à sa présence internationale augmenter démesurément. Cette situation la place dans une situation intenable économiquement. En effet, pour une activité économiquement comparable aux autres entreprises non visées, elle se retrouve taxée davantage. Ceci constitue indéniablement une barrière importante à la mobilité des sociétés et une atteinte au principe de neutralité fiscale.⁶⁵

Cette situation peut survenir dans un grand nombre de cas. Le plus connu est le cas d'un conflit entre le principe d'imposition de la source et le principe d'imposition de la résidence (voy. *infra*).⁶⁶

La double imposition peut également être **économique**. Il s'agit de la circonstance où les revenus d'une même activité économique mais de contribuables différents sont imposés deux fois au cours de la même période imposable.⁶⁷ Cette situation survient fréquemment dans les groupes de sociétés où les différentes entités du groupe résident dans des Etats différents. Lorsque ces entités font des transactions économiques, les Etats impliqués peuvent assigner une qualification juridique différente à l'opération, ce qui peut engendrer une situation de double imposition économique.⁶⁸

§2. L'évitement de la double imposition et ses conséquences

Conscient de l'inefficience économique générée par la double imposition, les Etats et plusieurs organisations internationales se sont investis pour lutter contre ses occurrences.

Les Etats ont développé entre eux un grand nombre de CPDI ayant pour vocation de prévenir la naissance d'une situation de double imposition juridique. Ces CPDI sont supposées faire disparaître l'épée de Damoclès au dessus des transactions transnationales.⁶⁹ La SDN, l'Organisation des Nations

⁶¹ Ci-après nommée «CPDI».

⁶² Circulaire 2018/C/27 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales, www.fisconetplus.be (consulté pour la dernière fois le 28 juillet 2019), p.4.

⁶³ Comme nous le précisons précédemment (voy. Titre I, Chapitre 1, Section 2, Sous-section 2, §1), la double imposition peut être également interne. Toutefois, dans le cadre de la problématique du 'Treaty Shopping', nous visons les situations de double imposition internationales.

⁶⁴ X., *Tiberghien : Manuel de droit fiscal*, op. cit., p. 2047.

⁶⁵ C. PANAYI, *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European community*, op. cit., p.14 et 15.

⁶⁶ S., JOGARAJAN, *Double Taxation and the League of Nations*, op. cit., p.8.

⁶⁷ M., LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2^{ème} éd., Vienna, Linde, 2013, p.30.

⁶⁸ Voy. Également : X., *Tiberghien : Manuel de droit fiscal*, op. cit., p. 2047 ; Circulaire 2018/C/27, op. cit., p.4.

⁶⁹ M., LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, op. cit., p.30.

Unies⁷⁰, le FMI et l'OCDE ont quant à eux œuvré pour uniformiser les pratiques, de façon à tendre vers une compréhension mutuelle et une entente normative et terminologique en la matière. L'OCDE a développé un modèle de CPDI couramment utilisé par une large majorité des Etats du globe. L'ONU a également développé un modèle de CPDI qui, inspiré de celui de l'OCDE, est adapté de sorte à mieux protéger les intérêts des pays en voie de développement.

Notons qu'en principe, la double imposition économique n'est pas visée par les CPDI. Cette question est résolue par d'autres outils en droit national ou en droit de l'union européenne.⁷¹

La conséquence de cet exercice partagé de l'évitement de la double imposition engendre une double difficulté qui se niche dans le concept de « résidence fiscale ». Nous nous expliquons.

Il est admis que l'approche bilatérale adoptée des Etats requiert une répartition et une attribution entre Etats du pouvoir d'imposition. Il s'agit pour les Etats de se répartir la compétence fiscale et organiser le pouvoir d'imposition. Ce partage, précisément, a été réalisé par les Etats essentiellement sur base des modèles de l'OCDE et de l'ONU intégrant le critère de la *résidence du contribuable*.⁷²

Or, ce concept de résidence présente une certaine souplesse qui engendre deux types de difficultés.

Premièrement, cette souplesse, sous la pression d'interprétation asymétrique des Etats signataires, peut mener à des situations inefficaces telles qu'une double non-imposition ou plus paradoxalement la double imposition qu'on souhaitait éviter. Deuxièmement, certains planificateurs fiscaux ont mis cœur à l'ouvrage de tordre le concept dans des montages fiscaux complexes. L'objectif de ces manœuvres est le placement artificiel de l'entreprise dans un cadre fiscal conventionnel plus avantageux.⁷³

C'est ici précisément que se situe le phénomène du 'Treaty Shopping' : il constitue une brèche au niveau de la relativité des conventions préventives. En mettant en place une optimisation basée sur des CPDI et en s'arrogeant des droits indus, les sociétés étendent les avantages économiques de la convention à des juridictions tierces. Cette extension viole le principe de réciprocité des conventions.⁷⁴

Cette conséquence, en plus de faire échapper des revenus à toute imposition, est nécessairement une externalité négative pesant sur la négociation de nouvelles CPDI. Les juridictions tierces sont moins enclines à vouloir conclure des conventions, et par leur biais des concessions fiscales, lorsqu'elles sont conscientes que leurs résidents peuvent de toute manière bénéficier des CPDI déjà conclues par les autres Etats.⁷⁵

⁷⁰ Ci-après nommée "ONU".

⁷¹ B. BODSON. et E. TRAVERSA, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *C.D.E.*, 2018/1, p.182.

⁷² La résidence du contribuable est un critère de rattachement personnel. Il a été suggéré d'utiliser pour les personnes morales un critère matériel qui aurait été la personne morale elle-même. L'imposition se déplacerait alors sur les actionnaires de la personne morale qui serait alors redevable de l'impôt par leur seule qualité d'actionnaire. Cette théorie présente le défaut de nier la capacité de l'entreprise de générer des revenus en soit. Voy. A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, op. cit., p. 278.

⁷³ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.13.

⁷⁴ H. BECKER, F. J. WURM, *Treaty shopping : an emerging tax issue and its present status in various countries*, op. cit., p. 5.

⁷⁵ OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, op. cit., p. 13

Dans une économie libérale, le poids représenté par le 'Treaty Shopping' sur la conclusion de nouvelles CPDI représente une première raison de lutte notable contre ce type de planification. De plus, nous considérons que le 'Treaty Shopping' constitue une violation de la souveraineté des Etats en ce la pratique prive un Etat de son pouvoir d'imposition, qui découle pourtant de sa souveraineté (voy. *supra*).

Chapitre 2 : Les traités conventionnels de prévention de la double imposition et leurs abus

Les CPDI constituent l'approche privilégiée par les Etats pour prévenir la survenance de situation de double imposition (voy. *supra*). Cette méthodologie conventionnelle est le pont entre les systèmes d'impositions nationales et la situation factuelle d'interdépendance dans laquelle sont placés les Etats. Mais que place-t-on exactement derrière le concept de CPDI et en quoi ces conventions sont-elles nécessaires à l'analyse du phénomène de 'Treaty Shopping' ?

Pour débiter ce chapitre, nous nous arrêtons sur la notion de résidence du contribuable (Section 1). Ensuite, nous développons le concept de source du revenu (Section 2). Nous enchaînons avec le mode de détermination de la résidence fiscale du contribuable (Section 3). Ensuite, nous analysons l'interprétation des CPDI et de la notion d'abus (Section 4). Enfin, nous terminons ce chapitre avec l'explication du fonctionnement de deux formes classiques de 'Treaty Shopping' (Section 5).

Section 1 : La résidence du contribuable

A cette heure, nous ne comptons pas moins de 3000 CPDI⁷⁶ actives.⁷⁷ L'ensemble du procédé de ces conventions vise à coordonner la situation d'interdépendance des Etats-signataires que nous avons étudiée et limiter leurs pouvoirs d'imposition respectifs.⁷⁸

Afin d'assurer la bonne coordination des règles fiscales, les normes érigées par les CPDI partent du principe que des situations de double imposition surgissent indubitablement dans les situations de double résidence d'une entreprise. Cette section analyse l'utilité du critère de la résidence dans le cadre de l'application d'une CPDI (Sous-section 1). Ensuite, il se focalise sur le principe d'assujettissement complet qui découle du principe de résidence (Sous-section 2).

Sous-section 1 : l'utilité du critère de la résidence dans le champ d'application des CPDI

Comprendre l'utilité du critère de la résidence du contribuable⁷⁹ dans le champ d'application des CPDI suppose de revenir sur le fonctionnement global des CPDI. Celui-ci peut être résumé en trois axes. Le premier axe consiste à identifier lequel des Etats signataires dispose du pouvoir principal de taxation sur

⁷⁶ Les CPDI constituent l'une des cinq formes de traité internationaux en matière fiscale. Les autres concernent respectivement la prévention d'une double imposition dans des secteurs spécifiques et limités, les conventions en matière de collaboration fiscale et d'échange d'information, les conventions accordant des immunités fiscales à des organismes internationaux et leurs fonctionnaires, et les conventions en matière de douane et d'accise. Pour davantage d'informations voy. X., *Tiberghien : Manuel de droit fiscal*, op. cit., 2015.

⁷⁷ B. ARNOLD, *International Tax Primer*, op.cit., p. 135.

⁷⁸ M., LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, op. cit., p. 35, voir aussi : B. BODSON. et E. TRAVERSA, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », op. cit., p.180.

⁷⁹ Pour une étude complète et en droit comparé de la résidence du contribuable, voy. E. Traversa (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, Amsterdam, EATLP Annual Congress Lodz, IBFD, 2018.

le contribuable.⁸⁰ Le deuxième qualifie les revenus des contribuables. Quant au troisième, il fixe les règles de répartition des revenus identifiés entre les Etats signataires.⁸¹

Dans chacun de ces axes, la désignation de l'Etat de résidence du contribuable, à distinguer de l'Etat de la source (voy. *infra*),⁸² joue un rôle central et ce, pour deux raisons.⁸³ Premièrement, la résidence du contribuable détermine le champ d'application *ratione personae* de la CPDI. Deuxièmement, pour désigner l'Etat qui dispose du pouvoir d'imposition principal, les conventions se basent également en majorité sur ce critère. Le mécanisme de la convention s'effectue ainsi en deux temps et,⁸⁴ en cela la résidence dispose d'un double rôle indispensable.⁸⁵

Néanmoins, l'usage de ce critère de résidence ne met pas à l'abri les Etats de toute difficulté. En effet, le modèle non-contraignant de CPDI établi par l'OCDE et le modèle établi par l'ONU⁸⁶ ont servi de base de négociation pour un très grand nombre de conventions.⁸⁷ Or, dans les deux modèles, l'article 4 (1)⁸⁸ se réfère au droit national de l'Etat signataire⁸⁹ pour définir la résidence fiscale du contribuable dans le cadre de l'application du traité.⁹⁰ Etant donné la nature bilatérale de la CPDI, deux droits domestiques sont donc pertinents pour interpréter la notion de résidence.⁹¹ Ainsi, une situation de double résidence survient fréquemment.

Pour pallier cette problématique, il existe deux solutions : la '*tie-breaker rule*'⁹² et le processus de commun accord.

La première solution consiste à inclure dans la convention bilatérale une « *tie-breaker rule* » permettant de déterminer l'Etat de résidence.⁹³ L'article 4 (3) des modèles de l'OCDE et de l'ONU retient un critère similaire : le 'siège de direction effective'⁹⁴ pour l'OCDE et le 'siège de direction principale' pour l'ONU.⁹⁵

⁸⁰ E., TRAVERSA, B., VINTRAS, « La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites » in *Fiscalité internationale en Belgique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, p. 282.

⁸¹ B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 3^{ème} éd., Paris, fiscalité Presse Universitaire de France, 2010, p. 340, voir sur le même sujet : X., Tiberghien : *Manuel de droit fiscal*, vol. 1, op. cit., p. 24

⁸² Voy. C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.13 ; E. TRAVERSA (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, Amsterdam, EATLP Annual Congress Lodz, IBFD, 2018, p.10.

⁸³ E. TRAVERSA (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, op. cit., p.8.

⁸⁴ MARCHESSOU, P., TRESCHER, B., « Chapitre 3. - Le développement du droit fiscal international » op. cit., p. 47.

⁸⁵ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.8 ; sur le même sujet : R. ISMER, «History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A comparative Approach», in *Corporate Tax Residence And Mobility*, (sous dir. E. Traversa) , EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 56-57.

⁸⁶ Notons que le modèle de l'ONU s'inspire grandement du modèle de l'OCDE.

⁸⁷ Nous ajoutons que la plupart des Etats disposent d'un modèle national de CPDI. Ces modèles sont eux aussi communément inspirés des modèles OCDE/ONU.

⁸⁸ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, op. cit., art. 4, §1 ; Art.3, (1), b) et c).; ONU, *Model Double Taxation between Developed and Developing Countries: 2017, Economic & Social Affairs*, Editions United Nations, New York, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (consulté le 24 juillet 2019), art. 4, §1.

⁸⁹ L., BROSENS, « Afdeling 3 - Inwoner ingevolge de nationale wetgeving van een verdragsluitende staat » in *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2018, p. 392 et s.

⁹⁰ R. ISMER, «History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A comparative Approach», op. cit., p. 60.

⁹¹ Notons toutefois que les modèles de l'ONU et de l'OCDE placent tout de même des conditions nécessaires à remplir pour que le statut de résident du droit national soit valide pour l'application du traité. Ainsi, si le droit national est l'unique source pertinente pour déterminer le statut de résident, il est encadré par la convention. Voy. L., BROSENS, « Afdeling 3 - Inwoner ingevolge de nationale wetgeving van een verdragsluitende staat » op. cit., p. 393.

⁹² La version française du texte de l'OCDE parle de « Critère de départage appliqué ». Nous choisissons de ne pas traduire ce terme. Selon notre opinion, la traduction version française perd le côté 'tranchant' de la version originale. En effet, l'effet de la '*tie-breaker rule*' détermine lequel des Etats héritera du pouvoir d'imposition principal à l'exclusion de l'autre. Notons que la version allemande introduit une autre réalité avec le terme '*Kollisionsregel*' qui rappelle le droit international privé. Ce terme insiste davantage sur la rencontre des prétentions fiscales antagonistes et est habituellement traduit par 'règle de conflit de loi'.

⁹³ H.-J. AIGNER, W. LOUKOTA, *Source versus Residence in International Tax Law*, Vienne, Linde, 2005, p.19.

Toutefois, l'ajout de cette clause présente deux défauts. Tout d'abord, cet ajout n'est pas toujours suffisant. En effet, la notion de 'siège de direction' n'étant pas définie par les modèles de CPDI, elle a tendance, malgré le fait qu'elle soit totalement autonome, à être interprétée suivant le droit national de chaque Etat signataire⁹⁶, et ce, en dépit des commentaires interprétatifs du Modèle formulés par l'OCDE et l'ONU. Ainsi, l'occurrence d'une interprétation différente de la '*tie-breaker rule*' pouvant mener à une situation de double imposition paraît inévitable.⁹⁷

Cette '*tie-breaker rule*' présente un second effet négatif. Il est en effet illusoire d'imaginer que l'influence de cette règle se cantonne à l'application de la convention dans son contexte bilatéral. Dans une situation triangulaire, cette règle peut conduire chacun des Etats impliqués à désigner son homologue comme étant l'Etat de résidence, ce qui aurait pour effet que l'entreprise ne soit *in fine* légalement considéré comme n'ayant de résidence nulle part. Appliquée en chaîne, la '*tie breaker rule*' peut donc conduire à l'ouverture d'une planification fiscale agressive.⁹⁸ On vise concrètement la situation où une entreprise a une présence significative dans trois Etats, et l'application des '*tie-breaker rule*' de chacune des conventions mène à la désignation d'un Etat différent.

Il est donc conclu de ce qui précède que, lorsqu'une CPDI ne parvient pas à correctement appréhender la réalité du contribuable, par défaut de conception ou d'interprétation, ses effets peuvent aller au-delà de la prévention de la double imposition et conduire à une situation de double non-imposition. Cet effet est généralement perçu de manière négative comme une conséquence indésirable du traité impactant sur les services publics des Etats signataires.⁹⁹

En 2017, l'OCDE¹⁰⁰, suivie par l'ONU¹⁰¹, a proposé de remplacer la « *tie-breaker rule* » par une seconde proposition, celle du processus de commun accord. Nous analyserons plus en profondeur cette nouveauté dans une partie ultérieure.¹⁰²

Sous-section 2 : Principe de la résidence

Nous l'avons démontré, le pouvoir d'imposition est étroitement lié à la souveraineté d'un Etat.¹⁰³ C'est d'ailleurs l'une des raisons qui explique la difficulté d'établir un droit fiscal international : la souveraineté est absolue et le pouvoir d'imposition qui en découle n'est de prime abord pas limité. L'Etat peut définir

⁹⁴ Art. 4, §1, OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, Editions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr (consulté le 23 juillet 2019).

⁹⁵ Art. 4, §3, ONU, *Model Double Taxation between Developed and Developing Countries: 2017, Economic & Social Affairs*, Editions United Nations, New York, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (consulté le 24 juillet 2019).

⁹⁶ Au niveau de l'Union Européenne, l'arrêt 'Planzer' permet une certaine uniformisation de l'interprétation : « le siège de l'activité économique d'une société est le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de cette société et où sont exercées les fonctions d'administration centrale de celle-ci. ». Voy. C.J.U.E., arrêt *Planzer Luxembourg Sàrl contre Bundeszentralamt für Steuern*, 28 juin 2007, aff. C-73/06, www.curia.europa.eu (consulté le 28 juillet 2019) ; R. ISMER, «History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A comparative Approach», *op. cit.*, p. 71.

⁹⁷ E. TRAVERSA (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, *op. cit.*, p.8.

⁹⁸ R. Ismer, History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A comparative Approach, Sous dir. E. Traversa, in *Corporate Tax Residence And Mobility*, EATLP Annual Congress Lodz, IBFD, Amsterdam, 2018, p.64.

⁹⁹ M. LANG, *Avoidance of Double Non-Taxation*, Vienna, Linde verlag, 2003, p. 5.

¹⁰⁰ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, *op. cit.*, art. 4, §3.

¹⁰¹ ONU, *Model Double Taxation between Developed and Developing Countries: 2017, Economic & Social Affairs*, *op. cit.*, art. 4, §3.

¹⁰² Voy. Titre II, Chapitre 2, Section 3, §1.

¹⁰³ Voy. Titre I, Chapitre 1, Section 1, Sous-section 2, §2.

un spectre extrêmement large d'imposition pour toucher les contribuables. Un revenu n'échappera de la sorte à l'imposition que s'il n'existe aucun lien entre la transaction ou le contribuable et l'Etat.¹⁰⁴

Comme nous le laissions entendre dans la sous-section précédente, de nombreux systèmes juridiques nationaux mettent en place un système de taxation universelle basé sur le principe de résidence. Plus précisément, pour les personnes morales, ce lien est généralement déterminé par le concept du centre d'administration principale ou du lieu de l'incorporation.¹⁰⁵ Ainsi, s'il existe un lien personnel fort entre le contribuable et l'Etat de la résidence,¹⁰⁶ ce contribuable est redevable de l'impôt sur l'ensemble de ses revenus,¹⁰⁷ peu importe leur provenance et leur source.¹⁰⁸ On parle dans ce cas d'un « assujettissement complet ».¹⁰⁹

Bien entendu, même si rien n'empêche l'établissement d'un lien d'imposition extrêmement étendu, encore faut-il que l'Etat ait la capacité de venir réclamer l'impôt. Au-delà de ses frontières, il sera nécessairement confronté au pouvoir souverain d'un autre Etat qui pourra refuser l'exercice de *l'imperium*.¹¹⁰ C'est ici qu'intervient la méthode conventionnelle des CPDI : celles-ci sont destinées à aménager le principe de territorialité de l'exécution par l'emploi de la notion de résidence.¹¹¹ Cette notion de résidence conventionnelle a, ainsi, pour premier objectif la détermination du champ d'application de la Convention, et pour second objectif, la résolution des cas de double imposition.¹¹²

Il faut toutefois être attentif au fait que la CPDI ne s'applique qu'en dernier recours. En effet, le concept de résidence fiscale dépend de prime abord de la législation fiscale interne des Etats signataires. Si l'application de ces droits nationaux ne conduit pas à une situation de double résidence, la CPDI n'a pas vocation à s'appliquer. La situation est dans ce dernier cas purement interne.¹¹³

De ce qui précède, Il est évident que le principe de résidence met une emphase sur le lien existant entre l'Etat et le contribuable plutôt que sur l'origine du revenu.¹¹⁴ Ce système de taxation favorise ainsi les pays qui exportent du capital puisqu'il permet de taxer des revenus générés en dehors du territoire national.¹¹⁵

Section 2 : La source du revenu

L'Etat de résidence déterminé, les CPDI font une distinction majeure entre cet Etat de résidence et l'Etat de la source des revenus extérieurs. Elles répartissent de la sorte le pouvoir d'imposition des revenus

¹⁰⁴ M., LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, op. cit., p. 27.

¹⁰⁵ C. PANAYI, *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European community*, op. cit., p.1.

¹⁰⁶ Pour les personnes physiques, le lien reliant l'Etat au contribuable est composé d'un critère de résidence, de citoyenneté ou de domicile. Le principe de citoyenneté constitue un troisième axiome de taxation. L'Etat peut taxer l'ensemble de ses ressortissants peu importe la source de leurs revenus. Les Etats-Unis exercent cette méthode depuis 1913. Ce principe est peu utilisé et assez peu confortable avec une économie mondialisée. Voy. A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, op. cit., pp. 271 et s.

¹⁰⁷ B. ARNOLD, *International Tax Primer*, op.cit., p. 15.

¹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁰⁹ Notons que différentes formules expriment cette même réalité : certains auteurs parlent d'assujettissement illimité ou complet, d'autres de taxation universelle, là où les auteurs anglo-saxons parlent de '*full tax liability*' et l'OCDE, dans son modèle de convention, parle d'un pouvoir exclusif de taxation. Voy., OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, op. cit., art. 21, §1.

¹¹⁰ X., Tiberghien : *Manuel de droit fiscal*, vol. 1, op. cit., p. 24.

¹¹¹ T., VANWELKENHUYZEN, « La notion d'établissement stable a-t-elle encore un avenir ? » in *Mélanges Pascal Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 413.; X., Tiberghien : *Manuel de droit fiscal*, vol. 1, op. cit., p. 24

¹¹² P., DE PAGE, « III. - Questions particulières relatives à la détermination de la résidence fiscale dans le contexte des conventions franco-belges » in *Ingénierie patrimoniale*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, p. 262.

¹¹³ K., BERTHET, « § 1. - Les négociations bilatérales » op. cit., p. 163-164.

¹¹⁴ C. PANAYI, *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European community*, op. cit., p.3.

¹¹⁵ VERONIKA, D. and KREVER R., «Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study.», op. cit., p. 2.

entre l'un et l'autre. Dans cette Section, nous nous intéressons à la notion d'Etat de la source. Après avoir analysé les concepts sous-jacents du principe de la source (Sous-section 1), nous revenons sur la notion de l'établissement stable (Sous-section 2), pour terminer par l'exposition de la méthode de répartition des revenus entre Etat de la résidence et Etat de la source (Sous-section 3).

Sous-section 1 : Principe de la source :

Au contraire d'un principe basé sur un lien personnel avec le contribuable (voy. *supra*), il existe des situations où le lien est établi à l'égard des revenus générés sur le *territoire* de l'Etat. Ce lien territorial conduit à un assujettissement limité¹¹⁶ à l'impôt envers cet Etat dit « de la source ».¹¹⁷

La *ratio legis* de ce principe repose de façon cohérente sur la vision suivante : si un revenu est généré dans le territoire d'un Etat, c'est qu'il a bénéficié de l'infrastructure même de ce dernier, de la force de travail mis à sa disposition et du cadre légal mis en place. Pour ces raisons, l'entreprise doit participer à l'effort collectif. Il est en effet considéré que celle-ci a, d'une certaine manière, 'loué' les ressources environnantes ce qui justifierait la possibilité pour l'Etat de taxer les revenus générés par cette entreprise.¹¹⁸ Toutefois, il est souvent extrêmement complexe, voir utopique, de qualifier et quantifier avec précision les opportunités et les ressources dont a bénéficié le contribuable.¹¹⁹

Certains justifient la taxation des revenus à la source plus simplement encore. Dès l'instant où le revenu est généré dans le territoire d'un Etat, ce dernier peut, en sa qualité de pouvoir souverain, taxer ce qui est issu de son territoire.¹²⁰

En tout état de cause, un système de taxation basé sur le principe de territorialité favorise les pays qui importent du capital puisqu'il permet de taxer des revenus générés à l'aide de capitaux étrangers.¹²¹

Sous-section 2 : L'Etablissement stable

§1. Principe

Les deux principes d'imposition vus précédemment ne sont pas antagonistes. La plupart du temps, ils sont associés dans les CPDI avec l'introduction de la qualification 'd'établissement stable'. Le principe est le suivant : l'assujettissement complet est attribué à l'Etat de la résidence en fonction¹²² de la localisation du siège de direction effective¹²³, mais lorsqu'un contribuable a une présence significative dans l'autre Etat, la CPDI peut prévoir que cette présence soit qualifiée d'établissement stable.¹²⁴ En conséquence, l'Etat dans lequel se trouve l'établissement stable dispose d'un pouvoir de taxation sur les revenus générés¹²⁵ par cet établissement. Ce pouvoir de taxation est une imposition à la source.

¹¹⁶ A nouveau, on trouve dans la littérature différentes expressions pour exprimer cette idée : certains parlent également de principe de territorialité de l'impôt, la doctrine anglo-saxonne parle quant à elle de '*limited tax liability*'.

¹¹⁷ M. M., LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, op. cit., p. 28 ; voy. aussi : B. ARNOLD, *International Tax Primer*, op.cit., p. 15.

¹¹⁸ C. PANAYI, *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European community*, op. cit., p. 2.

¹¹⁹ *Ibid.*

¹²⁰ Voy. Titre I, Chapitre 1, Section 1, Sous-section 2, §2.

¹²¹ VERONIKA, D. and KREVER R., «Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study», op. cit., p.2.

¹²² L'Etat de résidence peut également être déterminé à l'issue de la procédure de négociation introduite récemment par l'OCDE, voy. Titre II, Chapitre 2, Section 3, §1.

¹²³ B. ARNOLD, *International Tax Primer*, op.cit., p. 15.

¹²⁴ P., MALHERBE, « Chapitre 4 - Répartition du pouvoir d'imposer » op. cit., p. 72.

¹²⁵ La méthode d'attribution des revenus peut être complexe. Cette analyse dépasse le cadre de ce mémoire. Nous renvoyons vers une lecture de : P., MALHERBE, « Chapitre 4 - Répartition du pouvoir d'imposer » op. cit., p. 76 et 77.

Il est intéressant d'aborder le problème en sens inverse. La notion d'établissement stable constitue le garde fou empêchant tout Etat signataire d'une CPDI d'imposer une présence entrepreneuriale étrangère, sauf si elle constitue un établissement stable.¹²⁶

L'enjeu de la qualification « d'établissement stable » est considérable : il signifie un pouvoir d'imposition pour l'Etat de la source. Du point de vue des entreprises, il s'agit d'une préoccupation centrale. Dans certains cas, il est tenté d'éviter d'avoir une activité qui puisse être considérée comme un établissement stable, puisque cette qualification déclenche automatiquement une taxation locale, potentiellement élevée. Dans d'autres cas, la taxation dans l'Etat de la source est moins élevée que dans l'Etat de la résidence, et la qualification d'établissement stable peut permettre de soustraire au pouvoir d'imposition de la résidence la partie des revenus attachée au territoire de la source. Ainsi, selon le cas, la notion d'établissement stable peut s'ériger en bête noire des planificateurs fiscaux, conscients que si la substance économique est trop importante, leur planification peut perdre tout intérêt. Dans d'autres cas, elle peut constituer une voie dorée vers une imposition globale plus douce.

Comment qualifier un établissement stable ? Cela doit être apprécié au regard de l'ensemble des sociétés du groupe présentes dans le territoire national.¹²⁷ Les critères menant à la qualification d'établissement stable comprennent le plus souvent la présence d'une succursale, d'une usine, d'un bureau, une mine¹²⁸, la présence des associés d'une société sans personnalité juridique¹²⁹, ou autres critères de poids équivalent. Notons que les CPDI belges¹³⁰ utilisent souvent la locution « établissement fixe d'affaires » pour désigner une notion similaire.¹³¹

Les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU contiennent des règles relatives à l'établissement stable.¹³² Toutefois, celles-ci présentent des différences notables qui illustrent parfaitement nos propos concernant les avantages apportés par une taxation basée sur un principe de résidence pour les Etats qui exportent du capital (voy. *supra*). Le modèle de l'OCDE favorise les pays exportateurs de capital.¹³³ *A contrario*, l'ONU est consciente que les pays en voie de développement ont tendance à importer davantage de capital que les pays développés.¹³⁴ Son modèle, bien qu'également basé sur un principe de résidence, permet donc de retenir plus aisément une présence d'un établissement stable sur un territoire national. Ainsi, nous pouvons relever dans le modèle onusien trois différences majeures : (i) la qualification d'établissement stable plus rapide en ce qui concerne les chantiers et les constructions ; (ii)

¹²⁶ T., VANWELKENHUYZEN, « La notion d'établissement stable a-t-elle encore un avenir ? » *op. cit.*, p. 434 ; Font exception à cette affirmation les sociétés immobilières, voir à ce sujet : MALHERBE, J., *Droit Fiscal International*, Bruxelles, Larcier, 1994, p. 311.

¹²⁷ T., VANWELKENHUYZEN, « La notion d'établissement stable a-t-elle encore un avenir ? » *op. cit.*, p. 420.

¹²⁸ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, *op. cit.*, art. 5, §2.

¹²⁹ Cette caractéristique est fréquemment utilisé dans le cadre de *joint venture*, voir pour plus d'informations : Degée, J.-M., « IV. - Aspects de droit fiscal » in *Les joint ventures*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 222-223.

¹³⁰ Voy. par exemple, art. 5, §2 de la Convention entre le Royaume de Belgique et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Berne le 28 août 1978, approuvée par la loi du 2 septembre 1980, *M.B.*, 14 octobre 1980, p. 11818 ; art. 5, §2 de la Convention entre le Royaume de Belgique et la République hellénique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Athènes le 25 mai 2004, approuvée par une loi du 22 septembre 2005, *M.B.*, 2 février 2006, p. 5703.

¹³¹ Exemple d'application de l'établissement stable en décision anticipée : SPF Finances, Décision anticipée n° 2018.0961 du 11 décembre 2018, www.fisconetplus.be (consulté le 14 mai 2019).

¹³² OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, *op. cit.*, art. 5 ; ONU, *Model Double Taxation between Developed and Developing Countries: 2017, Economic & Social Affairs*, *op. cit.*, art. 5.

¹³³ D., VERONIKA, et R., KREVER, « Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study », *op. cit.*, p. 2.

¹³⁴ *Ibid.*

la possibilité, absente du modèle OCDE, de qualifier d'établissement stable la fourniture prolongée de services ; et (iii) la libre négociation des taux concernant les intérêts, les dividendes, et les royalties.¹³⁵

§2. Difficultés posées par l'économie numérique

La notion d'établissement stable présente des difficultés lorsqu'entre en considération l'activité numérique d'une entreprise. Force est de constater dans ce cas une absence totale de critère de rattachement fiable entre la présence d'une société dans un Etat et les revenus qui en sont tirés.¹³⁶ Cette caractéristique permet, de façon regrettable, aux entreprises numériques de mettre en place des planifications fiscales très agressives.¹³⁷

Nous ne pouvons ici que déplorer le fait que l'OCDE se soit toutefois montrée que peu active dans ce domaine. Certains suspectent d'ailleurs, et nous ne pouvons que les rejoindre, que, parmi les puissants acteurs du G20, se retrouvent des Etats disposant de grands champions numériques. Ces Etats verraient d'un mauvais œil qu'une partie des revenus de ces entreprises puissent être taxée dans chaque Etat bénéficiant d'une présence forte de l'entreprise.¹³⁸ En réaction, des Etats tels que le Royaume Uni¹³⁹ et la France notamment ont développé des taxes spécifiques différentes ne requérant pas le concours des CPDI.¹⁴⁰

Section 3 : Détermination de la résidence fiscale

L'enjeu de la détermination de la résidence fiscale est essentiel¹⁴¹ : l'attribution totale à l'un des deux Etats signataires de l'ensemble du pouvoir d'imposition sous réserve d'impôts attachés à la source du revenu.¹⁴² L'article 1^{er} du modèle de convention de l'OCDE détermine spécifiquement que la Convention s'applique aux résidents de l'un ou des deux Etats contractants.¹⁴³ Ainsi, comme nous l'avons exposé (voy. *supra*), la résidence fiscale joue un double rôle crucial pour les Etats et constitue une pièce maitresse pour les planificateurs fiscaux.¹⁴⁴ Par ailleurs, comme nous le laissons entendre, en droit fiscal international conventionnel, c'est la résidence fiscale qui conduit le plus souvent à déterminer si le contribuable est soumis à un assujettissement complet ou à un assujettissement limité dans l'Etat concerné.¹⁴⁵

¹³⁵ *Ibid.*

¹³⁶ T., VANWELKENHUYZEN, « La notion d'établissement stable a-t-elle encore un avenir ? » *op. cit.*, p. 424.

¹³⁷ Voir par exemple les situations proposées par les décisions anticipées : SPF Finances, Décision anticipée n° 2017.669 du 14 novembre 2017, www.fisconetplus.be (consulté le 14 mai 2019), basées sur la CPDI liant la Belgique à Hong Kong : Convention entre le Royaume de Belgique et la Région administrative spéciale de Hong Kong de la République populaire de Chine tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole, signés à Hong Kong le 10 décembre 2003, M.B., 10 novembre 2004, p. 75662.

¹³⁸ T., VANWELKENHUYZEN, « La notion d'établissement stable a-t-elle encore un avenir ? » *op. cit.*, p. 424.

¹³⁹ *Ibid.*, p. 435.

¹⁴⁰ Voy. *ibid.*, p. 435.

¹⁴¹ A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, *op. cit.*, p. 279 ; voir aussi : E. TRAVERSA (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, *op. cit.*, p. 5 et 6.

¹⁴² P., MARCHESSOU, et B., TRESCHER, « Chapitre 3. - Le développement du droit fiscal international » *op. cit.*, p. 49.

¹⁴³ H.-J. AIGNER, W. LOUKOTA, *Source versus Residence in International Tax Law*, *op. cit.*, p. 19.

¹⁴⁴ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.8.

¹⁴⁵ A l'origine, la fonction de la résidence permettait au droit domestique d'organiser son action et délimiter la sphère d'applicabilité de celle-ci. Par la suite, elle a revêtu un rôle comparable à une échelle beaucoup plus large. Elle est devenue essentielle dans la gestion du contexte d'interdépendance posée par la mondialisation et l'expansion du commerce international. Voy. C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.7.

Dans le contexte où certains Etats ne requièrent qu'une notion décharnée de la résidence, se satisfaisant d'une simple boîte aux lettres estampillée au nom de la société, la notion de résidence fiscale semble perdre son caractère fédérateur.¹⁴⁶

Comment déterminer la résidence fiscale d'une société ? Classiquement, deux méthodes le permettent. La première emprunte une approche formelle, c'est la théorie de l'incorporation (Sous-section 1). La seconde emprunte une approche matérielle, c'est la théorie du siège réel (Sous-section 2.) Notons que de nombreux Etats utilisent une combinaison de ces deux approches.¹⁴⁷

Sous-section 1 : Théorie de l'incorporation

La notion de résidence peut être vue sous l'angle du droit des sociétés au travers de la *lex societatis*, ou de son pendant fiscal. La récente réforme du droit des sociétés et des associations¹⁴⁸ en Belgique adopte un critère formel et établit cette *lex societatis* au travers du siège statutaire de la société.¹⁴⁹

Du point de vue fiscal, la méthode de l'incorporation correspond à une approche légale de la résidence fiscale. La résidence de l'entreprise se situe où elle a été fondée ou enregistrée.¹⁵⁰ Ce critère assure une grande sécurité juridique pour un coût d'application quasi-nul mais crée une plus grande volatilité.¹⁵¹ Ce critère peut prendre la forme du siège statutaire.¹⁵²

Dans les pays appliquant la théorie de l'incorporation, les entreprises peuvent choisir leur résidence indépendamment de leur activité économique.¹⁵³ De nombreux Etats suivent cette méthodologie qui a pourtant le défaut de permettre l'existence d'entreprise avec une substance économique très réduite pouvant se limiter dans les cas les plus critiques à une simple boîte aux lettres.¹⁵⁴

Sous-section 2 : Théorie du siège réel

La seconde théorie de détermination de la résidence fiscale d'une entreprise est celle du siège réel. Cette section étudie les principes sous-jacents à ce concept (§1) et la notion de « substance » intrinsèque à cette théorie (§2).

§1. Principes

Le principe du siège réel peut être appliqué, lui aussi, au niveau du cadre légal applicable aux sociétés au travers de la *lex societatis*. L'utilisation de ce critère est plus rare et a tendance à constituer un obstacle à l'immigration et l'émigration des sociétés.

¹⁴⁶ E. TRAVERSA (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, op. cit., p.18.

¹⁴⁷ A. MILLER, et L. OATS, *Principles of International Taxation*, op. cit., p. 80.

¹⁴⁸ Art. 110 Code de droit international privé, modifié par la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, 4 avril 2019, *M.B.*, p. 33239 et s.

¹⁴⁹ Cette réforme, qui suit la jurisprudence européenne en la matière et le récent arrêt Polbud de la CJEU, accroît la souplesse du cadre réglementaire en Belgique et vise une meilleure compétitivité de la Belgique. Voy. A ce sujet : M., FALLON, « L'attractivité internationale comme moteur des projets de loi sur la BIBC et sur le futur Code des sociétés et associations au regard du droit international privé », *R.D.C.-T.B.H.*, 2019/1, p. 38 ; C.J.U.E., *arrêt Polbud contre Wykonawstwow. z o.o.*, 25 octobre 2017, aff. C-106/16, www.curia.europa.eu (consulté le 25 juillet 2019), pts 37 et 38.

¹⁵⁰ A. MILLER, et L. OATS, *Principles of International Taxation*, op. cit., p. 80.

¹⁵¹ R. ISMER, «History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A comparative Approach», op. cit., p. 46.

¹⁵² Il existe un très grand nombre de critères formels de rattachement variant d'Etat à Etat, en faire une description détaillée dépasse le cadre de ce mémoire. Pour davantage d'informations, nous renvoyons vers : L., BROSENS, « Afdeling 1 - Een algemeen overzicht in de OESO-landen » in *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2018, p. 200 à 202.

¹⁵³ E. TRAVERSA (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, op. cit., p.35.

¹⁵⁴ R. ISMER, «History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A comparative Approach», op. cit., p. 38-39.

Du point de vue fiscal, il est suivi une logique qui tient davantage de la substance économique. La détermination de la résidence fiscale en ce cas est dirigée par des facteurs comme le lieu principal d'exécution de l'activité économique, la place principale de gestion, ou encore, plus rarement, la résidence fiscale des actionnaires.¹⁵⁵ Basées sur un critère substantif, la résidence fiscale et la taxation qui en découle sont ainsi justifiées par un lien économique voulu plus fort avec l'Etat qu'un critère purement formel appliqué dans la théorie de l'incorporation. Ce critère substantif peut prendre des formes très diverses.¹⁵⁶

La plupart des Etats choisissent dans leur droit interne d'appliquer un mixte entre l'approche formelle et substantive. Ainsi, plusieurs critères peuvent servir de faisceaux menant à la détermination du foyer de la résidence fiscale.¹⁵⁷

§2. Substance

La notion de siège réel est intimement liée à une notion de substance. La question sous-jacente est la suivante : quelle présence économique, politique ou sociale requière-t-on dans l'Etat pour y placer la localisation du siège réel ? La réponse à cette question tient presque de la conception idéologique posée sur l'entrepreneuriat. Ainsi, la substance de la société pourrait être placée arbitrairement là où se trouvent l'essentiel des travailleurs, le lieu de la principale usine, l'emplacement des avoirs financiers, ou le lieu de décision du conseil d'administration.

A ce sujet, l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 23 novembre 2017¹⁵⁸ est édifiant pour deux raisons. Premièrement, il présente la situation rocambolesque d'une entreprise détenue majoritairement par l'Etat belge opposée à l'administration fiscale de l'Etat belge. Deuxièmement, il permet d'illustrer la manière de procéder du juge d'appel pour localiser la substance, et corollairement le siège réel, de la société.

En l'espèce, sommairement, l'administration fiscale accusait *Proximus* (à l'époque nommée *Belgacom*) de manipuler la localisation de la résidence de l'une des holdings du groupe pour se placer sous l'égide fiscale luxembourgeoise.¹⁵⁹ En effet, le groupe *Proximus* avait établi une succursale au Luxembourg pour des raisons notamment fiscales. Saisie de l'affaire, la Cour d'appel de Bruxelles est amenée à questionner la localisation de la résidence de la société sur base de la CPDI unissant la Belgique au Luxembourg.¹⁶⁰ Cette convention est basée sur l'ancien modèle de l'OCDE et renvoie à la notion de « siège de direction effective ».

Le juge d'appel base sa décision sur un ensemble de critères factuels le menant à la conclusion que le Luxembourg devait effectivement se voir attribuer le pouvoir de taxation. Ainsi, il prend notamment en compte, l'absence de personnel, l'infrastructure locale limitée, la localisation du siège statutaire au Luxembourg, la convention de domiciliation au Luxembourg, le lieu où est réalisé la comptabilité, le lieu du compte bancaire de la société, le lieu de réunion des assemblées générales, et le lieu où sont prises

¹⁵⁵ A. MILLER, et L. OATS, *Principles of International Taxation*, op. cit., p. 80.

¹⁵⁶ L., BROSENS, « Afdeling 1 - Een algemeen overzicht in de OESO-landen » op. cit., p. 202-205

¹⁵⁷ R. ISMER, « History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A comparative Approach », op. cit., p. 55

¹⁵⁸ Brussel, 23 november 2017, 2014/AF/271, *Fisc. Koer.*, 2018/4, pp. 853-858.

¹⁵⁹ Bruxelles, 23 novembre 2017, op. cit., II, §1, p.3.

¹⁶⁰ Loi du 14 décembre 1972 portant approbation de la Convention entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et du Protocole final, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, *M.B.*, 27 janvier 1973, p. 1077.

les décisions stratégiques.¹⁶¹ Il est intéressant de constater que le juge d'appel prend en considération l'ensemble des éléments factuels qui lui ont été mis à disposition, certes, mais qu'il accorde toutefois une importance très spécifique à la *localisation* des réunions du conseil d'administration.¹⁶² En effet, c'est l'apport de la preuve de la réunion du Conseil d'administration sur une base trimestrielle qui emporte la conviction du juge.¹⁶³

Sous-section 3 : Répartition des revenus

Lorsque l'Etat de la résidence est désigné et que les différents Etats sources sont identifiés, il faut répartir entre ces Etats le pouvoir d'imposition sur les revenus générés par l'entreprise. Les modèles OCDE et ONU détaillent ainsi le mode de répartition de chaque type de revenu.¹⁶⁴ Lorsque, suite à l'application des règles distributives de la convention, un revenu est déclaré imposable dans l'Etat de la source, l'Etat de la résidence adapte son imposition sur ces revenus pour éviter la situation de double imposition. Deux méthodes principales existent : soit l'Etat de résidence exempte d'impôt le revenu en question, soit il accorde un crédit d'impôt d'un montant égal à l'imposition acquittée¹⁶⁵ dans l'Etat de la source.¹⁶⁶

De nombreuses variantes de ces méthodes sont constatées en pratique. La mise en place de celles-ci est considérée comme nécessaire pour assurer la neutralité fiscale de l'apport et l'export de capital. L'objectif est de tendre vers la situation où le système fiscal n'est plus un critère de choix pour le groupe multinational.¹⁶⁷ Par conséquent, la répartition n'est pas opérée selon un critère unique mais selon différents facteurs dépendant du type de revenu.¹⁶⁸

De manière générale, on peut distinguer trois types de répartition des revenus dans les CPDI.¹⁶⁹ Le plus absolu retire, sauf présence d'un établissement stable, tout pouvoir d'imposition de l'Etat de la source pour les attribuer à l'Etat de la résidence.¹⁷⁰ Cette méthodologie est utilisée dans les modèles OCDE et ONU¹⁷¹ pour les bénéfices des entreprises. Le second type de répartition consiste à partager le pouvoir d'imposition entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence. Cette méthode est notamment utilisée pour la taxation des intérêts, des dividendes et des royalties. Le troisième type consiste à laisser à l'Etat de la source son plein pouvoir d'imposition sur les revenus générés sur son territoire.¹⁷²

¹⁶¹ Bruxelles, 23 novembre 2017, *op. cit.*, III, §4 à 6, pp. 12 à 23.

¹⁶² Bruxelles, 23 novembre 2017, *op. cit.*, III, §5.6, pp. 17 à 21.

¹⁶³ D., PHILIPPE, « De zaak Belgacom: wanneer de staat proeft van de charmes van de Luxemburgse fiscaliteit », *Fisc. Week.*, 2018/21, p. 2.

¹⁶⁴ Décrire la méthode de partage de chaque type de revenu dépasse le cadre de ce mémoire, pour plus de détails concernant les revenus visés voir : P., MALHERBE, « Chapitre 4 - Répartition du pouvoir d'imposer » *op. cit.*, p. 59-95.

¹⁶⁵ Pour davantage d'informations sur les méthodes d'adaptation de l'Etat de résidence voy. MARCHESSOU, P., TRESCHER, B., « Chapitre 3. - Le développement du droit fiscal international » *op. cit.*, p. 50.

¹⁶⁶ C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS » », in *La fiscalité et la comptabilité racontées aux juristes* (sous la dir. de D. GARABEDIAN), Bruxelles, Éditions Larcier, 2018, p.55.

¹⁶⁷ A. MILLER, et L. OATS, *Principles of International Taxation*, *op. cit.*, p. 96.

¹⁶⁸ E. TRAVERSA (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, *op. cit.*, p.10.

¹⁶⁹ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.13.

¹⁷⁰ Notons que le rôle de la CPDI ne fait qu'attribuer le pouvoir d'imposition mais ne constitue nullement la base légale du régime d'imposition. Celle dernière et ses modalités sont toujours nationales. Voy. MARCHESSOU, P., TRESCHER, B., « Chapitre 3. - Le développement du droit fiscal international » *op. cit.*, p. 59 ; B. BODSON. et E. TRAVERSA, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *op. cit.*, p. 181.

¹⁷¹ Nous avertissons cependant que le modèle de l'ONU retient plus rapidement la qualification d'établissement stable. Voy. Titre 1, Chapitre 2, Section 2, Sous-section 2.

¹⁷² D., VERONIKA, et R., KREVER, « Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study », *op. cit.*, p.8 à 10.

Peuvent se présenter certaines situations où les Etats posent une interprétation différente d'un facteur de localisation ou retiennent l'application de facteurs différents.¹⁷³ Le contribuable fait alors face soit à un double assujettissement complet à l'impôt, soit une situation de superposition entre un assujettissement complet d'un côté et assujettissement limité de l'autre, ou même deux assujettissements limités.¹⁷⁴

Section 4 : L'interprétation

La question de l'interprétation d'une CPDI est un point névralgique de l'application de la Convention. C'est en effet précisément à l'instant de l'interprétation de la convention que la frustration de la souveraineté des Etats est la plus critique. Pour régler concrètement les situations de double imposition et éviter de créer une situation de double non-imposition, les Etats doivent impérativement interpréter la Convention et ses règles distributives de façon symétrique. Ainsi, bien souvent, le contribuable se retrouve passif, pendu aux lèvres de l'administration dans l'attente du sort qui sera réservé à sa situation. Parfois, au contraire, la méthodologie d'interprétation est connue des acteurs privés, et leur ouvre une porte béante vers la planification d'un 'Treaty Shopping'.

Cette section revient sur les principes généraux d'interprétation des CPDI : elle se penche sur les normes internationales d'interprétation des CPDI (Sous-section 1) avant d'analyser l'interprétation pratique qui en est faite (Sous-section 2). Elle s'oriente enfin sur la question de l'interprétation de l'abus (Sous-section 3).

Sous-section 1. Normes internationales d'interprétation des CPDI

Les CPDI sont interprétées, du moins pour partie, à la lumière de la Convention de Vienne sur la Loi des Traités (§1), voire à l'aune de l'apparition d'une coutume fiscale internationale (§2).

§1. L'interprétation selon la Convention de Vienne

C'est une évidence, les CPDI sont des traités internationaux. De façon générale, en ce qu'ils sont des dérivés du droit public, leur interprétation, sauf rares exceptions, est soumise à la Convention de Vienne sur la Loi des Traités.¹⁷⁵ La clé de cette interprétation réside, d'une part, dans la conciliation entre la prévention de la double imposition et la lutte contre l'érosion de la base imposable des Etats membres ; elle réside d'autre part dans la concordance des notions de droit international et des notions de droit national, ces dernières étant le plus souvent secondaires par application du principe de primauté.¹⁷⁶

Les CPDI sont conclues et négociées le plus souvent bilatéralement entre les Etats signataires. A ce titre, et conformément à la Convention de Vienne, la forme de la négociation et son résultat dépendent de la volonté des parties. Certes, un très large nombre de conventions se basent sur les modèles préétablis par l'ONU et l'OCDE. Ces modèles couplés aux commentaires qui les accompagnent assurent une convergence d'interprétation des conventions par les Etats. Toutefois la convergence

¹⁷³ Un excellent exemple de difficulté d'interprétation du CPDI est l'affaire *Partinver* en France. La CPDI en question liait la France au Luxembourg et les administrations retenaient toutes deux des interprétations différentes de la situation du contribuable. Ce dernier était placé dans une situation de double non-imposition. Conseil d'Etat, plén. Fisc., 25 octobre 2017, requête n° 396954, <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2017-10-25/396954>, consulté pour la dernière fois le 24 juillet 2019 ; voir sur ce sujet : C., BROKELIND, « La protection des bases d'imposition dans le droit de l'Union européenne : tendances actuelles », *Rev. Aff. Eur.*, 2018/4, p. 606 et s.

¹⁷⁴ M., LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, op. cit., p. 28.

¹⁷⁵ Il est communément admis que la Convention de Vienne sur la Loi des traités conclue le 23 mai 1969 codifie en large partie du droit coutumier international antérieur et qu'à ce titre les principes qui y sont contenus s'appliquent largement aux conventions qui lui sont antérieures, à ce sujet voy. B. ARNOLD, *International Tax Primer*, op.cit., p. 136.

¹⁷⁶ A. MILLER, et L. OATS, *Principles of International Taxation*, op. cit., p. 193.

d'interprétation mentionnée ci-dessus n'est pas absolue : des éléments importants, parmi lesquels la résidence conventionnelle,¹⁷⁷ restent interprétés selon le droit national des Etats contractants. Cette réalité peut amener à des résultats aussi inattendus que regrettables.¹⁷⁸

En tout état de cause, considérant l'importance de l'objet d'une CPDI – l'abandon du pouvoir de taxation pourtant corollaire de la souveraineté de l'Etat – le contenu d'une convention bilatérale ne se présume pas. Par conséquent, il est tout à fait possible qu'une situation de double imposition subsiste malgré la présence d'une CPDI. Que ce soit volontaire ou non, une CPDI doit être interprétée de façon stricte. Il n'est d'ailleurs pas possible de mettre en lumière l'intention d'une partie signataire par le prisme d'autres CPDI qu'elle aurait signées par ailleurs.¹⁷⁹ En simplifiant, la CPDI peut être appréhendée comme un contrat où prime l'interprétation commune des parties issue d'une négociation faisant transparaître une certaine réciprocité des prestations.

§2. L'émergence d'une coutume fiscale internationale

Outre la Convention de Vienne, et en parallèle de l'action de l'OCDE (voy. *infra*), se pose la question de l'apparition progressive d'une coutume fiscale internationale. En effet, l'importante part des CPDI inspirée du modèle OCDE tend à placer dans ce dernier une certaine source d'uniformisation des pratiques. Toutefois, il paraît difficile de retirer de cette uniformité la preuve de la présence d'une pratique générale et continue, caractéristique de la coutume.¹⁸⁰

Selon notre opinion, il faut en tout état de cause écarter l'idée d'une coutume qui ne soit pas un dénominateur commun entre les modèles de l'OCDE et de l'ONU. L'inverse serait désastreux pour l'action de l'ONU et les intérêts qu'elle défend (voy. *supra*).

Sous-section 2 : L'interprétation pratique des CPDI

Les CPDI peuvent être invoqués par les particuliers et les entreprises.¹⁸¹ Ainsi, ceux-ci peuvent s'en prévaloir pour en réclamer le bénéfice devant leur juge ou pour écarter une norme inférieure contraire. Par conséquent, si le contribuable dispose d'une résidence dans l'Etat contractant, il peut revendiquer les bénéfices des conventions que cet Etat a conclues. En cela, les CPDI revêtent le rôle de bras-armés des manœuvres de chalandage fiscal.¹⁸²

Et pourtant, l'interdiction de la double imposition n'est pas un principe de droit fiscal international et le contribuable ne peut pas imposer la suppression de celle-ci. Dès lors, tant dans l'absence, dans la négociation, que dans l'application d'une CPDI, le contribuable demeure aphone.¹⁸³ Le modèle de convention de l'OCDE réserve toutefois la possibilité aux administrations fiscales des Etats signataires de se concerter afin de prendre en compte une situation qui n'avait pas été envisagée par la

¹⁷⁷ Voy. Titre I, Chapitre 2, Section 1.

¹⁷⁸ B. BODSON. et E. TRAVERSA, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *op. cit.*, p.180.

¹⁷⁹ C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », *op. cit.*, p. 64.

¹⁸⁰ A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, *op. cit.*, p. 649.

¹⁸¹ Cass., 27 mai 1971, *Pas.*, 1971, p. 886 ; E., CLAES, et A., VANDAELE, « L'effet direct des traités internationaux. Une analyse en droit positif et en théorie du droit axée sur les droits de l'homme », *R.B.D.I.*, 2001/2, p. 415 et s.

¹⁸² C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », *op. cit.*, p. 65.

¹⁸³ B. BODSON. et E. TRAVERSA, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *op. cit.*, p.185.

Convention.¹⁸⁴ Ce dernier procédé nous paraît néanmoins critiquable au regard du principe démocratique de séparation des pouvoirs en ce qu'il place entre les mains de l'administration, un pouvoir réservé au législateur. La Belgique n'insère d'ailleurs pas cette clause dans ses conventions.¹⁸⁵

Lorsqu'un litige éclate ainsi entre un contribuable et l'administration quant à l'application d'une CPDI, la charge de la preuve de l'invalidité du montage repose sur l'administration fiscale. Pour déterminer l'esprit de la convention, l'administration peut tenter de déceler l'intention des Etats-contractant en se référant à l'ensemble des éléments préparatoires de la Convention, mais également au titre de la Convention, à son préambule, ses termes, éventuellement les commentaires du modèles de l'OCDE si la Convention est basée sur ce modèle et si les parties n'ont pas spécifiquement écartés ceux-ci dans leurs travaux préparatoires.¹⁸⁶ Notons toutefois que, concernant ces commentaires, il faut veiller à ne sélectionner que ceux existant au moment de la conclusion de la Convention en question.¹⁸⁷

Sous-section 3 : L'interprétation de l'abus

Bien qu'il soit traité plus en détails des mesures anti-abus dans une partie ultérieure de cette contribution,¹⁸⁸ il convient d'aborder déjà la question de leur interprétation. L'ambivalence de la notion de résidence fiscale, et les interprétations asymétriques des administrations fiscales sont autant de facteurs constituant des brèches dans la synergie des Etats en matière de fiscalité internationale.

Conscients de cette réalité, les Etats, encouragés notamment par l'OCDE¹⁸⁹, insèrent des clauses anti-abus dans leurs conventions. Ces clauses, fidèles à leur nom, sont destinées à empêcher l'utilisation abusive des CPDI. Ne nous méprenons toutefois pas ici. L'OCDE considère qu'une CPDI ne fait *in fine* que répartir le pouvoir d'imposition et qu'elle ne constitue dès lors pas la source légale de l'imposition. Le cadre légal de l'imposition est en défini par chaque Etat-souverain selon des règles qui lui sont propres. Ainsi, jusqu'au récent programme BEPS (voy. *infra*), l'OCDE considérait que l'abus d'une CPDI par un contribuable constituait un abus non pas de la convention, mais du système d'imposition nationale. Le redressement de cet abus doit dès lors être placé sous le joug des concepts fiscaux domestiques.¹⁹⁰

L'avantage de cette approche tient en ce qu'elle permet à l'OCDE d'éviter de s'avancer trop loin dans le débat de la souveraineté des Etats et de gagner ainsi en potentiel fédérateur. Cependant, elle crée aussi un unilatéralisme de l'appréhension de la notion d'abus. Ceci accroît grandement la fragmentation de l'interprétation des Etats. Cette brèche présente deux risques : premièrement, elle crée une discrimination possible des contribuables face à l'application de la Convention. Ainsi une entreprise pourrait se voir refuser le bénéfice d'une CPDI par l'Etat de la résidence, alors que son homologue ayant sa résidence dans l'autre Etat contractant, et mettant en place le même montage, bénéficierait des

¹⁸⁴ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, op. cit., art. 25, §3.

¹⁸⁵ C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », op. cit., p. 64.

¹⁸⁶ Voir par exemple l'arrêt de principe en la matière aux Etats-Unis : *industries, INC. v. Commissioner of internal revenue*, 56 T.C. 925 (1971), <https://www.leagle.com/decision/197198156brtc9251912>, consulté pour la dernière fois le 25 juillet 2019.

¹⁸⁷ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.20 et 21, voir aussi : C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », op. cit., p. 65.

¹⁸⁸ Voy. Titre II, Chapitres 1 à 3.

¹⁸⁹ Nous faisons ici référence aux multiples actions prises par l'OCDE en matière de lutte contre les pratiques BEPS.

¹⁹⁰ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2003*, Editions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr (consulté le 23 juillet 2019), commentaire, art.1, p. 49.

avantages de ladite Convention. Deuxièmement, elle crée l'apparition d'un second niveau de chalandage fiscal au niveau de l'interprétation des conventions.¹⁹¹

En effet, la prise de position de l'OCDE et l'impossibilité d'invoquer des clauses anti-abus de droit interne engendrent un problème¹⁹² : l'interprétation asymétrique des Etats contractants permet à certains planificateurs fiscaux de structurer les revenus de l'entreprise au cœur de cette asymétrie. En procédant ainsi, ils parviennent à obtenir une qualification juridique différente dans les deux états et éviter l'imposition des deux côtés. A titre d'exemple de ce que nous disons ci-dessus, citons la saga jurisprudentielle *Partinverd*¹⁹³ prenant fin devant le Conseil d'Etat français avec son arrêt du 27 octobre 2017. Les administrations fiscales luxembourgeoises et françaises interprétaient différemment le texte de la CPDI négociée entre les deux Etats à l'aide de leurs concepts nationaux. De cette interprétation asymétrique résultait initialement une situation de double non-imposition.¹⁹⁴ Cet arrêt illustre l'intérêt de la promotion d'une entente terminologique.¹⁹⁵

Toutefois, une importante avancée a été entreprise par l'OCDE au travers de «BEPS action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas ». L'organisation y introduit un commentaire du premier article de son modèle précisant qu'à présent, en cas de conflit entre les règles anti-abus nationales et les règles prévues par la Convention, ces dernières doivent prévaloir. Ce changement de posture est justifié par le principe de primauté et par l'application des articles 26 et 27 de la Convention de Vienne sur la Loi des Traités.¹⁹⁶ Ce nouveau commentaire devrait engendrer une baisse des planifications basées sur l'interprétation des CPDI.

Section 5 : Formes et méthodes du chalandage fiscal

Après le développement de ce cadre analytique, nous exposons pratiquement la structure et la forme adoptée par une planification de 'Treaty Shopping'.

A défaut de pouvoir prétendre à l'exhaustivité des méthodes existantes, nous étudions ici deux structures classiques de planification fiscale basées sur un chalandage fiscal, qui apparaissent comme le dénominateur commun des planifications plus complexes constatées sur le plan international : la société-relais simple (Section 1) et la société-relais tremplin (Section 2).

Sous-section 1 : Société-relais simple

§1. Principes généraux

Nous définissons le 'Treaty Shopping' dans notre première sous-section du Chapitre 1 du Titre 1 comme étant le comportement d'une personne physique ou morale résidente d'un Etat tiers visant à bénéficier abusivement des avantages d'une convention conclue par d'autres Etats en acheminant artificiellement

¹⁹¹ C. DE PIETRO, «Taxpayers' Mobility in the Context of Tax Treaty Law: The Need for a Renewed Balance between Favouring the Movement of Persons and Tackling Treaty Abuse », *op. cit.*, p. 78 - 79.

¹⁹² C., BROKELIND, « La protection des bases d'imposition dans le droit de l'Union européenne : tendances actuelles », *op. cit.*, p. 600

¹⁹³ Conseil d'Etat, plén. Fisc., 25 octobre 2017, requête n° 396954, <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2017-10-25/396954>, consulté pour la dernière fois le 24 juillet 2019 ; voir sur ce sujet : C., BROKELIND, « La protection des bases d'imposition dans le droit de l'Union européenne : tendances actuelles », *op. cit.*, p. 606 et s.

¹⁹⁴ C., BROKELIND, « La protection des bases d'imposition dans le droit de l'Union européenne : tendances actuelles », *op. cit.*, p. 606.

¹⁹⁵ A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, *op. cit.*, p. 28.

¹⁹⁶ C. DE PIETRO, «Taxpayers' Mobility in the Context of Tax Treaty Law: The Need for a Renewed Balance between Favouring the Movement of Persons and Tackling Treaty Abuse », *op. cit.*, p.90.

des revenus dans ces Etats afin de bénéficier d'un traitement fiscal plus avantageux. Alors que ce traitement devrait être réservé aux résidents de ces Etats, l'utilisation d'une société ou autre entité légale servant de relais, permet à la personne de se placer fictivement dans le champ d'application d'une Convention signée par des Etats tiers.¹⁹⁷

L'objectif est de bénéficier au travers de l'application des traités d'une retenue plus avantageuse tout en évitant des pertes trop importantes dans le transit des revenus.¹⁹⁸ En général, on peut discerner trois éléments qui indiquent la présence d'une manipulation de résidence afin de bénéficier d'un traitement fiscal plus avantageux. On observe (i) une réduction de l'imposition dans l'Etat de la source du revenu, (ii) un taux d'imposition faible dans l'Etat de transit, et (iii) une faible retenue dans l'Etat du destinataire final.¹⁹⁹

La société-relais doit remplir certaines caractéristiques : elle ne doit pas être tenue à un prélèvement à la source pour le type de revenu qu'elle verse à l'étranger, elle doit disposer d'un réseau de conventions efficace et subir des impositions autres faibles. L'idéal est la possibilité de cadencier le procédé via un ruling avec l'administration fiscale locale.²⁰⁰

A noter que la méthode est souvent cumulée à d'autres formes d'abus au sens du projet BEPS de l'OCDE. En effet, si le projet BEPS a fait le choix de séquencer son analyse du terrain de la planification fiscale en différentes actions, ces actions visent des sujets qui sont parfois proches.²⁰¹ Ainsi, l'utilisation agressive de CPDI peut être couplée avec, le secteur de l'économie numérique²⁰², la présence de Sociétés Etrangères Contrôlées,²⁰³ ou encore assez couramment avec un montage hybride.²⁰⁴

§2. Principes spécifiques

La forme de 'Treaty Shopping' sous son aspect de société-relais unique est la plus simple. Ce procédé consiste à rechercher les bénéfices d'un traité fiscal conclu entre deux pays tiers afin de réduire l'imposition du bénéficiaire situé dans un troisième pays.

La mise en place de ce montage fiscal nécessite le concours de deux sociétés, évoluant dans deux pays différents et interagissant comme suit. Le premier pays (Pays Alpha) abrite la société bénéficiaire finale de la planification fiscale (SoA). SoA souhaite développer son marché auprès de consommateurs basés dans un second pays (Pays Gamma). Le pays Alpha et le pays Gamma n'ont pas conclu de traité fiscal ou celui-ci prévoit un traitement fiscal peu avantageux. *Par exemple*, elle prévoit que le Pays Gamma est

¹⁹⁷ Voy. Titre I, Chapitre 1, Section 1, Sous-section 1.

¹⁹⁸ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.15.

¹⁹⁹ M. KALONJI, « La clause de limitation des avantages du Plan BEPS de l'OCDE et sa perspective en droits suisse et belge », *R.E.I.D.F.*, 2019/2, p. 228.

²⁰⁰ J.-M., TIRARD, « Stratégie fiscale et propriété intellectuelle dans une économie mondialisée », *op. cit.*, p. 337.

²⁰¹ Pour plus d'informations sur chacune des actions : A.-T. DESFOSSÉS, « Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) : analyse du projet OCDE », *R.G.C.F.*, 2016, p.456 et s.

²⁰² OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr> (consulté le 26 juillet 2019).

²⁰³ OCDE, *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées, Action 3 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/23132639> (consulté le 26 juillet 2019).

²⁰⁴ OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264278813-fr> (consulté le 26 juillet 2019).

habilité à taxer une part importante des revenus générés sur son territoire suivant un principe de taxation à la source.

Par contre, le Pays Gamma jouit d'une convention fiscale conclue avec le Pays Beta. Cette convention permet aux résidents du Pays Beta de bénéficier d'un traitement fiscal avantageux pour les revenus générés dans le Pays Gamma. *Par exemple*, elle prévoit l'absence totale de taxation à la source pour les revenus générés par un résident du pays Beta.

Par ailleurs, le Pays Alpha a également conclu un traité fiscal avec le Pays Beta. Ce traité prévoit que les revenus provenant du Pays Beta bénéficie d'un traitement avantageux. Il est également possible que le Pays Alpha prévoit simplement que les revenus dérivés du Pays Beta bénéficie d'une exemption, supposant par exemple qu'ils subissent une retenue à la source dans ce pays.

SoA peut décider, pour développer son marché dans le Pays Gamma, de créer une société-relais (SoB) résidente du pays Beta. SoB perçoit les revenus générés dans le Pays Gamma, lesquels bénéficient du traitement avantageux prévu par la convention liant le Pays Beta au Pays Gamma. SoB distribue ensuite ces revenus au bénéficiaire, SoA. Ces revenus bénéficient du traitement avantageux prévu soit par la convention reliant le Pays Alpha au Pays Beta, soit par le traitement spécifique prévu par le Pays Alpha. De cette manière, SoA aura été imposée sur ses revenus seulement dans le Pays Beta, alors qu'en agissant directement dans le Pays Gamma, il aurait subi une imposition dans son pays d'origine et une imposition dans le pays cible.²⁰⁵

§3. Illustration

Cette forme de 'Treaty Shopping' peut être utilisée de façon variable, par exemple dans un accord bilatéral d'investissement. L'intérêt de cet exemple est qu'il constitue l'une des formes les plus classiques d'abus. Par ailleurs, il fait l'objet de clauses anti-abus aussi courantes qu'efficaces.

En ce cas, la société-relais (SoB) n'est pas contrôlée par SoA mais est un intermédiaire indépendant qui, en échange d'une commission, investit un montant provenant de SoA dans l'achat d'obligations émises par des sociétés cotées situées dans le pays Gamma.

La société SoA est basée dans le Pays Alpha réputé pour avoir une fiscalité très avantageuse et repris dans la liste des états qualifiés de paradis fiscal. Le Pays Gamma n'a conclu aucune convention avec le Pays Alpha. Par contre, le Pays Gamma a conclu une convention avec le Pays Beta dans le but de favoriser les investissements réalisés par les résidents du Pays Beta. Cette convention prévoit une réduction de l'imposition de 33% à 5% du Pays Gamma sur les intérêts payés aux résidents du Pays Beta.

Il suffit dès lors à SoA de conclure une convention avec un intermédiaire financier indépendant résidant du Pays Beta servant de société-relais à l'investissement. SoA fait transiter une somme X par SoB qui va investir cette somme dans des obligations émises par des entreprises cotées sur le marché réglementé du Pays Gamma.

²⁰⁵ Pour un exemple similaire voy. : H. BECKER, F. J. WURM, *Treaty shopping: an emerging tax issue and its present status in various countries*, *op. cit.*, p. 4.

Les intérêts perçus par l'intermédiaire bénéficient du traitement prévu par la convention liant les Pays Beta et Gamma. L'intermédiaire rétrocède le montant à SoA en conservant une commission.²⁰⁶

Sous-section 2 : Société-relais tremplin

Outre le montage de la société-relais que nous qualifions de « simple », il existe celui de la société-relais tremplin. Ce cas de figure est légèrement plus complexe et fait intervenir quatre Etats et trois sociétés différentes. Supposons que SoA, résidente du pays Alpha, souhaite développer ses activités dans le pays Delta. Le groupe réalise que son Etat n'a pas conclu de CPDI avec le pays Delta. Par conséquent, en investissant dans ce pays, il s'expose à une double taxation. Ses concurrents résidant dans d'autres Etats ayant conclu des conventions avec le pays Delta, sont nettement avantagés. Pour pallier cette difficulté, SoA met en place une planification fiscale.

Son Etat d'origine, le pays Alpha, a conclu une CPDI avec le pays Gamma. Ce dernier dispose d'une fiscalité favorable pour un certain type de sociétés, par exemple une société servant à commercer des droits de propriété intellectuelle. Par ailleurs, le pays Beta a conclu une convention avec le pays cible, le pays Delta. De plus, le droit interne du pays Beta prévoit une déductibilité des charges payées à des sociétés étrangères.

Il suffit alors à SoA de créer une société SoB dans le pays Gamma et une société SoC dans le pays Beta. SoA place ses droits intellectuels dans la société SoB qui est une forme sociétale particulièrement avantageuse dans le pays Gamma. Cette société va conclure un contrat de service avec la société SoC, par exemple pour lui mettre à disposition les droits intellectuels. SoC est la société opérationnelle du montage.

Ainsi, les revenus issus du pays Delta remontant jusqu'à SoC bénéficient du traité fiscal liant le pays Beta au pays Delta. La base imposable de SoC est asséchée par le paiement du contrat de service la liant à SoB. Les revenus stockés dans SoB bénéficient de la convention liant le pays Alpha au pays Gamma.

Ce montage permet à la société SoA de surmonter la difficulté engendrée par le manque de CPDI de son Etat en bénéficiant des CPDI conclues par d'autres Etats. La société-relais simple est la société SoC basée dans le Pays Beta pour son réseau de conventions. La société-relais tremplin est la société SoB basée dans le Pays Gamma pour son traitement fiscal synergétique avec le pays Beta.²⁰⁷

Conclusion intermédiaire : de Charybde en Scylla

« *The pessimist sees difficulty in every opportunity. The optimist sees the opportunity in every difficulty* ». ²⁰⁸ Le conflit que nous avons illustré dans ce premier Titre et qui confronte tant mondialisation et souveraineté que devoir de contribution et choix de la voie la moins imposée, semble insoluble. Pourtant, certains Etats, et certains acteurs économiques ont choisi de transformer ces difficultés en opportunités. Les Etats en particulier y ont perçu l'occasion unique d'adopter par le biais de leur législateur fiscal une attitude concurrentielle inégalée et d'attirer en leur sein de la substance économique. A leurs propres

²⁰⁶ Pour un exemple similaire : B. ARNOLD, *International Tax Primer*, op.cit., p. 169.

²⁰⁷ Pour un exemple similaire voy. de H. BECKER, F. J. WURM, *Treaty shopping : an emerging tax issue and its present status in various countries*, op. cit., p. 1 p. 4.

²⁰⁸ La phrase est attribuée à Winston Churchill.

risques et périls néanmoins : face à ce phénomène, certains acteurs privés n'ont, de leur côté, pas tardé à s'affairer afin de tirer le meilleur parti de ces nouvelles règles fiscales attractives. Développant rapidement des montages complexes, ces acteurs ont ainsi fait de ces normes étatiques avantageuses le talon d'Achille de la fiscalité internationale.

L'importance de l'évolution des échanges économiques a révolutionné l'économie et la politique publique des Etats. Il est incontestable que la collaboration internationale sur le plan fiscal était une nécessité. Sous la bannière de l'OCDE et de l'ONU, cette collaboration a pris, pour l'essentiel, la forme de négociations bilatérales.

Suivant la volonté d'éviter les situations de double imposition et de favoriser les flux commerciaux internationaux, les Etats ont établi un large réseau de conventions bilatérales. Ce réseau n'a pas su s'orner de concordance et d'uniformité, et se présente dès lors avec les allures d'un manteau d'Arlequin recouvert d'aspérités et de contradictions. Cette complexité est le berceau d'une source importante de l'érosion de la base imposable des entreprises. En voulant prévenir la double taxation, les Etats ont créé de zone d'ombre dans lesquelles ces entreprises peuvent développer des planifications fiscales agressives.

« La Vielle, au lieu du coq les fit tomber par là de Charybde en Scylla ».²⁰⁹ Confrontés à cette conséquence imprévue faisant affront aux pouvoirs souverains, les Etats, secondés des organisations internationales, ont développé des méthodes anti-abus. Il nous reste l'analyse de ces méthodes.

Titre II : Réactions des autorités institutionnelles

Après avoir étudié l'importance des CPDI dans la lutte contre la double imposition, mais constaté l'opportunité laissée aux pratiques de chalandage fiscale, l'objectif de ce deuxième Titre est de mettre en lumière les mesures anti 'Treaty Shopping' mises effectivement en place et leurs influences sur la Belgique. Dans un premier chapitre, nous abordons les méthodes mises en place par le législateur belge contre le 'Treaty shopping' (Chapitre 1). Dans un second chapitre, nous nous détaillons le poids et de l'influence des organisations internationales dans la conception de la lutte anti-abus (Chapitre 2). Dans un troisième chapitre, nous soulignons le rôle parallèle tenu par l'Union Européenne (Chapitre 3). Enfin, en guise de clôture du corps de ce mémoire, nous évoquons des éléments d'analyse critique dans notre quatrième et dernier chapitre (Chapitre 4).

Chapitre 1 : Droit national belge

Le 'Treaty Shopping' peut être déclaré licite en Belgique s'il est considéré comme faisant partie du choix de la voie la moins imposée, ou illicite s'il est considéré comme simulé. Nous nous attardons sur la démarcation entre ces deux notions (Section 1), avant d'étudier les différentes mesures anti-abus applicables au 'Treaty Shopping' en droit belge (Section 2).

²⁰⁹ J. DE LA FONTAINE, « La Vieille & les deux Servantes » in *Fables*, premier recueil : livres iv, v, vi, Paris, Chez C. BARBIN et D. THIERRY, 1678, p. 112-115.

Section 1 : La voie la moins imposée

En droit belge, les acteurs des formes de chalandage fiscal telles qu'exposées précédemment²¹⁰ se réfugient derrière le principe de la voie la moins imposée (Sous-section 1), matérialisé sous la forme spécifique de manipulation des CPDI belges (Sous-section 2).

Sous-section 1. Consécration de la voie la moins imposée et l'interdiction de la simulation

En Belgique, comme dans l'Union Européenne, le comportement d'un contribuable visant à obtenir le traitement fiscal le plus avantageux est considéré comme licite.²¹¹ La Cour de cassation a rendu le 6 juin 1961 un arrêt majeur à ce sujet : « *Wanneer, met het oog op het genieten van een gunstiger fiscaal regime, partijen die gebruik maken van de vrijheid der overeenkomsten, zonder nochtans geen enkele wettelijke verplichting te overtreden, akten opmaken waarvan zij alle gevolgen aanvaarden en dit zelfs zo de vorm die zij eraan geven niet de normaalste is* ». ²¹² Ainsi, un acteur économique est libre de se placer dans une situation qui lui est plus avantageuse.

De plus, en 1980, dans son arrêt 'Au Vieux Saint Martin', la Cour ajoute : « *Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale* ». ²¹³ Cet arrêt marque le rejet de la théorie de la réalité économique pour l'adoption de la réalité juridique en Belgique. L'arrivée de la 'Anti Tax Avoidance Directive' que nous analysons dans une phase ultérieure brouille l'actualité de cette jurisprudence. ²¹⁴

Ainsi, rien n'empêche un groupe multinational d'organiser sa structure de sorte à réduire son imposition fiscale. Dans cet ordre d'idée, il peut donc licitement, en se soumettant à la loi d'un pays tiers, bénéficier des CPDI conclues par cet Etat. ²¹⁵ Faire preuve de créativité dans sa quête du meilleur traitement, ne signifie pas, pour autant, que le groupe hisse un pavillon noir. ²¹⁶ Bien que ce soit critiquable, certains argumentent même que les opportunités engendrées par la complexité du réseau de conventions forment une incitation à manœuvrer entre elles pour se placer dans les courants les plus favorables. Ainsi, lorsqu'un groupe est présent dans de nombreux pays, il s'offre à lui de multiples combinaisons d'optimisation par le concours des CPDI. Le problème survient néanmoins lorsque certains acteurs économiques cherchent à obtenir un traitement fiscal avantageux dans des juridictions particulièrement attractives ²¹⁷ ou lorsqu'ils ne se placent qu'artificiellement dans un Etat avec une présence locale réduite au minimum, formée par exemple, d'une simple boîte aux lettres au nom de l'entreprise.

²¹⁰ Voy. Titre I, Chapitre 2, Section 5.

²¹¹ A., HENKES, « « Le droit fiscal est d'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation - Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique - 1er septembre 2016 », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 286.

²¹² Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p.108.

²¹³ Au Vieux Saint-Martin, Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, 849.

²¹⁴ Voy. Titre II, Chapitre 3, Section 2, Sous-section 2, §1.

²¹⁵ C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », *op. cit.*, p. 58.

²¹⁶ J. SCHWARZ, *Schwarz on tax treaties*, *op. cit.*, p.419.

²¹⁷ Encore faut-il que l'Etat en question soit une juridiction disposant de l'infrastructure nécessaire à l'établissement d'une société et d'une planification fiscale. Par exemple, un Etat ne mettant pas en place de procédure de *ruling* serait très largement moins attractif parce que n'offrant pas la prévisibilité nécessaire. Voir à ce sujet : J.-M., TIRARD, « Stratégie fiscale et propriété intellectuelle dans une économie mondialisée », *op. cit.*, p. 336.

Ainsi, la ligne rouge est l'interdiction de la simulation. Déclarer un acte simulé suppose qu'il y ait derrière l'acte ou le comportement apparent, un autre, qui modifie ou détruit les effets du premier.²¹⁸ Dans la théorie de la réalité juridique, si le contribuable pose un acte et en accepte toutes les conséquences, il n'y a pas de simulation.²¹⁹ La jurisprudence européenne et le droit dérivé que nous évoquions (voy. *supra*) ajoutent qu'il est cependant nécessaire d'avoir un motif économique autre que purement fiscal, ce qui opère un déplacement d'une réalité purement juridique vers une réalité hybride.²²⁰

Sous-section 2 : Les CPDI belges

La Belgique a bâti un solide réseau de CPDI avec près d'une centaine de pays. La plupart d'entre elles a été négocié sur base du modèle de l'OCDE.²²¹

Nous avons indiqué précédemment que le droit national avait une importance majeure dans le fonctionnement des CPDI. En droit belge, une entreprise jouit d'une présomption simple de résidence fiscale en Belgique²²² lorsque son siège social se trouve en Belgique.²²³ Toutefois, nous appliquons la doctrine du siège réel, ainsi l'administration peut renverser cette présomption en établissant sur base d'un ensemble de critères que le siège réel est ou n'est pas en Belgique.²²⁴

En accord avec la jurisprudence européenne, la détermination du lieu de direction effective de la société, corollaire au siège réel, est une question de fait vérifiable par des tiers.²²⁵ Nous comprenons aisément ici le lien inversement proportionnel entre les exigences requises par la théorie du siège réel et les possibilités de chalandage fiscal basée sur la Belgique en position de relais.²²⁶

Section 2 : Les mesures anti-abus internes

Afin d'éviter la manipulation excessive du principe de la voie la moins imposée, les Etats placent des garde-fous pour prévenir les abus.

Cette section révisé l'appréhension des abus internes de façon générale (Sous-section 1) avant de se pencher plus particulièrement sur l'article 344, § 1^{er} du Code de l'impôt sur les revenus (Sous-section 2).

Sous-section 1 : Principes

La principale difficulté quand il s'agit de contrer les manœuvres de 'Treaty Shopping' tient à leur variabilité. Chaque société-relais cherche à s'approprier un avantage spécifique, et la conséquence finale peut former un large spectre d'abus. Ainsi, il est extrêmement difficile de formuler des mesures anti-abus cohérentes pour englober chacune des formes possibles d'abus tout en évitant de réprimander des comportements licites. Pour cette raison, les Etats, dont la Belgique, mettent en œuvre plusieurs échelons de mesures différents.

²¹⁸ X., *Tiberghien : Manuel de droit fiscal*, vol. 1, *op. cit.*, p. 38.

²¹⁹ Cass., 19 octobre 1965, *Pas.*, 1966, I, 231.

²²⁰ Nous analysons cette jurisprudence et le droit dérivé lié dans notre second Titre. Voy. Titre II, Chapitre 3, Section 2 et 3.

²²¹ X., *Tiberghien : Manuel de droit fiscal*, vol. 1, *op. cit.*, p. 24

²²² N. BAMMENS et F. HENNEAUX, « National report : Belgium », in *Corporate Tax Residence And Mobility* (sous dir. E. TRAVERSA), EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam, IBFD, 2018, p.193 ; L., BROSENS, « Afdeling 3 - Inwoner ingevolge de nationale wetgeving van een verdragsluitende staat » *op. cit.*, p. 202.

²²³ C.J.U.E., arrêt *Eurofood IFSC Ltd*, 2 mai 2006, aff. C-341/04, www.curia.europa.eu (consulté le 28 juillet 2019).

²²⁴ Pour une illustration de l'application de ces critères : Bruxelles (6e ch.), 21 janvier 2016, 2014/AF/110, *R.G.C.F.*, 2017/5-6, p. 474.

²²⁵ C.J.U.E., arrêt *Eurofood IFSC Ltd*, 2 mai 2006, aff. C-341/04, www.curia.europa.eu (consulté le 28 juillet 2019), pt. 34.

²²⁶ Voy. Titre I, Chapitre 2, Section 5.

D'un certain point de vue, les règles de résidence belge auxquelles renvoie l'article 4 (1) modèle OCDE (voy. *supra*) constituent un premier échelon de mesures anti-abus. Pourtant peu courante, la méthode belge permet de ne s'emparer du pouvoir de taxation que si le contribuable a un lien économique réel avec le territoire. Ainsi, par une méthode d'exclusion, ce système refuse l'accès aux avantages d'une CPDI aux contribuables qui ne se situent pas dans les circonstances spécifiques d'application de la CPDI.²²⁷ Par exemple, lorsqu'une société n'est pas administrée dans le pays où elle est établie, il faut considérer qu'elle est simulée.²²⁸ Toutefois, ce premier échelon crée aussi de nombreuses failles pour l'Etat belge (voy. *infra*).

En parallèle²²⁹ de ce premier échelon, les CPDI contiennent un certain nombre de mesures anti-abus. Nous les examinons dans la partie décernée à l'OCDE.²³⁰ Pour l'ensemble des abus relatif à l'imposition nationale, les Etats ont développé dans leur droit interne un filet de sécurité formé par une mesure anti-abus générale. Cette mesure vise à déconstruire les montages jugés abusifs. L'exemple par excellence est le transfert de profits dans des paradis fiscaux. Les pays de tradition civiliste ont adopté ce type de règles basées sur l'adage *fraus omnia corrumpit*. Les pays de tradition de *common law* parlent²³¹ de 'General Anti Abuse Regulations'.²³²

Sous-section 2 : l'article 344, §1^{er} du Code de l'impôt sur les revenus

En Belgique, la protection contre les abus fiscaux est formée par l'article 344, §1^{er}.²³³ La question qui se pose est la pertinence de cette mesure générale dans l'ordre juridique international.

Dans le cadre de la problématique du 'Treaty Shopping', cette disposition soulève des doutes quant à son applicabilité. En effet, les CPDI, en tant que traités internationaux, priment sur le droit interne. Ainsi, le contenu anti abus de la CPDI ne supplanterait-il pas les mesures anti-abus d'ordre interne ? La réponse à cette question est nuancée.

Pour l'administration fiscale belge, l'article 344, §1^{er} est toujours applicable en parallèle de la CPDI parce que la prévention des abus fait partie des objectifs des CPDI, même implicitement.²³⁴ Cependant, au travers du prisme de l'article 31 de la Convention de Vienne, il convient d'être plus prudent : l'objectif d'une telle convention est de promouvoir le commerce international en éliminant la double imposition. Par conséquent, en l'absence de contexte spécifique ou de commentaires précis de la CPDI, nous ne pouvons tirer de cet objectif une règle implicite qui inhiberait l'application de la CPDI en cas d'abus.²³⁵

²²⁷ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.18 et 19.

²²⁸ Bruxelles (6e ch.), 21 janvier 2016, 2014/AF/110, R.G.C.F., 2017/5-6, p. 474.

²²⁹ Nous analysons au Titre II, Chapitre 1, Section 2, Sous-section 2 le rapport entre les mesures anti abus de droit interne et les mesures incluses dans les CPDI.

²³⁰ Voy. Titre II, Chapitre 2, Section 1 et 3.

²³¹ Ci-après nommée sous l'acronyme « GAAR ». Par opposition aux 'Specific Anti Abuse Regulation', ci après nommée « SAAR ». Voy. Titre II, Chapitre 2, Section 1, Sous-section 2, §2.

²³² J.-M., TIRARD, « Stratégie fiscale et propriété intellectuelle dans une économie mondialisée », *op. cit.*, p. 342.

²³³ Voy. Annexe 1.

²³⁴ W. PANIS, « Algemene anti-ontwijkingmaatregelen en toepassingsgebied – Algemene antimisbruikbepaling en andere regels Belgisch rapport n.a.v. het 72 ste IFA-congres te Seoul, Zuid-Korea (2-6 september 2018) (Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules) », *T.F.R.*, 2019/11, nr. 563, p. 558.

²³⁵ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.19 et 20.

Toutefois, en se référant au Professeur L. de Broe, ayant participé à la rédaction de la GAAR au niveau européen (voir *infra*), la doctrine²³⁶ appelle à distinguer deux situations : si la CPDI accorde le pouvoir d'imposition à la Belgique, l'article 344, §1^{er} est applicable sans conflit avec la CPDI. Si la Belgique ne se voit pas attribuer le pouvoir de taxation, soit (i) le revenu visé par la pratique dispose d'une définition autonome dans la CPDI, auquel cas l'article 344, §1^{er} devrait être déclaré inapplicable par principe de primauté, soit (ii) le revenu visé par la pratique ne dispose pas d'une définition autonome dans la CPDI, auquel cas l'article 344, §1^{er} ne pourrait s'appliquer qu'à la lumière du contexte de la CPDI.²³⁷

De plus, même à considérer l'article 344, §1^{er} applicable *in concreto*, cette disposition n'a vocation à s'appliquer que dans des situations exceptionnelles où les dispositions intégrées à la CPDI ne parviendraient pas à redresser la situation. A noter que dans de rares cas, une convention peut spécifiquement renvoyer vers le droit domestique des Etats signataires.²³⁸ Auquel cas, la mesure anti-abus nationale serait érigée en première ligne et perdrait son rôle subsidiaire.²³⁹

Ce caractère exceptionnel attaché à l'application de l'article 344 n'a toutefois de véridique que le nom : la formulation de l'article nous mène à penser le contraire. Ainsi, le caractère général de la formulation de l'article 344, §1^{er} entraîne le risque de placer sous sa coupe des contribuables en parfaite légalité.²⁴⁰

Une inquiétude qui est néanmoins quelque peu allégée à la lecture de la Circulaire relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales qui rassure à ce propos en son point 1.3.1.2. en soulignant le caractère subsidiaire d'application de l'article 344, §1^{er} : « L'application de ces règles peut, toutefois, entrer en conflit avec les dispositions de la convention. **Les avantages conventionnels ne peuvent être refusés en vertu d'une disposition anti-abus de droit interne** que lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou opérations est d'obtenir un avantage et que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions de la convention ». ²⁴¹

Cette Circulaire n'apaise néanmoins pas toutes nos inquiétudes. En effet, le pouvoir attribué à l'administration par les règles nationales a de quoi donner des sueurs froides. A la lecture des termes repris en annexe de l'article 344 §1^{er}, nous constatons que l'administration se voit investie de la possibilité *per se* d'écarter une réalité juridique pour y substituer une autre avec les conséquences qui y sont liées. Le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt semble être ainsi regrettablement battu en brèche.²⁴² Cette affront à la Constitution choque, le législateur ne dissimulerait-il pas par quelques artifices littéraires la volonté de rattraper son retard sur des événements dont il n'est plus le maître ?

²³⁶ W. PANIS, « Algemene antiontwijkingsmaatregelen en toepassingsgebied », *op. cit.*, p. 558 ; . C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.19 et 20.

²³⁷ W. PANIS, « Algemene antiontwijkingsmaatregelen en toepassingsgebied », *op. cit.*, p. 558.

²³⁸ R. KREVER, « Chapter 1 : General Report: GAARs », in *GAARs – A Key Element of Tax Systems in The Post-BEPS World*, coll. European and International Tax Law and Policy Series, Amsterdam, IBFD, 2016, p.14.

²³⁹ . C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.19.

²⁴⁰ H., EW BANK DE WESPIN, « Le principe de la liberté de choix de la voie la moins imposée et le nouveau dispositif anti-abus », *J.L.M.B.*, 2013/1, p. 47.

²⁴¹ Circulaire 2018/C/27 *op. cit.*, p.6.

²⁴² N., PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *R.G.C.F.*, 2018/4-5, p. 323.

La Cour constitutionnelle a été saisie sur cette question. Contrairement à ce qui était attendu, la Cour a épuré les doutes greffant la disposition. Selon elle, « la nouvelle disposition anti-abus est une règle de procédure relative à l'administration de la preuve, dans le cadre de l'établissement factuel de la base imposable, de sorte que la mesure attaquée n'affecte ni la base imposable ni le taux d'imposition »²⁴³ et, en cela, ne viole pas la Constitution.

Ainsi, il revient au juge du fond compétent d'apprécier concrètement si la disposition anti-abus a été appliquée correctement par l'administration. En tout état de cause, nous voyons dans le malaise de la doctrine, un indicateur de la difficulté rencontrée par le législateur d'appréhender avec efficacité les abus fiscaux tout en préservant les principes constitutionnels de l'Etat.

Chapitre 2 : L'influence des organisations internationales

Outre les mesures nationales anti-abus, de nombreuses organisations internationales jouent également un rôle majeur dans cette lutte effrénée. Nous posons ici le choix de nous focaliser davantage sur l'action de l'OCDE en ce que son expérience dans le domaine et la synergie récente avec le G20²⁴⁴ lui a permis de se tailler la part du lion en termes d'influence dans les pays développés (Section 1). Nous abordons ensuite plus brièvement la particularité de l'action de l'ONU (Section 2). Enfin, nous détaillons l'influence pratique de ces organisations sur l'environnement légal belge (Section 3).

Section 1 : L'action de l'OCDE

En 2014, l'OCDE, sollicitée par le G20, a débuté un chantier d'étude immense sur les attitudes qualifiées de BEPS²⁴⁵. La disparité et le manque de coordination des différents systèmes nationaux sont vu, à juste titre, comme un facteur favorisant l'apparition de planifications agressives basées sur le 'Treaty Shopping'.²⁴⁶ Sous l'acronyme BEPS, l'organisation a ainsi coordonné les pratiques nationales et débuté un plan de quinze actions visant à lutter contre l'érosion de la base imposable.

Depuis 2015 et la publication de son premier rapport²⁴⁷, l'approche de l'OCDE dans ses mesures anti-abus illustre la tension entre la volonté d'éviter l'abus des acteurs économiques et la nécessité d'éviter une approche fragmentée dans la notion de l'abus.²⁴⁸

Dans le cadre de la lutte contre le 'Treaty Shopping', l'OCDE a adopté une approche duale : la mise en place d'une mesure générale d'interprétation, et la mise en place, au choix des Etats signataires, d'une mesure SAAR ou une mesure GAAR (voy. *supra*). Nous analysons ici les caractéristiques générales du projet BEPS (Sous-section 1). Ensuite, nous nous focalisons sur l'Action 6 spécifiquement dédiée à la lutte contre le 'Treaty Shopping' (Sous-section 2). Enfin, nous détaillons l'impact de la convention multilatérale introduite par la quinzième action dans ses éléments pertinents en matière de 'Treaty Shopping' (Sous-section 3).

²⁴³ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, *M.B.*, 2 janvier 2014, p. 14, B.20 à B.24.

²⁴⁴ Spécifiquement marquante dans l'action quinze du projet BEPS intitulé : Mandat [du G20 notamment] pour l'élaboration d'un instrument multilatéral sur les mesures relatives aux conventions fiscales visant à lutter contre le BEPS

²⁴⁵ Ci-après nommée sous l'acronyme « BEPS ».

²⁴⁶ E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », *op. cit.*, p. 112.

²⁴⁷ Notons un trait caractéristique de l'approche BEPS qui est certainement le renouement avec l'approche de la substance économique. La vision est de rendre les entreprises 'citoyen' du pays de sa substance, à ce sujet voy. E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », *op. cit.*, p. 109.

²⁴⁸ C. DE PIETRO, « Taxpayers' Mobility in the Context of Tax Treaty Law: The Need for a Renewed Balance between Favouring the Movement of Persons and Tackling Treaty Abuse », *op. cit.*, p. 77.

Sous-section 1 : Politique générale de l'action de l'OCDE

L'OCDE décrit le projet BEPS de la manière suivante : « un ensemble de solutions qui prévoient l'adoption de nouveaux standards minimums, la révision des normes existantes, la mise en place d'approches communes pour accélérer la convergence des pratiques nationales et l'application d'orientations étayées par des bonnes pratiques. »²⁴⁹

Nous mettons en garde le lecteur quant à la nature de ces solutions. L'OCDE ne détient aucun pouvoir législatif, surtout pas dans un sujet aussi sensible pour les Etats que la politique fiscale. Ainsi, l'ensemble de ce projet BEPS forme un corpus de recommandations sans force obligatoire. La conséquence directe est l'apparition d'un décalage entre le projet avancé par l'OCDE et la réception de celui-ci par les Etats souverains. Ainsi, s'il n'est pas exclu que l'approche de l'OCDE puisse servir d'incubateur pour un processus d'adoption de règles obligatoires, l'efficacité de l'approche dépend de son soutien politique et diplomatique.²⁵⁰ L'OCDE ne peut contraindre un Etat à se conformer à ses recommandations ; elle peut simplement attiser la communauté internationale pour faire pression sur l'éventuel Etat récalcitrant.²⁵¹

Quoi qu'on puisse en dire, il est cependant indéniable que l'OCDE a une influence majeure sur la politique fiscale internationale. Certes, il est exclu de parler du pouvoir normatif **de** l'OCDE. Cependant, considérant son rôle de nouvelle Rome des discussions de fiscalité internationale, peut-être pouvons-nous parler d'un processus de conception d'une norme **à** l'OCDE.²⁵²

Un trait caractéristique transversal de l'approche BEPS est certainement le renouement avec l'approche de la substance économique. La vision est de rendre l'entreprise 'citoyenne' du pays de sa substance.²⁵³

Sous-section 2 : Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des CPDI: l'action 6

Le but de l'OCDE est ambitieux : annihiler toute possibilité de chalandage fiscal.²⁵⁴ La sixième action du rapport BEPS de l'OCDE vise l'utilisation abusive des conventions fiscales, laquelle y est décrite de la façon suivante : « élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations visant à concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas. »²⁵⁵

Sur base de cette sixième action, l'OCDE a ainsi publié un nouveau modèle de CPDI structuré autour de trois axes majeurs : l'introduction d'une clause générale d'interprétation de la CPDI (§1), l'introduction de clauses anti-abus aux choix (§2) et le remplacement de la « *tie-breaker rule* » (§3).

²⁴⁹ OCDE, *Note d'information – Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS*, préc. Annexe 1, mars 2016, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf> (consulté le 06 août 2019), p.3.

²⁵⁰ A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, op. cit., p. 621.

²⁵¹ C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », op. cit., p. 59.

²⁵² A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, op. cit., p. 626.

²⁵³ E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », op. cit., p. 109.

²⁵⁴ OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr> (consulté le 6 août 2019), p. 14.

²⁵⁵ OCDE, *Note d'information – Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS*, op. cit., p. 10 ; Voir également : OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, op. cit., p. 14.

§1. Introduction d'une clause générale anti-abus d'interprétation

Le premier des trois axes énoncés dans le rapport BEPS est l'introduction d'une clause anti-abus général au sein même des CPDI. Destinée à être située dans le préambule ou la partie introductive, cette clause prend la forme d'une déclaration explicite de la volonté des Etats-contractants de lutter contre les possibilités de non-impositions.²⁵⁶ L'objectif de ce premier axe est d'induire une nouvelle direction d'interprétation des CPDI associant la volonté de prévenir les situations de double imposition avec la prévention de l'abus de ces conventions.²⁵⁷

§2. Introduction de clauses générales (GAAR) ou spécifiques (SAAR) anti-abus

Le deuxième axe du BEPS est l'introduction au sein des CPDI, et au choix des Etats, de l'une des deux méthodes de lutte proposées dans le rapport de l'action 6 contre le 'Treaty Shopping'. Il s'agit de la clause de '*Principal Purpose Test*'²⁵⁸, ou de la clause de '*Limitation On Benefits*'.²⁵⁹ L'OCDE définit deux versions de cette dernière clause, l'une plus sommaire et l'autre plus détaillée. Il est possible d'insérer uniquement une clause LOB, uniquement une clause PPT, les deux, ou de varier au cas par cas selon les conventions.²⁶⁰

En ce qui concerne plus spécifiquement le PPT proposé par l'OCDE, il vise à écarter l'octroi des avantages de la Convention si l'obtention de cet avantage est le but principal, ou, l'un des buts principaux de la construction ou de la transaction. La clause autorise toutefois le contribuable à démontrer que cette construction est conforme aux objectifs de la Convention.²⁶¹

Quant à la clause LOB, celle-ci provient des Etats-Unis – qui en équipent leurs conventions depuis plusieurs décennies. Selon l'*Internal Revenue Service*, l'agence gouvernementale de collecte de l'impôt aux Etats-Unis, la clause LOB peut être vue comme ceci : « *[L]imitations on benefits provisions generally prohibit third country residents from obtaining treaty benefits. For example, a foreign corporation may not be entitled to a reduced rate of withholding unless a mini-mum percentage of its owners are citizens or residents of the United States (or the treaty country)* ». ²⁶² Le principe est le refus des avantages prévus par une CPDI si le contribuable qui les réclame ne sert en réalité que de relais pour un résident d'un Etat tiers. Ceci afin de limiter l'application de la Convention aux véritables résidents des Etats-contractants, des 'personnes admissibles'.²⁶³

Selon le propre aveu de l'OCDE, ces clauses ont leurs avantages et leurs faiblesses et pourraient ne pas être adaptées à chaque pays (voy. *infra*).²⁶⁴

²⁵⁶ OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, op. cit., p. 15.

²⁵⁷ E. TRAVERSA, et M., POSSOZ, « L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur : réflexions sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne », *Rev. Aff. Eur.*, 2018/4, p. 619.

²⁵⁸ Ci-après nommé « PPT ».

²⁵⁹ Ci-après nommé « LOB ».

²⁶⁰ OCDE (2019), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, op. cit., p. 16.

E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », op. cit., p. 117.

²⁶² Internal Revenue Service, <http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Claiming-Tax-Treaty-Benefits>, consulté pour la dernière fois le 20 juillet 2017.

²⁶³ OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695> (consulté le 21 juillet 2019), p. 22.

²⁶⁴ OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, op. cit., p. 20.

§3. Suppression de la 'tie-breaker rule' et introduction du processus de négociation immédiate

Le troisième axe du rapport BEPS est structuré autour de la notion de résidence. Nous avons vu précédemment l'importance que revêt la résidence sur le champ d'application de la CPDI et sur l'attribution des revenus.²⁶⁵ La proposition de l'OCDE concerne le remplacement de la 'tie breaker rule' contenue à l'article 4(3) du modèle²⁶⁶ (voy. *supra*) par une procédure de commun accord. Celle-ci prévoit que lorsqu'une entité non personne physique se trouve dans une situation de conflit de résidence, il est directement recouru à un processus de négociation entre les Etats contractants quant à l'application de la convention.²⁶⁷ Cette négociation se base sur le siège de direction effective, le lieu d'incorporation ou un critère similaire. En cas d'absence d'accord, le contribuable est écarté des avantages de la CPDI.²⁶⁸

La modification du modèle de CPDI n'a toutefois aucune influence sur l'ensemble des conventions déjà conclues. Pour y remédier, l'OCDE propose d'adopter une approche multilatérale dans sa quinzième action.

Sous-section 3 : Approche multilatérale : Mandat pour l'élaboration d'un instrument multilatéral sur les mesures relatives aux CPDI visant à lutter contre le BEPS : l'Action 15

Comme indiqué précédemment, l'OCDE a modifié en 2017 son modèle de CPDI.²⁶⁹ Néanmoins, pour que les modifications qui y sont insérées aient un impact sur les conventions précédemment conclues, et ainsi assurer une pleine efficacité et une uniformité d'application en pratique, l'OCDE a conçu une quinzième action dans son rapport BEPS. L'objectif est la mise en place d'« un instrument multilatéral [pour] **modifier les conventions fiscales bilatérales existantes**, de façon efficace et synchronisée, en vue de mettre en œuvre les mesures se rapportant aux conventions fiscales élaborées au cours du projet BEPS **sans** devoir consacrer des moyens supplémentaires pour **renégocier** chacun des traités bilatéraux existants ».²⁷⁰

Ainsi, l'OCDE a ouvert à signature le 7 juin 2017 un instrument multilatéral de modification synchronisée des CPDI en vigueur. Au 28 juin 2019,²⁷¹ 89 Etats avaient signé l'instrument, et six Etats supplémentaires ont signifié leur intention de le faire.²⁷²

Si cet instrument multilatéral semble être une avancée majeure en termes de lutte contre les abus fiscaux à échelle internationale, il convient d'être prudent quant à l'impact réel de cet instrument. En effet, chaque Etat-signataire disposait de la possibilité d'exprimer des réserves. Ainsi, chaque adhésion

²⁶⁵ Voy. Titre I, Chapitre 2, Section 1.

²⁶⁶ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, op. cit., art. 6 et s.

²⁶⁷ A.-T. DESFOSES, « Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) : analyse du projet OCDE », op. cit., p. 456.

²⁶⁸ E., TRAVERSA, M., POSSOZ, « Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale » in *Fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2015, p. 191.

²⁶⁹ Voy. Titre II, Chapitre 2, Section 1, Sous-section 1 et 2.

²⁷⁰ OCDE, *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/23132639> (consulté le 6 août 2019), p. 25 ; voy. également : OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, op. cit., p. 14 ; nous soulignons.

²⁷¹ Pour l'historique de l'incubation et la rédaction de l'instrument multilatéral nous renvoyons vers : OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, op. cit., p. 16-17.

²⁷² Signataires et parties à 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. Liste mise à jour sur : <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm>, consultée le 20 juillet 2019 pour la dernière fois.

est spécifique et une signature n'est pas une autre. Ajoutons à cela la nature bilatérale des CPDI qui complexifie encore la possibilité pour cet instrument d'atteindre une application uniforme. En effet, les modifications prévues par l'instrument multilatéral n'influent que les conventions des Etats (i) signataires de l'instrument et (ii) qui ont approuvé les mêmes éléments. Elles resteront sans effets si les Etats ont choisi des options différentes. De surcroît, la modification des conventions n'interviendra que lorsque le texte sera entré en vigueur dans les deux Etats.²⁷³ Autant d'éléments qui donnent au projet l'allure d'un colosse aux talons d'argile.

En effet, la majorité des occurrences de 'Treaty Shopping' tirent profit du manque d'uniformité du réseau de CPDI et des systèmes fiscaux nationaux. Ainsi, un outil multilatéral qui vise à supprimer une large gamme du particularisme des Etats est l'une des meilleures approches possibles. Cependant, nous pensons que, dès l'instant où la quinzième action de l'OCDE s'est ouverte aux particularismes des Etats, elle a manqué son objectif final de l'annihilation de toute pratique de 'Treaty Shopping'.

Section 2 : L'action de l'Organisation des Nations Unies

L'ONU est un acteur majeur dans la thématique des CPDI. Certes, l'OCDE dispose d'une influence toute particulière auprès des pays développés, qui ne fait que croître avec la synergie établie avec le G20. Malgré tout, l'ONU ne peut être négligée dans la lutte contre la double imposition considérant son adaptation du modèle de l'OCDE à la situation spécifique des pays en voie de développement.²⁷⁴

En effet, ce modèle OCDE tel qu'initialement adopté est particulièrement inadapté aux pays en voie de développement. Son postulat de départ considère les Etats-contractants dans des situations économiquement similaires. Leur entrée en négociation a pour but principal la simple efficacité du commerce transfrontalier. Ainsi, les concessions issues de la négociation sont supposées être équilibrées. La difficulté survient donc de façon évidente lorsque l'une des parties prenant part à la négociation est un pays en voie de développement. Dans ce cas, il y a un risque d'asymétrie dans la relation : les relations économiques sont souvent déséquilibrées, les compétences administratives et stratégiques sont généralement moins efficaces, et il y a parfois un poids historique sur le rapport de force dans la négociation de la CPDI.²⁷⁵

Considérant l'ensemble de ces éléments, l'ONU est intervenue pour élaborer un nouveau modèle de CPDI plus adapté à la situation des pays en voie de développement. Le constat des caractéristiques diamétralement opposées entre les pays en croissance et les pays développés est le postulat de départ de l'ONU : les premiers ont tendance à importer du capital, tandis que les seconds ont tendance à en exporter. Considérant que le modèle de l'OCDE a été prévu pour des pays dans des situations équivalentes (voy. *supra*), si deux pays de catégories différentes entrent en négociation et concluent une CPDI classique, le pays importateur de capital en ressort inévitablement perdant puisque son pouvoir d'imposition à la source est réduit à une peau de chagrin dans le modèle OCDE.²⁷⁶

C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », *op. cit.*, p. 61 ; voir sur la même thématique : M. KALONJI, « La clause de limitation des avantages du Plan BEPS de l'OCDE et sa perspective en droits suisse et belge », *op. cit.*, p. 230.

²⁷⁴ D., VERONIKA, et R., KREVER, « Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study », *op. cit.*, p. 2.

²⁷⁵ A., VAN DER MAST et N., BAMMENS, « Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag », *op. cit.*, p. 550.

²⁷⁶ D., VERONIKA, et R., KREVER, « Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study », *op. cit.*, p. 1.

Notons que l'ONU a adapté son modèle de convention suivant le mouvement induit par l'OCDE. Ainsi, on retrouve l'introduction de la clause générale d'interprétation insérée dans le préambule de la convention et l'insertion des clauses PPT ou LOB.²⁷⁷

Ajoutons que si l'influence de l'ONU est restreinte, cela tient de la forme choisie pour aborder la problématique. En effet, l'organe compétent au sein de l'ONU est le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale.²⁷⁸ Celui-ci présente deux difficultés majeures pour prétendre à une légitimité démocratique plus grande que l'OCDE: (i) seuls 25 membres y siègent et (ii) les représentants des Etats interviennent en tant qu'experts et non en tant que représentants gouvernementaux.²⁷⁹

De plus, concernant la relation OCDE – ONU., l'ONU tient un rôle de contrepoids intéressant dans l'institutionnalisation de la communauté fiscale internationale. Ainsi, elle représente pour l'OCDE une menace en ce que le modèle conçu par l'ONU favorisant les pays de la source pourrait concurrencer sérieusement le modèle de l'OCDE basé sur un principe de résidence et, corolairement son action. A titre d'illustration, on peut noter la posture particulièrement conciliante de cette dernière à l'égard du Brésil. Certains auteurs attribuent cette attitude à une crainte que le Brésil, et le Mercosur avec lui, favorise une montée d'influence du modèle ONU, au détriment du modèle OCDE et des pays dit développés de manière générale représentant une grande partie l'essentiel des membres du G20.²⁸⁰

Section 3 : L'influence pratique sur la Belgique

La Belgique fait partie du premier groupe d'Etats-signataires de l'instrument multilatéral de l'OCDE le 7 juin 2017 (voy. *supra*).²⁸¹ L'instrument multilatéral commencera à produire ses effets en Belgique à la période d'imposition débutant le 1^{er} janvier 2020. Considérant que les CPDI ne sont modifiées que si les deux Etats introduisent l'instrument multilatéral (voy. *supra*), elles seront modifiées en décalé au fur et à mesure de l'entrée en vigueur de la convention dans les Etats partenaires contractants de la Belgique.²⁸²

Que comprend cette Convention Multilatérale et comment la Belgique l'a-t-elle appliquée ? Cette section analyse la procédure de résolution de commun accord des conflits de résidence (§1), que nous évoquions précédemment²⁸³. Elle étudie ensuite la méthode de correction de la double imposition (§2). Elle se focalise sur les clauses LOB (§3) et la clause PPT (§4).

Notons d'avance qu'il est difficile à ce stade de déterminer quels seront les effets réels de cet instrument.²⁸⁴ 58 Etats-signataires sur 89 n'ont pas encore planifié l'entrée en vigueur définitive du

²⁷⁷ A., VAN DER MAST et N., BAMMENS, « Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag », *op. cit.*, p. 552.

²⁷⁸ B., ARNOLD, « Introduction aux conventions fiscales », p. 5, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Fr.pdf, consulté pour la dernière fois le 30 juillet 2019.

²⁷⁹ A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, *op. cit.*, p. 622 – 625.

²⁸⁰ A., VAN DER MAST et N., BAMMENS, « Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag », *op. cit.*, p. 555.

²⁸¹ OCDE, *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, *op. cit.*, p. 25 ; voy. également : OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, *op. cit.*

²⁸² Art. 35, §1^{er}, Loi du 7 avril 2019 portant assentiment à 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 et à la Note explicative, faites à Paris le 24 novembre 2016, *M.B.*, 18 juillet 2019, p. 71929, p. 71811, 71905 et 71968.

²⁸³ Voir Titre 1, Chapitre 2, Section 1, Sous-section 1.

²⁸⁴ N. BAMMENS et F. HENNEAUX, « National report : Belgium », *op. cit.*, p. 207

texte.²⁸⁵ La période d'imposition 2020-2021 fera sans doute office de période transitoire où il conviendra d'être particulièrement vigilant quant à la bonne application des CPDI.

§1. Rejet de la procédure de résolution de commun accord des conflits de résidence :

L'article 4 de la Convention Multilatérale prévoit le remplacement de l'application de la '*tie breaker rule*' par une systématisation du recours à une procédure de commun accord en cas de conflit de double résidence.²⁸⁶

Cette règle soulève énormément de questions. Elle implique que dans le scénario où les administrations des Etats impliqués ne parviennent pas à se mettre d'accord sur la situation du contribuable, les avantages de la Convention lui sont refusés. Si certes, nous pouvons admettre que la lutte contre la double non-imposition devienne un objectif majeur d'une CPDI, cet article tend à endommager l'objectif primaire de la convention : éviter une double imposition.²⁸⁷

Par tradition constitutionnelle²⁸⁸, la Belgique n'a pas souhaité introduire cette systématisation du recours à la procédure de résolution de commun accord. Une initiative fort heureuse ; l'inverse aurait signifié placer entre les mains de l'administration fiscale le pouvoir de combler, et dans certains cas de modifier, un traité international.²⁸⁹ Les conventions belges maintiendront donc la méthode dite '*tie-breaker rule*' laquelle reste essentiellement basée sur le critère du siège de direction tel qu'interprété selon des critères surtout nationaux (voy. *supra*) – au risque de maintenir une série de problèmes d'interprétations asymétriques avec les autres Etats contractants.²⁹⁰

§2. Rejet de la méthode de correction de la double imposition

L'article 5 de la Convention Multilatérale prévoit que l'Etat de résidence corrige la situation de double taxation d'un contribuable. La Belgique n'a pas non plus souscrit à cet article.²⁹¹ Elle procède plutôt par l'exemption du revenu qui serait déjà imposé à l'étranger. Ainsi, si la convention attribue le pouvoir d'imposition à l'Etat de la source, la Belgique exempte cette part des revenus, et ce, même si l'Etat de la source ne taxe pas *in concreto* le revenu.²⁹² L'idée est d'éviter de miner les efforts mis en place par cet Etat en imposant les revenus dans l'Etat de résidence.²⁹³ Afin de préserver ce système la Belgique n'a pas souscrit à l'article 5 de la Convention Multilatérale.²⁹⁴

Notons toutefois que de plus en plus fréquemment les conventions introduisent la notion de revenus 'effectivement' taxés. Dans ce dernier cas, l'exemption n'est accordée que si le revenu fait effectivement l'objet d'une imposition dans l'Etat de la source.²⁹⁵

²⁸⁵ Au 8 août 2019.

²⁸⁶ Art. 5, Loi du 7 avril 2019, *op. cit.*, p. 71772.

²⁸⁷ E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », *op. cit.*, p. 118-119.

²⁸⁸ Const., art. 170.

²⁸⁹ C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », *op. cit.*, p.64.

²⁹⁰ Voy. Titre I, Chapitre 2, Section 1.

²⁹¹ Loi du 7 avril 2019, *op. cit.*, p. 71929.

²⁹² C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », *op. cit.*, p.62

²⁹³ *Ibid.*

²⁹⁴ Loi du 7 avril 2019, *op. cit.*, p. 71929.

²⁹⁵ E., TRAVERSA, B., VINTRAS, « La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites » *op. cit.*, p. 301.

§3. Rejet de l'insertion des clauses '*Limitation on Benefits*'

Comme nous y faisons référence²⁹⁶, pour lutter contre l'abus des CPDI, l'OCDE propose dans son Action 6 d'insérer au choix des Etats trois règles alternatives dans les conventions fiscales : la clause PPT, la clause LOB simple et la clause LOB détaillée.²⁹⁷

Concernant les clauses LOB, voici un extrait de la proposition de rédaction du nouvel article 29 : 'droit aux avantages' du modèle par l'OCDE pour la version détaillée :

« 1. Sauf disposition contraire du présent article, **un résident d'un État contractant ne peut bénéficier d'un avantage** qui serait par ailleurs accordé par la présente Convention (...), **à moins que ce résident soit une « personne admissible », telle que définie au paragraphe 2**, au moment où l'avantage serait accordé.

2. Un résident d'un État contractant **est une personne admissible** à un moment où un avantage serait par ailleurs accordé par la Convention **si**, à ce moment, le résident est : (...)

c) une **société** ou une entité **si**, pendant la durée de la période d'imposition incluant cette date

i) la principale catégorie de ses **actions** (et toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) fait régulièrement l'**objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus et :**

A) la principale catégorie de ses actions fait principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus **dans l'État contractant dont la société ou l'entité est résidente ; ou**

B) **le siège principal de direction et de contrôle de la société ou de l'entité se situe dans l'État contractant dont elle est résidente ; ou**

ii) **au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions** (et au moins 50 pour cent de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) **de la société ou de l'entité sont détenus** directement ou indirectement par au plus cinq **sociétés et entités ayant droit aux avantages** aux termes du sous-alinéa i) du présent alinéa [sous réserve que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit résident de l'un ou l'autre des États contractants] »;

La première condition relative à la présence de la société sur un marché 'connu' est de bon sens. Il n'y a aucune raison de soupçonner une société d'être une société-relais dissimulant un bénéficiaire réel en amont si elle est détenue majoritairement par un actionnariat dispersé. Si une société de ce type venait à faire remonter des profits à une entité tiers, la sanction du marché serait immédiate. La présence du point (ii) se destine aux filiales des sociétés cotées. Les sous-points (i) et (ii) visent à s'assurer que la

²⁹⁶ Voy. Titre II, Chapitre 1, Section 2, Sous-section 1.

²⁹⁷ OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, op. cit., p. 20.

société soit étroitement liée à l'Etat de résidence par l'utilisation de ses marchés boursiers nationaux. A noter que pour l'Espace Economique Européen, le marché unique répond à cette condition.²⁹⁸

Le point e) du nouvel article 29, § 2 ajoute qu'un résident est aussi une personne admissible s'il est :

« e) une personne, **autre qu'une personne physique**, si

i) pendant au moins la **moitié des jours compris dans la période d'imposition** incluant cette date, **des personnes qui sont résidentes de cet Etat contractant et ont droit aux avantages de la Convention en vertu [du] (...) sous-alinéa i) de l'alinéa c), de ce paragraphe, détiennent, directement ou indirectement, des actions représentant au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions (...), et**

ii) **moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne, tel que calculé dans l'Etat de résidence de cette personne, au titre de la période d'imposition incluant la date à laquelle ce revenu est versé ou dû, directement ou indirectement, à des personnes qui ne sont résidentes d'aucun des Etats contractants ayant droit aux avantages de la Convention en vertu (...) du sous-alinéa i) de l'alinéa c), de ce paragraphe, sous la forme de paiements déductibles, aux fins des impôts visés par la Convention, dans l'Etat de résidence de la personne;** »^{299 300}

Une clause de ce type se plonge dans les liens d'appartenance de l'entreprise pour cibler et écarter celle qui serait détenue par des non-résidents ou qui reverserait l'essentiel de leurs profits à des non-résidents.³⁰¹ Cette clause intervient de la sorte au sein d'une CPDI pour en limiter la portée subjective.³⁰² Le champ d'application d'une clause LOB est plus restreint que la clause 'PPT' (voy. *infra*) de par sa nature. Elle ne laisse filtrer les avantages de la Convention que si le contribuable démontre un certain lien économique avec l'Etat de résidence.³⁰³ La clause place une série de critères que le contribuable doit rencontrer ; cette méthodologie restreint son applicabilité.³⁰⁴

Outre ce champ d'application limité, une part de la doctrine s'inquiète quant à l'efficacité de ce type de clause sur des montages 'arc-boutés' sur eux-mêmes.³⁰⁵ A notre avis, comme la clause prend soin de préciser qu'elle vise les montages direct et indirect, elle devrait tenir également en respect les montages superposés. Étant entendu que mettre à jour ce type de construction sera plus complexe.

Toutefois, nous rejoignons la doctrine qui s'inquiète des dégâts collatéraux que peut engendrer ce type de clause. En effet, si cette méthodologie se veut précise, les critères de la 'personne admissible' sont

²⁹⁸ OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, op. cit., art. 10, p.31 ; Voir également à ce sujet : B. ARNOLD, *International Tax Primer*, op.cit., p. 175 et s.

²⁹⁹ OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, op. cit., art. 10, p.30.

³⁰⁰ Nous soulignons.

³⁰¹ Ajoutons que la formule de la clause LOB est utilisée dans le nouveau modèle de 2017 de l'OCDE pour contrer les montages triangulaires que nous évoquions au Titre I, Chapitre 2, Section 1, Sous-section 1.Voy. OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, op. cit., p. 82.

³⁰² M. KALONJI, « La clause de limitation des avantages du Plan BEPS de l'OCDE et sa perspective en droits suisse et belge », op. cit., p. 231 ; E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », op. cit., p. 117.

³⁰³ M. KALONJI, « La clause de limitation des avantages du Plan BEPS de l'OCDE et sa perspective en droits suisse et belge », op. cit., p. 231.

³⁰⁴ A., VAN DER MAST et N., BAMMENS, « Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag », op. cit., p. 553.

³⁰⁵ Suivant cette opinion : C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.19.

jetés à l'aveugle et écartent forcément des acteurs opérant en toute licéité. Ne pouvant ignorer cette réalité, l'OCDE ouvre dans un cinquième paragraphe la possibilité à la discrétion de l'administration fiscale nationale de réintégrer l'acteur économique exclu par la clause dans le champ d'application de la CPDI.³⁰⁶ Cet ultime recours place l'administration dans un rôle arbitraire particulièrement préoccupant.³⁰⁷

En tout état de cause, et bien que ce type de clause soit séduisant pour la sécurité juridique qu'elle apporte, la Belgique a choisi de l'écarter dans la signature de la Convention Multilatérale.³⁰⁸ Ce rejet signifie que l'instrument multilatéral ne modifiera pas les Conventions conclues par la Belgique qui contiennent ce type de clause. Cela signifie également, comme nous l'indiquons, que les partenaires de la Belgique qui ont sélectionné cette clause ne la verront pas s'activer avec la Belgique à l'entrée en vigueur de l'outil multilatéral par l'effet de celui-ci. Notons que nous ne pouvons déduire de ce refus d'application une hostilité de la Belgique par rapport à ce type de clause, puisque nous relevons la Convention Préventive de Double Imposition conclue le 12 octobre 2016 avec le Japon qui inclut une clause type 'LOB' en son article 22.³⁰⁹

§4. Clause 'Principal Purpose Test'

La Convention Multilatérale propose également une clause PPT. Pour rappel, ce type de clause écarte l'octroi des avantages prévus par la Convention si leur obtention est le but principal, ou des buts principaux, du montage.

En voici un extrait de la rédaction proposée par l'OCDE de l'article 29, §9 :

*« 9. Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, **compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention.** »*³¹⁰

Comparativement à la clause 'LOB', la clause 'PPT' a un champ d'application plus large puisqu'elle ne fonctionne pas avec des critères de rattachement mais avec une vue globale de l'administration sur l'opération ou le montage. Cependant, la clause PPT perd en sécurité juridique comparé à la clause LOB. En effet, il est utopique d'imaginer écarter toute dose de subjectivité de l'administration quant à l'évaluation de l'opération ou du montage.³¹¹

L'OCDE précise dans ses commentaires sur ce nouvel article 29, §9 que les avantages ne sont écartés que « lorsqu'un montage ne peut **raisonnablement** s'expliquer **que** par un avantage résultant de

³⁰⁶ OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, op. cit., Art. 10 (5), p. 49.

³⁰⁷ P., MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international » op. cit., p. 232.

³⁰⁸ Loi du 7 avril 2019, op. cit., p. 71937.

³⁰⁹ Art. 22 de la Loi du 27 avril 2018 portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Japon tendant à éliminer la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, et au Protocole, faits à Tokyo le 12 octobre 2016, M.B. p. 6156, voy. T. AERTGEERTS, et N., DEMEYERE, « La nouvelle convention fiscale avec le Japon tient compte des rapports BEPS », *Le Fiscologue*, 2017, pp. 2 – 5.

³¹⁰ OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, op. cit., p. 59.

³¹¹ A., VAN DER MAST et N., BAMMENS, « Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag », op. cit., p. 553.

l'application d'une convention, on peut conclure qu'un des objets principaux de ce montage était l'obtention de l'avantage ».³¹² C'est donc uniquement si l'octroi de l'avantage est l'unique but du montage que l'OCDE considère que la Convention doit être écartée.³¹³ Ainsi, pour l'application de cette clause PPT l'administration doit ainsi prendre en considération de manière objective l'ensemble des éléments de faits pour cibler l'objectif réel poursuivi par l'ensemble des contribuables impliqués, et les circonstances entourant le montage ou la transaction.³¹⁴

Ajoutons que dans les systèmes où une cohabitation des clauses 'LOB' et 'PPT' est prévue, l'application de la seconde peut écarter du champ d'application de la CPDI une personne précédemment jugée comme admissible.

Cela étant, cette clause soulève à tout le moins trois inquiétudes.

Premièrement, nous rejoignons la doctrine qui s'inquiète de la subjectivité du test réalisé par l'administration. Il est craint que la partie intéressée soit totalement exclue de l'évaluation des motifs de l'opération. Les bénéfices de la CPDI pourraient être refusés malgré l'existence d'un but économique réel et sans que l'administration ait, initialement, à prouver quoi que ce soit.³¹⁵

Deuxièmement, nous pouvons nous inquiéter de l'absence de prévisibilité de l'évaluation réalisée *in concreto* par l'administration. Si cette absence de prévisibilité représente un risque est trop élevé pour le contribuable, il pourrait décourager l'investissement transfrontalier et restreindre le commerce international. Ainsi, alors qu'une CPDI a vocation de favoriser le commerce international, nous craignons que l'introduction d'une clause PPT constitue un cheval de Troie dans cet objectif initial.³¹⁶

Cette dernière difficulté est davantage marquée dans les pays en voie de développement. Nous avons mentionné le fait que l'ONU avait adapté son modèle de façon à intégrer les clauses LOB et le PPT.³¹⁷ La première requiert une expertise technique et une capacité d'investigation qui peut faire défaut dans certains pays en voie de développement. La seconde place un important pouvoir dans les mains de l'administration nationale. Ce pouvoir engendre indubitablement une prévisibilité du traitement fiscal toute relative qui peut décourager l'investissement étranger.³¹⁸

Enfin, troisièmement, nous pouvons également craindre une posture inverse de la part des administrations des pays en voie de développement qui serait de profiter de la subjectivité du PPT pour instaurer volontairement une application très souple. De cette manière, la clause anti-abus pourrait servir de tremplin pour rendre la politique fiscale de l'Etat plus attractive que celle de son voisin.³¹⁹

³¹² OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, op. cit., p.63.

³¹³ A ce sujet : E. TRAVERSA, et M., POSSOZ, « L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur », op. cit., p. 619.

³¹⁴ OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, op. cit., p.62.

³¹⁵ E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », op. cit., p. 117-118.

³¹⁶ A., VAN DER MAST et N., BAMMENS, « Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag », op. cit., p. 551.

³¹⁷ Voy. Titre II, Chapitre 2, Section 2.

³¹⁸ A., VAN DER MAST et N., BAMMENS, « Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag », op. cit., p. 552.

³¹⁹ *Ibid.*

Chapitre 3 : L'influence de L'Union Européenne

L'influence de l'Union Européenne peut être vue, de part son ambivalence et sa difficulté d'appréhender la notion d'abus sans se parjurer au regard des libertés fondamentales du marché intérieur, comme le célèbre tableau « *Les Ambassadeurs* » de H. HOLBEIN³²⁰ : un corps légal et une jurisprudence bien établie au premier regard, mais qui, sous une perspective anamorphique délivre les prémices de difficultés importantes.

Outre les autorités belges et les organisations internationales, l'Union européenne a, elle aussi, réagit face au phénomène de chalandage fiscal. Le rôle de l'Union Européenne dans la lutte contre l'abus des traités fiscaux est toutefois ambivalent. D'un côté, elle est limitée par son absence de compétence dans le domaine ; d'un autre, elle multiplie les initiatives impactant le sujet.³²¹

Dans une première section, nous analysons la position de l'Union Européenne dans la lutte contre le 'Treaty Shopping' (Section 1). Ensuite, nous décrivons la longue adaptations de la CJEU dans son interprétation de l'abus (Section 2). Enfin, nous décrivons le corps légal développé par l'Union Européenne (Section 3).

Section 1 : Position de l'Union Européenne dans la lutte contre le 'Treaty Shopping'

Sous-section 1 : La relation entre l'Union Européenne et l'OCDE

Les difficultés liées aux abus des conventions fiscales représentent un dilemme cornélien pour l'Union Européenne. D'un côté, la situation est intimement liée à la fiscalité des Etats membres - une compétence dont elle est maintenue à l'écart depuis toujours. D'un autre côté, se déroulent sous ses yeux un jeu de concurrence fiscale mis en place par des Etats qui nuisent au marché intérieur qu'elle ambitionne d'achever.³²²

Pour pallier ces difficultés, les organes politiques de l'Union ont décidé de faire servir d'autres institutions à sa cause. Ainsi, au travers de son siège au sein du G20, l'Union fait partie des mandants du projet BEPS de l'OCDE. L'Union y acquiert ainsi un rôle important dans la lutte contre l'érosion de la base imposable.³²³ L'implication de l'Union auprès de l'OCDE a entraîné deux conséquences distinctes :

D'une part, le soutien de l'Union Européenne au projet BEPS brouille la démarcation entre *soft law* et *hard law* pour qualifier la production de l'OCDE. Officiellement, l'OCDE ne produit que des recommandations et les Etats demeurent libres ou non de les suivre. Cependant, dès l'instant où l'Union Européenne s'engage aux côtés de l'OCDE dans la lutte contre le 'Treaty Shopping' et intègre certaines recommandations de l'OCDE directement dans son droit dérivé, les mesures de *soft law* adoptées par l'OCDE acquièrent un statut totalement différent. Nous rejoignons ici ce que nous disions en écho à la

³²⁰ Tableau signé de Hans Holbein daté 1533 actuellement conservé à la *National Gallery* de Londres.

³²¹ R. KREVER, « Chapter 1 : General Report: GAARs », *op. cit.*, p.16.

³²² B. BODSON. et E. TRAVERSA, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *op. cit.*, p. 177.

³²³ Voir également à ce sujet : J.-M., TIRARD, « Stratégie fiscale et propriété intellectuelle dans une économie mondialisée », *op. cit.*, p. 348.

thèse d'A. KALERGIS sur le processus normatif à l'OCDE.³²⁴ Notons que le poids diplomatique de l'OCDE, notamment au travers de sa liste des paradis fiscaux, obscurcissait déjà cette démarcation.

D'autre part, du côté de l'Union, il semble que ce processus lui donne une opportunité unique d'impacter sur la sphère fiscale. En un temps record, plusieurs chantiers législatifs ont émergé : plusieurs directives ont été modifiées pour intégrer des mesures anti-abus spécifiques, une directive anti-abus générale, 'Anti Tax Avoidance Directive'³²⁵ a vu le jour, et le projet d'harmonisation de la notion de 'Common Consolidated Corporate Tax Base'³²⁶ a été relancé.

Le ton est donné. Au travers de sa coopération avec l'OCDE, la lutte contre l'évasion fiscale n'est plus l'affaire individuelle de chaque Etat-Membre mais une lutte collective au sein de l'Union.

Sous-section 2 : La protection du droit primaire de l'Union

L'Union Européenne n'a pas de compétence fiscale. Cette compétence reste une compétence propre des Etats-Membres.³²⁷

En l'absence de mesures de droit européen, « les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par voie conventionnelle, les doubles impositions ».³²⁸ Exerçant cette compétence, les Etats de l'Union se sont d'ailleurs liés par un réseau très complet de CPDI qui élimine la plus grande majorité des circonstances de double imposition. Toutefois, ces conventions ne couvrent pas l'ensemble des échanges et leurs divergences sont autant de possibilités de 'Treaty Shopping' et d'atteintes à la cohérence du marché intérieur.³²⁹

En réaction, l'Union Européenne a souvent brandi la fraude fiscale en épouvantail destiné à justifier une approche coordonnée au niveau européen.³³⁰ L'Union ne saurait en effet ignorer qu'il y a parmi les Etats membres l'un ou l'autre mouton noir jouant de sa fiscalité pour attirer des investissements sur son territoire national. Depuis plusieurs années, certains Etats Membres sont même particulièrement en vue pour y loger une Société-relais, notamment la Hongrie, les Pays-Bas et le Luxembourg.³³¹

Ainsi, malgré cette absence de compétence fiscale, l'Union exerce tout de même une influence, laquelle peut se matérialiser de deux façons. Premièrement, l'Union impose le respect de son droit primaire et procède ainsi à une intégration négative des systèmes fiscaux. Deuxièmement, l'Union, dans son droit dérivé, tend à mettre en place des procédés d'intégration positive des systèmes fiscaux.³³²

³²⁴ Voy. Titre II, Chapitre 2, Section 1, Sous-section 1.

³²⁵ Ci-après nommée « ATAD ».

³²⁶ Ci-après nommée « ACCIS » pour son nom francophone.

³²⁷ Art. 4 et 5 du Traité sur l'Union Européenne.

³²⁸ C.J.U.E., arrêt *Columbus Container Services BVBA & Co. contre Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, 6 décembre 2017, aff. C-298/05, www.curia.europa.eu (consulté le 22 juillet 2019), pts. 27 et 28.

³²⁹ A., MAITROT DE LA MOTTE, « Section 2. - Les conventions fiscales internationales destinées à éliminer les doubles impositions » in *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 614.

³³⁰ E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », *op. cit.*, p. 120.

³³¹ J.-M., TIRARD, « Stratégie fiscale et propriété intellectuelle dans une économie mondialisée », *op. cit.*, p. 338.

³³² MAITROT DE LA MOTTE, A., « Chapitre 1. - La concurrence fiscale dans la jurisprudence de la Cour de justice » in *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2016, p. 296.

Résumons ainsi : du point de vue des Etats, la mise en application des CPDI doit être faite en conformité avec le droit primaire de l'Union.³³³ En vertu de ce dernier, Il est également imposé aux Etats membres de lier l'attribution de la résidence d'une entreprise à un critère tel que le siège statutaire, l'administration centrale ou le principal établissement.³³⁴ Pour les entreprises, la résidence représente un 'saint Graal' qui donne accès à l'ensemble de la protection juridique du droit européen. Néanmoins, en l'absence d'une uniformité fiscale renforcée dans l'Union, la résidence, associée à la jurisprudence européenne ci-dessus, ne représente-elle pas pour les sociétés européennes une clé légale de chalandage fiscal ?

Section 2 : Jurisprudence de la CJUE en matière d'abus

La jurisprudence de la CJEU est le meilleur exemple de la complexité pour l'Union Européenne d'associer ses ambitions pour le marché intérieur et se préserver d'enfreindre, elle-même, ses libertés fondamentales.

Ainsi, nous analysons dans une première partie l'évolution jurisprudentielle de la Cour (Sous-section 1). Nous développons ensuite la question choisie de la compatibilité de cette évolution jurisprudentielle avec le PTT proposé par l'OCDE (Sous-section 2).

Sous-section 1 : L'évolution jurisprudentielle de l'abus en matière fiscale

L'approche de l'abus de droit au niveau européen et la codification au travers de la directive ATAD (voy. *infra*) illustrent extrêmement bien la conciliation cornélienne de l'Union Européenne d'une part, et la difficulté d'appréhender les phénomènes d'abus.

D'un côté, garante des libertés fondamentales du marché intérieur, la CJEU ne saurait accepter une restriction à ces libertés quand bien même il y aurait une situation de double non-imposition. En vertu de ces libertés, une mesure anti-abus national ne peut discriminer les structures transfrontalières au sein de l'Union par rapport aux structures purement nationales.³³⁵ Ce principe structurel de l'approche de la Cour a encore été récemment rappelé: « l'objectif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales invoqué par la République Française dans l'affaire au principal ne saurait justifier une entrave à la liberté d'établissement. »³³⁶

D'un autre côté, la CJEU ne pourrait davantage tolérer que des acteurs privés puissent profiter du droit européen pour mettre en place des pratiques abusives.

La notion de 'résidence' entre dans le spectre d'interprétation de la CJEU.³³⁷ Toutefois, la Cour n'est pas habilitée à interpréter directement les conventions fiscales des Etats membres.³³⁸ Son examen se limite

³³³ Le droit européen prime sur le droit interne des Etats membres, ce qui signifie que les Etats-membres doivent respecter l'ordre juridique supranational européen. Voy. C.J.C.E., arrêt *Flaminio Costa contre Ente Nazionale per l'Energia Elettrica*, 15 juillet 1964, aff. C-6/64, <http://www.curia.europa.eu> (consulté le 29 juillet 2019); L. DE BROE, « Directives UE et traités fiscaux : regard différent sur une difficile jointure », *Le Fiscologue*, Octobre 2017, pp. 3 – 5.

³³⁴ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.30.

³³⁵ E. TRAVERSA, et M., POSSOZ, « L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur », *op. cit.*, p. 619.

³³⁶ C.J.U.E., arrêt *Egiom SAS et Enka SA contre Ministre des Finances et des Comptes publics*, 7 septembre 2017, aff. C-6/16, www.curia.europa.eu (consulté le 22 juillet 2019), pt. 65.

³³⁷ C. HUYLEBROUCK, « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE, Bruxelles, Larcier, 2013, p.31.

³³⁸ C.J.U.E., arrêt *Perfill*, 1er février 1996, aff. C-177/94, www.curia.europa.eu (consulté le 30 juillet 2019).

à protéger les libertés du marché intérieur.³³⁹ Par exemple, la Cour a jugé que dans le cadre de l'application d'une CPDI liant un Etat membre à un Etat tiers que l'Etat membre devait assurer à l'établissement stable d'une société d'un autre Etat membre le même traitement que celui assuré à ses sociétés résidentes.³⁴⁰ Ainsi, si les Etats membres restent libres de définir les critères d'applicabilité de leurs CPDI, ces critères ne peuvent impliquer un traitement discriminant à l'égard des non-résidents issus d'Etats membres.³⁴¹

Au travers de plusieurs arrêts, elle analyse ce en quoi consiste une pratique abusive, quel en sont les éléments constitutifs et sur qui repose la charge de la preuve de l'abus. Nous analysons ici quatre d'entre eux.

En 2006, dans son arrêt *Halifax*³⁴², la Cour déclare qu'une pratique abusive serait celle qui, pris en considération l'ensemble des éléments de fait, serait contraire aux objectifs de la norme et ne pourrait être justifiée que par la volonté de s'arroger un avantage fiscal irrégulier.³⁴³

En 2006, également, dans l'arrêt *Cadbury Schweppes*³⁴⁴ en matière de fiscalité direct, la Cour développe la notion de montage purement artificiel dépourvu de toute réalité économique. La création d'un établissement pour acquérir un avantage fiscal n'est pas constitutive d'un abus si, par ailleurs, il est lié à une activité économique effective.³⁴⁵ Elle ajoute que la liberté d'établissement peut être restreinte par une norme nationale lorsque qu'elle prohibe un montage purement artificiel.³⁴⁶ La charge de la preuve de l'élément objectif et subjectif de la pratique abusive repose sur l'administration. Cette dernière doit démontrer que les motifs de l'opération ne sont pas valables et que l'objectif principal réel du contribuable était l'évitement de l'imposition. Cette démonstration doit se baser sur des éléments objectifs et vérifiables par des tiers et doit mettre en avant que les motifs non-fiscaux de l'opération sont dérisoires par rapport à l'objectif fiscal.³⁴⁷ Notons toutefois que, *in casu*, la Cour renvoie au juge national le soin de déterminer si l'opération est purement artificielle ou non. Il aurait été, sans doute, préférable de voir la Cour répondre elle-même à cette question afin de gagner en sécurité juridique.³⁴⁸

En 2007, dans son arrêt *Kofoed*³⁴⁹, la Cour reconnaît que dans des cas exceptionnels, les Etats peuvent écarter l'application de certaines dispositions d'une directive lorsque l'objectif principal d'une opération vise la fraude ou l'évasion fiscale.³⁵⁰ Selon la Cour, une opération doit viser en toutes circonstances des

³³⁹ P., VERHAEGHE, « L'établissement stable numérique : admis entre États aux États-Unis depuis l'arrêt du 21 juin 2018 de la Cour suprême des États-Unis dans l'affaire de l'État de Dakota du Sud contre Wayfair Inc. Et en Europe ? », *R.G.C.F.*, 2019/2, p. 95.

³⁴⁰ C.J.E.U., arrêt *D. contre Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, 5 juillet 2005, aff. C-376/03, www.curia.europa.eu (consulté le 28 juillet 2019).

³⁴¹ P., VERHAEGHE, « L'établissement stable numérique : admis entre États aux États-Unis depuis l'arrêt du 21 juin 2018 de la Cour suprême des États-Unis dans l'affaire de l'État de Dakota du Sud contre Wayfair Inc. Et en Europe ? », *op. cit.*, p. 95.

³⁴² C.J.U.E., arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2016, aff. C-255/02, www.curia.europa.eu (consulté le 22 juillet 2019), pts. 93 à 98.

³⁴³ W., PANIS, « Misbruik en BTW De strijd tegen normconform maar abnormaal handelen », *T.F.R.*, 2007/19, nr. 331, p. 951.

³⁴⁴ C.J.U.E., arrêt *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, 12 septembre 2016, aff. C-196/04, www.curia.europa.eu (consulté le 21 juillet 2019), pt. 75.

³⁴⁵ W., PANIS, « Misbruik en BTW De strijd tegen normconform maar abnormaal handelen », *op. cit.*, p. 961.

³⁴⁶ C.J.U.E., arrêt *Cadbury Schweppes contre Commissioners of Inland Revenue*, *op. cit.*, pt. 51.

³⁴⁷ N., PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *op. cit.*, p. 320 et s.

³⁴⁸ Isenbaert, M., « Actualiteiten Hof van Justitie Directe belastingen – Hof van Justitie, 12 september 2006, zaak C-196/04 Cadbury Schweppes plc », *T.F.R.*, 2006/17, nr. 309, p. 825.

³⁴⁹ C.J.U.E., arrêt *Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet*, 5 juillet 2007, aff. C-321/05, www.curia.europa.eu (consulté le 21 juillet 2019), pts 37 et 38.

³⁵⁰ R.-N., IONESCU, « Chapitre IV - L'abus de droit et la fiscalité directe » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 137.

motifs économiques valables. Pour la première fois, cet arrêt place en exergue l'existence d'un principe général³⁵¹ de droit communautaire : « Les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit communautaire. L'application de celles-ci [les dispositions d'une directive] ne saurait être étendue jusqu'à couvrir des **pratiques abusives, c'est-à-dire des opérations réalisées non dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire.** »³⁵²

Enfin, en 2011, dans son arrêt *Foggia*³⁵³, la Cour ajoute qu'un motif économique valable peut comprendre un avantage fiscal,³⁵⁴ mais celui-ci ne doit pas constituer la raison prépondérante de l'opération.³⁵⁵

Cette évolution jurisprudentielle constitue le fondement de l'approche de l'abus de droit en droit européen. L'essentiel de ce raisonnement est à présent intégré dans la directive ATAD. Cette dernière ne peut, dès lors, être appliquée sans avoir égard à l'interprétation de la Cour ci-dessus.

Sous-section 2 : Concordance 'Principal Purpose Test' avec la jurisprudence de la Cour en matière d'abus

Nous l'évoquions précédemment, le PPT permet de passer une transaction ou un montage au crible pour discerner l'objet principal de l'opération.³⁵⁶ Nous soulignons le manque de sécurité juridique et la divergence de vision de l'abus de droit au sein du PPT.³⁵⁷ Les deux éléments présentent au regard du droit européen et de la jurisprudence de la Cour de justice une difficulté importante.³⁵⁸

Premièrement, sur le sujet de la sécurité juridique, la Cour décrit le principe dans son arrêt 'Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA'³⁵⁹, comme étant « *les exigences de la sécurité juridique qui exige que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables* ». ³⁶⁰

Concrètement, l'effet du PPT renverse la charge de la preuve sur le contribuable qui sera placé dans une situation où il devra démontrer que l'analyse du montage réalisé par l'administration est erronée (Voy. *supra*). Ainsi, le PPT est problématique au regard de cette jurisprudence.

Deuxièmement, la jurisprudence de la Cour sur l'abus de droit (Voy. *supra*) fait de l'artificialité de l'opération une condition requise, certes, mais pas suffisante pour déclarer l'abus de droit.³⁶¹ Pour ces

³⁵¹ R.-N., IONESCU, « Section III. - La construction de la théorie de l'abus de droit en droit de l'Union » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 440.

³⁵² Nous soulignons.

³⁵³ C.J.U.E., arrêt *Foggia* – *Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contre Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, 10 novembre 2011, aff. C-126/10, www.curia.europa.eu (consulté le 21 juillet 2019), pts. 34 et 35.

³⁵⁴ Notons que la Cour Suprême des Etats-Unis arrivait en 1971 à une conclusion similaire en ces mots : « *we cannot find that this transaction had any valid economic or business purpose. Its only purpose was to obtain the benefits of the exemption established by the treaty* », *Aiken industries, INC. v. Commissioner of internal revenue*, 56 T.C. 925 (1971), <https://www.legaleagle.com/decision/197198156brtc9251912>, consulté pour la dernière fois le 25 juillet 2019.

³⁵⁵ Y.-H., LELEU, « Sous-section 6. - Les sociétés et les groupements » in *Chroniques notariales*, vol. 59, Bruxelles, Éditions Larcier, 2014, p. 552.

³⁵⁶ Voy. Titre II, Chapitre 2, Section 3, Sous-section 4.

³⁵⁷ E. TRAVERSA, et M., POSSOZ, « L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur », *op. cit.*, p. 620.

³⁵⁸ E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », *op. cit.*, p. 121.

³⁵⁹ Ci-après « SIAT ».

³⁶⁰ C.J.U.E., *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA contre Etat belge*, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, www.curia.europa.eu (21 juillet 2019).

³⁶¹ E. TRAVERSA, et M., POSSOZ, « L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur », *op. cit.*, p. 620.

raisons, la Commission européenne a exprimé un avis négatif concernant le PPT et a invité les Etats-Membres à ne pas sélectionner l'option dans sa forme proposée par l'OCDE.³⁶² La Commission encourage une rédaction de ce type : « *[n]otwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that it reflects a genuine economic activity or that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.* »³⁶³

Cette recommandation doit être mise en lien avec la jurisprudence de la CJEU sur la notion d'artificialité. Dans son arrêt *Cadbury Schweppes*³⁶⁴ la Cour requiert un montage **purement artificiel destiné à éluder l'impôt national normalement dû** pour qualifier d'abusif un montage.³⁶⁵ Il est d'ailleurs probable que la CJEU interprète dans le futur le PPT au regard de cette jurisprudence. Toutefois, une difficulté pourrait survenir avec la possible différence de traitement au niveau de l'interprétation du PPT lorsqu'un litige est intra-européen et lorsque le litige concerne la relation d'un Etat membre avec un Etat tiers. Dans le premier cas, le juge serait tenu de respecter la jurisprudence de la CJEU, dans le second cas il ne le serait pas.³⁶⁶

Section 3 : Le droit dérivé de l'Union en matière de prévention du 'Treaty Shopping'

Outre les dispositions de droit primaire (voy. *supra*), un grand nombre de directives ont été modifiées ces dernières années dans l'objectif d'y insérer des dispositions limitant leur abus. Dans le cadre de ce mémoire, nous nous limiterons à l'analyse de la directive Anti-abus (§1), à la Directive sur le règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (§2) et au projet ACCIS (§3).

Sous-section 1 : La Directive Anti-abus

La 'Anti Tax Avoidance Directive'³⁶⁷ constitue la réponse principale de l'Union Européenne en matière de lutte contre les abus fiscaux. En cela, elle ne peut être lue sans parallèle avec l'action de l'OCDE.³⁶⁸

La directive s'adresse à toutes les contribuables soumis à une obligation fiscale dans un Etat Membre.³⁶⁹ Elle s'adresse également aux sociétés qui y possèderaient un établissement stable même si ces sociétés sont basées à l'étranger.³⁷⁰

Les Etats Membres ne doivent pas prendre en considération un montage ou une série de montages qui viserait comme « Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte **un montage** ou une série de montages qui, ayant été mis en place **pour obtenir, à titre**

³⁶² A.-T. DESFOSSES, « Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) : analyse du projet OCDE », *op. cit.*, p. 464.

³⁶³ Recommandation 2016/136 de la Commission du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, *J.O.*, L 25 (2 février 2016), pp. 67-68.

³⁶⁴ C.J.U.E., arrêt *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, 12 septembre 2016, aff. C-196/04, www.curia.europa.eu (consulté le 21 juillet 2019), pt. 75.

³⁶⁵ E., BOIGELLOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », *op. cit.*, p. 122.

³⁶⁶ E. TRAVERSA, et M., POSSOZ, « L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur », *op. cit.*, p. 622.

³⁶⁷ Ci-après nommée « ATAD ».

³⁶⁸ C., DOCCLO, « Lire une convention fiscale après le « BEPS », *op. cit.*, p. 59

³⁶⁹ E. TRAVERSA (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, *op. cit.*, p. 14.

³⁷⁰ C., DOCCLO, « L'ambition de l'Union européenne d'introduire des règles anti-abus dans les lois disparates de ses États membres » in *Mélanges Pascal Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 232.

d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, **un avantage fiscal** allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, **ne sont pas authentiques** compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. »³⁷¹ Un montage doit être considéré comme non authentique s'il n'est pas justifié par des motifs commerciaux qui reflètent la réalité économique.³⁷² Cette disposition rapproche l'Union Européenne de l'appréciation de la Cour Suprême des Etats-Unis de 1971 qui écarte la qualification du 'Treaty Shopping' si un but commercial réel est relevé.³⁷³

Ce texte représente une avancée considérable pour l'Union en matière de fiscalité. Il introduit la notion d'abus fiscal ou de pratique abusive en reprenant dans son texte les jalons principaux posés par la CJEU en la matière (voy. *infra*). On y retrouve ainsi la volonté de rattacher l'entreprise à une certaine réalité économique³⁷⁴ : une véritable révolution qui opère une transition de la réalité juridique vers la réalité économique.³⁷⁵

Cependant, la formulation de cet article 6 paraît problématique au regard de la subjectivité qui s'en dégage. En effet, les termes 'montage' et 'authentique' ouvrent un spectre d'interprétation extrêmement large.³⁷⁶ Il est dès lors à craindre qu'ils engendrent une certaine insécurité juridique. Nous nous référons ici, *mutatis mutandis*, à la remarque que nous formulons à propos du PPT sur les conséquences en matière d'opérations transfrontalières.³⁷⁷ Ainsi, en l'absence de certitude quant au traitement qui lui sera réservé, un contribuable européen peut être incité à éviter une opération transfrontalière au sein du marché intérieur.³⁷⁸ Sous cet angle, la clause anti-abus de l'article 6 semble engendrer un effet diamétralement contraire aux libertés du marché européen.³⁷⁹

Par ailleurs, la question de la compatibilité de cette mesure générale anti-abus avec la législation belge de l'article 344, §1^{er} CIR soulève énormément de questions. De nombreux auteurs³⁸⁰ pensent, contrairement au législateur, qu'une réécriture de l'article belge s'impose de part des différences trop importantes avec sa sœur européenne. Citons notamment le fait que la disposition nationale s'adresse uniquement aux actes juridiques dont l'unique but est l'acquisition d'un avantage fiscal, tandis que l'article 6 de ATAD vise un montage dont le but principal est l'obtention d'un avantage fiscal.³⁸¹

Notons qu'au-delà de l'article 6 de la Directive formulant la GAAR de l'Union, le contenu de cette dernière met de façon générale en avant une série de règles visant à uniformiser les réactions des Etats Membres face aux pratiques abusives. Ainsi, on y retrouve notamment des mesures destinées : à la considération des intérêts et des dividendes, à l'immigration et émigration des sociétés, aux montages

³⁷¹ Art. 6, Directive Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, J.O., L 193 (19 juillet 2016).

³⁷² P., HAUTFENNE, « La disposition générale anti-abus dans la directive ATAD », *Sem. Fisc.*, 2018/3, n° 317, p. 3.

³⁷³ Aiken industries, INC. v. Commissioner of internal revenue, 56 T.C. 925 (1971), <https://www.legaleagle.com/decision/197198156brtc9251912>, consulté pour la dernière fois le 25 juillet 2019.

³⁷⁴ N., PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *op. cit.*, p. 320.

³⁷⁵ *Ibid.*, p. 316.

³⁷⁶ P., COPPENS, « Le dangereux mariage de la moralité et du droit en fiscalité », *Sem. Fisc.*, 2018/29, n° 343, p. 2.

³⁷⁷ Voy. Titre II, Chapitre 2, Section 3, Sous-section 4.

³⁷⁸ C., DOCCLO, « L'ambition de l'Union européenne d'introduire des règles anti-abus dans les lois disparates de ses États membres » *op. cit.*, p. 267

³⁷⁹ P., COPPENS, « Le dangereux mariage de la moralité et du droit en fiscalité », *op. cit.*, p. 1.

³⁸⁰ Voy. P., HAUTFENNE, « La disposition générale anti-abus dans la directive ATAD », *op. cit.*, p. 3 ; W. PANIS, « Algemene anti-ontwikkingsmaatregelen en toepassingsgebied », *op. cit.*, p. 547.

³⁸¹ W. PANIS, « Algemene anti-ontwikkingsmaatregelen en toepassingsgebied », *op. cit.*, p. 551.

hybrides, et aux les Sociétés Etrangères Contrôlées. Ces règles sont pertinentes dans le cadre de l'analyse de la problématique du 'Treaty Shopping', puisque les abus qu'elles tendent à endiguer sont souvent utilisés en synergie avec un chalandage fiscal. Toutefois, en ce qu'elles sont chacune visées par des actions différentes du programme BEPS de l'OCDE et parce que chacun de ces abus se matérialise dans des circonstances factuelles spécifiques, nous plonger dans ces règles nous mènerait trop loin et celles-ci mériteraient un mémoire à part entière.³⁸²

Sous-section 2 : Directive sur le règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne

En 2017, l'Union Européenne a suivi le mouvement initié par l'OCDE promouvant le recours aux procédures négociées.³⁸³ La directive 2017/1852³⁸⁴ instaure la possibilité pour le contribuable d'entamer une procédure d'arbitrage avec les Etats-membres concernés sur l'application d'une CPDI sur sa situation.³⁸⁵ L'objectif est de réduire les impacts négatifs dû aux discordances régnant dans les systèmes fiscaux nationaux des Etats-membres.³⁸⁶

Cette approche n'est pas nouvelle. En 1990, l'Union Européenne avait déjà introduit un procédé similaire mais qui était limité aux situations de double imposition liées aux prix de transferts³⁸⁷ et établissements stables.³⁸⁸ Cette directive de 2017 élargit considérablement le champ d'action de la procédure d'arbitrage pour l'étendre à tout conflit qui pourrait naître dans l'interprétation d'une CPDI. L'avis rendu par la commission consultative créé par la directive n'est pas liant, sauf si les parties n'arrivent pas à un accord.³⁸⁹ Ainsi, il ne devrait plus survenir de situations où, à défaut d'accord, les avantages de la CPDI sont simplement non-attribués (voy. *supra*).

Cette nouvelle directive n'ajoute aucune compétence à la CJEU. Toutefois, il n'est pas impossible qu'elle soit amenée à contrôler les règles des Etats mettant en application cette directive. En tout état de cause, cette directive souligne la volonté de l'Union de s'investir dans la sphère de la compétence fiscale.³⁹⁰

Sous-section 3 : Proposition de directive pour une base imposable commune : Projet ACCIS

Le projet d'une Notion Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés³⁹¹ est l'un des projets européens les plus ambitieux de la dernière décennie. Il s'agit ni plus ni moins d'uniformiser le régime de calcul des revenus imposables des sociétés en Europe.

L'objectif est de diminuer la charge administrative des groupes de sociétés dépassant un chiffre d'affaires de 750 millions d'euros³⁹² et opérant à travers le vieux continent. En vertu de ce projet ACCIS,

³⁸² Pour une explication détaillée de ces mesures : C., DOCCLO, « L'ambition de l'Union européenne d'introduire des règles anti-abus dans les lois disparates de ses États membres » *op. cit.*, p. 258 et s.

³⁸³ B., DELAUNAY, « L'arbitrage dans la convention multilatérale BEPS », *R.E.I.D.F.*, 2017/4, p. 390.

³⁸⁴ Directive (UE) 2017/1852 du conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *J.O.*, L 265 (14 octobre 2017) ; Transposée en Belgique par la 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, p. 47285.

³⁸⁵ C., HERBAIN, « La coopération horizontale », *R.E.I.D.F.*, 2018/1, p. 129.

³⁸⁶ E. TRAVERSA (dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, *op. cit.*, p.13.

³⁸⁷ K., SID AHMED, et M., SADOWSKY, « Arbitrage et fiscalité - Présentation du dossier », *R.E.I.D.F.*, 2017/4, p. 347.

³⁸⁸ B., DELAUNAY, « L'arbitrage dans la convention multilatérale BEPS », *op. cit.*, p. 395.

³⁸⁹ K., SID AHMED, et M., SADOWSKY, « Arbitrage et fiscalité - Présentation du dossier », *op. cit.*, p. 350.

³⁹⁰ B. BODSON. et E. TRAVERSA, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *op. cit.*, p. 203.

³⁹¹ Ci-après nommée avec l'acronyme « ACCIS ».

³⁹² Art. 2 (1), c), Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2016) 685 Final (25 octobre 2016), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_fr.pdf (consulté le 26 juillet 2019).

ces groupes ne devraient se conformer qu'à un seul régime sur l'établissement de leur assiette imposable dans toute l'Union Européenne, ne faire qu'une déclaration fiscale, et consolider leurs bénéfices et pertes au niveau européen.³⁹³ Nous discutons ici d'une révolution consistant à passer de 28 modes de calcul de la base imposable à un seul.³⁹⁴ Calculer le résultat du groupe de manière consolidée permettrait de départager ensuite les revenus équitablement entre les Etats-membres en fonction de la présence de la société dans chacun de ceux-ci.³⁹⁵ Par ailleurs, l'effet le plus direct d'un tel changement serait d'éliminer purement et simplement³⁹⁶ les difficultés liées aux prix de transfert intragroupe.³⁹⁷

Formée sur la base de l'article 115 du TFUE³⁹⁸, cette proposition est un véritable marathon pour la Commission Européenne débuté il y a plusieurs décennies. Elle a été écartée en 1962³⁹⁹, en 1992⁴⁰⁰, relancée en 2011, puis en 2016. Alors que cette dernière tentative semble prometteuse, toutes les autres sont mortes dans l'œuf, étouffées par leurs ambitions et les pré-requis d'uniformisation et d'ententes entre des administrations fiscales nationales.⁴⁰¹ Ainsi, la nouvelle version de la proposition apporte des avancées notables. La proposition de 2011 avançait un système optionnel ouvrant un large risque de 'Treaty Shopping'⁴⁰², la proposition de 2016 opte pour : « *differently from the proposal of 2011, which laid down an optional system for all, this directive will be mandatory for companies which belong to groups beyond a certain size* ». ⁴⁰³ De plus, sont intégrées les avancées anti-abus induites par la jurisprudence de la CJEU (voy. *supra*) et l'introduction de la directive ATAD (voy. *supra*). La clause anti-abus intégrée prend une forme classique⁴⁰⁴ s'accrochant à la réalité économique.⁴⁰⁵

Cette nouvelle proposition suscite un vif intérêt de la doctrine et des parlements nationaux.⁴⁰⁶ De fait, elle n'est pas exempte de tout défaut et il n'est pas prévu qu'une administration unique et indépendante soit investie de la bonne application de ces règles. Ainsi, les 28 administrations fiscales seront compétentes.⁴⁰⁷ On ne peut que craindre que ces multiples approches, dans l'attente d'une jurisprudence bien établie de la CJEU, créent une interprétation à géométrie variable des règles ACCIS,

³⁹³ F., COLLON, « 4 - L'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés : une nouvelle étape vers l'harmonisation de la fiscalité européenne ? » in *Droit des groupes de sociétés*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, p. 151.

³⁹⁴ BERTHET, K. (dir.), « Chapitre 2. - La difficile coopération des États de l'Union européenne dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable » in *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2015, p. 61.

³⁹⁵ K., SID AHMED, « La relance du projet ACCIS par la Commission européenne », *R.E.I.D.F.*, 2017/2, p. 197.

³⁹⁶ Nous précisons que subsisteront les difficultés de prix de transferts entre les Etats-membres et les Etats-tiers. Voy. C., MARPILLAT, « Section 3 - Vers une « déterritorialisation » du droit fiscal : une solution pérenne face à l'économie numérique » in *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2018, p. 85.

³⁹⁷ N., DAVOULT, « Collaboration entre fiscalistes et comptables internationaux : faisons un rêve » in *Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Louit*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 69.

³⁹⁸ Legal basis, subsidiarity and proportionality dans Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), *op. cit.*

³⁹⁹ F., COLLON, « 4 - L'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés : une nouvelle étape vers l'harmonisation de la fiscalité européenne ? » *op. cit.*, p. 152.

⁴⁰⁰ K., SID AHMED, « La relance du projet ACCIS par la Commission européenne », *op. cit.*, p. 196.

⁴⁰¹ F., COLLON, « 4 - L'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés : une nouvelle étape vers l'harmonisation de la fiscalité européenne ? » *op. cit.*, p. 152 et s.

⁴⁰² *Ibid.*, p. 180.

⁴⁰³ Other elements, scope dans : Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), *op. cit.*

⁴⁰⁴ C., MARPILLAT, « Section 3 - Vers une « déterritorialisation » du droit fiscal : une solution pérenne face à l'économie numérique » *op. cit.*, p. 81.

⁴⁰⁵ J., MALHERBE, et T., STEFANESCU, « Les propositions de directives européennes sur l'assiette commune et l'assiette commune consolidée de l'impôt des sociétés », *J.D.F.*, 2016/11-12, p. 321-332.

⁴⁰⁶ A titre d'exemple : DESEYN, R., « Question et réponse écrite n°54-360 : La position de la Belgique au sujet de l'ACCIS », *Ch. Repr.*, 29 juin 2015, www.lachambre.be (consulté le 30 avril 2019).

⁴⁰⁷ C., MARPILLAT, « Section 3 - Vers une « déterritorialisation » du droit fiscal : une solution pérenne face à l'économie numérique » *op. cit.*, p. 85.

ce qui engendrerait une forte insécurité juridique.⁴⁰⁸ On ne peut qu'espérer, si le projet ACCIS aboutit, l'apparition d'un organe réunissant l'ensemble des administrations fiscales des Etats-membres pour tendre vers une application uniforme des règles.⁴⁰⁹

Le second sujet de préoccupation⁴¹⁰ constitue une perte potentielle d'un critère d'attractivité des Etats.⁴¹¹ Nous abordons⁴¹² la réalité des Etats qui adoptent un comportement d'acteur de marché⁴¹³ en se prêtant à une concurrence institutionnelle.⁴¹⁴ Cette dernière est intimement liée au pouvoir d'imposition découlant de leur souveraineté.⁴¹⁵ Ainsi, certains Etats pourraient percevoir dans ce projet une ultime atteinte à leur pouvoir d'imposition.⁴¹⁶

Si pour réguler la concurrence fiscale le projet ACCIS est une voie de premier ordre⁴¹⁷, certains craignent toutefois qu'elle présente également le risque d'encourager une concurrence fiscale plus brutale basée sur des taux⁴¹⁸ sans cesse nivelés vers le bas.⁴¹⁹

La complexité et le potentiel que représente cette proposition expliquent ses nombreux échecs et le temps nécessaire à son incubation. Ce qui paraissait impossible en 62 est peut être à la portée d'Union à présent, qui pourra se targuer qu'elle la fait, *pas parce que c'était simple, mais parce que c'était difficile*.⁴²⁰

Chapitre 4 : Eléments d'analyse critique

Ce chapitre met en relief les conséquences de la pratique de 'Treaty Shopping' sur la cohésion sociale d'une société et l'appréhension de la situation par l'opinion publique (Section 1). Ensuite, il prend distance avec le projet BEPS pour en exprimer le décalage entre la confusion créée entre le traitement des causes du 'Treaty Shopping' et ses conséquences (Section 2).

⁴⁰⁸ F., COLLON, « 4 - L'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés : une nouvelle étape vers l'harmonisation de la fiscalité européenne ? » *op. cit.*, p. 180.

⁴⁰⁹ BERTHET, K. (dir.), « Chapitre 2. - La difficile coopération des États de l'Union européenne dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable » *op. cit.*, p. 62.

⁴¹⁰ S'inscrit dans ce contexte la problématique des aides d'Etat. Selon la Cour, ces aides peuvent également prendre la forme d'un allègement fiscal. Certains Etats ont même tenté de défendre des mesures restrictives des libertés fondamentales du marché européen afin de lutter contre la concurrence des pays voisins. Voy. par exemple la très développée décision de la commission : Décision 2017/1283 de la Commission du 30 août 2016 concernant l'aide d'Etat SA.38373 (2014/C) octroyée par l'Irlande en faveur d'Apple, *J.O.*, L 87 (19 juillet 2017), pp. 1-110; C.J.C.E, arrêt *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contre Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier*, 23 février 1961, aff. 30/59, www.curia.europa.eu (consulté le 30 juillet 2019), p. 39 ; Trib. UE, arrêt *Salzgitter contre Commission des Communautés européennes*, 1 juillet 2004, aff. T-308/00, www.curia.europa.eu (consulté le 30 juillet 2019), pt 27 ; CJCE, arrêt *Banco Exterior de España contre Ayuntamiento de Valencia*, 15 mars 1994, aff. C-387/92, www.curia.europa.eu (consulté le 30 juillet 2019), pt. 13 ; MAITROT DE LA MOTTE, A., « Chapitre 1. - La concurrence fiscale dans la jurisprudence de la Cour de justice » *op. cit.*, p. 311.

⁴¹¹ K., SID AHMED, « La relance du projet ACCIS par la Commission européenne », *op. cit.*, p. 197.

⁴¹² Voy. Titre 1, Chapitre 1, Section 2, Sous-section 1.

⁴¹³ T. DAGAN, « The future of corporate residency », *op. cit.*, p. 141.

⁴¹⁴ L., PAPADAMAKI, « Section II. - La neutralisation de la concurrence fiscale entre États » in *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 361.

⁴¹⁵ Voy. Titre 1, Chapitre 1, Section 1, Sous-section 2, §2.

⁴¹⁶ STANKIEWICZ, L., « Chapitre 4. - Concurrence fiscale entre états fédérés des États-Unis. Cas de l'impôt sur les sociétés » in *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2016, p. 369.

⁴¹⁷ MAITROT DE LA MOTTE, A., « Chapitre 1. - La concurrence fiscale dans la jurisprudence de la Cour de justice », *op. cit.*, p. 311.

⁴¹⁸ K., SID AHMED, « La relance du projet ACCIS par la Commission européenne », *op. cit.*, p. 197.

⁴¹⁹ STANKIEWICZ, L., « Chapitre 4. - Concurrence fiscale entre états fédérés des États-Unis. Cas de l'impôt sur les sociétés » *op. cit.*, p. 371.

⁴²⁰ J.-F., KENNEDY, « Address at Rice University on the Nation's Space Effort », 12 septembre 2014, discours à la Rice University de Houston, <https://www.jfklibrary.org/learn/about-jfk/historic-speeches/address-at-rice-university-on-the-nations-space-effort> (consulté le 25 juin 2019).

Section 1 : Réactions médiatiques et opinion publique

Nous concluons notre premier chapitre du Titre I par un premier effet négatif des pratiques de 'Treaty Shopping' au regard du libéralisme économique et la rupture de la relativité des CPDI.⁴²¹ Nous soulignons ici un second effet négatif majeur sur la cohésion sociale des individus d'une société.

L'évaluation des planifications fiscales de 'Treaty Shopping' que nous avons menée, tend à soutenir la lutte contre ces pratiques. Dans cette section, nous relevons les conséquences du chalandage fiscal et de sa lutte sur le moral citoyen (Sous-section 1). Ensuite, nous abordons une voie alternative à la lutte contre les abus fiscaux (Sous-section 2).

Sous-section 1 : Erosion morale et cohésion sociale

La fiscalité a toujours été le comburant des réactions les plus vives. D'un côté, lorsqu'elle bénéficie à l'entreprise, la fiscalité est l'outil d'une « *upper class* » et représente une boîte de Pandore béante sur la place publique. Cette entreprise qui bénéficie d'un avantage fiscal, même issu du cadre légal, subit une réprobation généralisée⁴²² s'apparentant pour elle à une expédition Place de la Grève.

D'un autre côté, lorsqu'elle frappe à la porte du 'petit contribuable', celui-ci ne rêve que de « cette liberté complète d'aller et de venir sans qu'âme qui vive s'occupe de vous, et sans que rien rappelle cette police dont les coupables sont le prétexte, et les innocents le but ». ⁴²³ Cette défiance trouve racine dans les sources les plus diverses. La crise économique de 2008 et ses impacts constituent sans aucun doute un premier coup d'estoc au moral citoyen.⁴²⁴ Les scandales politiques⁴²⁵ répétés entachent également les uns après les autres la crédibilité et la confiance accordées aux organes de l'Etat. Enfin, à quoi tous ces scandales fiscaux issus des affaires *Panama Papers*, *Paradise Papers*, et *Luxembourg Leaks*, aboutissent sinon à donner à chaque fois le sentiment aux citoyens que ces groupes de sociétés ou riches particuliers bénéficient d'un passe-droit. Comment expliquer la nuance entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale quand la seule différence aux yeux des citoyens est l'épaisseur d'un mur de prison ?⁴²⁶

Parmi ces scandales, nombreux sont ceux qui se basent sur l'exploitation agressive des CPDI. Face à ses dépenses incompressibles, face à l'état de la loi Wagner, l'Etat n'a d'autres choix que de solliciter davantage encore les autres contribuables.⁴²⁷ Ainsi, en plus de devoir endiguer les pratiques de 'Treaty Shopping', l'Etat se trouve confronté à une coopération décroissante des autres contribuables harassés par la pression fiscale.⁴²⁸ Ainsi, le 'Treaty Shopping' a une double conséquence en terme de cohésion sociale⁴²⁹ : l'atteinte au budget de l'Etat et l'érosion morale des citoyens.

⁴²¹ Voy. Titre I, Chapitre 1, Section 2, Sous-section 2, §2.

⁴²² A ce sujet : E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », *op. cit.*, p. 108.

⁴²³ Benjamin Constant, le Cahier rouge, 1807, publication posthume 1907.

⁴²⁴ L., ENGEL, et E., LEBAS, « 63 - L'éthique financière et fiscale, entre oxymore et croissance soutenable » *op. cit.*, p. 2823.

⁴²⁵ Citons par exemple les affaires « Agusta Dassault » (1993), « Publifin » (2016), « Samusocial » (2017) en Belgique, ou « Cahuzac » (2013), « Fillon » (2018) en France, l'affaire « United Kingdom parliamentary expenses scandal » (2009) au Royaume-Uni, autant d'affaires qui entachent les démocraties européennes.

⁴²⁶ Inspiré de la phrase du former UK Chancellor of the Exchequer Denis Healey : "The difference between tax avoidance and tax evasion is the thickness of a prison wall."

⁴²⁷ E., BOIGELOT, « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », *op. cit.*, p. 112.

⁴²⁸ A. MILLER, et L. OATS, *Principles of International Taxation*, *op. cit.*, p. 35.

⁴²⁹ L'Union Européenne décrit la cohésion sociale comme l'un des objectifs majeurs de la construction européenne. Dans son langage, ces termes renvoient à la lutte contre les inégalités et les discriminations. Voy. J., LECARTE, et M., KOŁODZIEJSKI, *Cohésion économique, sociale et territoriale*, Fiche thématique sur l'Union européenne, avril 2019, <http://www.europarl.europa.eu>

De plus, lorsque ces pratiques constituent une fraude – ou une planification licite si agressive que la distinction avec la première en devient quasi-imperceptible – elles développent dans l'esprit de tout acteur économique l'émergence d'un individualisme et créent une confusion entre la licéité et l'illicéité.⁴³⁰

Si en 2017, les lecteurs du journal *le Soir* pouvaient lire « En 2016, 221 milliards se sont envolés de Belgique vers des paradis fiscaux »⁴³¹, comment peuvent-ils se retrouver autour de valeurs communes autres que l'individualisme ?⁴³² Sur ce sujet, l'évitement licite de l'impôt et la fraude fiscale peuvent s'apprécier de la même manière : une déviance de l'impôt.⁴³³

L'obligation fiscale et les normes qui les induisent ont perdu leur légitimité. Pour les citoyens, cette obligation ne se présente plus comme une obligation sociale provenant d'un Etat garant d'une union commune, mais plutôt comme une obligation formelle dont l'évitement ne crée plus aucunement un cas de conscience.⁴³⁴ Ainsi, les CPDI encouragent autant un déplacement et une extension des entreprises qu'une dilution, au travers des pratiques de 'Treaty Shopping', du lien les unissant à l'Etat.

En opérant de la sorte, ces entreprises ont un effet dissolvant sur le lien unissant l'Etat aux citoyens. Cet effet encourage les émules et endommage sans cesse davantage les derniers lambeaux de la cohésion sociale.

Sous-section 2 : La responsabilité sociétale des entreprises

Au regard de ce que nous exposons dans la Sous-section précédente, si les pratiques de 'Treaty Shopping' ne sont répréhensibles que dans certaines circonstances (voy. *supra*), nous pouvons mettre en cause leur aspect moral au regard des conséquences qu'elles portent sur la cohésion sociale d'une société. Si la sphère juridique et la sphère morale ne peuvent être superposées, le regard des citoyens porté sur les entreprises au travers des médias ne s'arrête pas à cette limite. Ainsi, il peut être pertinent pour l'entreprise de refreiner l'agressivité de ses planifications fiscales au travers une posture de responsabilité sociétale des entreprises.⁴³⁵ Nous nous expliquons.

La RSE est notion complexe et malaisée à définir.⁴³⁶ Dans le cadre de cette contribution, nous retiendrons la définition posée par la Commission européenne qui décrit la RSE comme « la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société ».⁴³⁷

(consulté le 22 juillet 2019); S. MAURY, « Les missions essentielles de l'Etat » in *Les politiques publiques*, Paris, La documentation française, 2018, p. 9.

⁴³⁰ R. HENRION, « Proposition de loi concernant l'exercice de l'action publique dans la répression de la fraude fiscale », *S. 266/1 (1979-1980)*, 10 octobre 1979.

⁴³¹ X., « En 2016, 221 milliards se sont envolés de Belgique vers des paradis fiscaux », Article de presse, *Le Soir*, 14 août 2017, <https://www.lesoir.be/109141/article/2017-08-14/en-2016-221-milliards-se-sont-envoles-de-belgique-vers-des-paradis-fiscaux> (consulté le 30 juillet 2019).

⁴³² Certains auteurs réfèrent même les travaux d'E. DURKHEIM pour caractériser la situation économique actuelle. Selon cette interprétation, le système serait victime d'une anomie dont les effets rongeraient la solidarité entre les individus et amplifieraient les inégalités entre les différentes strates sociales. Voy. M. LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *R.E.I.D.F.*, 2016/4, 2017, p. 528 ; J. MALHERBE, « Taxation, the state and society. The fiscal sociology of interventionist democracy », *R.G.C.F.*, 2011/4, p. 355 ; G. ORSONI, « Pierre Bourdieu, analyste inattendu de la construction d'un état fiscal » in *Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Louit*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 169-179.

⁴³³ M. LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *op. cit.*, p. 516.

⁴³⁴ *Ibid.*, p. 528.

⁴³⁵ Ci-après nommée « RSE ».

⁴³⁶ Définir la notion dans toutes ses nuances dépasse largement le cadre de cette contribution. A titre d'information : voy. Organisation Internationale de Normalisation (ISO), Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale, ISO 26000:2010, ISO/TBMG, 2010-2011 <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:26000:ed-1:v1:fr> (consulté le 23 juin 2019). ; art. 169, I, 1 Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, *J.O.R.F.*, 23 mai 2019, <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/5/22/ECOT1810669L/jo/texte> (consulté le 28 juillet 2019).

A travers l'évolution de la perception du grand public des pratiques d'optimisation fiscale (voy. *supra*), on observe un transfert de la réalité juridique, et même économique, vers une conception morale de ces comportements globalement reprouvés par les citoyens.⁴³⁸ En parallèle, la notoriété d'une société est devenue une ressource en soi, plus particulièrement lorsqu'elle procure des services directement aux consommateurs. Ainsi, la réputation est devenue un actif considéré dans les caractéristiques de l'entreprise jusque dans les agences de notation des marchés cotés.⁴³⁹

Nous voyons la RSE comme une piste de lutte contre les planifications fiscales agressives. La divulgation d'un montage de 'Treaty Shopping' et l'atteinte potentielle à la réputation de l'entreprise peut inciter un groupe à adopter une attitude plus équitable par rapport à son devoir de contribution à l'effort collectif.⁴⁴⁰ Ainsi, favoriser la transparence des pratiques des groupes de sociétés, et la compréhensibilité des informations divulguées constituent des éléments clés de l'intégration de la contribution à l'effort collectif au sein de la stratégie de l'entreprise. Si la valeur de la réputation de l'entreprise, prise comme un actif, devient le corollaire d'une participation équitable à l'effort fiscal collectif, une partie du poids de la lutte contre l'érosion de la base imposable se déplacerait des acteurs publics vers les acteurs privés. Cette incitation favoriserait l'adoption de postures favorisant la cohésion sociale et l'émergence d'un climat fiscal respectueux.

Section 2 : Effectivité des mesures mises en place

Si nous arrivons à la conclusion que les manœuvres de 'Treaty Shopping' sont effectivement néfastes pour l'économie et le moral citoyen, et doivent être refreînées, nous ne pouvons nous revendiquer d'un fanatisme à toutes épreuves pour les récentes adaptations anti BEPS.

Par différents aspects, nous voyons dans le projet BEPS de l'OCDE, et dans l'activité parallèle de l'Union européenne, une source importante de dégâts collatéraux. Dans cette section, nous abordons notre scepticisme concernant la légitimité de l'OCDE dans la lutte anti BEPS (Sous-section 1). Ensuite, nous critiquons la marge de manœuvre, trop large, laissée aux administrations fiscales dans l'application des règles anti abus (Sous-section 2). Pour terminer cette section et le corps de ce mémoire, nous questionnons la possibilité d'un déplacement du rôle de l'impôt (Sous-section 3).

Sous-section 1 : OCDE : l'Efficacité plutôt que la légitimité

En 2015, l'OCDE a repris « Les neiges du Kilimandjaro » d'HEMINGWAY, pour dresser un tableau de chasse des « *big fifteen* », comprenons les 15 actions BEPS, à entreprendre pour vivre pleinement la lutte contre les attitudes BEPS. En rédigeant, HEMINGWAY ne se doutait certainement pas de la fascination qu'il créerait pour les « *big five* » et les conséquences sur la faune. L'OCDE l'est-elle davantage vis-à-vis des multiples atteintes du projet BEPS aux principes constitutionnels des Etats ?

⁴³⁷ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions sur la responsabilité sociales des entreprises : une nouvelle stratégie de l'U.E. pour la période 2011-2014, COM(2011) 681 final (25 octobre 2011), <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:FR:PDF> (consulté le 26 juillet 2019), p. 7.

⁴³⁸ L., ENGEL, et E., LEBAS, « 63 - L'éthique financière et fiscale, entre oxymore et croissance soutenable » *op. cit.*, p. 2837 et s.

⁴³⁹ *Ibid*, p. 2837 et s.

⁴⁴⁰ Mentionnons par exemple la réflexion menée par l'entreprise Google, souhaitant démanteler son montage aux Bermudes afin de prévenir une potentielle atteinte à son image. Voy MICHEL, A., « Google envisage de quitter son paradis des Bermudes », Article de presse, Le Monde, 10 novembre 2014, https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/10/17/google-envisage-de-quitter-les-paradis-fiscaux_4507973_4862750.html (consulté le 3 août 2019).

En 2019, l'OCDE est composée de 36 pays membres canalisant l'essentiel des échanges commerciaux mondiaux.⁴⁴¹ Le projet BEPS, selon les dires de l'OCDE, rassemblerait toutefois la participation d'une centaine de pays. Il est toutefois difficile d'évaluer l'ampleur réelle de la participation des pays non-membres de l'OCDE, en particulier celle des Etats moins puissants en termes d'échanges économiques.⁴⁴² De plus, l'OCDE porte une vision spécifique de l'économie qui n'a *per se*, pas de légitimité mondiale.⁴⁴³ Dans le projet BEPS, l'OCDE s'emploie ainsi à désigner les pratiques qu'elle juge être dommageables pour la fiscalité internationale et l'imposition des Etats.

Nous questionnons dès lors la légitimité de l'OCDE dans ce rôle de quasi-législateur mondial. L'OCDE ne dispose pas de légitimité démocratique, sur laquelle se base pourtant la souveraineté des Etats. Se pose ici alors la question suivante : en quoi 36 pays auraient-ils une quelconque légitimité pour imposer leur vision de l'économie aux autres Etats ? De ce fait, il est difficile de ne pas voir dans ces 36 membres un gouvernement de Brahmines imposant sa volonté sur les autres Etats du globe. Le poids de cette question devient plus accablant encore si on compare l'OCDE à l'ONU. De nombreux auteurs soulèvent que le projet ne pourrait que gagner en légitimité si l'ONU y était associé⁴⁴⁴, surtout lorsqu'on sait que les deux modèles divergent très précisément parce que l'ONU tâche d'intégrer les intérêts des pays en voie de développement dans son modèle de CPDI. Il reste que l'OCDE bénéficie de son expertise et la reconnaissance de celle-ci par le G20.⁴⁴⁵

Sous-section 2 : L'arbitraire dans la lutte anti-abus

L'appréhension de la notion de 'Treaty Shopping' et sa répression sont principalement entre les mains des administrations fiscales des Etats-membres.⁴⁴⁶ En effet, les fonctionnaires de ces administrations détiennent le quasi-monopole de la mise en œuvre des mesures anti-BEPS⁴⁴⁷ de l'OCDE et, en Europe, les mesures anti-abus de ATAD.⁴⁴⁸

En Belgique, cet élément soulève un problème quant au pouvoir discrétionnaire placé entre les mains de ces fonctionnaires *de facto* contraire à la Constitution. Le principe de légalité de l'impôt est brimé par la très large marge de manœuvre laissée à l'administration en application de l'article 344, §1^{er} CIR⁴⁴⁹, l'évaluation des GAAR, et l'application de la jurisprudence de la CJEU.⁴⁵⁰ Nous craignons un traitement inégal des contribuables face à une administration toute puissante.⁴⁵¹ Le problème est encore plus criant en présence d'administrations fiscales, qui, comme en Belgique, réalisent des 'décisions anticipées' en

⁴⁴¹ Ce chiffre s'élève à 80% des échanges en comprenant ses partenaires privilégiés comprenant les Etats chinois, indien, brésilien, indonésien et sud-africain, OCDE, « Notre rayonnement mondial », <http://www.oecd.org/fr/apropos/membres-et-partenaires/> (consulté le 30 juillet 2019).

⁴⁴² A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, *op. cit.*, p. 634.

⁴⁴³ N., YELLES CHAOUICHE, « Le développement par l'OCDE d'un droit fiscal international de type soft law », *R.E.I.D.F.*, 2019/2, p. 242-243.

⁴⁴⁴ A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, *op. cit.*, p. 634 ; Stankiewicz, L., « L'activité fiscale des organisations internationales », *R.E.I.D.F.*, 2015/2, p. 305, P., MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international » *op. cit.*, p. 223.

⁴⁴⁵ A., KALLERGIS, *La Compétence Fiscale*, *op. cit.*, p. 632.

⁴⁴⁶ P., MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international » *op. cit.*, p. 223.

⁴⁴⁷ Notons que les difficultés quand à l'application du PPT et des mesures GAAR internes posent également problème en dehors de l'Union. Voy. le cas suisse dans : L., CORNU, « L'abus de droit en droit fiscal suisse : la théorie de l'évasion fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2018/4, p. 512 et 523.

⁴⁴⁸ Notons que les difficultés quand à l'application du PPT et des mesures GAAR internes posent également problème en dehors de l'Union. Voy. le cas suisse dans L., CORNU, « L'abus de droit en droit fiscal suisse : la théorie de l'évasion fiscale », *op. cit.*, p. 512 et 523.

⁴⁴⁹ Voy. Titre II, Chapitre 1, Section 2.

⁴⁵⁰ Voy. Titre II, Chapitre 3, Section 2.

⁴⁵¹ W. PANIS, « Algemene antiontwikingsmaatregelen en toepassingsgebied », *op. cit.*, p. 557.

grand nombre.⁴⁵² Une insécurité juridique et une possible source importante de contentieux judiciaires résultent de cet arbitraire administratif.⁴⁵³

Toutefois, il semble possible de préserver le respect du principe de légalité en permettant aux juges d'opérer un contrôle sur l'application des mesures anti-abus et l'interprétation de la jurisprudence européenne.⁴⁵⁴ Du moins, si le contrôle des juges est complet et non limité par les 'décisions anticipées'.⁴⁵⁵ A l'inverse, si le pouvoir de contrôle des juges est limité, on ne peut que craindre qu'à force de chasser ainsi le mal qui accable le moral citoyen, l'administration fiscale n'en devienne l'ombre qu'elle pourchasse.

Sous-section 3 : Mutation du rôle de l'impôt

Si analyser les évolutions du rôle de l'impôt dépasse largement le contexte de cette contribution, nous proposons une réflexion à mener sur le sujet du 'Treaty Shopping'. Nous constatons une possible mutation du rôle de l'impôt qui doit être analysé en parallèle de la globalisation économique.

Initialement, l'impôt est voué à procurer des ressources à l'Etat et réduire les inégalités⁴⁵⁶ en établissant une contribution à l'effort collectif en lien avec la capacité contributive de chacun.⁴⁵⁷

De fait, on constate en Belgique une distribution des revenus relativement équilibrée.⁴⁵⁸ Une commune mesure⁴⁵⁹ est le coefficient de Gini.⁴⁶⁰ Pourtant, cette égalité relative est attribuée davantage au système de cotisations sociales.⁴⁶¹

Ce constat nous mène à aborder le sujet des mesures anti-abus au niveau international sous un autre angle : n'assistons-nous pas à un changement de paradigme du rôle de l'impôt, de correcteur d'inégalité vers un outil concurrentiel ?⁴⁶² Porté par le constat que les pertes fiscales engendrées par une baisse du taux d'imposition seraient largement compensées par l'attraction au sein du territoire de l'Etat de substance économique. Cette substance crée en effet, elle-même de la valeur sur le territoire, une valeur

⁴⁵² N., PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *op. cit.*, p. 329.

⁴⁵³ P., COPPENS, « Le dangereux mariage de la moralité et du droit en fiscalité », *op. cit.*, p. 1.

⁴⁵⁴ M., ISENBAERT, « Actualiteiten Hof van Justitie Directe belastingen – Hof van Justitie, 12 september 2006, zaak C-196/04 Cadbury Schweppes plc », *T.F.R.*, 2006/17, nr. 309, p. 825.

⁴⁵⁵ N., PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *op. cit.*, p. 329.

⁴⁵⁶ S. MAURY, « Les missions essentielles de l'Etat » *op. cit.*, p.15.

⁴⁵⁷ C. Const, 13 janvier 1994, n° 1/1994, www.const-court.be, 12 décembre 2011, (consulté le 30 juillet), pt. A.3.1.

⁴⁵⁸ En Wallonie, selon l'IWEPS, le coefficient valait 0,250 en 2017, ce qui traduit une distribution des revenus très égalitaire par rapport aux autres pays européens un chiffre de 0 signifie une société parfaitement égalitaire, un chiffre de 1 signifie une société parfaitement inégalitaire. GHESQUIÈRE, F., « Coefficient de Gini », Indicateurs Statistiques, IWEPS, juin 2019, <https://www.iweps.be/indicateur-statistique/coefficient-de-gini/> (consulté le 6 août 2019). Voy., Pour une illustration mathématique du coefficient voy. J. F., WALHIN, « 12.13. - La loi des 80-20 » in *La réassurance*, Bruxelles, Larcier Business, 2012, p. 234 ; Selon l'article 3, 6° de l'ordonnance du 20 décembre 2013 « le coefficient de Gini est une mesure statistique du degré d'inégalité de la distribution des revenus dans une société donnée se basant sur la courbe de Lorenz ».

⁴⁵⁹ Utilisé notamment par le législateur : art. 30, Décret du 24 avril 2014 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle des services administratifs de la Commission communautaire française et des organismes administratifs publics qui en dépendent, *M.B.*, 13 février 2015, p. 12447.

⁴⁶⁰ Selon l'article 3, 6° de l'ordonnance du 20 décembre 2013 portant sur l'approbation de l'Accord de coopération du 29 novembre 2013 entre l'Etat fédéral, les Communautés, les Régions et les Commissions communautaires relatif à la mise en œuvre de l'article 3, § 1er, du Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire et adoptant des dispositions régionales en matière budgétaire, adaptées à certaines dispositions dudit Accord, *M.B.*, 16 janvier 2001, p. 3048. « le coefficient de Gini est une mesure statistique du degré d'inégalité de la distribution des revenus dans une société donnée se basant sur la courbe de Lorenz »

⁴⁶¹ S. MAURY, « Les missions essentielles de l'Etat » *op. cit.*, p.15.

⁴⁶² Nous pouvons d'ailleurs soulever une baisse globale des taux d'imposition des sociétés dans les Etats, rejoignant un constat d'utilisation de l'impôt comme outil concurrentiel. Voy. <https://ocde.delegfrance.org/Le-taux-d-imposition-sur-les-societes-en-baisse-depuis-20-ans>, consulté pour la dernière fois le 3 août ; voy. OCDE, *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282711-fr>, (consulté le 3 août).

que l'Etat peut par la suite imposer à d'autres niveaux. Ainsi, les multiples ouvertures laissées possibles au sein des CPDI ne constitueraient qu'un moyen alternatif de chercher la compétitivité fiscale.

Si ce déplacement du rôle de l'impôt, voulu ou non, venait à être vérifié cela remettrait en cause toutes les mesures de lutte anti-abus. En effet, celles-ci s'orienteraient vers le traitement de conséquences d'un changement global de la vision de l'imposition. Ainsi, sous cet angle, le projet BEPS ne ferait que juguler des conséquences dont ses signataires en sont la cause.

Conclusion générale : les Etats ont-ils confondu causes et conséquences ?

Le dernier siècle a été le témoin d'une mutation profonde de l'économie. Si la globalisation et les échanges économiques n'ont jamais été aussi éparés, la proximité entre la structure étatique et ses acteurs privés a suivi la même tendance. Une large partie des acteurs privés, comprenant les entreprises les plus imposantes en termes de revenus générés, se sont adaptés, pour des raisons diverses, au nouveau contexte économique en internationalisant leurs activités économiques.

Pourtant, les Etats souhaitant approfondir cet élan économique ont alors observé leurs prétentions fiscales respectives se heurter et refreiner l'activité économique transfrontalière. Quelle adaptation plus évidente que de négocier avec l'Etat voisin pour coordonner l'action fiscale afin de libérer cette activité économique ?

Acteur de l'expansion commerciale, les Etats ont, ainsi, développé un large ensemble de CPDI. Le réseau couvre à présent la quasi-totalité des économies du globe, plaçant en partenaires des Etats pourtant titulaires de visions différentes de l'économie, de l'entrepreneuriat et de la contribution à l'effort collectif. Le réseau s'est naturellement drapé des subtilités, des exceptions, et des particularismes de ses membres. Si la diversité a pu être le cœur du projet européen, dans le cadre de la fiscalité conventionnelle, elle est à l'origine de zones d'ombre qui sont autant d'opportunités laissées aux acteurs privés.

Victime, les Etats ont observé leurs champions économiques s'engouffrer dans les failles, parfois jusqu'à y disparaître, au moyen de l'une ou l'autre CPDI, dans une quelconque juridiction attractive.

Nous nous sommes accordé à déclarer cette pratique néfaste. Elle constitue une entrave au libéralisme en rompant la relativité des conventions et une atteinte à la cohésion sociale en reportant la charge fiscale sur d'autres contribuables. Pour ces deux raisons, nous avons entériné les ambitions portées par les mesures de lutte entreprises par les Etats et les organisations internationales.

Toutefois, l'analyse que nous avons portée sur la levée de bouclier de ces acteurs institutionnels tend à mettre en doute l'efficacité de ces efforts. Malgré l'incubation de mesures anti-abus sans-cesse plus élaborée, nous voyons dans le particularisme du réseau de CPDI une source inépuisable d'artifices mettant en échec ces mesures. Les efforts se poursuivent à l'heure actuelle avec l'adoption en 2017 du plan BEPS de l'OCDE portant en étendard l'ambition d'annihiler toutes possibilités de 'Treaty Shopping'.

Le point d'orgue du problème posé par le 'Treaty Shopping' se localise dans les différences des systèmes fiscaux nationaux, les particularités des CPDI, et l'interprétation des administrations de ces dernières. Tant que ces trois difficultés ne seront pas maîtrisées en même temps, ces pratiques subsisteront. Ainsi, l'approche actuelle de l'OCDE ne peut aboutir.

Notre contribution met en lumière la position de Sisyphe incarné par l'action de l'OCDE. L'outil multilatéral en fer de lance de l'approche de l'OCDE en est sa plus grande faiblesse. Pour espérer fédérer les Etats autour de lui, cet outil s'est ouvert aux subtilités et aux particularités des Etats signataires. En autorisant chaque acte d'adhésion à être le reflet de l'idéologie économique des Etats, le projet BEPS s'est ainsi paré du même manteau d'Arlequin que le réseau CPDI le précédant. Ainsi, si le 'Treaty Shopping' ne vit qu'au travers du particularisme de ce réseau, un outil, qui n'en est que le décalque, ne peut mettre fin à ce type de planification. En voulant réduire à néant les pratiques de 'Treaty Shopping', mais à défaut de parvenir à cibler les causes réelles de la pratique, l'action de l'OCDE s'est déplacée vers le traitement des conséquences, en reprenant malgré elle les causes de sa présence en son sein.

Nous affirmons que l'action de l'OCDE est enclavée dans un paradoxe causé par son absence de légitimité : sur un premier versant, l'annihilation des mécanismes de 'Treaty Shopping' n'est possible que si l'action est parfaitement uniformisée ; sur l'autre versant, la représentation limitée de l'OCDE et la vision orientée de l'économie qu'elle porte ne peuvent se prêter à un rôle de législateur mondial.

Signifions-nous que l'entreprise de l'OCDE est vouée à l'échec ? Nous sommes plus nuancé et soulignons que le projet BEPS offre une avancée notable en terme de lutte anti-abus. En effet, même si les effets de ces progrès ne peuvent être que temporaire le temps que les acteurs privés s'en accommodent et empruntent une autre voie laissée ouverte par ailleurs. Les efforts de l'OCDE sont louables et tendent vers la bonne direction. Toutefois, il y aura des pratiques de 'Treaty Shopping' tant qu'il y aura du particularisme. Dès lors que chaque subtilité d'une juridiction est une opportunité de planification fiscale agressive, la seule solution est l'uniformité.

Cependant, ce constat ne serait que regrettable si nous ne comptions la présence des autres contribuables situés au centre du conflit et subissant les effets collatéraux des mesures anti-abus : témoins au travers des médias de l'incapacité des Etats à contenir les manœuvres frauduleuses, et victimes d'un durcissement des lois fiscales. Hébertés, les contribuables, victimes et témoins, s'éloignent de l'union collective. L'effet devient plus ardu à supporter encore lorsque pour parvenir à mettre en place ces mesures, des principes constitutionnels en viennent à être mis sous silence.

Nous chiffrons le prix de l'action de l'OCDE en deux éléments. Dans l'ordre national belge, nous voyons dans le projet BEPS une atteinte à la Constitution et un principe de légalité de l'impôt foulé. Dans l'ordre juridique européen, nous constatons que l'insécurité juridique, et l'arbitraire administratif engendré par les mesures anti-abus constituent des restrictions au marché intérieur.

Nous ajoutons que la mise en place de ces mesures anti-abus manque cruellement de pédagogie. Le *modus operandi* de ces mesures place les Etats en position de répression, dans le rôle vengeur d'un affront fait au pouvoir fiscal et à travers lui, au pouvoir souverain. Pourtant, le rôle attribué à l'Etat par les

criminalistes devrait être également valable en matière fiscale : l'Etat « ne doit pas punir pour se venger ; [Il] doit corriger pour améliorer ». ⁴⁶³ Nous critiquons ainsi le sous-texte de l'approche suivie : La sanction étatique des acteurs privés qui s'adapte à la situation concurrentielle selon des règles qui leurs ont été dictées par une doctrine portée par les Etats mêmes.

La fin définitive du 'Treaty Shopping' ne viendra que de l'uniformité, et cette uniformité ne peut venir que d'un organe ayant l'autorité et le soutien pour l'imposer. L'ONU paraît le seul acteur indiqué dans cette voie, à condition de revoir le fonctionnement du comité fiscal. Toutefois, nous prétendons que même l'action coordonnée de l'ONU et l'OCDE ne pourrait aboutir dans l'état actuel de la vision de souveraineté qui, dans une volonté anachronique, tente de maintenir au plus près le pouvoir d'imposition de l'Etat. Si cette vision était possible jusqu'au XIX^{ème} siècle, nous affirmons qu'elle est inadaptée au contexte de globalisation économique du XXI^{ème} siècle.

Nous ajoutons que l'Union européenne a un rôle parallèle à jouer, similaire à celui qu'elle a tenu dans d'autres domaines, d'une incitation à l'émule. Nous voyons dans les récents développements entrepris par la Commission européenne les bases d'une solution durable. Le projet ACCIS dispose des clés permettant de supprimer un large pan des particularismes fiscaux européens. Si la version actuelle de la proposition ne nous convainc pas totalement, en ce qu'il manque au projet un organe unique en son centre pour uniformiser l'application d'un projet aussi ambitieux, ainsi qu'un moyen d'éviter que la concurrence fiscale ne se déporte simplement sur les taux, il n'en demeure pas moins qu'une partie de la solution viendra de cet horizon.

Une approche coordonnée de l'ONU et de l'OCDE cumulée au projet européen ACCIS permettraient de leur union de réduire à néant suffisamment de particularismes fiscaux pour que les manœuvres de 'Treaty Shopping' perdent définitivement le combustible nécessaire à leur mise en œuvre.

En guise d'ultime conclusion, nous affirmons que l'avenir posera tôt ou tard son jugement sur le comportement des acteurs. Nous incitons les acteurs étatiques à chercher, non pas à étendre la portée des mesures anti-abus pour rattraper des contribuables déviants s'éloignant sans cesse davantage, mais plutôt de rétablir l'attractivité de la cohésion sociale, de rétablir un climat fiscal fédérateur et une obligation de contribution à l'effort collectif qui soit davantage que simplement formelle.

⁴⁶³ V. Hugo, *Le dernier jour d'un condamné*, Paris, éd. de L'imprimerie Nationale, 1989, p.32.

Annexe :

Annexe 1 : Code de l'impôt sur les revenus de 1992

Art. 344, §1^{er} CIR 1992, nous soulignons : «§ 1er. 1[N'est pas opposable à l'administration, **l'acte juridique** ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même **opération** lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de **circonstances objectives**, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:

*1° une opération par laquelle il se place en **violation des objectifs d'une disposition** du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition; ou*

*2° une opération par laquelle il prétend à un **avantage** fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait **contraire aux objectifs** de cette disposition et dont le **but essentiel est l'obtention de cet avantage**. Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques **se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus**.*

*Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, **la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi**, comme si l'abus n'avait pas eu lieu »⁴⁶⁴*

⁴⁶⁴ Nous soulignons.

Bibliographie

1. Législation

a. Législation internationale

i) *Hard Law*

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 et sa Note explicative, signées à Paris le 24 novembre 2016, approuvée par la loi du 7 avril 2019, *M.B.*, 18 juillet 2019, p. 71811.

Convention entre le Royaume de Belgique et la République hellénique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Athènes le 25 mai 2004, approuvée par une loi du 22 septembre 2005, *M.B.*, 2 février 2006, p. 5703.

Convention entre le Royaume de Belgique et la Région administrative spéciale de Hong Kong de la République populaire de Chine tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole, signés à Hong Kong le 10 décembre 2003, approuvés par la loi du 13 septembre 2004, *M.B.*, 10 novembre 2004, p. 75662.

Convention entre le Royaume de Belgique et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Berne le 28 août 1978, approuvée par la loi du 2 septembre 1980, *M.B.*, 14 octobre 1980, p. 11818.

Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964, approuvée par une loi du 14 avril 1965, *M.B.*, 26 juin 1965, p. 7613.

ii) *Soft Law*

OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2003*, Editions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr (consulté le 23 juillet 2019).

OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr> (consulté le 6 août 2019).

OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, Editions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr (consulté le 23 juillet 2019).

OCDE, *Note d'information – Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS*, préc. Annexe 1, mars 2016, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf> (consulté le 06 août 2019), pp. 3-10.

OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr> (consulté le 26 juillet 2019).

OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264278813-fr> (consulté le 26 juillet 2019).

OCDE, *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées, Action 3 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/23132639> (consulté le 26 juillet 2019).

OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695> (consulté le 21 juillet 2019).

OCDE, *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282711-fr>, (consulté le 3 août).

OCDE, *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/23132639> (consulté le 6 août 2019).

ONU, *Model Double Taxation between Developed and Developing Countries: 2017, Economic & Social Affairs*, Editions United Nations, New York, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (consulté le 24 juillet 2019).

Organisation Internationale de Normalisation (ISO), *Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale*, ISO 26000:2010, ISO/TBMG, 2010-2011 <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:26000:ed-1:v1:fr> (consulté le 23 juin 2019).

b. Législation européenne

i) Droit primaire

Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007, approuvé par la loi du 19 juin 2008, M.B., 19 février 2009, p. 15048.

Version consolidée du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, adopté par le traité de Lisbonne signé le 13 décembre 2007, J.O., n° C 326 du 26 octobre 2012, p. 0001.

ii) Droit dérivé

Directive (UE) 2017/1852 du conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, J.O., L 265 (14 octobre 2017), pp. 1-14.

Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2016) 685 Final (25 octobre 2016), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_fr.pdf (consulté le 26 juillet 2019).

Décision 2017/1283 de la Commission du 30 août 2016 concernant l'aide d'Etat SA.38373 (2014/C) octroyée par l'Irlande en faveur d'Apple, *J.O.*, L 87 (19 juillet 2017), pp. 1-110.

Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.*, L 193 (19 juillet 2016), pp. 1-14.

Recommandation 2016/136 de la Commission du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, *J.O.*, L 25 (2 février 2016), pp. 67-68.

Directive 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *J.O.*, L 21 (28 janvier 2015), pp. 1-3.

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.*, L 345/8 (29 décembre 2011), pp. 8-16.

Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *J.O.*, L 310 (25/11/2009), pp. 34-46.

Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions sur la responsabilité sociales des entreprises : une nouvelle stratégie de l'U.E. pour la période 2011-2014, COM(2011) 681 final (25 octobre 2011), <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:FR:PDF> (consulté le 26 juillet 2019).

c. Législation belge

i) Normes à valeur législative

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, p. 47285.

Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019, p. 33239.

Décret du 24 avril 2014 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle des services administratifs de la Commission communautaire française et des organismes administratifs publics qui en dépendent, *M.B.*, 13 février 2015, p. 12447.

Ordonnance du 20 décembre 2013 portant sur l'approbation de l'Accord de coopération du 29 novembre 2013 entre l'Etat fédéral, les Communautés, les Régions et les Commissions communautaires relatif à la mise en œuvre de l'article 3, § 1er, du Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire et adoptant des dispositions régionales en matière budgétaire, adaptées à certaines dispositions dudit Accord, *M.B.*, 16 janvier 2001, p. 3048.

Loi du 16 juillet 2004 portant le Code de droit international privé, *M.B.*, 27 juillet 2004, p. 57344.

Loi du 14 décembre 1972 portant approbation de la Convention entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et du Protocole final, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, *M.B.*, 27 janvier 1973, p. 1077.

Loi du 7 avril 2019 portant assentiment à 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 et à la Note explicative, faites à Paris le 24 novembre 2016, *M.B.*, 18 juillet 2019, p. 71929.

ii) Normes à valeur infra-législative

Circulaire 2018/C/27 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales, www.fisconetplus.be (consulté pour la dernière fois le 28 juillet 2019)

d. Législation étrangère

Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, *J.O.R.F.*, 23 mai 2019, <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/5/22/ECOT1810669L/jo/texte> (consulté le 28 juillet 2019).

2. Jurisprudence

a) Jurisprudence internationale

Cour permanente d'Arbitrage, *États-Unis contre Pays-Bas*, 4 avril 1928, sentence arbitrale, p. 7, in <http://www.pca-cpa.org>.

ij) Jurisprudence européenne

C.J.U.E., arrêt *Commission européenne contre Grand-duché du Luxembourg*, 24 mai 2011, aff. C-51/08, *Rec. C.J.U.E.*, 2011, p. I-4231.

C.J.U.E., arrêt *Columbus Container Services BVBA & Co. contre Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, 6 décembre 2017, aff. C-298/05, www.curia.europa.eu (consulté le 22 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Polbud contre Wykonawstosp. z o.o.*, 25 octobre 2017, aff. C-106/16, www.curia.europa.eu (consulté le 25 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Eqiom SAS et Enka SA contre Ministre des Finances et des Comptes publics*, 7 septembre 2017, aff. C-6/16, www.curia.europa.eu (consulté le 22 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, 12 septembre 2016, aff. C-196/04, www.curia.europa.eu (consulté le 21 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2016, aff. C-255/02, www.curia.europa.eu (consulté le 22 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA contre Etat belge*, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, www.curia.europa.eu (consulté le 21 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contre Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, 10 novembre 2011, aff. C-126/10, www.curia.europa.eu (consulté le 21 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet*, 5 juillet 2007, aff. C-321/05, www.curia.europa.eu (consulté le 21 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Planzer Luxembourg Sàrl contre Bundeszentralamt für Steuern*, 28 juin 2007, aff. C-73/06, www.curia.europa.eu (consulté le 28 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Eurofood IFSC Ltd*, 2 mai 2006, aff. C-341/04, www.curia.europa.eu (consulté le 28 juillet 2019).

CJEU, arrêt *D. contre Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, 5 juillet 2005, aff. C-376/03, www.curia.europa.eu (consulté le 28 juillet 2019).

T.P.I.C.E., arrêt *Salzgitter contre Commission des Communautés européennes*, 1 juillet 2004, aff. T-308/00, www.curia.europa.eu (consulté le 30 juillet 2019).

C.J.U.E., arrêt *Perfilli*, 1er février 1996, aff. C-177/94, www.curia.europa.eu (consulté le 30 juillet 2019).

CJCE, arrêt *Banco Exterior de España contre Ayuntamiento de Valencia*, 15 mars 1994, aff. C-387/92, www.curia.europa.eu (consulté le 30 juillet 2019).

C.J.C.E., arrêt *Höfner et Elser contre Macroton*, 23 avril 1991, aff. C-41/90, *Rec. C.J.C.E.*, 1991, p. I-2010.

C.J.C.E., arrêt *Flaminio Costa contre Ente Nazionale per l'Energia Elettrica*, 15 juillet 1964, aff. C-6/64, <http://www.curia.europa.eu> (consulté le 29 juillet 2019).

C.J.C.E., arrêt *Mannesmann AG contre Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier*, 19 juillet 1962, aff. 19/61, *Rec. C.J.C.E.*, 1962, p. 00675.

C.J.C.E., arrêt *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contre Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier*, 23 février 1961, aff. 30/59, www.curia.europa.eu (consulté le 30 juillet 2019).

ii) Jurisprudence belge

C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, *M.B.*, 2 janvier 2014, p. 14.

C. Const., 13 janvier 1994, n° 1/1994, www.const-court.be, 12 décembre 2011, (consulté le 30 juillet)

Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, n°2003/181.

Cass., 27 mai 1971, *Pas.*, 1971, p.886

Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p.108.

Au Vieux Saint-Martin, Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, 849.

Cass., 19 octobre 1965, pas., 1966, I, 231

Brussel, 23 november 2017, 2014/AF/271, *Fisc. Koer.*, 2018/4, pp. 853-858.

iii) *Jurisprudence étrangère*

Aiken industries, INC. v. Commissioner of internal revenue, 56 T.C. 925 (1971), <https://www.leagle.com/decision/197198156brtc9251912>, (consulté le 24 juillet).

Controller of the Treasury of Maryland v. Wynne, 575 U.S., 2015, 18 mai 2015, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/575/13-485/>, (consulté le 24 juillet).

South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S., 2018, 21 juin 2018 <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/585/17-494/>, (consulté le 24 juillet).

Conseil d'Etat, plén. Fisc., 25 octobre 2017, requête n° 396954, <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2017-10-25/396954>, (consulté le 24 juillet).

3. Doctrine

a) Monographies

AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W., *Source versus Residence in International Tax Law*, Vienna, Linde, 2005, p.19.

ARNOLD, B., *International Tax Primer*, 3rd éd., Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, pp. 15, 135-169.

BECKER, H.; WURM, F. J., *Treaty shopping : an emerging tax issue and its present status in various countries*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 1988, p. 1 – 4.

B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 3^{ème} éd., Paris, fiscalité Presse Universitaire de France, 2010, p. 340.

JOGARAJAN, S., *Double Taxation and the League of Nations*, Cambridge, Cambridge university press, 2018, p. 8.

KALLERGIS, A., *La Compétence Fiscale*, Thèse, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 175, Paris, Dalloz, 2018, pp. 5-28, 271-276, 604-649, 736-737.

LANG, M., *Avoidance of Double Non-Taxation*, Vienna, Linde, 2003, p. 5.

LANG, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2^{ème} éd., Vienna, Linde verlag, 2013, pp. 15-35.

MALHERBE, J., *Droit Fiscal International*, Bruxelles, Larcier, 1994, p. 311.

MILLER, A. et OATS, L., *Principles of International Taxation*, 5th ed., Scotland, Bloomsbury Professional, 2016, pp. 30-96 et 192-193.

MUSGRAVE, R., *The Theory of Public Finance, A study in Public Economy*, New York, McGraw-Hill book company, 1959, pp. 6 – 22.

DE SECONDAT DE MONTESQUIEU, C., *de l'esprit des lois*, Paris, Edition Gallimard, 1995, Livre XIII, ch. 1.

PAILLIET, J.B., *Manuel de droit civil*, 9^{ème} éd., Bruxelles, Librairie de jurisprudence de H. Tarlier, 1833, p. i.

PANAYI, C., *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European community*, vol. 15, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international, 2007, pp. 1-15.

SCHWARZ, J., *Schwarz on tax treaties*, 4^{ème} éd., London, Kluwer, 2015, p. 418-419.

SELIGMAN E., *Essays in Taxation*, New York, Macmillan, 1895, pp. 7 à 9; p. 95.

X., *Tiberghien : Manuel de droit fiscal*, vol. 1 et 2, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2015, pp. 24, 2046 – 2050.

b) Périodiques

ABATE, G., « Le projet BEPS et le concept de substance », *R.E.I.D.F.*, 2016/4, pp. 421-428.

AERTGEERTS, T., et DEMEYERE, N., « La nouvelle convention fiscale avec le Japon tient compte des rapports BEPS », *Le Fiscologue*, 2017, pp. 2 – 5.

ARNOLD, B., « Introduction aux conventions fiscales », p. 5, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Fr.pdf, consulté pour la dernière fois le 30 juillet 2019.

BODSON, B. et TRAVERSA, E., « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *C.D.E.*, 2018/1, pp. 177- 203.

DE BROE L., « Directives UE et traités fiscaux : regard différent sur une difficile jointure », *Le Fiscologue*, 2017, pp. 3 – 5.

BROKELIND, C., « La protection des bases d'imposition dans le droit de l'Union européenne : tendances actuelles », *Rev. Aff. Eur.*, 2018/4, pp. 600 - 610.

YELLES CHAOUCHE, N., « Le développement par l'OCDE d'un droit fiscal international de type soft law », *R.E.I.D.F.*, 2019/2, pp. 242-243.

CLAES, E. et VANDAELE, A., « L'effet direct des traités internationaux. Une analyse en droit positif et en théorie du droit axée sur les droits de l'homme », *R.B.D.I.*, 2001/2, pp. 415 et s.

COPPENS, P., « Le dangereux mariage de la moralité et du droit en fiscalité », *Sem. Fisc.*, 2018/29, pp. 1-2.

CORNU, L., « L'abus de droit en droit fiscal suisse : la théorie de l'évasion fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2018/4, pp. 512 et 523.

VERONIKA, D. et KREVER, R. "Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study." *African Journal of International and Comparative Law*, 2014, pp. 1-21.

DELAUNAY, B., « Les entraves fiscales au sein des groupes de sociétés », *Rev. Aff. Eur.*, 2007-2008/1, p. 58.

DELAUNAY, B., « L'arbitrage dans la convention multilatérale BEPS », *R.E.I.D.F.*, 2017/4, p. 390.

DESFOSSÉS, A.-T., « Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) : analyse du projet OCDE », *R.G.C.F.*, 2016, pp.456-464.

EWBANK DE WESPIN, H., « Le principe de la liberté de choix de la voie la moins imposée et le nouveau dispositif anti-abus », *J.L.M.B.*, 2013/1, p. 47.

FALLON, M., « L'attractivité internationale comme moteur des projets de loi sur la BIBC et sur le futur Code des sociétés et associations au regard du droit international privé », *R.D.C.-T.B.H.*, 2019/1, p. 38.

FLOSS, S., « Non-ingérence et égalité des Etats : des principes indépendants des concepts de souveraineté », *R.B.D.I.*, 2014/2, p. 457.

HAUTFENNE, P., « La disposition générale anti-abus dans la directive ATAD », *Sem. Fisc.*, 2018/3, p. 3

HENKES, A., « « Le droit fiscal est d'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation - Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique - 1er septembre 2016 », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 286.

HERBAIN, C., «La coopération horizontale », *R.E.I.D.F.*, 2018/1, p. 129.

ISENBAERT, M., « Actualiteiten Hof van Justitie Directe belastingen – Hof van Justitie, 12 september 2006, zaak C-196/04 Cadbury Schweppes plc», *T.F.R.*, 2006/17, p. 825.

KALONJI, M., « La clause de limitation des avantages du Plan BEPS de l'OCDE et sa perspective en droits suisse et belge », *R.E.I.D.F.*, 2019/2, pp. 228-231.

LEROY M., L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ?, *R.E.I.D.F.*, 2016/4, 2017, pp. 516-528.

MALHERBE, J., « Taxation, the state and society. The fiscal sociology of interventionist democracy », *R.G.C.F.*, 2011/4, pp. 355- 357.

MALHERBE, J. et STEFANESCU, T., « Les propositions de directives européennes sur l'assiette commune et l'assiette commune consolidée de l'impôt des sociétés », *J.D.F.*, 2016/11-12, pp. 321-332.

MOUTARLIER, V., « Les initiatives en matière d'impôt sur les sociétés présentées à l'automne 2016 », *Obs. Bxl.*, 2017/3, pp. 10-14.

PANIS, W., « Misbruik en BTW De strijd tegen normconform maar abnormaal handelen », *T.F.R.*, 2007/19, pp. 951-961.

PANIS, W., « Algemene anti-ontwijkingmaatregelen en toepassingsgebied – Algemene antimisbruikbepaling en andere regels Belgisch rapport n.a.v. het 72 ste IFA-congres te Seoul, Zuid-Korea (2-6 september 2018) (Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules) », *T.F.R.*, 2019/11, pp. 551- 558.

PHILIPPE, D., « De zaak Belgacom: wanneer de staat proeft van de charmes van de Luxemburgse fiscaliteit », *Fisc. Week.*, 2018/21, p. 2.

PIROTTE, N., « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *R.G.C.F.*, 2018/4-5, pp. 316-329.

SEUTIN, P., « La charge de la preuve dans l'application des conventions préventives de la double imposition (particulièrement dans le cadre de l'article 15 du modèle de convention préventive de la double imposition) », *R.G.C.F.*, 2011/3, p. 195.

STANKIEWICZ, L., « L'activité fiscale des organisations internationales », *R.E.I.D.F.*, 2015/2, p. 305.

STANKIEWICZ, L., « L'activité fiscale des organisations internationales », *R.E.I.D.F.*, 2018/4, p. 555-564.

SID AHMED, K., « La relance du projet ACCIS par la Commission européenne », *R.E.I.D.F.*, 2017/2, pp. 196- 197.

SID AHMED, K. et SADOWSKY, M., « Arbitrage et fiscalité - Présentation du dossier », *R.E.I.D.F.*, 2017/4, pp. 347-350.

TRAVERSA, E. et POSSOZ, M., « L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur : réflexions sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne », *Rev. Aff. Eur.*, 2018/4, pp. 619-620.

VAN DER MAST, A. et BAMMENS, N., « Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag », *T.F.R.*, 2018/11, pp. 550- 553.

VERHAEGHE, P., « L'établissement stable numérique : admis entre États aux États-Unis depuis l'arrêt du 21 juin 2018 de la Cour suprême des États-Unis dans l'affaire de l'État de Dakota du Sud contre Wayfair Inc. Et en Europe ? », *R.G.C.F.*, 2019/2, pp. 92-95.

WAGNER, R., et WARREN E., « Wagner's Law, Fiscal Institutions, and the Growth of Government », *National Tax Journal*, 1977, p. 61.

c) Contributions dans un ouvrage collectif

BAMMENS, N. et HENNEAUX F., « National report : Belgium », in *Corporate Tax Residence And Mobility* (sous dir. E. TRAVERSA), EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam , IBFD, 2018, p.193-207.

BERTHET, K. (dir.), « Chapitre 2. - La difficile coopération des États de l'Union européenne dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable » in *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2015, pp. 61-62.

BERTHET, K. (dir.), « § 1. - Les négociations bilatérales » in *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2015, pp. 2, et 160-164.

BOIGELOT, E., « Actions BEPS : chronique d'une mort annoncée du chalandage fiscal international ? », in *Mélanges Pascal Minne* (sous la dir. de S. DOUÉNIAS, Bruxelles, Bruylant, 2016, pp. 109-122.

BROSENS, L., « Afdeling 1 - Een algemeen overzicht in de OESO-landen » in *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2018, p. 200 à 205.

BROSENS, L., « Afdeling 3 - Inwoner ingevolge de nationale wetgeving van een verdragsluitende staat » in *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2018, pp. 392 - 395.

COLLON, F., « 4 - L'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés : une nouvelle étape vers l'harmonisation de la fiscalité européenne ? » in *Droit des groupes de sociétés*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, pp. 151-180.

DAGAN, T., «The future of corporate residency», in *Corporate Tax Residence And Mobility* (sous dir. E. TRAVERSA), EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 141.

DAVOULT, N., « Collaboration entre fiscalistes et comptables internationaux : faisons un rêve » in *Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Louit*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 69.

DEGÉE, J.-M., « IV. - Aspects de droit fiscal » in *Les joint ventures*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 222-223.

DE PAGE, P., « III. - Questions particulières relatives à la détermination de la résidence fiscale dans le contexte des conventions franco-belges » in *Ingénierie patrimoniale*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, p. 262

DE PIETRO C., «Taxpayers' Mobility in the Context of Tax Treaty Law: The Need for a Renewed Balance between Favours the Movement of Persons and Tackling Treaty Abuse », in *Corporate Tax Residence And Mobility* (sous dir. de E. TRAVERSA), EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 78-90.

DOCULO, C., « Lire une convention fiscale après le « BEPS » », in *La fiscalité et la comptabilité racontées aux juristes* (sous la dir. de D. GARABEDIAN), Bruxelles, Éditions Larcier, 2018, pp. 55- 65.

DOCULO, C., « L'ambition de l'Union européenne d'introduire des règles anti-abus dans les lois disparates de ses États membres » in *Mélanges Pascal Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 232-258.

ENGEL, L., et LEBAS, É., « 63 - L'éthique financière et fiscale, entre oxymore et croissance soutenable » in *Droit bancaire et financier au Luxembourg 2014*, Vol. 6, Bruxelles, Éditions Larcier, 2014, pp. 2823-2837.

GOSALBO BONO, R., « Les différentes définitions de la souveraineté » in *A Man for All Treaties*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 235

HUYLEBROUCK, C., « Mise en Perspective de la notion de "résidence" en droit fiscal international », in *Fiscalité Internationale en Belgique*, (sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE), Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 7-31.

IONESCU, R.-N., « Chapitre IV - L'abus de droit et la fiscalité directe » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 137.

IONESCU, R.-N., « Section III. - La construction de la théorie de l'abus de droit en droit de l'Union » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 440.

ISMER, R., «History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A comparative Approach», in *Corporate Tax Residence And Mobility*, (sous dir. E. Traversa) , EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam, IBFD, 2018, p.46-71.

KREVER, R., « Chapter 1 : General Report: GAARs », in *GAARs – A Key Element of Tax Systems in The Post-BEPS World*, coll. European and International Tax Law and Policy Series, Amsterdam, IBFD, 2016, p.16

LELEU, Y.-H., « Sous-section 6. - Les sociétés et les groupements » in *Chroniques notariales*, vol. 59, Bruxelles, Éditions Larcier, 2014, p. 552.

MAITROT DE LA MOTTE, A., « Introduction » in *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 9.

MAITROT DE LA MOTTE, A., « Section 2. - Les conventions fiscales internationales destinées à éliminer les doubles impositions » in *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 614.

MAITROT DE LA MOTTE, A., « Chapitre 1. - La concurrence fiscale dans la jurisprudence de la Cour de justice » in *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2016, p. 293-311.

MALHERBE, P., « Chapitre 4 - Répartition du pouvoir d'imposer » in *Éléments de droit fiscal international*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 59-95.

MALHERBE, P. "Quelques réflexions sur l'abus fiscal international" in *fiscalité des entreprises –Questions d'actualité*, Bruxelles, Editions Larcier, 2015, pp. 223-229.

MAURY, S., « Les missions essentielles de l'Etat » in *Les politiques publiques*, Paris, La documentation française, 2018, p.9-15.

MARCHESSOU, P., TRESCHER, B., « Chapitre 3. - Le développement du droit fiscal international » in *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 36-59.

MARPILLAT, C., « Section 3 - Vers une « déterritorialisation » du droit fiscal : une solution pérenne face à l'économie numérique » in *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2018, pp. 81-85.

NAVEZ, E.-J., « Chapitre I - L'ancrage national de la réglementation et ses applications » in *La fiscalité des successions et des donations internationales en droit comparé*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 78.

ORSONI, G., « Pierre Bourdieu, analyste inattendu de la construction d'un état fiscal » in *Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Louit*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 169-179.

PAPADAMAKI, I., « Introduction » in *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 56.

PAPADAMAKI, I., « Section II. - La neutralisation de la concurrence fiscale entre États » in *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 361-365.

TIRARD, J.-M., « Stratégie fiscale et propriété intellectuelle dans une économie mondialisée » in *Stratégies internationales et propriété intellectuelle*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019, pp. 336- 348.

SADOWSKY, M., « Section 1 - Le principe d'égalité de traitement » in *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, p. 56 et s.

SCHAFFNER, J., « C. - Clause de la nation la plus favorisée » in *Droit fiscal international*, Windhof, Larcier Luxembourg, 2013, p. 771 – 772.

SCHAFFNER, J., « 3. - Les dispositions anti-abus dans un contexte conventionnel » in *Droit fiscal international*, Windhof, Larcier Luxembourg, 2013, p. 990.

STANKIEWICZ, L., « Chapitre 4. - Concurrence fiscale entre états fédérés des États-Unis. Cas de l'impôt sur les sociétés » in *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2016, pp. 369-371

TRAVERSA, E.,(dir.), *Corporate Tax Residence And Mobility*, Amsterdam, EATLP Annual Congress Lodz, IBFD, 2018, pp. 8-35.

TRAVERSA, E., POSSOZ, M., « Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale » in *Fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2015, p. 186-191.

TRAVERSA, E., VINTRAS, B., « La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites » in *Fiscalité internationale en Belgique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, p. 282-301.

VANWELKENHUYZEN, T., « La notion d'établissement stable a-t-elle encore un avenir ? » in *Mélanges Pascal Minne, Bruxelles, Bruylant*, 2016, p. 413-437.

WALHIN, J.-F., « 12.13. - La loi des 80-20 » in *La réassurance*, Bruxelles, Larcier Business, 2012, p. 234.

4. Autres

ANDERSEN, H.C., « Les habits neufs de l'empereur » in *Contes*, Paris, L.G.F., 1987, p. 46.

Commission de l'Union européenne, *EU and Mercosur reach agreement on trade*, Communiqué de presse, 28 juin 2019, Bruxelles, http://trade.ec.europa.eu/doclib/press/index.cfm?id=2039&utm_source=dlvr.it&utm_medium=facebook (consulté le 31 août 2019).

DE LA FONTAINE, J., « La Vieille & les deux Servantes » in *Fables, premier recueil : livres iv, v, vi*, Paris, Chez C. BARBIN et D. THIERRY, 1678, p. 112-115.

DESEYN, R., « Question et réponse écrite n°54-360 : La position de la Belgique au sujet de l'ACCIS », *Ch. Repr.*, 29 juin 2015, www.lachambre.be (consulté le 30 avril 2019).

Eurostat, *Key Figures on European Business – with a special feature on the recession*, Eurostat Pocketbooks, 2010, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents> (consulté le 7 août 2019).

Eurostat, *Commerce international de biens en 2018*, Statistics explained, Communiqué de presse 53/2019, 2019, <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained> (consulté le 22 juillet 2019).

GHESQUIÈRE, F., « Coefficient de Gini », Indicateurs Statistiques, IWEPS, juin 2019, <https://www.iweps.be/indicateur-statistique/coefficient-de-gini/> (consulté le 6 août 2019).

KENNEDY, J.-F., « Address at Rice University on the Nation's Space Effort », 12 septembre 2014, discours à la Rice University de Houston, <https://www.jfklibrary.org/learn/about-jfk/historic-speeches/address-at-rice-university-on-the-nations-space-effort> (consulté le 25 juin 2019).

LECARTE, J., et KOŁODZIEJSKI, M., *Cohésion économique, sociale et territoriale*, Fiche thématique sur l'Union européenne, avril 2019, <http://www.europarl.europa.eu> (consulté le 22 juillet 2019).

R. HENRION, « Proposition de loi concernant l'exercice de l'action publique dans la répression de la fraude fiscale », *S. 266/1 (1979-1980)*, 10 octobre 1979.

LÉGIFRANCE, « Le taux d'imposition sur les sociétés en baisse depuis 20 ans », <https://ocde.delegfrance.org/Le-taux-d-imposition-sur-les-societes-en-baisse-depuis-20-ans>, consulté le 30 juillet 2019).

MICHEL, A., « Google envisage de quitter son paradis des Bermudes », Article de presse, Le Monde, 10 novembre 2014, https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/10/17/google-envisage-de-quitter-les-paradis-fiscaux_4507973_4862750.html (consulté le 3 août 2019).

NIKIÈMA, S. H., *Bonnes pratiques. Définition de l'investisseur*, Institut international du développement durable, Best practices series, 2012, www.iisd.org (consulté le 21 juillet 2019).

NAKAYAMA, K., *Tax policy: designing and drafting a Domestic Law to Implement a Tax Treaty*, Washington, IMF Technical Notes and Manuals, 2011, p. 8, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2011/tnm1101.pdf> (consulté le 8 août 2019).

OCDE, « Notre rayonnement mondial », <http://www.oecd.org/fr/apropos/membres-et-partenaires/> (consulté le 30 juillet 2019).

OCDE, « Signataires et Parties à 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 », <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf>, (consulté le 30 juillet 2019).

SPF Finances, Décision anticipée n° 2017.669 du 14 novembre 2017, www.fisconetplus.be (consulté le 14 mai 2019).

SPF Finances, Décision anticipée n° 2018.0756 du 13 novembre 2018, www.fisconetplus.be (consulté le 14 mai 2019).

SPF Finances, Décision anticipée n° 2018.0961 du 11 décembre 2018, www.fisconetplus.be (consulté le 14 mai 2019).

X., « En 2016, 221 milliards se sont envolés de Belgique vers des paradis fiscaux », Article de presse, Le Soir, 14 août 2017, <https://www.lesoir.be/109141/article/2017-08-14/en-2016-221-milliards-se-sont-envoles-de-belgique-vers-des-paradis-fiscaux> (consulté le 30 juillet 2019).

