

1.3.1.4.2. Point de vue des CORNU et PONCE

- 117 CORNU²¹⁷ et PONCE²¹⁸ ont apporté une pierre importante à l'édifice dans la construction d'une notion cohérente de la théorie de la réalité économique en droit fiscal suisse, particulièrement en ce qui concerne l'interprétation économique.
- 118 En effet, dans sa thèse doctorale consacrée à l'analyse de la théorie de l'évasion fiscale et de la notion d'interprétation économique en droit interne suisse, CORNU estime que les critiques formulées à l'encontre de la théorie de la réalité économique et son application en droit fiscal ne sont pas fondées, dans la mesure où cette discipline juridique vise à saisir la situation économique du contribuable dans le but de répartir équitablement les charges fiscales ; ce qui nécessite une appréciation économique de la part de l'autorité fiscale dans l'application de la norme²¹⁹.
- 119 Selon CORNU, l'usage du principe de réalisme économique procède fondamentalement de l'interprétation des normes fiscales dont le concepteur ou rédacteur (législateur) laisse fréquemment à l'administration fiscale une possibilité de prendre en compte les circonstances économiques²²⁰. Cette auteure estime, par ailleurs, qu'en dehors de cette configuration précise de l'interprétation des normes fiscales, la théorie sous revue implique aussi une démarche de lutte contre les pratiques fiscales abusives, notamment l'évasion fiscale. En effet, cette dernière justifie une « imposition du contribuable non pas sur la forme qu'il a choisie dans le but d'éluder l'impôt, mais sur l'état de fait économique véritablement réalisé »²²¹. Selon l'auteure, la théorie de la réalité économique est donc une variable bivalente qui implique concrètement une alternance lors de son application : d'une part, l'interprétation économique des normes fiscales (« *wirtschaftliche Betrachtungsweise* » en allemand) et, d'autre part, la correction des normes fiscales dans la dynamique de lutte contre l'évasion fiscale (« *Steuerumgehung* » en allemand)^{222/223}. Néanmoins, il ne peut y avoir cumul de ces deux orientations dans le traitement d'un seul et même état de fait (situation). De deux options, l'une seulement devrait être adoptée dans le processus de rattachement de la norme fiscale à l'état de fait en présence²²⁴.
- 120 Par ailleurs, il convient de relever — toujours à la suite de CORNU²²⁵ — que l'importance de l'interprétation économique est indéniable en droit fiscal, compte tenu du foisonnement dans ce domaine des termes économiques imprécis très liés au droit

²¹⁷ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.209 ss

²¹⁸ PONCE, *Évasion fiscale*, p.129 ss

²¹⁹ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.209

²²⁰ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.209

²²¹ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.209

²²² Dans le même sens, voy. GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.2

²²³ Pour plus de détails sur la correction des normes fiscales dans la dynamique de lutte contre l'évasion fiscale, voy. sections 5.1 et 5.2

²²⁴ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.210 et 221 et références citées.

²²⁵ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.223 et références citées. Du même avis, voy. GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.3

commun, en particulier au droit civil. Fondamentalement, l'interprétation économique est une démarche qui, tout en se gardant de franchir les limites imposées par la primauté du droit — garantie par quelques principes constitutionnels (légalité, égalité, etc.) —, tend à privilégier l'esprit sur la lettre de la norme, en tenant compte de la réalité économique du cas d'espèce, pour voir si ce dernier rentre dans le champ d'application d'une norme expressément prévue. De ce fait, l'interprétation économique est une facette de l'interprétation téléologique.

CORNU rattache également l'interprétation économique à l'approche analogique — qui constitue un cas d'application de cette dernière en droit fiscal —, en relevant que « l'interprétation économique habilite l'autorité fiscale à inclure dans le champ d'application de la norme les états de fait économiquement équivalents à celui explicitement mentionné dans la loi »²²⁶. Toutefois, l'auteure fait remarquer qu'à l'instar de la méthode analogique, l'interprétation économique doit être surveillée à la loupe, et elle ne devrait pas être admise si elle a pour finalité, par exemple, de créer de nouvelles charges fiscales qui ne seraient pas en communion avec le contenu même de la norme. Dans pareille hypothèse, l'usage de l'interprétation économique serait illicite²²⁷.

121

Pour sa part, PONCE a marqué le coup de l'interprétation économique dans une contribution consacrée à l'évasion fiscale en droit interne suisse, publiée en 2010 dans la RDAF²²⁸. Cet auteur estime que l'interprétation économique est à solliciter toutes les fois que l'interprétation de la norme permet de conclure que cette norme utilise un concept de nature économique ou un concept tiré du droit civil comme expression d'une opération économique²²⁹. Selon lui, le champ d'application de l'interprétation économique est assez simple : « Lorsqu'une notion tirée du droit civil serait utilisée dans la vie des affaires et réglementée par le droit privé (par exemple intérêts, vente, immeuble), il serait possible de s'écarter de son sens juridique en présence de motifs valables. En revanche, lorsqu'une norme fiscale se référerait à une institution créée par le droit civil (par exemple participation aux acquêts, société anonyme), il n'y aurait pas de place pour s'écarter du sens juridique »²³⁰.

122

1.3.2. Théorie de la réalité économique dans la jurisprudence fiscale suisse, belge et européenne

La théorie de la réalité économique en droit fiscal s'est, au fil des années, épanouie dans le giron des justiciers suisses (1.3.2.1) et européens (1.3.2.3) ; tandis que la

123

²²⁶ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.237

²²⁷ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.237 et références citées.

²²⁸ PONCE, *Évasion fiscale*, p.125 ss

²²⁹ PONCE, *Évasion fiscale*, p.130 et références citées. Dans le même sens, voy. GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.14

²³⁰ PONCE, *Évasion fiscale*, p.134 et références citées.

jurisprudence belge demeure, à ce jour, antithétique à toute possibilité de recourir à l'interprétation économique en vue d'illuminer des situations peu claires en matière fiscale (1.3.2.2).

1.3.2.1. Réalité économique dans la jurisprudence suisse : une forteresse contre les formes juridiques insolites

- 124 Selon la pratique jurisprudentielle suisse, la théorie de la réalité économique a toujours été mise en branle chaque fois que la loi fiscale présente un rattachement économique, permettant à cet effet de prendre spécialement en compte l'élément téléologique²³¹. L'approche économique des faits (« *Wirtschaftliche Betrachtungsweise* » en allemand)²³² a souvent été utilisée comme bouclier contre des situations fiscales habillées sous des formes juridiques inhabituelles, dans le seul but d'obtenir une impressionnante économie d'impôts²³³. Pour illustration, dans un arrêt du 18 mars 1970, dans la cause La Résidence SA contre Commission valaisanne de recours en matière fiscale, le Tribunal fédéral avait admis le principe de la taxation fondée sur la réalité économique, en ces termes :
- 125 « La forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. Sous certaines conditions, l'autorité peut se fonder au contraire sur la réalité économique. Lorsqu'il statue avec pleins pouvoirs, soit en matière de contributions de droit fédéral et de double imposition, le Tribunal fédéral n'admet ce mode de faire que si la forme juridique à laquelle a recouru le contribuable est insolite et n'a été choisie qu'aux fins d'éluder l'impôt. [...] Le fisc ne doit pas toutefois se laisser guider dans son choix uniquement par son propre intérêt. En outre, lorsqu'il se fonde sur la réalité économique, il doit s'y tenir et ne peut, pour la même matière fiscale, se déterminer une fois selon cette réalité et une autre fois selon la forme juridique, à peine de se mettre en contradiction avec lui-même et de violer l'article 4 de la Constitution²³⁴ [...]. Point n'est besoin [...] que le droit fiscal cantonal prévoie expressément la possibilité pour l'autorité fiscale de se fonder sur la réalité économique. [...] »²³⁵.
- 126 Le recours à la théorie de la réalité économique a également été retenu dans le cadre de la taxation des sociétés immobilières sous-capitalisées. En effet, dans l'optique où un rapport minimum entre les fonds propres et la valeur imposable des actifs est exigé à toute société immobilière, le Tribunal fédéral²³⁶ a retenu qu'une société immobilière est censée être normalement capitalisée. Pour ce faire, il doit exister, au moment de la

²³¹ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.252

²³² Le terme « *Wirtschaftliche Betrachtungsweise* » peut être traduit littéralement par « appréciation économique » ou « point de vue économique ». Cf. GIEDRE, *Appréciation économique*, p.246 et références citées.

²³³ CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.4

²³⁴ Il y a lieu de faire remarquer que l'article 4 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874, disposait que « tous les Suisses sont égaux devant la loi. Il n'y a en Suisse ni sujets, ni privilèges 1 de lieu, de naissance, de personnes ou de familles. L'homme et la femme sont égaux en droits. La loi pourvoit à l'égalité, en particulier dans les domaines de la famille, de l'instruction et du travail. Les hommes et les femmes ont droit à un salaire égal pour un travail de valeur égale ». Cette disposition a été reprise à l'article 8 de la Constitution de 1999 déjà citée.

²³⁵ ATF 96 I 115 consid. 1 et références citées. Dans le même sens, Voy. ATF 98 Ib 323 consi.3 d) ; ATF 96 I 118 consid.1 ; ATF 93 I 691 consid.5, ATF 90 I 221 consid.2 ; ATF 96 I 118 consid.1.

²³⁶ ATF 103 Ia 537 consid.3; ATF 102 Ib 151 consid. 5 a).

fondation, une certaine proportion entre les fonds propres et les fonds étrangers. Dès lors, en matière d'impôts cantonaux, le Tribunal fédéral a reconnu qu'une taxation fondée sur la réalité économique et visant à imposer la société d'après sa capacité économique réelle repose sur des motifs sérieux et pertinents. Il a ainsi déclaré conforme à la constitution la règle selon laquelle les fonds propres de la société immobilière doivent atteindre un certain montant par rapport à la valeur comptable des actifs. Ainsi, une taxation cantonale fondée sur la réalité économique peut être admise sur le plan cantonal, même si la société immobilière en cause est « sous-capitalisée », au sens des dispositions régissant l'impôt fédéral direct.

Un autre cas typique dans lequel la théorie de la réalité économique a été cristallisée, est celui de l'impôt anticipé où la notion de fortune d'exploitation, selon l'article 24 al.3 LIA ²³⁷, est considérée par le Tribunal fédéral ²³⁸ comme une notion à contenu économique, de sorte que les autorités fiscales peuvent se laisser guider par des considérations économiques et rechercher si la participation en cause sert directement et exclusivement l'activité de l'établissement stable (constituant ainsi une part du capital d'exploitation et un actif nécessaire à l'exploitation de l'établissement) ou si l'activité de l'établissement stable a contribué pour une part essentielle à l'acquisition des bénéfices de la société dont la participation est en cause. Selon le Tribunal fédéral, cette analyse a pour finalité d'empêcher qu'une entreprise étrangère transfère une participation dans les comptes de sa succursale helvétique, non pas pour des motifs commerciaux, mais plutôt ceux purement fiscaux, notamment le remboursement de l'impôt anticipé.

127

Il existe bien d'autres situations ²³⁹ dans lesquelles le Tribunal fédéral a avalisé le recours par les autorités fiscales à la théorie de la réalité économique pour une application optimale de la loi fiscale. *Grosso modo*, il en ressort que le recours à cette réalité économique, par-dessus la réalité juridique (*substance over form*), n'est possible que lorsque la forme empruntée laisse apparaître, dans le chef du cas d'espèce (situation, opération ou transaction) un caractère biscornu traduisant au-delà de l'apparence régulière une intention d'éluder l'imposition ²⁴⁰.

128

Par ailleurs, le fisc doit s'arc-bouter irrévocablement à l'option d'imposition levée quant à la forme juridique ou la substance économique, soit l'une soit l'autre. En effet, comme

129

²³⁷ Cet alinéa dispose que « les entreprises étrangères qui sont tenues de payer des impôts cantonaux ou communaux sur leurs revenus provenant d'un établissement stable en Suisse, ou sur la fortune d'exploitation de cet établissement, ont droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit du revenu de cette fortune ».

²³⁸ Voy. ATF 142 II 9 consid. 5.3.1 et références citées.

²³⁹ Autre cas illustratif : La société holding détenant la totalité des parts d'une filiale, la réalité économique postule que les deux (société-mère et filiale) soient conjointement imposées comme une seule unité. Voy. ATF 105 Ib 305 consid. 5 et références citées.

²⁴⁰ OBERSON, *Droit fiscal*, p.62 s N.12 ss et références citées.

l'indiquent avec justesse YERSIN/AUBRY²⁴¹, le dualisme dans l'interprétation de la loi est interdit, dans la mesure où l'autorité fiscale ne peut, dans un premier temps, recourir à une interprétation selon le droit privé (forme juridique) et, en second lieu, à une interprétation économique ou substantielle de la même opération, objet de l'imposition²⁴². Dès lors, l'autorité fiscale qui, dans la même affaire, se fonde une fois sur la forme juridique extérieure d'une entreprise et une autre fois sur la réalité économique, porterait atteinte au principe de l'égalité de traitement et se sera rendu coupable d'arbitraire²⁴³.

- 130 Au reste, le Tribunal fédéral²⁴⁴ a stabilobossé le fait que le recours à l'interprétation économique est strictement encadré notamment par le principe de la légalité fiscale en vertu de laquelle le fisc ne peut, sous prétexte de faire échec à un quelconque évitement d'impôt, imposer ce que la loi n'a pas dicté. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne saurait se fonder sur l'interprétation économique dans le but de corriger la loi. Un tel procédé serait constitutif d'un état de fait *extra legem* et donc incompatible avec le principe de la légalité.

1.3.2.2. Jurisprudences « Ines » et « Au vieux Saint Martin » : le rendez-vous manqué de l'émergence d'une théorie de la réalité économique en droit fiscal belge

- 131 De prime abord, il y a lieu de relever qu'en 1985, à la suite d'une question parlementaire²⁴⁵ lui adressée par le Sénateur LAHAYE, le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances belge de l'époque –en l'occurrence FRANS GROOTJANS– s'exprimait en ces termes :
- 132 « Les impôts doivent être établis sur base de la réalité économique ; dès lors, même si le contribuable peut choisir la voie fiscale la plus favorable, il ne suffit pas d'établir la réalité de l'acte dressé, mais il faut, en outre, examiner si la construction mise en place traduit aussi la réalité économique et commerciale qui ne peut cependant consister en une série d'actes, dont le seul but serait de bénéficier d'avantages fiscaux, et par là, d'éluder l'impôt »²⁴⁶.
- 133 Cette assertion –qui a traduit l'enthousiasme de l'administration belge à une reconnaissance de la théorie de la réalité économique en matière fiscale– avait obtenu un accueil favorable dans un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers²⁴⁷ du 2 mars 1978, dans l'affaire « Inès contre l'administration fiscale ». *In facto*, la société déficitaire et moribonde « A.M.T » avait absorbé la société prospère « Inès » et repris la

²⁴¹ YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 53 ad Remarques préliminaires.

²⁴² Voy. ATF 93 I 689 consid.5 ; ATAF 2P.168/1998 du 9 juillet 1999, consid. 4c et 5 ; ATAF 2C_371/2013 du 18 juillet 2014, consid. 3.2.3

²⁴³ Voy. ATF 103 Ia 20 consid. 4 et références citées.

²⁴⁴ Voy. ATF 73 I 75 /76 ; Archives 33, p.207 ; CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.4

²⁴⁵ Q.& R. Parl., Sénat, Sess. Ord. 1984-1985, Question n° 330 du 4 juin 1985 (LAHAYE).

²⁴⁶ Réponse ministérielle à la question de monsieur LAHAYE, Bull. Contr., 1985, p.2007

²⁴⁷ Anvers, 2 mars 1978, Rév., Prat., Soc, 1979, p.312

dénomination et le siège social de cette dernière, dans l'objectif final de déduire les pertes passées de la société absorbante dans des bénéfices futurs à réaliser par la nouvelle société. Le fisc s'opposa à cette déduction des pertes, et l'affaire fut portée devant la Cour d'appel d'Anvers.

Cette dernière fit droit aux postulations de l'administration fiscale, motivant sa décision par l'argumentaire selon lequel²⁴⁸ : certes le contribuable est libre d'opter pour la voie la moins imposée, mais il ne suffit pas que l'option juridique levée par les parties ainsi que l'acceptation par elles des conséquences juridiques soient matérialisées par un acte juridique. Ce dernier doit aussi refléter la réalité économique et commerciale, qui ne doit pas être en discordance avec l'option juridique choisie. Ainsi, selon les Juges d'appel anversoises, le fait pour la société absorbante d'être « morte dans la réalité économique » est juridiquement significatif de son absorption par la société prospère ; et non le contraire. Par conséquent, il n'y avait aucun droit à la déduction des pertes, contrairement à la thèse avancée par la nouvelle société créée. Dans la suite de l'affaire, la société Inès formula un pourvoi devant la Cour de cassation²⁴⁹ qui, par un arrêt du 7 décembre 1979, rejeta le recours et confirma la décision du Juge d'appel, et donc la possibilité d'admission d'une théorie de la réalité économique en droit fiscal belge.

134

Selon la doctrine belge²⁵⁰, cet arrêt « Inès » de la Cour de cassation fut interprété inopportunément par le fisc, car, même si cette jurisprudence lui était favorable, la juridiction suprême ne posa aucun arrêt de principe mais se limita à trancher la seule question de la violation de l'article 114 du Code des impôts sur les revenus (CIR) de 1964 relatif à la déduction des pertes récupérables (plus tard l'article 206 du CIR 92).

135

Près de dix ans après et contre toute expectative, la Cour de cassation fit un revirement de jurisprudence en mettant fin à toute velléité d'émergence d'une théorie de la réalité économique en matière fiscale : d'abord, par deux arrêts du 27 février 1987²⁵¹ et du 29 janvier 1988²⁵² dans lesquels le fisc arguait la prévalence de la réalité économique au détriment même de l'opposabilité à l'État de certaines opérations sincères et non simulées, par le seul motif que ces dernières viseraient une réduction de la charge fiscale ; ensuite, de manière intransigeante, dans un arrêt du 22 mars 1990 dans l'affaire « Au Vieux Saint Martin »²⁵³, dont voici un résumé des faits : Le restaurant « Au Vieux Saint Martin » constitué sous la forme d'une SPRL et ayant des résultats comptables

136

²⁴⁸ Anvers, 2 mars 1978, Rév., Prat., Soc, 1979, p.312. Dans le même sens : Bruxelles, 26 octobre 1982, F.J.F., 1982/153 ; Bruxelles, 31 mars 1987, F.J.F., n° 87/93

²⁴⁹ Cass., 7 décembre 1979, Pas. 1980, I, p.446

²⁵⁰ Notamment MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.203 ; LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.65 ; COPPENS, *Finalité économique*, N.16

²⁵¹ Cass., 27 février 1987, Pas., I, 1987, p.777

²⁵² Cass., 29 janvier 1988, Pas., I, 1988, p.633

²⁵³ Cass., 22 mars 1990, *Au Vieux Saint-Martin*, JDF 1990, p.116

positifs, fut absorbé par fusion au sein de la « SPRL Canterbury » dont le restaurant — exploité par les mêmes associés — avait cessé toute activité depuis quelques années à la suite des pertes dues à l'érection par l'État belge d'un viaduc métallique à hauteur de ses fenêtres. A la suite de cette fusion-absorption, la « SPRL Canterbury » fut transformée en une SA et repris la dénomination « Au Vieux Saint Martin », qui prétendit ensuite pouvoir imputer les pertes antérieures de la « SPRL Canterbury » sur les bénéfices des exercices postérieurs à la fusion-absorption. Le fisc s'y opposa.

- 137 Saisie du litige portant sur la sincérité du procédé utilisé par les deux sociétés, la Cour d'appel de Bruxelles²⁵⁴ réaffirma sans atermoiement le droit pour le contribuable de choisir la voie fiscale la moins imposée²⁵⁵, notamment par l'usage des actes juridiques les plus avantageux à ses yeux ; mais, elle évoqua la nécessité pour ces actes de traduire une certaine réalité économique, notamment en ces termes :
- 138 « [...]Le contribuable a sans conteste le droit de choisir la voie fiscale la moins imposable, notamment en passant les actes juridiques qu'il juge les plus avantageux pour lui ; cependant les actes doivent être sincères en ce sens qu'il doivent traduire une réalité économique et ne pas servir, au contraire, à la dissimuler ; qu'il est de l'essence du droit fiscal de s'appuyer sur cette réalité »²⁵⁶.
- 139 Les Juges d'appel bruxellois conclurent que les actes de fusion-absorption de deux sociétés précitées n'avaient pas été inspirés par un but économique ou commercial, mais ont été plutôt réalisés uniquement dans l'intérêt de faire supporter les pertes de la société absorbante — se trouvant en difficulté — par la société absorbée, qui était prospère. Ils dénièrent ainsi à la société anonyme « Au Vieux Saint Martin » le droit de déduire, de ses bénéfices, les pertes antérieures subies par la « SPRL Canterbury ».
- 140 Par la suite, la société absorbante formula un pourvoi devant la Cour de cassation qui se prononça en sa faveur, en date du 22 mars 1990, en annulant la décision rendue par l'instance d'appel bruxelloise, et renvoyant l'affaire devant la Cour d'appel de Liège. Dans sa décision, la Haute juridiction estima *inter alia* que :
- 141 « [...] 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** »²⁵⁷.
[Avec notre mise en gras]
- 142 Par cette jurisprudence « Au Vieux Saint Martin », la Cour de cassation belge avait *ex cathedra* éteint la flamme d'espoir des partisans de la théorie de la réalité économique

²⁵⁴ Bruxelles, 22 décembre 1987, FJF 88/49

²⁵⁵ BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.129

²⁵⁶ Bruxelles, 22 décembre 1987, FJF 88/49

²⁵⁷ Cass., 22 mars 1990, *Au Vieux Saint-Martin*, JDF 1990, p.116

en matière fiscale. En d'autres termes, LITANNIE/VOLANTE ont estimé que la Cour de cassation avait « sonné le glas de la théorie de la réalité économique »²⁵⁸.

En conclusion, la théorie de la réalité économique en matière fiscale reste encore un « mirage » dans la pratique jurisprudentielle belge : chaque fois qu'on s'en approche, elle s'éloigne ! La Cour de cassation belge reste arc-boutée sur le juridisme traditionnel qui vise la prévalence de la sécurité juridique sur toutes autres considérations, même celles fiscales. En d'autres termes, le principe consacré par ladite Cour est sans nul doute celui de la primauté des formes juridiques sur celles économiques²⁵⁹. Comme nous l'avons relevé précédemment²⁶⁰, l'impôt étant une atteinte exceptionnelle au droit de propriété garanti constitutionnellement, il est logique que les règles qui en fixent l'essence soient interprétées de manière stricte, pour éviter notamment de déboucher sur l'arbitraire ou sur une imposition « confiscatoire »²⁶¹.

143

1.3.2.3. Arrêt « Cadbury Schweppes » dans la jurisprudence communautaire : la réalité économique comme critère déterminant du caractère artificiel de certains montages fiscaux

À la suite de l'émergence fulgurante de la globalisation économique, qui rime avec certaines velleités inédites en matière fiscale, la jurisprudence communautaire a fini par réserver une part belle à la théorie de la réalité économique pour faire échec aux pratiques malintentionnées des contribuables. Dans cette perspective, saisie en procédure préjudicielle dans plusieurs affaires (dont celles évoquées ci-dessous), la CJUE a estimé que tout montage fiscal artificiel pourrait être remis en cause, dès lors qu'il serait dépourvu de substance économique et consisterait uniquement à acquérir des avantages fiscaux prévus par des directives européennes ou des normes nationales. Pour illustrer ce postulat, notre choix s'est porté sur trois arrêts datant respectivement des années 2006, 2008 et 2011, à savoir : « Cadbury Schweppes »²⁶², « *Ampliscientifica et Amplifin* »²⁶³ et « *Tanoarch s.r.o* »²⁶⁴. Cependant, nous ne mettrons l'accent que sur le premier arrêt, tout en faisant référence aux autres décisions en tant que de besoin.

144

²⁵⁸ LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.67

²⁵⁹ BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.129

²⁶⁰ Voy. Section 1.2.3.2.

²⁶¹ Globalement, une imposition est qualifiée de « confiscatoire » lorsqu'elle est lourde et méconnaît les principes constitutionnelles ou légales qui garantissent la propriété privée. Voy. OBRIST/BORNICK, *Imposition confiscatoire*, p.171 ss ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.85 ss N.111 ss

²⁶² CJCE, 12 septembre 2006, Affaire C-196/04. Pour quelques commentaires de la doctrine, Voy. IONESCU, *Abus de droit*, p.134 ss ; TIBERGHIEN, *Droit fiscal*, p.1886 N.9416,80 ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.251 N.176 ; OCDE, *BEPS Action 3*, p.19 s N.20 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.520 ss ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.177 s N.114

²⁶³ CJCE, 22 mai 2008, Affaire C-162/07.

²⁶⁴ CJCE, 27 octobre 2011, Affaire C-504/10.

- 145 Factuellement, dans l'affaire « *Cadbury Schweppes* » qui remonte à l'an 2000, les « *Commissioners of Inland Revenue* »²⁶⁵ (ci-après « *Commissioners* ») réclamaient à la société mère du groupe *Cadbury Schweppes*²⁶⁶, établie au Royaume-Uni, la somme de plus de huit millions de livres *sterling*, au titre d'impôt sur les sociétés pour les bénéfices réalisés – sur l'exercice comptable de 1996 – par une des filiales du groupe établie en Irlande, où le taux d'imposition était inférieur à celui de 10 % prévu au Royaume-Uni. En effet, selon la législation fiscale du Royaume-Uni en vigueur à l'époque des faits, les bénéfices d'une société étrangère détenue à plus de 50% par une société résidente au Royaume-Uni (ainsi appelée société étrangère contrôlée ou SEC²⁶⁷), étaient attribués à la société résidente et imposés sur le compte de celle-ci, si le taux d'impôt pratiqué dans la juridiction fiscale étrangère était inférieur aux trois quarts du taux appliqué au Royaume-Uni.
- 146 Pour une parenthèse, il convient de préciser que la plupart des législations relatives aux SEC du globe²⁶⁸ permettent de réintégrer, dans les bénéfices d'un contribuable national, les gains qu'il a réalisés par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôle dans un autre État qui lui offre un régime fiscal plus favorable²⁶⁹. Ainsi, ayant pour finalité d'annihiler les effets d'une interposition frauduleuse de personne morale dans un autre État membre (pour ce qui est du marché unique européen), ces législations permettent de taxer plus lourdement les contribuables ayant investi dans d'autres États que les contribuables ayant investi localement²⁷⁰. Dans la même veine, le Rapport final 2015 de l'Action 3 du Projet BEPS²⁷¹ de l'OCDE/G20, intitulé « *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées* », précise ceci :
- 147 « Les règles relatives aux SEC répondent le plus souvent à un objectif dissuasif. En d'autres termes, la visée principale de ces règles n'est pas de soumettre à l'impôt les bénéfices des SEC. Leur finalité est plutôt de protéger le revenu, en assurant que les bénéfices restent inclus dans la base imposable de la société mère, voire dans celle d'autres sociétés du groupe pour les régimes visant aussi à prévenir une double érosion étendue à la base imposable dans des pays tiers ("foreign-to-foreign stripping"). Le plus souvent, il s'agit d'éviter un transfert de revenu par des contribuables au profit de SEC »²⁷².

²⁶⁵ Service public chargé des impôts au Royaume-Uni.

²⁶⁶ Le groupe *Cadbury Schweppes* était composé de « *Cadbury Schweppes plc* » et de « *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* ». La filiale de ce groupe était « *Cadbury Schweppes Treasury International* », établie dans l'*International Financial Services Center* (centre de services financiers internationaux) de Dublin (Irlande).

²⁶⁷ En anglais, l'expression utilisée pour désigner ces sociétés est *Controlled Foreign Companies* (CFC).

²⁶⁸ En guise de précision, la législation fiscale suisse ne contient pas de dispositions relatives aux SEC, comparativement à d'autres pays comme : Australie, Allemagne, France, Royaume-Uni, Italie, Japon, États-Unis, etc. Voy. OBERSON, *Offshore*, p.107; BRÜLSAUER, *Swiss perspective in the context of BEPS*, p.817; DANON, *Directive anti-évasion*, p.297. Il en était également le cas avec le droit belge où ce type de règles n'existait pas (Cf. TULCINSKY, *Paradis fiscaux*, p.23 N.10 ; BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.139) jusqu'en 2017, avec l'avènement de la Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (Moniteur Belge du 29 décembre 2017).

²⁶⁹ OBERSON, *Offshore*, p.107 ; DANON, *Directive anti-évasion*, p.289 ; DANON, *Refonte de la fiscalité*, p.29

²⁷⁰ MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.223 N.163 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.123 s N.219 ; KPMG, *Régime d'imposition*, p.43 ss

²⁷¹ Le contenu et la portée du Projet BEPS sont abordés avec détail plus loin (chapitre 9).

²⁷² OCDE, *BEPS Action 2*, p.13 N.7. Il convient de préciser par ailleurs que, hors de la configuration sus présentée, les législations SEC peuvent poursuivre d'autres objectifs, notamment : compléter les règles relatives aux prix de transfert ; trouver un juste équilibre entre l'efficacité des mesures et la

Il en découle que les dispositions SEC permettent de remédier à l'érosion des bases imposables par les entreprises multinationales, qui pourraient être tentées de transmettre des bénéfices vers d'autres sociétés du groupe installées dans des juridictions fiscales à faible taux d'imposition²⁷³. Mais il convient de relever que, si cet objectif anti-évasion fiscale est poursuivi avec sévérité, il pourrait toujours être mis en échec par effet d'« inversion ». En effet, les entreprises multinationales peuvent, en guise d'optimisation fiscale, transférer les sièges de leurs sociétés mères vers des juridictions à faibles taux d'imposition pour échapper notamment aux règles sur les SEC qui sembleraient sévères²⁷⁴. Les législations nationales sont ainsi invitées à faire un équilibre entre les règles SEC et les intérêts des multinationales, au risque de sacrifier l'attractivité du pays sur le plan international.

Le sens et la portée de la législation SEC étant ainsi précisés, nous pouvons revenir à l'essentiel de cette section, à savoir l'affaire « *Cadbury Schweppes* ». En effet, après avoir été saisis d'un recours formulé par le groupe *Cadbury Schweppes*, les *Special Commissioners of Income Tax* (« Commissaires spéciaux de l'impôt sur le revenu ») ont décidé de sursoir à statuer sur l'affaire et de saisir la CJUE – au moyen d'une question préjudicielle²⁷⁵ – en vue d'une clarification sur la compatibilité de la législation SEC du Royaume-Uni avec les dispositions du Traité de Rome consacrant la liberté d'établissement. Y faisant suite, la CJUE a, en date du 12 septembre 2006, décidé notamment que :

« Les ressortissants d'un État membre ne sauraient, à la faveur des facilités créées en vertu du traité, tenter de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale. Ils ne sauraient se prévaloir abusivement ou frauduleusement des normes communautaires. Toutefois, le fait qu'un ressortissant communautaire, personne physique ou morale, a entendu profiter de la fiscalité avantageuse en vigueur dans un État membre autre que celui dans lequel il réside n'autorise pas, à lui seul, à le priver de la possibilité d'invoquer les dispositions du traité »²⁷⁶.

Par ailleurs, en poursuivant l'examen de la question sous l'angle de la liberté d'établissement²⁷⁷, la CJUE a – tout en rappelant sa jurisprudence constante – relevé que les États membres doivent exercer leur compétence exclusive relative à la fiscalité directe, dans le respect du droit communautaire²⁷⁸. La Cour constate la différence de traitement d'une société résidente selon que la législation sur les SEC s'applique ou ne s'applique pas : dans le premier cas, cette société est imposée sur des bénéfices d'une autre personne morale, alors que dans le second (c'est-à-dire lorsque la société

réduction des contraintes administratives et de discipline fiscale ; et trouver un juste équilibre entre l'efficacité des mesures et la prévention ou la suppression de la double imposition. Voir à ce propos la N.6 de la même référence.

²⁷³ Pour plus de détails sur cette pratique, voy. section 6.4.2

²⁷⁴ OCDE, *BEPS Action 3*, p.20, spécialement la note de fin de section 5 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.41 N.50 ; PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.58 ; KOKKE/WEYZIG, *Fiscalité et financement*, p.7 ss.

²⁷⁵ Sur le sens et la portée d'une question préjudicielle, voy. section 2.1.3.3.1

²⁷⁶ CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04, Points 35 et 36 (et les références citées).

²⁷⁷ Sur cet aspect, voir les commentaires réservés à la décision de la CJCE par OBERSON, *Droit fiscal international*, p.14 s N.48

²⁷⁸ CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04, Point 40 (et les références citées).

résidente a une filiale imposée au Royaume-Uni ou une filiale établie dans un autre État membre où le niveau d'imposition est supérieur à celui du Royaume Uni) ce n'est pas le cas²⁷⁹. Ce traitement fiscal distinct est de nature à entraver l'exercice de la liberté d'établissement, en dissuadant une société résidente de créer, d'acquérir ou de maintenir une filiale dans un État membre doté d'un niveau d'imposition inférieur²⁸⁰.

- 152 La suite de l'argumentaire de la CJUE est très déterminante pour l'affaire : tout en accordant en définitive gain de cause au groupe *Cadbury Schweppes*, le Juge communautaire confirme l'existence de la théorie de la fraude à la loi et fait émerger celle de la réalité économique, en arguant qu'une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement ne peut être justifiée que lorsqu'elle vise particulièrement les pratiques purement artificielles²⁸¹ dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné²⁸². Ainsi, la Cour précise que « pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national »²⁸³, sans pour autant que l'interdiction outrepassse le strict nécessaire pour atteindre cet objectif²⁸⁴. Un schéma purement artificiel suppose donc que l'opération litigieuse soit dépourvue de substance, qu'elle n'obéisse dès lors à aucune logique économique²⁸⁵.
- 153 Cette position du Juge communautaire a également été réaffirmée dans l'affaire « *Ampliscientifica et Amplifin* »²⁸⁶ prérappelée. En effet, dans cette affaire ayant pour objet une demande de décision préjudicielle introduite par la Cour suprême de cassation d'Italie (« *Corte suprema di cassazione* ») par décision du 30 novembre 2006²⁸⁷, au sujet de l'article 4 (§ 4, al. 2) de la sixième directive TVA²⁸⁸, la CJUE a à cette occasion relevé ceci :

²⁷⁹ CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04, Points 43 et 44

²⁸⁰ CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04, Points 45

²⁸¹ La constatation de l'existence des telles pratiques artificielles exige en effet, outre un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage fiscal, qu'il découle d'éléments objectifs que, malgré un respect formel des conditions prévues par le droit communautaire, l'objectif poursuivi par la liberté d'établissement n'a pas été atteint. *Voy.* CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04, Points 64

²⁸² CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04, Points 51

²⁸³ CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04, Points 55

²⁸⁴ CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04, Points 60

²⁸⁵ SONTORO, *Liberté d'établissement*, p.365

²⁸⁶ CJCE, 22 mai 2008, Affaire C-162/07.

²⁸⁷ Parvenue à la CJUE le 26 mars 2007.

²⁸⁸ L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la Sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, dispose : « *Sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti*

« En ce qui concerne [...] le principe d'interdiction de l'abus de droit, il y a lieu de rappeler qu'il tend, notamment dans le domaine de la TVA, à ce que la réglementation communautaire ne soit pas étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui sont réalisées non pas dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire [...]. Ce principe conduit ainsi à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal »²⁸⁹.

154

Dans la même veine, le 27 octobre 2011, dans l'affaire « *Tanoarch s.r.o.* »²⁹⁰ qui avait pour objet une demande de décision préjudicielle²⁹¹ introduite par la Cour suprême de la Slovaquie (« *Najvyšší súd Slovenskej republiky* »)²⁹², la CJUE a rappelé que le principe d'interdiction de l'abus de droit fonde l'interdiction de tout montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal²⁹³.

155

En guise de conclusion, un regard croisé de trois arrêts prérappelés permet de noter que la notion de « réalité économique » est intimement liée à l'exercice effectif d'une activité économique et/ou commerciale au moyen d'une réelle installation dans un État membre d'accueil, pour une durée indéterminée (à long terme)²⁹⁴. La CJUE rappelle, par ailleurs, que la notion d'activité économique englobe, entre autres, toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services. Les notions de livraisons de biens et de prestations de services ont toutes un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées²⁹⁵. Dès lors, la notion de réalité économique se révèle comme étant l'un des critères déterminants du caractère artificiel ou non de certains montages fiscaux.

156

Il n'est pas sans intérêt d'indiquer qu'en dehors des affaires judiciaires susmentionnées, la Commission européenne a dû rappeler quelque temps après, soit dans sa Recommandation du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive²⁹⁶, que les critères permettant de reconnaître le caractère artificiel d'un montage sont : la qualification juridique des différentes étapes constitutives du montage étant en déphasage avec la nature juridique du montage pris dans son ensemble ; la mise en œuvre du montage ou de l'ensemble de montages d'une manière qui n'aurait généralement pas cours dans le cadre de ce qui devrait être une conduite

157

les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ».

²⁸⁹ CJCE, 22 mai 2008, Affaire C-162/07, Points 27 et 28

²⁹⁰ CJCE, 27 octobre 2011, Affaire C-504/10

²⁹¹ Portant sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ; laquelle disposition énumère les différentes opérations soumises à la TVA.

²⁹² La décision de renvoi a été formulée le 28 septembre 2010 et parvenue à la CJUE le 21 octobre 2010.

²⁹³ CJCE, 27 octobre 2011, Affaire C-504/10, Point 51 (et références citées).

²⁹⁴ CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04, Points 54 (et références citées).

²⁹⁵ CJCE, 27 octobre 2011, Affaire C-504/10, Point 45 (et références citées).

²⁹⁶ Recommandation 2012/772/UE.

raisonnable des affaires ; l'existence dans le montage ou l'ensemble de montages des éléments qui ont pour effet de se compenser ou de s'annuler ; le caractère circulaire des opérations conclues ; la naissance d'un avantage fiscal considérable à la suite du montage ou de l'ensemble des montages, alors que ledit avantage ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ni dans les flux de trésorerie de ce dernier (*ndlr* : réalité économique) ; le caractère négligeable du bénéfice escompté avant impôt par rapport au montant de l'avantage fiscal escompté²⁹⁷.

1.4. Enseignements tirés de l'étude sur l'interprétation en matière fiscale et perspective en droit fiscal congolais

1.4.1. Epilogue : l'immanence de l'interprétation à l'essence du droit fiscal

- 158 Il est axiomatique que les normes fiscales sollicitent souvent – à l'instar d'autres normes juridiques – une interprétation pour leur meilleure appréhension. C'est donc sans exagération lorsque DEDEURWAERDER²⁹⁸ relève qu'elles sont arides, occultes, obscures, ésotériques, hermétiques, absconses, impénétrables, opaques, rébarbatives, etc. Ces normes fiscales peuvent comporter des erreurs, des lacunes, des contradictions ou des ambiguïtés²⁹⁹ qui nécessiteraient une clarification, soit à partir des éléments grammaticaux qui composent leurs textes – notamment lorsque les concepts ont été puisés dans un jargon propre au seul sérail des initiés à la matière fiscale –, soit en scrutant la volonté réelle des rédacteurs (auteurs) desdits textes, notamment en restituant ceux-ci dans leur contexte historique ou systémique, révélateur du but ultime de la norme.
- 159 Par ailleurs, la finalité de l'impôt en tant qu'institution juridique est de fournir à l'État ainsi qu'aux collectivités publiques, des moyens d'action – sous forme de participation financière des citoyens – nécessaires à la réalisation de l'intérêt général³⁰⁰. De ce fait, l'impôt est une notion financière et économique qui implique utilement la prise en compte de l'aspect économique dans l'interprétation des règles

²⁹⁷ Recommandation 2012/772/UE, Ch.4.4

²⁹⁸ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.132 N.135

²⁹⁹ NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.51

³⁰⁰ KALONJI, *Budget de l'Etat*, p.11 s. En effet, à l'instar des entreprises organisées sur le plan économique, l'Etat et les collectivités publiques sont des entités qui nécessitent d'importants moyens financiers pour garantir leur existence immédiate et future, notamment : en s'acquittant des frais inhérents à leur fonctionnement (matériels de bureau, etc.) ; en payant les rémunérations de différents acteurs de la vie publique (membres des organes exécutifs et délibérants, magistrats, fonctionnaires et agents publics, militaires et paramilitaires, etc.) ; en affrontant une mutinerie ou une guerre suscitée de l'intérieur ou de l'extérieur du territoire national, en faisant face à des calamités naturelles et autres cas fortuits et cas de force majeure ; en procédant à de grands investissements pour les générations futures, etc. Toutes ces actions d'intérêt général nécessitent d'importants moyens financiers tirés notamment de l'impôt.

fiscales³⁰¹. Cela est d'autant évident que le droit fiscal fait habituellement usage de concepts (*revenu, capital, fortune, bénéfice, amortissement, provision*) et expressions (*avantage ou prestation appréciable en argent, activité lucrative indépendante, charge fiscale préalable, taxation intermédiaire*) à rattachement économique ; ce qui justifie une mise en branle de la théorie de la réalité économique transcendant la seule forme juridique que peuvent revêtir certaines situations ou transactions imposables (« *substance over form* »)³⁰². Il coule ainsi de source que l'interprétation économique relève de l'essence même du droit fiscal et s'érige en l'un des pivots essentiels à l'accomplissement des objectifs de cette branche juridique. Elle permet de dégager le sens et la *ratio legis* d'une disposition fiscale, et d'identifier les situations économiques que le législateur a voulu appréhender³⁰³.

Néanmoins, la sphère d'intervention de l'interprétation économique doit à tous égards s'accommoder au principe de la légalité fiscale. Elle ne peut nullement aller au-delà du sens de la norme et du cadre posé par son auteur, sans risquer de déboucher sur un comblement des lacunes improprement dites qui est en principe proscrit. En d'autres termes, l'impératif du respect du principe de la légalité fiscale n'admet aucunement le contournement de cette dernière par l'usage de l'approche selon la réalité économique, en vue notamment de faire valoir de nouvelles impositions ou celles dépourvues d'un substrat juridique univoque³⁰⁴.

Tout compte fait, l'interprétation économique n'est admissible qu'à condition pour elle d'aboutir à un résultat étayé par les autres méthodes d'interprétation (grammatical, historique, systématique et téléologique) et « si la règle ainsi posée apparaît objectivement justifiée et répliquable dans d'autres cas similaires »³⁰⁵.

1.4.2. Nécessité d'une interprétation des normes en droit fiscal congolais

Le système fiscal congolais recèle d'innombrables normes au contenu moins clair et dont la compréhension échappe parfois même à des spécialistes du droit. En commençant par l'étudiant juriste jusqu'au législateur, les lois fiscales sont généralement en aversion à cause de leur caractère subtil. Cela est d'autant vrai que même le droit fiscal – en tant que science alignée aux programmes d'enseignements juridiques dans les universités congolaises – ne passionne pas assez les étudiants, *a contrario* des autres disciplines juridiques dont nous préférons taire les

³⁰¹ CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.3

³⁰² TORRIONE, *Réalité économique*, p.313 s ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.63 s N.15 ; CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.3 ; GIEDRE, *Appréciation économique*, p.251 ss

³⁰³ GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.2 s

³⁰⁴ OBERSON, *Droit fiscal*, p.62 N.11 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 45 ad Remarques préliminaires ; AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.2 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.81 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.135 et références citées.

³⁰⁵ GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.3

dénominations³⁰⁶. Ce sentiment est partagé même au sein des professions juridiques (magistrats, avocats, enseignants, consultants, etc.) où les juristes spécialistes du droit fiscal sont à compter au bout des doigts, la preuve étant le caractère famélique d'écrits consacrés aux lois fiscales, comparativement à ceux dédiés aux autres lois du droit commun.

- 163 Cela dit, presque toutes les règles congolaises relatives à l'impôt contiennent au moins un aspect brumeux, nécessitant un éclaircissement qui transcende la seule apparence littérale des mots. Déjà pour ce qui est de certaines dispositions relatives aux finances publiques –et singulièrement en rapport avec l'impôt– contenues dans la Constitution de la République³⁰⁷, il s'avère qu'une interprétation est nécessaire en vue de mieux appréhender l'esprit du Constituant. Par exemple, l'article 173 de ladite Constitution dispose : « *Il ne peut être établi d'impôts que par la loi. La contribution aux charges publiques constitue un devoir pour toute personne vivant en République Démocratique du Congo. Il ne peut être établi d'exemption ou d'allègement fiscal qu'en vertu de la loi* ». L'expression « charges publiques » contenue dans cette disposition attire particulièrement notre attention, dans la mesure où elle peut être l'objet d'une confusion.
- 164 En effet, au sens ordinaire –c'est-à-dire non juridique– le concept de « charge » renvoie à un fardeau ou un poids porté ou transporté par une personne, un animal, un véhicule, ou un bâtiment³⁰⁸. Très vite, nous pouvons comprendre que le Constituant n'a pas utilisé le concept de charge dans la disposition sus évoquée pour exiger de tout habitant du Congo une contribution aux « fardeaux ou poids publics ». Cette interprétation est abjecte, car elle est dénuée de tout sens.
- 165 Nous pouvons ainsi nous tourner vers une autre définition juridique. En effet, en droit commun, le terme de charge signifie un fait ou un témoignage constitutif d'indices de culpabilité. Ainsi, on peut examiner les charges retenues contre un accusé, parler d'un témoin à charge, etc. Le terme renvoie également à la fonction publique (charge ministérielle, notariale, etc.) ainsi qu'à la notion de responsabilité publique ou privée (les enfants à charge, les charges du mariage, etc.)³⁰⁹. Par exemple, dans la première acception (c'est-à-dire un fait ou témoignage), si nous transposons la signification dans la disposition constitutionnelle précitée, on dirait que « la contribution aux faits ou aux témoignages publics constitutifs d'indices de culpabilité est un devoir pour toute

³⁰⁶ Nous le disons par expérience, pour avoir été enseignant-chercheur dans quelques institutions universitaires de la République Démocratique du Congo, dans le cadre des cours de droit fiscal et finances publiques, droit des assurances, droit administratif, droit du travail, droit international, et droit des contrats. Durant notre expérience, il y avait moins d'empressement pour le droit fiscal et les finances publiques.

³⁰⁷ Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006, telle que révisée dans certains articles par la Loi n° 11/002 du 20 janvier 2011.

³⁰⁸ Dictionnaire Larousse de Poche 2013, p.134 ; Dictionnaire Le Robert Micro 1998, p.206

³⁰⁹ Dans ce sens, voy. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Charge, Charges », p.190 ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Charges, Charges du mariage », p.88

personne vivant en République Démocratique du Congo ». Certes, la phrase a bien un sens admissible, car elle signifierait que toute personne vivant en République Démocratique du Congo est tenue de porter son témoignage aux autorités publiques sur des faits dont elle aurait connaissance et qui feraient l'objet d'une procédure judiciaire. Cependant, le contexte de l'article 173 de la Constitution ne rime pas nettement avec une telle interprétation.

Dans le cas de figure, la définition ordinaire ainsi que celle tirée du droit commun paraissent insatisfaisantes. Il s'avère ainsi opportun de recourir à d'autres domaines pour trouver la signification idoine du mot « charge ». En sciences économiques, spécifiquement en comptabilité financière, le mot « charge » peut être appréhendé comme l'ensemble des dépenses qui se rapportent à l'exploitation et à l'exercice en cours d'une entreprise³¹⁰. Tentons ainsi de faire la même gymnastique sémantique, celle de la transposition de la définition comptable au sein de l'article 173 précité, tout en remplaçant le concept de « charge » par celui de « dépense » : « La contribution à l'ensemble des dépenses publiques constitue un devoir pour toute personne vivant en République Démocratique du Congo ». Bingo ! Effectivement, le Constituant voulait dire qu'il incombe à toute personne vivant en République Démocratique du Congo de contribuer financièrement — grâce à ses impôts et autres contributions obligatoires — aux dépenses d'intérêt général qui nécessitent évidemment des moyens financiers.

Tout compte fait, pour mieux appréhender la volonté du Constituant ainsi que le but ultime de l'article 173 ci-dessus, une interprétation s'est avérée nécessaire. Les exemples sont légion dans l'arsenal juridique congolais dédié aux impôts et autres prélèvements obligatoires. Il en est ainsi de l'article 4 de l'Ordonnance-loi n° 69-009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus, qui prévoit que la base imposable de l'impôt sur les revenus locatifs comprend les revenus provenant de la location des bâtiments et des terrains situés sur le territoire congolais, quel que soit le pays du domicile ou de la résidence des bénéficiaires. Cette disposition précise par ailleurs — au second alinéa — que « *sont assimilés à des revenus de location, les indemnités de logement accordées à des rémunérés occupant leur propre habitation ou celle de leurs épouses* ». Une interprétation littérale de cet alinéa pourrait faire croire que l'existence de l'adjectif « propre » écarte de la base imposable toute indemnité de logement qui serait accordée aux personnes occupant des maisons des proches (parents ou amis), c'est-à-dire des logements qui n'appartiendraient ni à eux-mêmes personnellement moins encore à leurs épouses. Cependant, une interprétation téléologique dudit adjectif permet d'inférer que le législateur voulait faire allusion à toute indemnité de logement accordée pour une habitation occupée à titre gratuit. Dans la même veine,

³¹⁰ Les différents types de charges sont notamment les charges décaissables et non-décaissables, les charges d'exploitation, les charges financières, les charges exceptionnelles, les charges à payer, les charges constatées d'avance, etc. Dans ce sens, voy. ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Charges », p.82 s ; DISLE/MAËSO/MÉAU, *Comptabilité*, p.87 ss

une interprétation analogique permettra d'appliquer la disposition concernée aux revenus des employées occupant les habitations de leurs époux.

Chapitre 2 :

Les acteurs de l'interprétation de la loi fiscale : Juge et Administration

Il est généralement admis que les lois relatives aux finances publiques –et singulièrement celles en rapport avec la fiscalité– sont assez techniques, subtiles et « d'une austérité décourageante »³¹¹ qui nécessite souvent l'interprétation d'un spécialiste. Quand bien-même il existe indéniablement une littérature prolifique en matière juridique, le rôle d'interpréter une norme juridique est *stricto sensu* le seul apanage des organes chargés d'en assurer l'application ainsi que le respect, c'est-à-dire d'une part le juge dont les décisions constituent la jurisprudence (2.1.) et, d'autre part, les autorités administratives dont les actes constituent la doctrine administrative, très abondante dans le domaine fiscal (2.2). Cette logique propre à l'interprétation officielle est également de mise dans le système fiscal congolais où le juge et l'administration n'ont tout de même pas d'approche formelle en matière interprétative (2.3), *a contrario* de ce qui est en vigueur en droits suisse et belge.

168

A l'appui de cette configuration binaire (Juge et Administration) et exclusive de l'art interprétatif, nous pouvons évoquer quelques arguments ci-après : NYABIRUNGU³¹² relève qu'à première vue, on peut croire que tout le monde peut interpréter la loi, étant donné que tout le monde est censé se soumettre à la loi sur base de la présomption de sa connaissance. Il serait plutôt imprudent qu'une matière aussi précieuse que la loi soit laissée à l'appréciation de tout le monde, au risque de nous retrouver devant autant d'avis et d'interprétations qu'il y a d'habitants dans chaque État ; ce qui conduirait forcément à une situation de non-droit. Dans la même veine, GUEZ³¹³ affirme que l'interprétation –comme opération intellectuelle ou activité consistant à donner du sens à un énoncé– est un travail que tout le monde peut réaliser. Cependant, le produit de cette interprétation n'a pas la même portée selon l'organe qui en est l'auteur. C'est pour cette raison –déduit le même auteur– que la conception classique organiciste est inévitablement réductrice. Abondant dans le même sens que

169

³¹¹ GADHOUM, *Doctrine administrative*, p.23. Dans la même veine, BAKANDEJA affirme que « la matière des finances publiques est réputée difficile et aride pour bon nombre de citoyens et ils n'ont pas tort du tout ! » (BAKANDEJA, *Finances publiques*, p.8). Face à cette dernière affirmation, nous estimons plutôt à la suite d'ALBERT et SAÏDJ, qu'il existe toujours une possibilité de rendre la matière des finances publiques « si simple qu'elle puisse être facilement entendue par toutes sortes de personnes » (ALBERT/SAÏDJ, *Finances publiques*, p.V). Et cette tâche de rendre la matière sous examen assez compréhensible, incombe essentiellement au Juge et à l'administration.

³¹² NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.24

³¹³ GUEZ, *L'interprétation*, p.9 N.29 s

les deux préopinants, CORNU³¹⁴ relève que le rôle de l'interprétation de la norme juridique revient exclusivement au Juge et à l'Administration. En effet, précise la même auteure, « si chacun peut se confronter au texte légal et tenter d'en dégager le sens, seules certaines interprétations sont actes d'autorité ». Par conséquent, le terme « interprète » désigne uniquement celui qui recherche le sens d'une disposition juridique avec l'objectif de l'appliquer³¹⁵.

- 170 Somme toute, les interprétations juridictionnelle et administrative constituent la seule interprétation authentique, en tant qu'émanation des organes chargés d'appliquer le droit³¹⁶. Néanmoins, il convient de relever qu'au-delà de cette configuration « hybride » aux apparences rigides, les deux types d'interprétation sont complémentaires et interdépendantes en matière fiscale, et permettent d'appréhender « le phénomène de l'interprétation dans sa globalité »³¹⁷.

2.1. Interprétation judiciaire de la loi fiscale

2.1.1. Problématique de la création du droit par le Juge

2.1.1.1. Remarques préliminaires

- 171 Deux raisons peuvent justifier le rôle traditionnellement reconnu au Juge dans l'interprétation de la norme juridique : *Primo*, en tant que « bouche qui prononce les paroles de la loi »³¹⁸, c'est à lui de veiller au respect de cette loi par tous les membres de la communauté qui, en principe, sont censés la (loi) connaître³¹⁹. Le Juge est, de ce fait, le parfait intermédiaire entre le législateur et le destinataire de la norme. *Secundo*,

³¹⁴ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.10

³¹⁵ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.10

³¹⁶ Dans ce sens, voy. DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.13 N.12 et référence citée.

³¹⁷ GUEZ, *L'interprétation*, p.11 N.37

³¹⁸ L'expression est de MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, p.116. Une certaine opinion — que CANIVET semble cautionner — estime que l'adage est certes de MONTESQUIEU, mais le sens qu'on en donne n'est pas du tout de lui. Il s'agit plutôt d'un « détournement de citation [...] ». Le passage de *L'Esprit des lois* d'où sont tirés les mots si souvent cités de MONTESQUIEU portait [...] sur l'organisation des procès anglais. MONTESQUIEU avait en fait beaucoup d'admiration pour la répartition des tâches à l'honneur en Angleterre, le jury étant chargé de statuer sur les faits, et le Juge anglais étant la bouche de la loi, c'est-à-dire (selon la formule de Blackstone) l'oracle du droit, c'est-à-dire à peu près le contraire d'un automate répétant mécaniquement les mots du législateur. » Voy. CANIVET, *Activisme judiciaire*, p.9 N.4 et références citées.

³¹⁹ La présomption de connaissance de la loi est traduite par la maxime latine « *Nemmo censetur ignorare legem !* » (Nul n'est censé ignorer la loi !), lequel rime souvent avec la déclinaison « *In pari causa turpitudinis cessat repetitio* » (À turpitude égale, il n'y a pas lieu à répétition), interdit à quiconque d'avancer son ignorance de la loi ou de sa mauvaise compréhension pour échapper à son application. C'est une fiction juridique nécessaire pour assurer l'efficacité de la loi. Cf. BOYER, *Quelques adages*, p.37 ss ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « *Nemo censetur ignorare legem* », p.351. En droit congolais, ce principe a valeur constitutionnelle et se retrouve repris à l'article 62 de la Constitution du 18 février 2006, qui dispose : « Nul n'est censé ignorer la loi. Toute personne est tenue de respecter la Constitution et de se conformer aux lois de la République ».

compte tenu de la technicité inhérente à certains textes applicables dans des domaines particuliers³²⁰, l'interprétation par le Juge est quasi indispensable. Elle est non seulement primordiale, mais aussi complexe, dans la mesure où elle devrait tenter de remédier aux imperfections du processus législatif, tout en respectant les limites fixées dans le cadre du principe de séparation des pouvoirs³²¹.

Il y a lieu de faire remarquer avec CANIVET³²² que toutes les fois qu'est abordée la question de la création du droit par le Juge, la tradition voudrait que l'on mette en contraste les pays de la tradition civiliste (romano-germanique) face à ceux de la famille anglo-saxonne (*common law*). Dans le premier cas, le juge est appelé à se limiter au rôle de simple automate appliquant mécaniquement la loi, tandis que dans le second cas le juge – en tant qu'« oracle du droit » – a toute la latitude de modifier ce droit.

Dans les sections qui suivent, nous n'allons aucunement développer ce bipolarisme conceptuel (civiliste/*common law*), qui nous paraît assez réducteur face au vrai débat juridique sur la problématique du pouvoir créateur du droit par le juge. En transcendant ainsi ce bipolarisme, la réflexion nous amène plutôt à constater que le rôle reconnu au juge en matière d'interprétation de la norme juridique est strictement encadré par la loi dans l'optique notamment d'éviter l'arbitraire ; ce qui ressemble justement à une négation de toute éventuelle possibilité de création du droit par le juge (2.1.1.2). Toutefois, il est reconnu au juge une marge de créativité dans l'interprétation, qui lui permet de prendre en compte certaines considérations subjectives, en vue de trouver un cadre cohérent à l'application de la norme (2.1.1.3).

2.1.1.2. Dénégation au juge de tout pouvoir créateur du droit

Nous avons vu précédemment³²³ qu'en droit privé, l'interprétation peut amener à combler une lacune proprement dite (complètement de la loi) à l'exclusion de celle improprement dite (correction de la loi), étant donné que l'interprète ne doit pas en principe – et sauf cas d'abus de droit – substituer à la loi sa propre solution, même si subjectivement le résultat qui découle de la norme applicable ne lui paraît pas satisfaisant. Ce postulat est également valable en droit fiscal³²⁴. Dès lors, il n'est pas du

³²⁰ Notamment celui de la fiscalité dont la technicité et la subtilité compliquent parfois, non seulement le contribuable, mais aussi le spécialiste de l'impôt. Cf. GADHOUM, *Doctrines administratives*, p.23

³²¹ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.13

³²² CANIVET, *Activisme judiciaire*, p.7 N.1 et références citées.

³²³ Voy. Section 1.2.3.2.

³²⁴ AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.2 et références citées. Cet auteur affirme qu'en droit fiscal, il n'y a pas de lacune possible ; lorsque la loi ne prévoit rien, la solution se trouve dans les principes qui supposent qu'il n'y a pas d'impôt pour la situation déterminée. CORNU reconnaît, pour sa part, l'existence en droit fiscal des lacunes proprement dites, mais estime qu'elles relèvent avant tout du droit procédural et sont très rares en droit matériel (CORNU, *Evasion et interprétation*, p.264 s).

tout reconnu au juge un quelconque pouvoir créateur des normes dans le domaine fiscal³²⁵. Son activité interprétative est strictement encadrée par la loi, dans la mesure où la solution qu'il fournit doit être conforme au droit. Le fondement de ce postulat est la primauté de la loi ou du droit, qui est cristallisée par le principe de la légalité³²⁶ en vertu duquel toute l'action des pouvoirs publics doit être conforme à une base légale³²⁷ ; c'est-à-dire, les organes de l'État ne peuvent agir que lorsqu'ils y sont autorisés par une règle de droit générale et abstraite³²⁸.

- 175 En guise de précision, il convient de noter que le concept de « loi » est employé ici de manière générique et renvoie à son sens le plus large (« *Legislation* » en anglais et « *die Gesetzgebung* » ou « *Legislazione* » en allemand)³²⁹, c'est-à-dire celui qui prend également en compte certains actes réglementaires d'ordre général ainsi que ceux pris par l'exécutif sur habilitation du législatif. En effet, le principe de la légalité fiscale peut donner une vision erronée de ses sources, puisque la loi n'est pas la seule à l'origine des textes en matière fiscale. A travers le prisme de la légalité fiscale, un observateur non averti pourrait croire que les sources réglementaires – au reste très abondantes en droit fiscal – ne jouent qu'un rôle de seconde garde. Ce qui n'est pourtant pas le cas, car, comme l'ont indiqué BOUVIER et Compagnie, une « approche plus fine permet de faire ressortir la longue et patiente édification d'un droit fiscal à part entière au travers d'une dialectique faisant intervenir non seulement les textes législatifs et réglementaires, mais aussi l'important apport de la jurisprudence »³³⁰.
- 176 Cela précisé, le juge doit se soumettre à l'ordre juridique établi et exercer son activité uniquement dans le cadre tracé par la loi³³¹. C'est avant tout dans la Constitution que l'on trouve des indications sur les limites de l'activité du juge et les rapports qu'il entretient avec la loi³³². En effet, la Constitution assujettit au droit les trois pouvoirs traditionnels de l'Etat, aussi bien en droit suisse³³³ qu'en droits belge³³⁴ et congolais³³⁵

³²⁵ VINDARD, *Qualification*, p.452 N.584 et références citées.

³²⁶ Le principe de la légalité est l'une des conséquences *non solus* du principe de la séparation des pouvoirs en vertu duquel les trois pouvoirs classiques de l'Etat – à savoir le législatif, l'exécutif et le judiciaire – doivent fonctionner dans le respect mutuel des attributions respectives, *sed etiam* du parallélisme de forme selon lequel un acte pris selon une certaine procédure ne peut être modifié ou abrogé qu'en suivant la même procédure. Cf. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.14 et 18

³²⁷ OBRIST, *Réalisation systématique*, p.108 ss et références citées.

³²⁸ OBRIST, *Droit fiscal*, p.23 N.24 et références citées.

³²⁹ TERCIER, *Rédaction juridique*, p.7 N.13 ; BOJABWA/YENYI, *Cassation*, p.73

³³⁰ BOUVIER, et al, *Finances publiques*, p.658

³³¹ BELLANGER, *Principes constitutionnels*, p.51 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 41 ad Remarques préliminaires.

³³² CORNU, *Evasion et interprétation*, p.13

³³³ L'article 5 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse prérappelée, dispose : « *Le droit est la base et la limite de l'activité de l'Etat* ».

³³⁴ L'article 33 de la Constitution fédérale de la Belgique précitée, dispose : « *Tous les pouvoirs émanent de la Nation. Ils sont exercés de la manière établie par la Constitution* ».

³³⁵ Par exemple, l'article 150 alinéa 2 de la Constitution de la RD Congo du 18 février 2006, telle que prérappelée, dispose : « *Les juges ne sont soumis dans l'exercice de leur fonction qu'à l'autorité de la loi* ».

par exemple; ce qui permet d'éviter notamment l'arbitraire du juge dans son activité³³⁶. Ainsi, le fait pour le juge de « respecter le droit applicable implique automatiquement le devoir, en amont, d'interpréter de manière satisfaisante la loi, pour en faire ressortir la volonté du législateur »³³⁷.

2.1.1.3. Concession d'une nécessaire créativité du juge aux fins d'efficacité et de praticabilité de la norme

La nécessaire créativité du juge a pour *starting-block* le rôle central qui lui est reconnu en matière d'interprétation de la norme juridique ; lequel rôle n'implique plus uniquement l'idée d'une subordination mécanique au législateur. Autrement dit, l'objectivité et la neutralité traditionnelles, qui écartent en tout état de cause une appréciation autonome du juge, sont dépassées ; et la démarche de ce dernier n'est plus réduite à un simple processus d'identification du sens de la norme (ce que pourrait faire même un simple automate !), mais elle est bien plus un processus de « création » qui fait intervenir les qualités subjectives du juge³³⁸.

En effet, la prise en considération, dans le cadre de l'interprétation, des valeurs subjectives du juge est non seulement inévitable – étant donné que le concerné est inexorablement d'abord un individu placé dans un contexte (social, familial, religieux, économique et politique) qui pourrait bien le suggestionner – mais elle est également nécessaire et souhaitable pour appliquer la loi. Un interprète qui accepte cette réalité est plus apte à décider de manière objective et à se remettre en question que celui qui se considère comme absolument objectif et impartial³³⁹. En tout état de cause, il est loisible pour le juge de faire le nécessaire pour assurer l'efficacité et la praticabilité des volontés législatives, dans l'hypothèse où celles-ci seraient incomplètes ou incertaines, bien évidemment dans les limites des lacunes proprement dites. L'interprétation apparaît, dans ce cas, comme une « législation complémentaire »³⁴⁰.

Cette marge de manœuvre reconnue au juge – qualifiée par une certaine littérature de « libre recherche scientifique »³⁴¹ – requiert indéniablement une appréciation de sa

Aussi est-il évident que, dans le préambule de ladite Constitution, il est fait référence à la volonté commune du peuple congolais de « de bâtir, au coeur de l'Afrique, un État de droit [...] ». Les attributs d'un État de droit impliquent notamment l'assujettissement au droit des pouvoirs classiques de l'État.

³³⁶ En guise de précision, l'arbitraire est une situation caractérisée par des décisions qui contredisent clairement la situation de fait, violent gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou qui contredisent d'une manière choquante le sens de la justice et de l'équité. Voy. OBERSON, *Droit fiscal*, p.54 N.72 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 63 ad Remarques préliminaires.

³³⁷ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.17

³³⁸ DENIZEAU, *Arrêts de la CJCE*, p.297

³³⁹ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.21 s

³⁴⁰ DELNOY, *Méthodologie*, p.98 et référence citée.

³⁴¹ GUEZ, *L'interprétation*, p.151 ss N.564 ss ; VINDARD, *Qualification*, p.452 N.584

part dans l'application de la norme³⁴². En effet, certes l'intervention du juge consiste à appliquer à un cas d'espèce concret une norme générale et abstraite adoptée pour un nombre illimité de cas, mais ce processus nécessite de sa part l'établissement d'un lien entre la situation générale et simplifiée (telle que visée par le législateur) et un cas de figure bien précis contenant un nombre illimité de particularités³⁴³. Dans la foulée, certains cas concrets, pour lesquels la norme a été conçue, peuvent varier et ne pas s'intégrer correctement dans les termes initialement utilisés par le législateur³⁴⁴. Dans cette hypothèse, le juge peut tenir compte des changements de circonstance intervenus entre la création de la norme et son application, tout en veillant à « l'épée de Damoclès » qui pèse sur lui, à savoir le principe de la légalité qui interdit à l'interprète de la loi toute création normative³⁴⁵.

180 Pour un *excursus* rapide en droit français, il y a lieu d'indiquer que le besoin d'une nécessaire appréciation du juge par rapport à la variation — liée à l'usure du temps — des cas spécifiquement ciblés par une norme, avait déjà été exprimé par PORTALIS, dans son discours préliminaire sur le projet du Code civil, notamment en ces termes :

181 « Il est impossible au législateur de pourvoir à tout. [...] D'ailleurs, comment enchaîner l'action du temps ? Comment s'opposer au cours des événements ou à la pente insensible des mœurs ? Comment connaître et calculer d'avance ce que l'expérience seule peut nous révéler ? [...] Car les lois, une fois rédigées, demeurent telles qu'elles ont été écrites ; les hommes, au contraire, ne se reposent jamais ; ils agissent toujours ; et ce mouvement, qui ne s'arrête, [...] produit à chaque instant quelque combinaison nouvelle, quelque nouveau fait, quelque résultat nouveau. Une foule de choses sont donc nécessairement abandonnées à [...] l'arbitrage des juges »³⁴⁶.

182 Par ailleurs, la marge de manœuvre ou de créativité reconnue au juge consiste également dans la détermination, en faveur d'une norme, d'un cadre d'interprétation précis qui pourrait servir de référentiel aux décisions futures sur des cas similaires. En d'autres termes, l'interprétation initiale de la norme que fait le juge en vue de son application, est un véritable pouvoir de création de son cadre d'application à venir. Néanmoins, ce pouvoir s'exerce une fois de plus dans le respect de la primauté du droit. En effet, le juge n'a pas la même marge de manœuvre que le législateur, car il n'est tenu de créer qu'une règle qui s'insère le mieux possible dans la règle déjà édictée par le législateur, et d'éviter toute contradiction avec ce dernier. Ainsi, il doit derechef honorer les limites et les valeurs établies par le législateur³⁴⁷.

183 Parfois, il advient que le législateur reconnaisse lui-même à l'interprète le pouvoir de participer à la création de la loi, dans la recherche de sa perfectibilité. C'est typiquement lorsqu'il est reconnu au juge la possibilité d'apprécier en toute équité les

³⁴² OBRIST, *Réalisation systématique*, p.114 et références citées.

³⁴³ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.22

³⁴⁴ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.51

³⁴⁵ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.23 et 31 s

³⁴⁶ Voy. PORTALIS, *Discours*, p.7

³⁴⁷ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.23

circonstances d'application de la loi, c'est-à-dire en prenant en compte quelques valeurs subjectives du juge (contexte, environnement ou autre considération). A titre exemplatif, en droit congolais, il ressort respectivement de la Constitution ainsi que d'une ordonnance du 14 mai 1886 que :

- « Le Conseil d'État connaît, dans les cas où il n'existe pas d'autres juridictions compétentes, de demandes d'indemnités relatives à la réparation d'un dommage exceptionnel, matériel ou moral résultant d'une mesure prise ou ordonnée par les autorités de la république. Il se prononce en équité en tenant compte de toutes les circonstances d'intérêt public ou privé³⁴⁸.
« Quand la matière n'est pas prévue par un décret, un arrêté ou une ordonnance déjà promulgués, les contestations qui sont de la compétence des tribunaux du Congo seront jugées d'après les coutumes locales, les principes généraux du droit et l'équité »³⁴⁹.

Pour ce qui est du droit suisse, l'article 1^{er} du Code civil dispose notamment :

- « A défaut d'une disposition légale applicable, le juge prononce selon le droit coutumier et, à défaut d'une coutume, selon les règles qu'il établirait s'il avait à faire acte de législateur. Il s'inspire des solutions consacrées par la doctrine et la jurisprudence »³⁵⁰.

Dans l'ordre juridique international, le Statut de la Cour Internationale de Justice évoque la possibilité pour celle-ci de statuer selon l'équité, en ces termes :

- « La présente disposition ne porte pas atteinte à la faculté pour la cour, si les parties sont d'accord, de statuer *ex aequo et bono* »³⁵¹.

Au regard de ces quelques dispositions, le juge pourrait indéniablement apprécier les circonstances d'application d'une loi en fonction de ses considérations personnelles ou subjectives, relativement à son contexte social, familial, religieux, économique, politique, etc. Ce qui n'est pourtant pas irrécusable, car le juge devrait en toute circonstance se réserver, sous prétexte de l'équité, d'être guidé par le sentiment personnel, les idéaux socio-politiques et autres sentiments partisans³⁵². Il devrait plutôt – selon les termes sus utilisés par le législateur suisse – se référer (i) à la coutume, (ii) à l'état d'esprit du législateur, (iii) à la doctrine et (iv) à la jurisprudence :

- (i) La coutume (« *Practice* » en anglais et « *Benutzerdefiniert* » en allemand) est une pratique, un usage ou une habitude qui a acquis force obligatoire par sa répétition dans le temps et dans un espace donné. Elle constitue une source du droit³⁵³.

³⁴⁸ Article 155 al. 3 de la Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006, telle que révisée dans certains articles par la Loi n° 11/002 du 20 janvier 2011.

³⁴⁹ Article 1 de l'Ordonnance de l'Administrateur Général au Congo – Principes à suivre dans les décisions judiciaires, in Bulletin Officiel du Congo de 1886, p.88 et 189

³⁵⁰ Article 1^{er} al. 2 et 3 du CC suisse.

³⁵¹ Article 38 al. 2 du statut de la CIJ.

³⁵² CORNU, *Evasion et interprétation*, p.25

³⁵³ Voy. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Coutume », p.334 ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Coutume », p.159 ; BRAUDO/BAUMANN, *Dictionnaire*, « Usages et coutumes », Consulté le 28 octobre 2017.

- 191 (ii) L'expression « état d'esprit du législateur » renvoie notamment à l'usage de la méthode d'interprétation téléologique qui vise la prééminence de l'esprit sur la lettre de la norme, par la recherche de l'objet de cette dernière ainsi que de la volonté réelle de son auteur. C'est aussi le sentiment du bon sens et de la justice, soit l'équité que certains juristes définissent comme étant « le sentiment sûr et spontané du juste et de l'injustice »³⁵⁴.
- 192 (iii) La doctrine (« *Literature* » en anglais et « *die Lehre* » ou « *die Doktrin* » ou encore « *die Literatur* » en allemand) est l'ensemble des textes publiés par des auteurs sur des sujets de caractère juridique. Son rôle est avant tout de faciliter la compréhension des règles et la solution des problèmes juridiques³⁵⁵. La doctrine comprend notamment les traités, précis, mémentos, manuels, monographies, thèses, articles, notes d'arrêts, etc.³⁵⁶ La doctrine juridique avise le juge de l'évolution de la jurisprudence, son étendue et ses contradictions. Elle est également susceptible de donner naissance à un mouvement juridique. Elle a une certaine autorité — compte tenu de la meilleure qualité de certains écrits — et incite souvent le législateur à améliorer des textes ambigus, incomplets ou inadaptés³⁵⁷. Aussi est-il évident que, devant le silence de la loi, la doctrine est constamment sollicitée. Celle-ci joue ainsi un rôle considérable dans la formulation du droit et sur les autres sources d'interprétation de la loi. En effet, un législateur avisé consulte, avant toute élaboration et toute promulgation d'une nouvelle loi, les meilleurs juristes du pays ou de l'étranger, experts ou spécialistes, soit à travers leurs publications, soit à travers des commissions de législation, de codification ou de révision dont ces experts juristes font généralement partie. Par ailleurs, aucun juge serein et consciencieux ne peut rendre sa décision sans prendre la précaution de vérifier l'état de la question dans la doctrine³⁵⁸.
- 193 (iv) La jurisprudence (« *Case law* » en anglais et « *Jurisprudenz* » en allemand) est l'ensemble des décisions de justice rendues pendant une certaine période, dans un domaine du droit ou dans l'ensemble du droit. Dans un sens plus restreint, c'est l'ensemble des décisions concordantes rendues par les juridictions sur une même question de droit. En d'autres termes, ce sont des propositions contenues dans les décisions rendues par les juridictions de rang supérieur, et présentant — en raison de leur formulation générale et abstraite — le sens et la portée d'une norme³⁵⁹.

³⁵⁴ Cf. NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.21 et références citées.

³⁵⁵ Voy. TERCIER, *Redaction juridique*, p.127 N.416

³⁵⁶ Voy. DELNOY, *Méthodologie*, p.149 ss

³⁵⁷ Cf. KALONJI, *Droit fiscal*, p.44 s et références citées.

³⁵⁸ Voy. NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.45

³⁵⁹ Cf. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Jurisprudence », p.656. Dans le même sens, voy. CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Jurisprudence », p.307 ; NYABIRUNGU, *Interprétation*, p. 27 ss ; TSHIZANGA, *Assurances*, p.34 ; KALONJI, *Droit fiscal*, p.43 ; TERCIER, *Redaction juridique*, p.81 N.236

Somme toute, le pouvoir d'appréciation reconnu au Juge, dans le processus d'interprétation de la norme juridique, n'est pas un « chèque en blanc » qui lui permettrait, au nom de l'équité³⁶⁰, de faire primer ses convictions personnelles sur l'intention de l'auteur de la norme. Voilà pourquoi, il lui est impératif de motiver son interprétation par rapport au choix porté sur telle ou telle autre méthode. Cela est d'autant évident que plusieurs interprétations de la même norme sont envisageables, avec des arguments convaincants en faveur de chacune d'elles³⁶¹. Par sécurité à la fois pour l'essence de la norme et pour ses destinataires (justiciables), la faculté d'interprétation du juge est encadrée par la primauté du droit et par la téléologie immanente de la norme. C'est dans ce contexte que nous pouvons admettre la définition de PONCE selon laquelle l'interprétation est « une concrétisation des dispositions légales par l'établissement d'une sous norme et ainsi comme une création de droit intervenant dans le cadre de la loi (*intra legem*). Elle est ainsi une activité en partie créatrice qui repose sur une appréciation de différents arguments tirés des différents éléments d'interprétation à disposition »³⁶².

2.1.2. Approche méthodologique de l'interprétation judiciaire à la lumière des paradigmes suisse et belge

2.1.2.1. Pluralisme pragmatique du Tribunal fédéral suisse

En prélude, il n'est pas sans intérêt de mentionner que le Tribunal fédéral (ci-après TF) (« *Bundesgericht* » en allemand et « *Tribunale federale* » en italien) est la plus haute (suprême) autorité judiciaire de la Confédération suisse³⁶³ — dans la mesure où chaque canton possède ses propres tribunaux³⁶⁴ — installée à Lausanne. Il est composé de sept « chambres »³⁶⁵ qui lui permettent de statuer en dernière instance, dans presque tous les domaines du droit, sur tous les recours dirigés contre les décisions des autres

³⁶⁰ Généralement, en droit positif, l'évocation de l'équité (« *equity* » en anglais et « *Gerechtigkeit* » en allemand) conduit parfois à écarter ou assouplir la règle applicable à l'espèce. En procédure civile par exemple, un jugement est rendu en équité lorsque « le juge statue en amiable compositeur, au vu des particularités de l'espèce et de son sentiment du juste et du bon, indépendamment des règles de droit applicables » (GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Équité », p.478 s). Dans ces conditions, on peut admettre avec circonspection que le juge « dispose d'un pouvoir normatif, le pouvoir de créer des normes juridiques » (DENIZEAU, *Arrêts de la CJCE*, p.297).

³⁶¹ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.244 et références citées.

³⁶² PONCE, *Évasion fiscale*, p.125 et références citées.

³⁶³ Voir l'article 188, al. 1, de la Constitution fédérale suisse prérapplée, ainsi que l'article premier, al.1, de la Loi sur le Tribunal fédéral (LTF) du 17 juin 2005 (RO 2006 1205).

³⁶⁴ En effet, l'article 191b, al. 1^{er}, de la Constitution fédérale suisse dispose que « les cantons instituent des autorités judiciaires pour connaître des contestations de droit civil et de droit public ainsi que des affaires pénales ».

³⁶⁵ À savoir, cinq installés à Lausanne (Première Cour de droit public ; Deuxième Cour de droit public ; Première Cour de droit civil ; Deuxième Cour de droit civil ; et Cour de droit pénal) et deux autres à Lucerne (Première Cour de droit social et Deuxième Cour de droit social).

tribunaux inférieurs³⁶⁶, en examinant si le droit a été correctement appliqué dans la décision attaquée. Par ses décisions qui contribuent au développement du droit (en clarifiant sa portée et en comblant d'éventuelles lacunes) et à son adaptation aux situations nouvelles, le TF veille à l'application correcte de la norme juridique en vigueur dans une affaire déterminée ainsi qu'à la protection des droits constitutionnels du citoyen, ce tout en garantissant l'application uniforme du droit dans tout le pays. Il examine des questions de droit et leur conformité avec notamment le droit fédéral, le droit international et le droit intercantonal. Il veille aussi au respect de la jurisprudence et de la bonne mise en œuvre du droit. A cet effet, les autres tribunaux ainsi que les autorités administratives se conforment à sa jurisprudence et en reprennent les principes³⁶⁷.

- 196 Cela dit, dans son rôle d'interprète de la norme juridique, le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode interprétative parmi celles que nous avons examinées précédemment³⁶⁸, mais procède par une symbiose de méthodes en présence. C'est ce qu'il qualifie de « pluralisme pragmatique » (« *pragmatischen Methodenpluralismus* » en allemand)³⁶⁹, résumé notamment dans les termes ci-après, tirés d'une affaire ayant opposé une SARL à l'AFC³⁷⁰ :

³⁶⁶ A savoir, les tribunaux suprêmes cantonaux, le Tribunal pénal fédéral, le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral des brevets. A côté de son activité de Cour suprême, le TF exerce la surveillance administrative sur ces trois derniers tribunaux.

³⁶⁷ En dehors de la LTF du 17 juin 2005 précitée, pour une lecture approfondie de la contexture organique et fonctionnelle du TF, nous recommandons à titre indicatif les ouvrages de commentaires ci-après : BOHNET FRANÇOIS(éd.), *Dix ans de Loi sur le Tribunal fédéral*, Neuchâtel, Bâle, éditions Helbing Lichtenhahn, 2017, 223 pages ; CORBOZ BERNARD, et al., *Commentaire de la LTF (Loi sur le Tribunal fédéral)*, Berne, éditions Stämpfli, 2014, 1619 pages ; DONZALLAZ YVES, *Loi sur le Tribunal fédéral : commentaire*, Berne, éditions Stämpfli, 2008, 1807 pages ; REEB BERTRAND, *La nouvelle loi sur le Tribunal fédéral dans le cadre de la réforme de la justice (avec quelques références au contrat de bail)*, In : Séminaire sur le droit du bail, Université de Neuchâtel-Faculté de droit et des sciences économiques (éds), n°14(2006), Partie 3 ; HASENBÖHLER FRANZ, *Nouvelle loi sur le Tribunal fédéral*, in : Suisse: perspectives et risques de nouveautés juridiques, Zürich, 2006/2007, p. 179-183 ; EDGAR PHILIPPIN, *La nouvelle loi sur le Tribunal fédéral : effets sur le droit des poursuites et faillites*, In : Journal des tribunaux 2, Poursuite pour dettes, Lausanne, Année 155(2007), p. 130-162 ; URS PORTMANN (éd.), *La nouvelle loi sur le Tribunal fédéral : travaux de la journée d'étude organisée à l'Université de Lausanne le 5 octobre 2006*, Lausanne, Centre du droit de l'entreprise, 2007, 222 pages ; MAURO GISELLA/MESSI MICHELA, *Simplification de la procédure et introduction de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral*, in : Sécurité sociale, Berne, 2008, 3, p. 167-173 ; FOËX BENEDICT/HOTTELLIER MICHEL/JEANDIN NICOLAS (éds), *Les recours au Tribunal fédéral*, Genève, éditions Schulthess, 2007, 184 pages.

³⁶⁸ Voy. Sections 1.2 et 1.3.

³⁶⁹ La doctrine parle également de « pluralisme méthodologique à vocation pragmatique », de « pluralisme pragmatique méthodologique », et « méthode du pluralisme pragmatique ». Cf. MAHON/WEERTS, *Droit constitutionnel*, p.17

³⁷⁰ Dans cette affaire (ATF 142 II 388), la problématique entre autres posée était de trouver une interprétation à l'expression « fourniture à distance » des prestations de service. En l'occurrence l'art. 8, al. 2, let. a, de la Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) du 12 juin 2009, dispose : « Le lieu des prestations de services suivantes est[...], pour les prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, même si elles sont exceptionnellement fournies à distance, le lieu où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable ou, à défaut,

« Conformément à une jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). **Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme.** Il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste »³⁷¹. [Avec nos mises en gras]

197

Dans un commentaire sur cette option levée par le TF, CORNU³⁷² fait d'abord remarquer que le pluralisme pragmatique n'est pas une méthode d'interprétation comme telle, et précise qu'il s'agit plutôt d'une exploitation par le juge de la diversité des méthodes qui sont à sa portée, pour lui permettre d'atteindre, en toute équité, un résultat convenable. Explicitant le concept de « pragmatisme », CERUTTI³⁷³ souligne – pour sa part – que l'action pragmatique met en lumière l'importance des « *pragmata* », des choses et donc de la réalité concrète qui, sous l'angle juridique, renvoie à la primauté du cas ou du concret. Et pour donner une réponse aux cas, insiste-t-il, le juge ne peut qu'utiliser des critères – et non pas des principes immuables et cartésiens – qui ont naturellement la possibilité de cristalliser l'aspect dynamique de l'interprétation. Pour stabiliser la nécessité pour le juge de pondérer les outils d'interprétation à sa disposition, l'auteur fournit un excellent exemple que nous nous proposons de reprendre intégralement :

198

« Prenez, par hypothèse, le panneau installé à l'entrée d'un parc, disposant que « *No vehicle in the park* ». Pour savoir si je peux entrer dans le parc, il faut d'abord définir ce qu'est un « *vehicle* » et comment le traduire dans d'autres langues. La traduction implique donc une interprétation. Une poussette est-elle un « *vehicle* » ? Une auto électrique d'un enfant ? Si le but est de ne pas déranger les promeneurs, cet enfant ne pourra pas y entrer. Mais quid si une ambulance arrive, les sirènes enclenchées, parce qu'un homme a eu un arrêt cardiaque ? Allez-vous expliquer à l'enfant – qui, à ce moment, pleure – que l'ambulance, bien que « *vehicle* » puisse entrer, mais pas lui. L'exemple montre bien que le juge ne s'arrête pas au sens d'une ligne – ni d'un mot –, mais qu'il doit se demander quelle est la valeur protégée par le texte. Autrement dit, il opère une interprétation axiologique, qui ne peut être entreprise que dans un contexte déterminé. L'ambulance pourra entrer dans le parc, parce qu'une valeur supérieure – la vie d'un promeneur – est plus importante – dans une confrontation – que la tranquillité des autres personnes se trouvant dans le même endroit »³⁷⁴.

199

le lieu où il a son domicile ou à partir duquel il exerce son activité; font notamment partie de ces prestations de services: les traitements et thérapies, les soins de santé, les soins corporels, le conseil conjugal, familial et personnel, l'assistance sociale, l'aide sociale ou la protection de l'enfance et de la jeunesse ».

³⁷¹ ATF 142 II 388 consid. 9.6.1. Dans le même sens, voir également: ATF 139 II 49 consid. 5.3.1 p. 54; ATF 137 II 164 consid. 4.1 p. 170 s.; ATF 137 III 217 consid. 2.4.1 p. 221 ss ; ATF 136 III 283 consid. 2.3.1 p. 284 ; ATF 135 II 416 consid. 2.2 p. 418 ; ATF 134 I 184 consid. 5.1 p. 193 et les arrêts cités.

³⁷² CORNU, *Evasion et interprétation*, p.55 ss et références citées.

³⁷³ CERUTTI, *Traduction et interprétation*, RZ.15

³⁷⁴ CERUTTI, *Traduction et interprétation*, RZ.19-21 et références citées.

- 200 Par ailleurs, tout en s'appuyant sur l'ensemble des éléments d'interprétation disponible, le pragmatisme pluriel ne fixe entre eux aucun ordre de priorité³⁷⁵. Concrètement, dans la démarche du juge, chaque méthode est prise en compte et appréciée isolément en rapport avec son contenu interne, pour parvenir au véritable sens de la norme³⁷⁶. Si cette dernière est assez claire et ne suscite aucun litige, le juge est censé l'appliquer dans son sens grammatical³⁷⁷. Néanmoins, il arrive parfois que le TF développe une interprétation qui contraste avec le texte de la norme juridique ambiguë, notamment s'il existe des indices sérieux de croire que ledit texte ne concorde pas avec le sens axiologique de la norme en question, et pourrait induire à des objectifs non visés par le législateur, voire même heurter l'équité ou le principe de l'égalité de traitement³⁷⁸. De tels indices peuvent résulter de travaux préparatoires, du fondement et du but de la norme en cause ainsi que de sa relation avec d'autres normes³⁷⁹.
- 201 De ce qui précède, la doctrine³⁸⁰ fait observer que, tout en accordant la priorité à l'interprétation littérale – à moins qu'elle ne corresponde au sens véritable de la norme –, le TF laisse néanmoins transparaître une hiérarchie des méthodes qui a tendance à privilégier l'interprétation téléologique. La logique est commune et concerne également les affaires fiscales, à défaut d'une approche interprétative spécifique dans ce domaine³⁸¹, même si une part belle est réservée à l'approche économique, telle que précisée précédemment³⁸².

2.1.2.2. Logique interprétative dans la jurisprudence belge

- 202 Le législateur belge n'ayant pas consacré explicitement de méthodologie interprétative spécifique aux matières fiscales, la méthodologie décrite dans cette section concerne aussi bien les autres disciplines juridiques que le droit fiscal.

2.1.2.2.1. Rigorisme et fondamentalisme séquentiels de la Cour de cassation

- 203 Il convient de noter, d'emblée, que l'existence et la mission de la Cour de cassation belge (« *Hof van Cassatie* » en néerlandais et « *Kassationshof* » en allemand) sont fixées par la Constitution³⁸³ ainsi que le Code judiciaire³⁸⁴. Cette juridiction est saisie d'un

³⁷⁵ YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 44 ad Remarques préliminaires.

³⁷⁶ MAHON/WEERTS, *Droit constitutionnel*, p.17

³⁷⁷ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.56 et références citées.

³⁷⁸ MAHON/WEERTS, *Droit constitutionnel*, p.16

³⁷⁹ ATF 139 I 257 consid. 4.2; ATF 138 II 557 consid. 7.1, p.565 et références citées.

³⁸⁰ PONCE, *Évasion fiscale*, p.128 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.55 et 59

³⁸¹ OBERSON, *Droit fiscal*, p.59 N.1 et références citées ; GIEDRE, *Appréciation économique*, p.248 et références citées; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.249 et références citées ; PONCE, *Évasion fiscale*, p. 158 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 46 ad Remarques préliminaires.

³⁸² Voy. Section 1.3.

³⁸³ Voy. Article 147 de la Constitution fédérale belge déjà citée.

³⁸⁴ En l'occurrence les articles 409, 410, 486, et 608 à 615 du Code judiciaire [belge] du 10 Octobre 1967.

pourvoi (voie de recours extraordinaire) contre toutes les décisions qui ne sont plus susceptibles d'opposition ou d'appel, en vue de leur annulation et non pour un examen au fond des affaires déjà jugées. A cet effet, l'essentiel de la mission est de veiller à l'unité de l'interprétation de la norme juridique par l'ensemble des tribunaux du Royaume, car la sécurité juridique et l'équité exigent que toute règle juridique (loi, décret, ordonnance, arrêté, etc.) soit comprise de la même façon sur l'ensemble du territoire national ou par l'ensemble de la communauté qu'elle régit, c'est-à-dire tous les justiciables, quelle que soit la région où se situe la juridiction, la profession des parties ou la nature du litige. La Haute Cour précitée est, de ce fait, la seule et l'unique juridiction à qui cette mission a été confiée³⁸⁵.

Pour souligner l'importance et le rôle de la Cour de cassation, Monsieur JARDIN – alors Procureur Général près cette juridiction – s'était exprimé solennellement en ces termes, à l'occasion d'une rentrée judiciaire :

« La tâche la plus spécifique et, dès lors, la plus importante est d'assurer l'unité de la jurisprudence ainsi que l'évolution du droit et la sécurité juridique qui en sont les corollaires. A cet égard, le rôle de la Cour est unique et irremplaçable : l'interprétation de la règle de droit par le juge de cassation constitue un point d'appui pour l'ensemble des juges du fond et assure la sécurité juridique à tous les justiciables. [...] Le rôle de la Cour est unique et primordial, non seulement parce qu'elle interprète la loi, mais aussi parce qu'elle peut et doit remplir une mission métalégislative lorsque la loi comporte des zones d'ombre ou lorsque la portée de la loi doit être précisée ou lorsque des lacunes doivent être remplies, dès lors que le législateur ne peut prévoir toutes les implications de ses lois ou parce que certaines matières se prêtent moins à une réglementation stricte et complète laissant ainsi une place plus large à l'interprétation »³⁸⁶.

Après cette transition non moins importante sur la vocation de la Cour de cassation, nous pouvons dès à présent nous intéresser à la méthodologie qu'elle utilise en ce qui concerne l'interprétation des affaires qui relèvent de sa compétence. En effet, l'approche de cette juridiction s'est souvent déroulée en deux phases ou séquences ³⁸⁷ :

Dans la première phase (textuelle ou littérale), le juge ne peut rechercher la signification du texte qu'à l'intérieur même de ce dernier. Il s'agit d'une approche intrinsèque au texte, qui analyse le sens des concepts utilisés et ce, dans leur contexte propre. Si le sens du texte est clair, on applique rigoureusement la norme comme telle et on s'arrête là, pas besoin de passer à la seconde phase. Cette étape de l'interprétation, nous la qualifions de « phase du rigorisme textuel », car elle est rigide, sévère et ramène tout le sens de la norme à son texte.

³⁸⁵ Cass., *Rapport 2015*, p.13. Pour comprendre de manière assez détaillée l'organisation ainsi que le fonctionnement de la Cour de cassation belge, voy. Cass., *Rapport annuel 1997-1998*, p.20 ss ; Cass., *Rapport annuel 2000-2001*, p.30 ss ; RUTSAERT/MEEUS, *Cour de cassation*, p.247 ss

³⁸⁶ DU JARDIN, *Audiences plénières*, p.1 s et références citées.

³⁸⁷ Voir notamment : Cass., 10 novembre 1997, F.J.F., n° 97/282 ; Cass., 11 décembre 1962, Bull. Contr., 1963, n° 395 ; Cass., 15 janvier 1963, Bull. Contr., 1963, n° 397 ; Cass., 29 mai 1987, F.J.F., n° 87/219. Pour un commentaire dans la doctrine, voy. OST/KERCHOVE, *Directives d'interprétation*, p.22 ss

- 208 Dans la seconde phase, dont l'existence ne dépend que du résultat insatisfaisant de la première phase, le juge est appelé à rechercher l'intention réelle de l'auteur de la norme, notamment par un examen méticuleux des travaux préparatoires sur la norme. Cette phase amène souvent le juge à consulter les archives de deux chambres du parlement (assemblée nationale et sénat) pour dégager l'intention qui animait le législateur au moment de la préparation de la loi litigieuse, c'est-à-dire dont le sens est ambigu. Cette étape de l'interprétation essentiellement téléologique, nous pouvons la qualifier de « phase fondamentaliste », car elle vise à rechercher l'objectif fondamental de la norme en présence, à la lumière de la volonté du législateur.
- 209 Pour résumer, les juridictions belges sont appelées à privilégier la lettre sur l'esprit en matière d'interprétation de la norme juridique. Toutefois, si l'interprétation littérale s'avère inadéquate, l'opportunité du recours vers les autres méthodes d'interprétation est fondée, dans la vue de discerner la réelle intention de l'auteur de la norme. Cette recherche de l'intention du législateur peut aussi amener le juge à interroger le législateur lui-même qui pourrait s'exprimer par la voie d'une nouvelle loi interprétative. C'est la perspective que nous tentons de cerner dans la section ci-après.

2.1.2.2.2. Recours à l'interprétation authentique, mais exclusive de toute création du droit

- 210 Il convient de relever que l'article 7 du Code judiciaire belge déjà cité, dispose que « *les juges sont tenus de se conformer aux lois interprétatives dans toutes les affaires où le point de droit n'est pas définitivement jugé au moment où ces lois deviennent obligatoires* ». Cette disposition est bien taciturne pour permettre de mieux cerner la notion de « loi interprétative » à laquelle elle fait allusion. C'est plutôt vers la jurisprudence qu'il convient de se tourner pour retrouver notamment cette définition concoctée par la Cour de Cassation :
- 211 « Une loi interprétative est une loi qui, à propos d'un point de la règle de droit qui est incertain ou contesté, donne une solution qui aurait pu être admise par la jurisprudence ; lorsqu'une loi interprétative précise la portée d'une disposition légale, cela n'empêche pas que le juge constate qu'une situation concrète était avant la loi interprétative soumise avec certitude au champ d'application de la loi interprétée »³⁸⁸.
- 212 Cette définition est également partagée par la Cour constitutionnelle belge, notamment dans les termes ci-après, tirés d'un arrêt du 21 juin 2006 :
- 213 « Une loi interprétative est, en effet, celle qui confère à une disposition législative le sens que, dès son adoption, le législateur a voulu lui donner et qu'elle pouvait raisonnablement recevoir. Une loi interprétative ne peut toutefois porter atteinte aux décisions de justice passées en force de chose jugée. La garantie de la non-rétroactivité des lois ne pourrait être éludée par le seul fait qu'une loi ayant un effet rétroactif serait présentée comme une loi interprétative »³⁸⁹.

³⁸⁸ Cass., 7 avril 2016 consid. 4, F.14.0097.N ; Cass., 17 février 2000, Pas., I, n 134, p.447

³⁸⁹ C. Const., n° 102/2006 du 21 juin 2006, B.5.2. Dans le même ordre d'idée de cette juridiction constitutionnelle : n° 128/2008 du 1^{er} septembre 2008, B.8.1. ; n° 180/2009 du 12 novembre 2009, B.5. ; N° 192/2009 du 26 novembre 2009, B.7

Il ressort de deux précédentes définitions que la loi interprétative est un procédé d'interprétation qui consiste, de la part du législateur fédéral, à adopter une nouvelle loi ayant pour l'objet d'interpréter une disposition légale moins claire ou susceptible de diverses interprétations³⁹⁰. Cette pratique est justifiée par le principe selon lequel seul l'auteur d'une norme peut l'interpréter de manière définitive et « irrévocable », en particulier en ce qui concerne la loi et le décret³⁹¹. Cette logique tire ses origines de l'ancien droit romain où l'interprétation n'était classiquement considérée comme authentique, que lorsqu'elle émanait de l'auteur même du texte interprété, tel qu'il ressort de l'adage « *Ejus est interpretari legem cujus est condere* » (à celui qui a le pouvoir de faire la loi, revient le pouvoir de l'interpréter)³⁹².

214

Dans une étude publiée en 2008 par le Conseil d'État belge, ce dernier a notamment estimé que, pour qu'on reconnaisse à une loi ou à un décret le caractère interprétatif, elle/il doit donner à la disposition interprétée « un sens qu'elle pouvait raisonnablement avoir à l'origine »³⁹³ ; au cas contraire – notamment dans l'hypothèse où il y aurait création ou retranchement d'un droit – la loi ou le décret nouveau serait un acte modificatif et non interprétatif. Dans cette optique, une loi n'est interprétative que lorsqu'elle « se borne à reconnaître, sans rien innover, un droit préexistant qu'une définition imparfaite a rendu ambigu et susceptible de controverse »³⁹⁴. En plus, on ne peut recourir à ce procédé d'interprétation que de manière limitative et pour des cas exceptionnels, tels qu'un revirement de jurisprudence imprévu et de nature à empêcher des attentes légitimes³⁹⁵. Un revirement de jurisprudence est un changement radical d'une jurisprudence admise dans tel ou tel autre domaine du droit. Etant donné que ce changement de paradigme peut heurter de plein fouet la sécurité du droit, notamment pour les justiciables, il est logique que seul le législateur puisse justifier le nouveau paradigme en révélant sa réelle intention intrinsèque au texte querellé³⁹⁶.

215

³⁹⁰ Conseil Belgique, *Technique législative*, p.27 N.7.5 ; VAN ERMENGEM/BIDOU, *Rulings*, p.278 ; NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.27

³⁹¹ En effet, les articles 84 et 133 de la Constitution fédérale belge déjà citée, disposent respectivement que « l'interprétation des lois par voie d'autorité n'appartient qu'à la loi » et « l'interprétation des décrets par voie d'autorité n'appartient qu'au décret ».

³⁹² DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.18 s N.14 et références citées ; DELNOY, *Méthodologie*, p.125.

³⁹³ Conseil Belgique, *Technique législative*, p.28 N.7.5

³⁹⁴ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.34 s N.29 et référence citée.

³⁹⁵ Conseil Belgique, *Technique législative*, p.28 N.7.5

³⁹⁶ GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Revirement de jurisprudence », p.1007 ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Revirement (de jurisprudence) », p.457. Pour des exemples sur des cas de revirement de la jurisprudence belge, lire notamment : DELPÉRÉE FRANCIS, *Le revirement de jurisprudence en Belgique*, in : Cahiers du Conseil constitutionnel n° 20, Dossier : Les revirements de jurisprudence du Juge constitutionnel, juin 2006, disponible en ligne : <http://www.conseil-constitutionnel.fr> (ressource consultée le 5 novembre 2017) ; WERENNE JEAN-CHRISTOPHE, *Le concept de loi interprétative*, en ligne : <http://users.skynet.be/werenne/travaux/Loiinterp.pdf> (ressource consultée le 5 novembre 2017).

- 216 Sur le plan de la nature et des conséquences juridiques, l'interprétation qui est donnée dans le respect des règles de procédure et de forme de la loi ou du décret, est une « loi » ou un « décret », selon le cas. Elle a ainsi une valeur et force juridiques identiques à celles d'une loi ou d'un décret. Lorsque cet acte interprétatif entre en vigueur, il est opposable et doit être respecté *erga omnes*. Il doit davantage être appliqué par le juge à toute affaire sur laquelle aucune décision définitive de sa part n'est encore intervenue ; ce qui transpire évidemment de l'article 7 du Code judiciaire prérappelé. La loi et le décret interprétatifs ont pour particularité de régir aussi bien le passé que l'avenir, alors que leurs analogues classiques ne disposent en principe que pour l'avenir. Cela est justifié par le fait que – comme susmentionné – la loi ou le décret interprétatif n'est pas un acte nouveau, mais fait corps avec l'acte interprété. Il/elle ne fait qu'explicitier ce dernier, en précisant le sens qu'il est censé avoir toujours eu³⁹⁷.
- 217 Au demeurant, cette méthodologie du recours à l'interprétation authentique est une spécificité du droit belge³⁹⁸, comparativement aux systèmes juridiques suisse et congolais. Elle a pour mérite de faciliter le changement de paradigme jurisprudentiel que le pluralisme méthodologique pragmatique – par exemple pour la Suisse – ne rend toujours pas évident, en principe à cause de la non-rétroactivité de la jurisprudence³⁹⁹ (pour raison de sécurité juridique) et de la haute retenue exigée à toute juridiction lors d'une perspective de revirement de jurisprudence. En guise de précision, selon le Tribunal fédéral suisse, ce revirement doit au besoin s'appuyer sur des facteurs très objectifs, tels que la connaissance plus exacte de l'intention du législateur, la modification des circonstances extérieures, le changement de conception juridique ou l'évolution des mœurs⁴⁰⁰.

2.1.3. Approche méthodologique d'interprétation dans la *praxis* judiciaire internationale (CIJ) et européenne (CJUE)

2.1.3.1. Remarques préliminaires : la Convention de Vienne sur le droit des traités - *substratum* juridique référentiel pour l'interprétation des normes internationales

- 218 À l'instar de tous les textes juridiques, les normes internationales (y compris les conventions fiscales) peuvent être obscures ou ambiguës, et nécessiter un éclaircissement sur leur portée réelle⁴⁰¹. Interpréter les normes du droit international, c'est rechercher leur sens intrinsèque et déterminer exactement leur étendue dans

³⁹⁷ DELNOY, *Méthodologie*, p.121 s et références citées ; NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.27

³⁹⁸ Cette notion existe également dans d'autres systèmes juridiques romano-germaniques, notamment en France où les lois interprétatives constituent donc une exception au principe de non-rétroactivité. Voy. la jurisprudence constante de la Cour de cassation française : 3e civ. 27 février 2002 : Bull. civ. 2002, n° 53, p. 46 ; Soc. 13 mai 1985 : Bull. civ. 1985 n° 291, p. 208 ; Com. 2 octobre 2001 : Bull. civ. 2001 n° 156, p. 148 ; 2e civ. 18 janvier 1961, Bull. civ. n° 52

³⁹⁹ En ce qui concerne la question de rétroactivité jurisprudentielle en droit suisse, lire notamment PICHONNAZ, *Changement de jurisprudence*, p.47 ss

⁴⁰⁰ ATF 122 I 57 consid. 3aa ; ATF 120 II 137 consid. 3f ; ATF 117 Ia 135 consid. 2c ; ATF 111 Ia 161 consid. 1a, ATF 105 Ib 49 consid. 5a et arrêts cités.

⁴⁰¹ RUZIÉ, *Droit international*, p.43 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.35 s N.104

l'ordre juridique international⁴⁰². Singulièrement pour ce qui est des conventions fiscales, leur interprétation peut être opérée par des instances compétentes nationales ou internationales. Au niveau national, ce sont les organes judiciaires traditionnellement chargés du contentieux relatif aux impositions domestiques qui sont également compétents pour interpréter les dispositions des conventions fiscales⁴⁰³. Exceptionnellement, pour quelque raison de droit public international, la compétence d'interprétation d'une convention fiscale peut être dévolue, soit au membre de l'exécutif national (fédéral) chargé des affaires étrangères, soit à celui en charge des finances, soit encore à l'administration fiscale compte tenu de la technicité de certaines matières traitées dans les conventions fiscales⁴⁰⁴.

La présente section ne creuse aucunement en détail la portée de l'interprétation des normes internationales par les instances nationales, mais plutôt celle dévolue aux juridictions internationales spécialisées. A ce propos, il existe globalement plusieurs possibilités⁴⁰⁵, mais deux mécanismes nous intéressent singulièrement : le recours à l'arbitrage de la Cour Internationale de Justice (2.1.3.2) et – en ce qui concerne exclusivement les États membres de l'Union européenne – le renvoi en interprétation devant la Cour de Justice de l'Union Européenne, pour une clarification de toutes les questions relatives à l'application du droit communautaire (2.1.3.3).

Mais avant d'examiner les deux procédés, il convient de faire remarquer que la doctrine abondante⁴⁰⁶ reconnaît unanimement à la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités⁴⁰⁷, le mérite d'avoir fixé le cadre méthodologique de l'interprétation des normes internationales. Cette Convention constitue, de ce point de vue, l'expression du droit coutumier (droit commun) et s'applique également aux normes fiscales internationales, notamment les CDI⁴⁰⁸. Voilà pourquoi, dans les lignes qui suivent, le concept de « traité » doit être considéré dans son sens large : celui d'acte

⁴⁰² LÉVESQUE, *Interprétation*, p.68 et références citées ; GARDINER, *Treaty Interpretation*, p.27 et 29. Ce dernier auteur précise : « [...] *treaty interpretation is not just a quest for finding the original meaning of a statement or text, nor for simply taking words at their face value. [...] Interpretation is closely connected with the carrying out of treaties, for before a treaty can be applied in a given set of circumstances it must be determined whether or not it was meant to apply to those circumstances* ».

⁴⁰³ En tout état de cause, l'interprétation des CDI par les tribunaux nationaux ne peut être faite en application des règles nationales (issues généralement de la Constitution nationale) qui ne font sûrement pas partie de l'ordre juridique international et peuvent diverger d'un pays à l'autre. Voy. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.51 N.120

⁴⁰⁴ Voy. CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.429 N.286

⁴⁰⁵ RUZIÉ, *Droit international*, p.43. Dans le même sens, LÉVESQUE, *Interprétation*, p.69 ; GARDINER, *Treaty Interpretation*, p.41 ss

⁴⁰⁶ LÉVESQUE, *Interprétation*, p.53 ; RUZIÉ, *Droit international*, p.44 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.51 N.122 ; TORRIONE, *Conventions fiscales*, p.252 s ; SLAVKO, *Treaty interpretation*, p.169 ss ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.36 N.106 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.50 ss N.69 ss

⁴⁰⁷ La Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités est disponible en ligne : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19690099/index.html> (ressource consultée le 4 novembre 2018).

⁴⁰⁸ DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.57ss N.146 ss

normatif dont l'objet est de poser une règle de droit, c'est-à-dire d'établir une situation juridique impersonnelle et objective sur le plan international ⁴⁰⁹.

- 221 La Convention de Vienne précitée consacre une règle générale et des moyens généraux d'interprétation. La règle générale est fixée à l'article 31⁴¹⁰, dont le §1 stipule : « *Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but* ». Il découle de cette stipulation l'exigence d'interpréter une norme internationale avec bonne foi, en se focalisant sur son texte (interprétation textuelle ou linguistique), son contexte (interprétation contextuelle ou systématique) ⁴¹¹ ainsi que ses objet et but (interprétation téléologique⁴¹² ou effet utile de toutes les dispositions⁴¹³).
- 222 TORRIONE⁴¹⁴ révèle que cet article 31 [de la Convention de Vienne] contient trois règles distinctes : la première découle du principe *Pacta sunt servanda* (littéralement « les accords doivent être conservés ») en vertu duquel toute convention doit être observée rigoureusement. Il y a lieu de préciser que la locution latine sus évoquée est un principe du droit des obligations ainsi que du droit international public, et signifie que les parties sont désormais liées à un accord aussitôt conclu et qu'à ce titre elles ne sauraient déroger aux obligations issues dudit accord. La deuxième règle constitue le fond même de la méthode d'interprétation littérale et présume une intention des parties au traité de faire recours au sens ordinaire des concepts utilisés, lequel doit être déterminé dans le contexte du traité ainsi que de ses but et objet. Enfin, la troisième règle renvoie au bon sens ainsi qu'à la bonne foi des parties.
- 223 Il n'est pas sans intérêt de préciser que, selon la doctrine⁴¹⁵, la « bonne foi » est l'un des principes fondamentaux dans l'ordre normatif international, qui gouverne tous les rapports réciproques des États membres de la Communauté internationale. C'est l'un des concepts difficiles à cerner, mais sa portée gravite autour de notions telles que la

⁴⁰⁹ GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Traité-loi », p.1115

⁴¹⁰ Intitulé « Règle générale d'interprétation ».

⁴¹¹ Le contexte est l'état d'esprit du traité. Il comprend le texte, le préambule ainsi que les annexes du traité, sans oublier tout quelconque accord intervenu entre parties lors ou en marge de la signature du traité. En ce qui concerne une CDI, elle est certes composée de plusieurs instruments qui constituent néanmoins un seul *continuum* à interpréter conformément au sens ordinaire à attribuer aux termes dans leur contexte. Il serait donc mal venu d'appréhender l'une ou l'autre disposition isolément des autres. Cf. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.56 N.138 et 140

⁴¹² DE VRIES semble réticent à l'idée d'intégrer l'élément téléologique dans le but et l'objet d'un traité en matière fiscale. Il estime que, même si cette intégration est admise, l'interprétation téléologique « serait limitée par le texte même de l'accord selon son sens ordinaire, si bien que sa place reste restreinte » (Cf. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.54 N.133). Cette position est également partagée par TORRIONE, *Conventions fiscales*, p.254

⁴¹³ RUZIÉ, *Droit international*, p.44 ; LÉVESQUE, *Interprétation*, p.70

⁴¹⁴ TORRIONE, *Conventions fiscales*, p.253 s

⁴¹⁵ Dans ce sens, voy. KOLB, *Bonne foi*, p.91 ss N.1 ss ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.55 N.134 ss ; STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1179

bonne intention, l'honnêteté, la loyauté, la fidélité, la sincérité ou la croyance juste. C'est l'attitude traduisant la conviction ou la volonté de se conformer à la norme. Elle exclut par conséquent l'abus de droit dans les affaires internationales.

Pour revenir à la portée de la règle générale d'interprétation contenue à l'article 31 (§1) de la Convention de Vienne susmentionnée, il y a lieu de noter que la méthodologie qui en découle permet – selon LÉVESQUE⁴¹⁶ – de lire les traités au sens strict (*lex lata*) en lieu et place d'une lecture évolutive qui s'inscrit dans une dynamique révisionniste (*lex ferenda*). Selon cet auteur, trois voies essentielles existent à cet égard : premièrement, une conception littérale où le texte est perçu comme l'expression absolument claire de l'intention des parties ; deuxièmement, la conception subjective où l'intention elle-même prime sur la lettre du texte ; et troisièmement, la conception téléologique où l'objet et l'utilité du traité prévalent sur le texte et l'intention. L'auteur conclut qu'en tout état de cause, les deux objectifs de l'interprétation demeureront identiques, à savoir donner effet au sens original de la norme et clarifier les normes susceptibles d'ambiguïté⁴¹⁷. 224

Par ailleurs, les moyens complémentaires d'interprétation prévus par la Convention de Vienne précitée sont cristallisés à son article 32, en ces termes : 225

« Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'article 31 : a) laisse le sens ambigu ou obscur ; ou b) conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable » ⁴¹⁸. 226

Il découle de cette disposition que, nommément, les « travaux préparatoires » et les « circonstances dans lesquelles le traité a été conclu » ⁴¹⁹ constituent des moyens complémentaires d'interprétation des conventions internationales. Toutefois, la pratique internationale ultérieure – et conforme à la Convention de Vienne – peut être également capitalisée aux fins d'interprétation⁴²⁰. 227

En résumé, la méthodologie d'interprétation de la norme internationale, à l'aune de la Convention de Vienne de 1969, est basée sur le principe de la bonne foi, par l'usage des instruments textuel (littéral), téléologique (intentionnel et fonctionnel) et contextuel (systémique). L'interprète peut également se référer volontiers aux travaux préparatoires ainsi qu'aux circonstances de mise en œuvre de la norme concernée, en 228

⁴¹⁶ LÉVESQUE, *Interprétation*, p.70 ss

⁴¹⁷ LÉVESQUE, *Interprétation*, p.70

⁴¹⁸ Article 32 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités.

⁴¹⁹ A ne pas confondre avec le contexte, moins encore les but et objet du traité. Voy. RUZIÉ, *Droit international*, p.44 s ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.56 N.139 et références citées.

⁴²⁰ RUZIÉ, *Droit international*, p.44. En parlant de la pratique ultérieure, l'auteur précise que l'attitude unilatérale d'un État peut constituer d'instrument d'interprétation.

vue de dégager son sens véritable. Contrairement au droit interne où l'interprète peut tenir compte des travaux préparatoires concomitamment à l'examen de l'objet et du but de la norme, ces documents [préparatoires] ne jouent qu'un rôle de second rang en droit international et ne peuvent intervenir qu'à titre accessoire aux fins d'étayer les moyens découlant de la règle principale, tels que prévus par l'article 31(\$1) précité⁴²¹.

- 229 Il convient de préciser qu'en ce qui concerne singulièrement l'interprétation des conventions fiscales⁴²², elle est également liée aux règles susmentionnées de la Convention de Vienne⁴²³, dans la mesure où le régime juridique desdites conventions les classe naturellement au rang des traités internationaux, ce conformément à l'article 2 de la même Convention de Vienne⁴²⁴. Toutefois, la plupart des CDI contiennent de manière immanente des dispositions relatives à leur interprétation ainsi qu'à la définition des termes usités. En principe, ces dispositions interprétatives particulières priment sur les règles générales issues de la Convention de Vienne⁴²⁵, conformément au principe de la dérogation du droit spécial au droit général⁴²⁶. En tout état de cause, lors de l'interprétation des dispositions conventionnelles fiscales, le juge fait généralement prévaloir une interprétation stricte, privilégiant l'instrument littéral par rapport à d'autres instruments d'interprétation, tels que la recherche de l'objet et du but ou encore du contexte de la convention⁴²⁷.
- 230 Au reste, les règles de la Convention de Vienne s'adressent à toute autorité judiciaire qui est appelée à interpréter un traité international⁴²⁸. Néanmoins, elles ne font pas l'unanimité dans la pratique⁴²⁹. Il existe dès lors des spécificités propres à chaque interprète (juridiction), comme c'est bien le cas dans la *praxis* respective de la Cour Internationale de Justice (CIJ) ainsi que de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJ), que nous abordons ci-après.

⁴²¹ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.38 s N.112 s ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.55 N.132

⁴²² Pour une analyse approfondie sur les CDI, voy. Chapitre 8.

⁴²³ DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.57 N.146

⁴²⁴ L'article 2, alinéa 1, lettre a, de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, stipule : « L'expression "traité" s'entend d'un accord international conclu par écrit entre Etats et régi par le droit international, qu'il soit consigné dans un instrument unique ou dans deux ou plusieurs instruments connexes, et quelle que soit sa dénomination particulière ».

⁴²⁵ Pour plus de détails, voy. OBERSON, *Droit fiscal international*, p.41s N.120 ss ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.415 N.275 s ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.57 N.147

⁴²⁶ Le principe de la dérogation du droit spécial au droit général (le droit spécial primant sur le droit général) ou de la primauté de la règle spéciale sur la règle générale, exprimé par les maximes latines « *Specialia generalibus derogant* » et « *Lex specialis derogat generali* », signifie que lorsqu'une règle spéciale traite d'un sujet particulier, c'est elle qu'il faut appliquer, par préférence (dérogation) à la règle générale. Voy. CORREIA, *Lex specialis*, p.29 ss ; BRUNET, *Principes*, p.215 ss

⁴²⁷ CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.415 N.276

⁴²⁸ DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.51 N.121

⁴²⁹ LÉVESQUE, *Interprétation*, p.72

2.1.3.2. Spécificité de la pratique interprétative de la Cour Internationale de Justice

2.1.3.2.1. Considérations préliminaires : statut juridique de la juridiction et fondement de son pouvoir d'interprétation

D'entrée de jeu, il convient de faire remarquer que cette section n'ambitionne aucunement d'analyser en détail le statut juridique de la Cour Internationale de Justice (CIJ). Il s'agit plutôt d'en esquisser quelques bribes d'informations utiles à la contextualisation du rôle de cette juridiction en matière d'interprétation des normes internationales. 231

En effet, il ressort de l'article 7 de la Charte des Nations unies⁴³⁰ que l'Organisation [des Nations Unies] possède six principaux organes (Assemblée générale ; Conseil de sécurité ; Conseil économique et social ; Conseil de tutelle ; CIJ ; et Secrétariat) ainsi que des organes subsidiaires, qui pourraient être créés à tout moment, en cas de besoin⁴³¹. Cela dit, la CIJ a été créée en 1945, après la seconde guerre mondiale⁴³², en remplacement de la Cour Permanente de Justice internationale (CPJI) – instaurée par la Société des Nations (SDN) – et jouit d'une compétence générale et universelle pour traiter de toute question de droit qui lui est soumise⁴³³. 232

La CIJ entretient des liens étroits avec l'ONU⁴³⁴, mais elle reste autonome de celle-ci ainsi que des autres organes principaux⁴³⁵. Elle a pour fonctions essentielles – en tant qu'organe judiciaire principal de cette Organisation⁴³⁶ – de régler, d'une part, des conflits juridiques qui lui sont soumis par les États ayant accepté sa compétence 233

⁴³⁰ Conclue à San Francisco le 26 juin 1945.

⁴³¹ Voy. Article 7 de la Charte des Nations Unies. L'article 92 de cette Charte consolide l'article 7 en stipulant : « La Cour internationale de Justice constitue l'organe judiciaire principal des Nations Unies. Elle fonctionne conformément à un Statut¹ établi sur la base du Statut de la Cour permanente de Justice internationale et annexé à la présente Charte dont il fait partie intégrante ».

⁴³² PROST/FOURET notent que « la Cour est le fruit d'un projet humain généreux né du double traumatisme des guerres mondiales. On se figure en 1945, alors que deux fois en l'espace d'une vie humaine le fléau de la guerre a infligé à l'humanité d'indicibles souffrances, que la justice amènera la paix parce qu'on croit qu'elle peut tuer la guerre.[...] En donnant vie à la Cour internationale de Justice en tant qu'organe judiciaire principal des Nations Unies, la Charte marque l'aboutissement d'un long processus d'épanouissement d'une certaine pensée dont l'ambition est d'introduire des éléments de civilité et des idéaux de justice dans les relations entre États » (PROST/FOURET, *CIJ*, p.194 et références citées).

⁴³³ PROST/FOURET, *CIJ*, p.205

⁴³⁴ RUZIÉ, *Droit international*, p.188

⁴³⁵ Voy. Article 2 du Statut de la Cour internationale de Justice du 26 juin 1945. Dans le même sens, PROST/FOURET, *CIJ*, p.200 ss

⁴³⁶ En effet, l'article 1^{er} du Statut de la CIJ stipule que « la Cour internationale de Justice instituée par la Charte des Nations Unies comme organe judiciaire principal de l'Organisation sera constituée et fonctionnera conformément aux dispositions du présent Statut ».

(compétence contentieuse)^{437/438} et, d'autre part, de donner des avis sur des questions juridiques présentées par des organes et agences internationaux agréés par l'Assemblée Générale de l'ONU, à l'exception des autres organisations internationales – sauf avis consultatif – et des particuliers (compétence consultative)⁴³⁹. En réalité, les deux compétences sont le *continuum* d'une seule et même mission : celle de régler pacifiquement les différends internationaux sur le globe⁴⁴⁰.

- 234 Dans la section ci-après, ce n'est point le mécanisme de règlement pacifique des différends internationaux par la CIJ qui nous intéresse, mais plutôt la technique d'interprétation normative que cette juridiction déploie dans son processus de prise de décision (arrêt ou avis consultatif).

2.1.3.2.2. Méthodologie d'interprétation de la juridiction

- 235 Dans sa mission d'interprétation du droit, la CIJ est censée n'être guidée que par le principe de la suprématie du droit, sans se laisser influencer par d'autres considérations subjectives⁴⁴¹. Néanmoins, elle peut écarter la règle de droit applicable et agir selon l'équité et le bon sens, conformément aux dispositions pertinentes du statut⁴⁴². Aussi, dans son rôle d'interprétation de la règle obscure, tendant à rechercher le contenu historique et juridique de cette dernière, le juge de la CIJ « ne se contente pas de dire ou de lire le droit, il le détermine en grande partie. Il n'est point un simple phonographe mais un véritable ingénieur ou ministre du sens »⁴⁴³.
- 236 Par ailleurs, ni le statut constitutif, moins encore le règlement intérieur de la CIJ⁴⁴⁴ ne prévoit clairement une méthodologie que devrait adopter cette juridiction dans sa tâche d'interprétation des traités ainsi que de ses propres arrêts⁴⁴⁵, dont la clarté serait

⁴³⁷ A titre illustratif, la Suisse a adhéré au statut de la CIJ (approbation par l'Assemblée fédérale le 12 mars 1948 ; instrument d'adhésion déposé le 28 juillet 1948 ; et entrée en vigueur pour le 28 juillet 1948). A cet effet, la Suisse avait même saisi la CIJ contre les Etats-Unis dans l'affaire de l'INTERHANDEL dont l'Arrêt a été rendu le 21 mars 1959.

⁴³⁸ DUPUY, *Adaptation CIJ*, p.32 ss. L'auteur démontre par ailleurs que le recours par les Etats auprès de la Cour, est à cet effet assez éclairant et fructueux.

⁴³⁹ RUZIÉ, *Droit international*, p.188 s. L'auteur précise qu'en ce qui concerne la compétence consultative de la CIJ, cette dernière est un « mécanisme régulateur des organisations internationales ». La demande d'avis porte sur une question de droit, notamment sur l'interprétation d'un traité.

⁴⁴⁰ PROST/FOURET, *CIJ*, p.194

⁴⁴¹ En effet, conformément à l'article 38, point 1, du Statut de la CIJ (dont indications *supra*), la mission de cette juridiction est de régler « conformément au droit international » les différends qui lui sont soumis.

⁴⁴² Voy. Article 38, point 2, du Statut de la CIJ précité.

⁴⁴³ PROST/FOURET, *CIJ*, p.208 et références citées.

⁴⁴⁴ Règlement de la Cour adopté le 14 avril 1978, entré en vigueur le 1^{er} juillet 1978.

⁴⁴⁵ En effet, l'article 60 du Traité de la CIJ prérappelé, dispose : « L'arrêt est définitif et sans recours. En cas de contestation sur le sens et la portée de l'arrêt, il appartient à la Cour de l'interpréter, à la demande de toute partie ». Dans l'optique d'une application concrète de cette disposition, le Mexique avait – en date du 5 juin 2008 – déposé une requête introductive d'instance contre les Etats-Unis d'Amérique dans

remise en cause par un État. Néanmoins, dans un manuel mis en ligne sur le portail électronique de la CIJ, il ressort notamment ce qui suit :

« La CIJ a souligné qu'il faut qu'un Etat ait manifesté clairement son acceptation ou sa reconnaissance d'une convention pour qu'elle puisse s'appliquer à son égard. Toutefois, il arrive souvent que le texte du traité ou de l'accord international invoqué devant la CIJ comme contenant des règles reconnues par les parties en litige ne soit ni assez clair ni assez précis pour que l'on puisse en déduire qu'il s'applique sans équivoque aux circonstances de l'espèce. Il appartient alors à la Cour, comme ses décisions le montrent, d'interpréter cet instrument et d'en déterminer la portée et les effets en vue de l'appliquer. En pratique, la Cour doit, dans trois affaires sur quatre au moins, procéder à l'interprétation d'un traité ou d'un accord. Pour ce faire, **elle cherche avant tout à dégager le sens ordinaire des termes dans leur contexte, à la lumière de l'objet et du but de l'instrument considéré, sans toutefois se tenir trop étroitement aux règles particulières en vigueur à cet égard dans tel ou tel système de procédure. Elle se réfère fréquemment, en la matière, à l'article 31 de la convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités**, dont elle a reconnu la portée coutumière »⁴⁴⁶. [Avec nos mises en gras]

237

Il ressort de cet énoncé qu'en matière d'interprétation des normes internationales, la CIJ se réfère aux prescrits généraux de la Convention de Vienne de 1969 qui constitue le droit coutumier en cette matière, comme nous l'avons relevé précédemment⁴⁴⁷. Il s'agit, en pratique, de prioriser d'abord le texte (sens littéral) et, si celui-ci est clair, d'appliquer la norme comme telle. En revanche, au cas où le sens littéral serait moins clair, la Cour pourra alors examiner le but ainsi que le contexte de la norme. Tout cela est réalisé dans la stricte observance du principe de bonne foi.

238

Pour illustrer typiquement ce procédé méthodologique, nous pouvons évoquer notamment un Arrêt de la CIJ du 26 février 2007⁴⁴⁸, dans l'affaire relative à l'application de la Convention pour la prévention et la répression du crime du génocide⁴⁴⁹. Dans cette affaire, dont la toile de fond était un différend concernant l'allégation d'une série de violations de ladite Convention, la Bosnie-Herzégovine avait déposé contre la Yougoslavie une requête introductive d'instance auprès de la CIJ pour interprétation des obligations incombant aux parties à la Convention⁴⁵⁰. A cette occasion, la Cour avait inscrit sa méthodologie interprétative dans la logique de la Convention de Vienne de 1969, notamment en ces termes :

239

« La Cour fait observer que les obligations que la Convention impose à ses Etats parties **sont fonction du sens ordinaire des termes de celle-ci, lus dans leur contexte et à la lumière de**

240

laquelle il demandait à la CIJ d'interpréter le point 9) du paragraphe 153 de l'arrêt rendu le 31 mars 2004 dans l'affaire *Avena* et autres ressortissants mexicains (Mexique c. Etats-Unis d'Amérique). Pour plus de commentaires sur cet Arrêt, Voy. TRANCHANT, *Arrêt Avena*, p.191 ss ; CAICEDO, *Jurisprudence de la CIJ*, p.208 ss

⁴⁴⁶ Voir le document intitulé « La Cour Internationale de Justice : Manuel », p.96. Disponible en ligne : <http://www.icj-cij.org/files/publications/handbook-of-the-court-fr.pdf> (ressource consultée le 30 octobre 2017).

⁴⁴⁷ Voy. Section 2.1.3.1.

⁴⁴⁸ CIJ, 11 juillet 1996, *Bosnie-Herzégovine c. Serbie-et-Monténégro*.

⁴⁴⁹ Adoptée par l'Assemblée générale des Nations Unies le 9 décembre 1948.

⁴⁵⁰ Voy. CORTEN, *Bosnie-Serbie*, p.249 ss

l'objet et du but de cet instrument. Pour confirmer le sens ainsi établi, éliminer une ambiguïté, un point obscur ou un résultat manifestement absurde ou déraisonnable, **il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, comme les travaux préparatoires de la Convention ou les circonstances dans lesquelles celle-ci a été conclue.** Il est généralement admis que ces propositions, reprises aux articles 31 et 32 de la convention de Vienne sur le droit des traités, font partie du droit international coutumier »⁴⁵¹. [Avec nos mises en gras]

- 241 Dans une autre décision – de loin antérieure à celle sus évoquée – portant sur l'affaire « *Conséquences juridiques pour les États de la présence continue de l'Afrique du Sud en Namibie (Sud-Ouest africain) nonobstant la résolution 276 (1970) du Conseil de sécurité* »⁴⁵², la CIJ s'était déjà alignée sur la logique interprétative de la Convention de Vienne. Les faits peuvent être résumés comme ceci : le 29 juillet 1970, la Namibie avait décidé de saisir la CIJ pour requérir un avis consultatif sur les conséquences juridiques pour les États de la présence continue de l'Afrique du Sud sur son territoire, car celle-ci continuait à administrer le territoire de celle-là nonobstant la sommation faite par le Conseil de sécurité des Nations-Unies, en date du 30 janvier 1970, de quitter le territoire namibien. Le 21 juin 1971, la Cour avait reconnu que la présence continue de l'Afrique du Sud en Namibie était illégale et que la première avait l'obligation de retirer immédiatement son administration du territoire namibien. Ainsi, pour rendre son avis consultatif, la CIJ avait fait usage de la méthode contextuelle (systémique) en ces termes :
- 242 « [...] Quand elle envisage les institutions de 1919, la Cour doit prendre en considération les transformations survenues dans le demi-siècle qui a suivi et son interprétation ne peut manquer de tenir compte de l'évolution que le droit a ultérieurement connue grâce à la Charte des Nations-Unies et à la coutume. **De plus, tout instrument international doit être interprété et appliqué dans le cadre de l'ensemble du système juridique en vigueur au moment où l'interprétation a lieu** »⁴⁵³. [Avec nos mises en gras]
- 243 Quant à l'usage de travaux ou documents préparatoires, il a une moindre considération si le texte – auquel ledits travaux se rapportent – est clair. C'est ce qui ressort de l'Avis consultatif du 28 mai 1948 prononcé dans l'affaire « *Conditions de l'admission d'un Etat comme Membre des Nations Unies (article 4 de la Charte)* »⁴⁵⁴, notamment en ces termes :
- 244 « Si les auteurs de la Charte avaient entendu laisser la faculté de faire appel à des considérations étrangères aux principes et obligations prévus à la Charte, ils auraient rédigé différemment le texte pertinent. Et ce texte est suffisamment clair pour que la Cour, en suivant la jurisprudence de la Cour permanente, **juge inutile de recourir aux travaux préparatoires pour en préciser le sens** »⁴⁵⁵. [Avec nos mises en gras]

⁴⁵¹ CIJ, 11 juillet 1996, *Bosnie-Herzégovine c. Serbie-et-Monténégro*, § 160 et autres affaires citées. Dans la même veine, voy. CIJ, 3 février 1994, *Jamahiriya arabe libyenne/Tchad*, § 41.

⁴⁵² CIJ, Ordonnance n°1 du 21 juin 1971. Pour quelques commentaires, Voy. BOLLECKER, *Avis CIJ*, p.281ss

⁴⁵³ CIJ, Ordonnance n°1 du 21 juin 1971, § 53 et autres affaires citées.

⁴⁵⁴ CIJ, Avis consultatif du 28 mai 1948.

⁴⁵⁵ CIJ, Avis consultatif du 28 mai 1948, p.63

Somme toute, ces exemples tirés de la jurisprudence de la CIJ prouvent suffisamment que la méthodologie interprétative de cette instance oscille autour de règles édictées par la Convention de Vienne de 1969. Ainsi, malgré cette diversité, LÉVESQUE⁴⁵⁶ conclut qu'à l'unanimité l'approche textuelle représente la première et la principale parmi les différentes méthodes d'interprétation de la CIJ.

245

2.1.3.3. Spécificité de la pratique interprétative de la Cour de Justice de l'Union Européenne

2.1.3.3.1. Considérations préliminaires : statut juridique de la juridiction et fondement de son pouvoir d'interprétation

D'emblée, il y a lieu de faire remarquer que les acteurs d'interprétation du droit européen sont multiples. Il s'agit notamment sur le plan juridique interne – et nous n'aborderons pas cet aspect dans cette recherche scientifique – des autorités législatives, judiciaires ou exécutives, mais aussi de plus en plus des particuliers dans des domaines couverts par la co-régulation et la nouvelle gouvernance publique⁴⁵⁷.

246

Par ailleurs, dans le cadre de l'ordre juridique intégré de l'Union européenne, l'interprétation est dévolue à la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) – ancienne Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) – ou à la Cour Européenne des droits de l'homme (CEDH). Les deux juridictions sont distinctes. En effet, la CEDH est une instance internationale instituée en 1959 par le Conseil de l'Europe, avec pour mission d'assurer le respect des engagements souscrits par les États signataires de la Convention européenne des droits de l'homme⁴⁵⁸. Sa compétence s'étend à toutes les questions concernant l'interprétation et l'application de la Convention et de ses protocoles additionnels. Elle peut être saisie d'une requête par un État ou par toute personne physique, toute organisation non gouvernementale ou tout groupe de particuliers qui s'estiment victimes d'une violation de leurs droits ou libertés garantis par la Constitution ou tout autre loi fondamentale du pays. Cette juridiction fonctionne en permanence et siège, depuis le 1^{er} novembre 1998, à Strasbourg (France)⁴⁵⁹. Dans le cadre de cette recherche scientifique, nous

247

⁴⁵⁶ LÉVESQUE, *Interprétation*, p.75

⁴⁵⁷ Voy. BESSON/ GÄCHTER, *Interprétation*, p.10

⁴⁵⁸ Signée le 4 novembre 1950 et entrée en vigueur le 3 septembre 1953.

⁴⁵⁹ Le fonctionnement de cette juridiction a fait l'objet d'une foisonnante littérature à laquelle nous renvoyons volontiers: EUDES MARINA, *La pratique judiciaire interne de la Cour européenne des droits de l'homme*, Thèse en droit, Université Paris X, 2005, 564 pages ; LAMBERT-ABDELGAWAD ÉLIZABETH, *Les effets des arrêts de la Cour européenne des droits de l'Homme : contribution à une approche pluraliste du droit européen des droits de l'Homme*, Thèse en droit, Université Robert Schuman de Strasbourg, 1998, 635 pages ; LAZAUD FREDERIC, *L'exécution par la France des arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, Thèse en droit, Université Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-en-Provence, 2006, 635 p ; GIRARD DIDIER, *La France devant la Cour européenne des droits de l'homme*, Thèse en droit, Université Aix-en-Provence, 2011, 678 pages. A ces thèses doctorales, nous pouvons ajouter quelques

n'aborderons pas la méthodologie interprétative de cette juridiction (CEDH), compte tenu de sa mission essentiellement focalisée sur les droits humains.

- 248 Après ces quelques précisions, il convient de s'intéresser essentiellement à la CJUE. En effet, avant le 1^{er} novembre 1993 – date d'entrée en vigueur du Traité de Maastricht sur l'Union Européenne (TUE)⁴⁶⁰ – l'architecture de cette dernière était caractérisée par une juxtaposition entre les institutions des communautés européennes chargées des questions économiques dans la mise en œuvre des traités constitutifs, et des mécanismes de coopération politique de nature interétatique qui ont émergé progressivement à partir du début des années soixante-dix⁴⁶¹. En revanche, il ressort du Titre III dudit Traité que, désormais, sept institutions jouissent d'une compétence d'attribution au sein de l'Union européenne, en l'occurrence : (i) le Parlement européen ; (ii) le Conseil européen ; (iii) le Conseil de l'Union européenne (appelé simplement « Conseil » dans le traité) ; (iv) la Commission européenne ; (v) la Cour de justice de l'Union européenne ; (vi) la Banque centrale européenne ; et (vii) la Cour des comptes⁴⁶². A ces institutions, il convient d'adjoindre deux organismes consultatifs : le Comité économique et social européen ainsi que le Comité des régions⁴⁶³.
- 249 La présente recherche scientifique n'ambitionne aucunement de creuser en détail la texture organique et fonctionnelle de ces institutions européennes⁴⁶⁴, mais ce rappel en survol s'avère non moins utile pour une contextualisation du cadre juridique de l'interprétation de la norme en droit communautaire. En effet, cette tâche interprétative revient à la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après CJUE ou CJCE), composée de la Cour de justice, du Tribunal et des Tribunaux spécialisés. Dans ce système judiciaire, c'est la Cour de justice qui connaît des pourvois contre les décisions des autres tribunaux⁴⁶⁵.
- 250 Dans un commentaire sur la nature juridique de la CJUE, DENIZEAU⁴⁶⁶ a noté qu'elle se présente comme une juridiction spéciale par rapport aux modèles de juridictions

ouvrages synthétiques, tels que : SUDRE FREDERIC, *La Convention européenne des droits de l'homme*, Paris, P.U.F, 2015, 128 pages ; BURGORGUE-LARSEN LAURENCE, *La Convention européenne des droits de l'homme*, Paris, L.G.D.J, 2012, 231 pages ; MARGUENAUD JEAN-PIERRE, *La Cour européenne des droits de l'Homme*, Paris, Dalloz, 2016, 212 pages.

⁴⁶⁰ Aux termes de son Article A, § 2, le Traité de Maastricht (appelé ainsi du nom de la ville où il a été signé dans sa première version) sur l'Union européenne marque la fondation de cette institution qualifiée de nouvelle étape dans le processus créant une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe

⁴⁶¹ RIDEAU, *Droit de l'Union*, p.225

⁴⁶² Dans ce sens, voy. KADDOUS/PICOD, *Traité UE*, p.VIII

⁴⁶³ Voy. Titre III de la version consolidée du TUE, intitulé « dispositions relatives aux institutions » (article 13 à 19).

⁴⁶⁴ Pour quelques détails sur les missions de chacune de ces institutions, nous renvoyons *infra* à la section 9.1.1.1

⁴⁶⁵ RIDEAU, *Droit de l'Union*, p.409

⁴⁶⁶ DENIZEAU, *Arrêts de la CJCE*, p.289. L'auteur fournit également – à la page 290 – ce détail non moins important : « La Cour de justice est un pouvoir judiciaire autonome, suprême et souverain. Autonome car elle bénéficie d'une indépendance organique puisqu'elle est une institution, au même rang que le Parlement européen, le Conseil et la Commission. Pouvoir suprême, car ses décisions ne peuvent faire l'objet d'un recours. Pouvoir souverain enfin, puisqu'aucune juridiction ne peut

nationales, et elle a toujours exercé en toute autonomie, indépendance et multifonctionnalité (à la fois juge constitutionnel, civil, administratif, international et régulateur). RIDEAU⁴⁶⁷ précise que cette autonomie procède de la fixité des règles de droit communautaire primaire qui ne peuvent être modifiées que dans les conditions communes de modification des traités ou par des procédures d'adaptation, auxquelles la Cour doit d'ailleurs assister, dans la mesure où ses propositions sont souvent nécessaires.

Fondamentalement, la CJUE est chargée d'assurer le respect du droit dans l'interprétation et l'application des traités⁴⁶⁸, en statuant particulièrement — à titre préjudiciel à la demande des juridictions nationales — sur l'interprétation du droit de l'Union ou sur la validité d'actes adoptés par les institutions⁴⁶⁹. On dit de ses décisions qu'elles sont dotées de l'autorité générale de la chose interprétée, pour autant que sa doctrine jurisprudentielle s'impose aux juridictions nationales⁴⁷⁰. A ce titre, elle exerce une fonction juridictionnelle de caractère international, car elle peut être saisie d'un litige qui oppose deux ou plusieurs États membres⁴⁷¹.

Il y a lieu de préciser — à la suite de RIDEAU⁴⁷² — que la demande préjudicielle est une procédure non contentieuse qui s'inscrit dans le cadre d'une collaboration entre le Juge communautaire et le Juge national, visant à assurer l'uniformité d'interprétation et d'application du droit communautaire. Cette interprétation ne concerne pas les dispositions juridiques nationales, qui échappent en principe à la compétence de la CJUE. Dans la même veine, BESSON/GÄCHTER⁴⁷³ renchérissent que le renvoi préjudiciel est une voie de droit horizontale (entre juridictions) et bilatérale (relative à une question donnée) qui permet un dialogue interprétatif sur le droit européen primaire et dérivé entre les juridictions nationales et la CJUE, avec à la base une procédure nationale pendante pour laquelle le Juge national estime que l'éclaircissement de la CJUE sur un aspect du litige est indispensable.

condamner sa jurisprudence. Aucune autorité n'est autorisée à la contester. Son pouvoir est contraignant : ses décisions ont un caractère obligatoire et irrévocable, ses arrêts ont force exécutoire. Les modalités d'exercice de cette fonction en font un pouvoir, au sens constitutionnel du terme, revêtu d'une souveraineté proprement absolue ».

⁴⁶⁷ RIDEAU, *Droit de l'Union*, p.392 s

⁴⁶⁸ Voir l'article 19, point 1, du TUE.

⁴⁶⁹ Article 19, point 3, lettre b du TUE ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.27 s N.87 ss ; DENIZEAU, *Arrêts de la CJCE*, p.290

⁴⁷⁰ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.122 N.124 ; BESSON/GÄCHTER, *Interprétation*, p.10 s

⁴⁷¹ RUZIÉ, *Droit international*, p.185

⁴⁷² RIDEAU, *Droit de l'Union*, p.848 ss. Dans le même sens, BUCHER/BONOMI, *Droit international*, p.16 N.59

⁴⁷³ BESSON/GÄCHTER, *Interprétation*, p.11 et références citées.

2.1.3.3.2. Méthodologie d'interprétation de la juridiction : une dynamique téléologique et systémique en cas d'obscurité de la lettre

253 Tout en admettant —notamment au travers d'un arrêt du 5 février 1963⁴⁷⁴— l'importance de la méthodologie d'interprétation classique codifiée quelques années plus tard dans la Convention de Vienne de 1969, la CJUE a néanmoins développé au fil du temps un modèle d'interprétation plus ou moins spécifique à ses attributions. En effet, dans la *praxis* judiciaire de cette juridiction, le texte demeure également le point de départ du processus d'interprétation. A ce sujet, BESSON/GÄCHTER⁴⁷⁵ font néanmoins remarquer que l'interprétation en droit européen pose des difficultés qui découlent du multilinguisme européen, du manque de concordance conceptuelle entre l'usage d'un même vocable en droit interne et en droit européen, ainsi que du caractère intégré et évolutif de l'ordre juridique européen. A cela, s'ajoute la complexité de la production et des sources de ce système juridique supranational. A notre avis, en toile de fond de cet argumentaire, se trouve un plaidoyer en faveur d'une interprétation qui va bien au-delà de la lettre. La CJUE a déjà inscrit sa jurisprudence dans cette perspective, en prônant —en dehors de la logique grammaticale— une approche contextuelle (systématique) et téléologique⁴⁷⁶, notamment en ces termes :

254 « Chaque disposition de droit communautaire doit être replacée dans son contexte et interprétée à la lumière de l'ensemble des dispositions de ce droit, de ses finalités, et de l'état de son évolution à la date à laquelle l'application de la disposition en cause doit être faite »⁴⁷⁷.

255 Dans un commentaire sur cette approche téléologique et contextuelle prônée par le Juge communautaire, HERVÉ-FOURNEAU⁴⁷⁸ argue que le choix pour la Cour d'interpréter —à la lumière des finalités et de l'économie des directives— les dispositions communautaires ambiguës et litigieuses entre les parties exclut toute analyse nationale restrictive des concepts et des obligations de l'UE, qui préjudicierait les objectifs et l'efficacité des directives. L'apport du Juge communautaire s'avère nécessaire, en raison de l'imprécision de certaines définitions et contraintes imposées par les textes, afin de garantir et de renforcer l'application effective du droit européen.

⁴⁷⁴ CJCE, 5 février 1963, Affaire 26-62, Note 22

⁴⁷⁵ BESSON/GÄCHTER, *Interprétation*, p.8

⁴⁷⁶ DENIZEAU, *Arrêts de la CJCE*, p.298. Dans le même, BESSON/GÄCHTER estiment que les méthodes systématique et téléologique constituent « le cœur du cadre herméneutique » de l'interprétation de la CJCE. En dehors de ces méthodes, la CJCE utilise aussi la méthode historique ainsi que le droit comparé, qui ne sont que « secondaires à la méthode littérale » (BESSON/GÄCHTER, *Interprétation*, p.21 ss et références). Par ailleurs, une certaine doctrine estime que l'approche téléologique est rare en droit communautaire et n'a, de manière générale, qu'un rôle secondaire. RIDEAU, qui s'affilie à cette à cette approche, démontre sur pied d'une jurisprudence constante de la CJCE, que cette dernière accorde moins d'importance —si pas aucune— notamment à certains travaux préparatoires des traités, aux déclarations d'intention inscrites aux procès-verbaux de certains textes, etc. Cf. RIDEAU, *Droit de l'Union*, p.182

⁴⁷⁷ Voy. CJCE, 6 octobre 1982, Affaire 283/81, point 20

⁴⁷⁸ HERVÉ-FOURNEAU, *Cour de justice*, p.961 s

Pour sa part, DENIZEAU⁴⁷⁹ précise que cette approche téléologique et contextuelle recommande, dans sa globalité, de suppléer les lacunes, de dissiper les obscurités et de corriger les insuffisances, dont certaines seraient préméditées et les autres techniquement inévitables, mais pour lesquelles l'intervention du Juge communautaire demeure justifiée en tout état de cause.

Un exemple emblématique de l'usage de l'interprétation téléologique par le Juge communautaire peut être tiré de la jurisprudence *Van Duyn*⁴⁸⁰ du 4 décembre 1974. Dans les faits, Yvonne Van Duyn — une ressortissante néerlandaise — n'est pas autorisée à exercer le métier de secrétaire pour l'Église de Scientologie au Royaume-Uni, du fait de l'interdiction pour un étranger de travailler pour une organisation considérée comme un danger social. Dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, la *High Court of Justice* saisit la CJCE au sujet de l'applicabilité directe de l'article 48 TFUE relatif à la libre circulation des travailleurs et de la Directive 64/221/CEE du 25 février 1964⁴⁸¹. Dans cette affaire, la Cour reconnaît l'effet direct à la fois des dispositions des traités et des directives prises pour leur application⁴⁸². Comme dans plusieurs affaires dans lesquelles elle s'est servi de l'instrument téléologique pour asseoir le principe de la libre circulation des personnes et des marchandises⁴⁸³, la Cour interprète — dans le cas sous examen — la notion d'« ordre public » dans le sens de justifier une exception à la libre circulation des travailleurs. Elle déploie à cet effet une approche téléologique⁴⁸⁴ débouchant sur une application directe de la Directive et reconnaissant *ipso facto* aux particuliers des prérogatives que les juridictions nationales doivent protéger, notamment en ces termes :

256

⁴⁷⁹ DENIZEAU, *Arrêts de la CJCE*, p.298

⁴⁸⁰ CJCE, 4 décembre 1974, Affaire 41-74. C'est un arrêt qui s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence *Van Gend en Loos* prérappelée.

⁴⁸¹ Intitulée « pour la coordination des mesures spéciales aux étrangers en matière de déplacement et de séjour justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique ». Publiée au JO CE n° 56 du 4 avril 1964, p. 850 ss

⁴⁸² Allusion faite à l'article 39 du TUE (ex article 48 du traité CE) ainsi qu'à l'article 3 de la Directive 64/221, qui disposent respectivement : « Conformément à l'article 16 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et par dérogation à son paragraphe 2, le Conseil adopte une décision fixant les règles relatives à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les États membres dans l'exercice d'activités qui relèvent du champ d'application du présent chapitre, et à la libre circulation de ces données. Le respect de ces règles est soumis au contrôle d'autorités indépendantes » (39 du TUE) et « Les mesures d'ordre public ou de sécurité publique doivent être fondées exclusivement sur le comportement personnel de l'individu qui en fait l'objet. La seule existence de condamnations pénales ne peut automatiquement motiver ces mesures. La péremption du document d'identité qui a permis l'entrée dans le pays d'accueil et la délivrance du titre de séjour ne peut justifier l'éloignement du territoire. L'État qui a délivré le document d'identité recevra sans formalité sur son territoire le titulaire de ce document, même si celui-ci est périmé ou si la nationalité du titulaire est contestée » (article 3 de la Directive 64/221).

⁴⁸³ RIDEAU, *Droit de l'Union*, p.183

⁴⁸⁴ En relevant, notamment dans les considérants d'un arrêt de 1974, ceci : « Qu'il convient d'examiner, dans chaque cas, si la nature, l'économie et les termes de la disposition en cause sont susceptibles de produire des effets directs dans les relations entre les États membres et les particuliers. » Cf. CJCE, 4 décembre 1974, Affaire 41-74, Attendu 12 *in fine*.

- 257 « L'article 48 du traité CEE et l'article 3, paragraphe 1^{er}, de la directive 64/221 doivent être interprétés en ce sens qu'un État membre, se prévalant des restrictions justifiées par l'ordre public, peut prendre en considération, comme relevant du comportement personnel de l'intéressé, le fait que celui-ci est affilié à un groupe ou à une organisation dont les activités sont considérées par l'État membre comme constituant un danger social sans pourtant être interdites, et cela même si aucune restriction n'est imposée aux ressortissants de cet État qui souhaitent exercer une activité analogue à celle que le ressortissant d'un autre État membre envisage d'exercer dans le cadre de ces mêmes groupes ou organisations »⁴⁸⁵.
- 258 Par ailleurs, le Juge communautaire fait également souvent usage de l'approche contextuelle et systémique dans sa pratique interprétative. RIDEAU⁴⁸⁶ note à ce propos que la CJUE replace souvent les articles dans les grandes divisions des traités ou dans l'ensemble des traités, en s'appuyant parfois sur les dispositions d'un traité pour en interpréter un autre. A titre exemplatif, dans une décision du 22 septembre 1988⁴⁸⁷ rendue à la suite d'une question préjudicielle portant sur l'interprétation de l'article 37 du traité du 25 mars 1957 instituant la Communauté Européenne de l'Énergie Atomique (CEEa)⁴⁸⁸, la Cour avait estimé que cet article devait être interprété par rapport au contexte de son élaboration :
- 259 « Il y a lieu de constater que l'expression « projet de rejets », figurant à l'article 37, semble indiquer que cet article se réfère à une phase antérieure à toute décision autorisant un rejet. Toutefois, pour en définir les termes avec précision, **il convient d'interpréter l'article 37 à la lumière de son contexte et de sa finalité dans le système du traité CEEa** »⁴⁸⁹. [Avec nos mises en gras]
- 260 Poursuivant son argumentaire —dans la même affaire— par un raisonnement téléologique, la Cour affirme que :
- 261 « Seule l'interprétation selon laquelle l'article 37 impose de fournir à la commission les données générales relatives à un projet de rejet d'effluents radioactifs avant l'autorisation définitive de ce rejet permet à cet article d'atteindre sa finalité. **C'est à une telle interprétation, de nature à sauvegarder l'effet utile de cette disposition, qu'il faut donner la priorité**, conformément à une jurisprudence constante de la cour »⁴⁹⁰. [Avec nos mises en gras]
- 262 Au reste, il convient de relever qu'à l'instar des juges domestiques qui ne peuvent s'arroger le pouvoir du législateur national pour créer une nouvelle norme par le

⁴⁸⁵ CJCE, 4 décembre 1974, Affaire 41-74, Attendu 24.

⁴⁸⁶ RIDEAU, *Droit de l'Union*, p.182

⁴⁸⁷ CJCE, 22 septembre 1988, Affaire 187/87. Concernant le point de vue de la doctrine sur cet Arrêt, nous recommandons particulièrement la doctrine ci-après : DELPIROU DOMINIQUE, *La centrale de Cattenom devant les Juges européens*, In : Cahiers juridiques de l'électricité et du gaz, 1989, p.75 ss ; DUBOIS LOUIS, *Un exemple de coopération entre le Juge administratif français et la Cour de justice des Communautés européennes : l'affaire de la centrale de Cattenom*, In : Revue française de droit administratif, 1989, p.860 ss

⁴⁸⁸ Qui stipule : « Chaque État membre est tenu de fournir à la Commission les données générales de tout projet de rejet d'effluents radioactifs sous n'importe quelle forme, permettant de déterminer si la mise en œuvre de ce projet est susceptible d'entraîner une contamination radioactive des eaux, du sol ou de l'espace aérien d'un autre État membre. La Commission, après consultation du groupe d'experts visé à l'article 31, émet son avis dans un délai de six mois ».

⁴⁸⁹ CJCE, 22 septembre 1988, Affaire 187/87, Attendu 10.

⁴⁹⁰ CJCE, 22 septembre 1988, Affaire 187/87, Attendu 19 et jurisprudences citées.

comblement d'une lacune improprement dite⁴⁹¹, le Juge communautaire ne peut aucunement se substituer au législateur communautaire et interpréter une disposition à l'encontre de son contenu exprès⁴⁹².

2.2. Interprétation administrative de la loi fiscale ou doctrine administrative : considérations générales

2.2.1. Doctrine administrative comme critère fondamental de l'autonomie des autorités fiscales

En liminaire du chapitre deuxième sous examen, nous avons relevé que l'interprétation juridique n'est pas le seul apanage du juge, mais elle est également une attribution de l'administration publique, qui est chargée d'appliquer et de faire respecter les lois au quotidien. D'ailleurs, contrairement au droit privé ou pénal où le juge est pratiquement le seul à faire respecter la loi, en droit fiscal la tâche prépondérante revient plutôt à l'Administration⁴⁹³. 263

Le résultat de la *praxis* interprétative des normes fiscales accomplie par le fisc constitue ce qu'on qualifie de « doctrine administrative »⁴⁹⁴. En effet, cette dernière est définie comme étant l'ensemble des interprétations des textes formulées officiellement par les autorités fiscales, au travers de différents supports tels que les instructions fiscales, les réponses ministériels, les commentaires administratifs, à destination des agents fiscaux et des contribuables⁴⁹⁵. Elle précise la volonté du législateur⁴⁹⁶, assure une application correcte et uniforme de la norme fiscale sur tout le territoire national⁴⁹⁷, et garantit la sécurité du droit, respectivement sa prévisibilité⁴⁹⁸. 264

La doctrine administrative permet « de rendre la loi plus intelligible en passant de la généralité de la règle au cas concret devant rentrer dans le schéma conçu par le législateur »⁴⁹⁹. De ce fait, son existence est souhaitable dans la mesure où il est rare que le législateur prévoie dans les moindres détails les modalités d'application de la 265

⁴⁹¹ Voy. Section 2.1.1.

⁴⁹² RIDEAU, *Droit de l'Union*, p.183 s et références citées.

⁴⁹³ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.56

⁴⁹⁴ A ne pas confondre avec la « doctrine » tout simplement qui, comme précédemment décrite, est l'ensemble des écrits scientifiques consacrés au domaine juridique, comprenant les traités, précis, mémentos, manuels, monographies, articles, etc. Cf. KALONJI, *Droit fiscal*, p.44 s

⁴⁹⁵ Dans ce sens, voy. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Doctrine administrative », p.411 ; GUEZ, *L'interprétation*, p.213 ss N.794 ss et références citées ; ABDULGHANI, *Doctrine*, p.334 ; OBRIST, *Réalisation systématique*, p.118 et références citées.

⁴⁹⁶ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.171

⁴⁹⁷ GADHOUM, *Doctrine administrative*, p.19

⁴⁹⁸ OBRIST, *Réalisation systématique*, p.118 et références citées.

⁴⁹⁹ GADHOUM, *Doctrine administrative*, p.19

norme qu'il a édictée⁵⁰⁰. Elle produit aussi des effets juridiques qui peuvent, le cas échéant, être opposables au fisc par un contribuable, en s'appuyant sur une interprétation générale des textes ou sur une interprétation relative à un cas particulier soumis aux autorités fiscales⁵⁰¹.

- 266 Dans une étude publiée en 2006, l'OCDE a estimé que « de manière générale, l'importance des pouvoirs accordés à l'administration fiscale nationale dépend du système politique et du stade d'évolution des pratiques d'administration publique d'un pays. [...] Le degré d'autonomie d'une administration est susceptible d'avoir des répercussions importantes sur son efficacité opérationnelle »⁵⁰². Selon cette Organisation, une administration fiscale est autonome lorsqu'elle est dotée — entre autres critères⁵⁰³ — d'un pouvoir d'interprétation de la législation fiscale, aussi bien sous forme de décisions publiques que privées, avec pour seule réserve un contrôle desdites décisions par les instances judiciaires. Il ressort de cet argumentaire que l'étendue du pouvoir d'interprétation de la loi fiscale est considérée comme l'un des critères fondamentaux d'évaluation de l'autonomie d'une administration fiscale domestique⁵⁰⁴. A notre avis, ce postulat dénote toute l'importance du rôle que les autorités fiscales sont appelées à jouer dans l'opérationnalisation des lois fiscales.
- 267 Au reste, en tant qu'interprète des lois fiscales, l'administration est dotée d'une certaine liberté d'appréciation indispensable à leur mise en œuvre⁵⁰⁵. Toutefois, cette libre appréciation est encadrée — à l'instar de celle du juge⁵⁰⁶ — par la primauté du droit⁵⁰⁷. De ce fait, le fisc est tenu d'obéir, non seulement à la Constitution, mais aussi

⁵⁰⁰ OBRIST, *Réalisation systématique*, p.118 s et références citées.

⁵⁰¹ GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Doctrine administrative », p.411

⁵⁰² OCDE, *Administration fiscale*, p.10 N.15

⁵⁰³ Les autres critères sont : (i) les amendes fiscales et les intérêts de retard : c'est le droit de prendre des sanctions administratives (pénalités et intérêts de retard) en cas de non-respect des obligations fiscales et de s'en abstenir quand les circonstances s'y prêtent ; (ii) l'organisation et la gestion : la responsabilité de l'organisation interne des services fiscaux, notamment la densité et l'implantation géographique des agences des impôts ; la liberté de formuler et de mettre en œuvre des projets stratégiques ou opérationnels ; celle d'affecter ou de réaffecter les crédits inscrits au budget de l'administration entre les diverses fonctions, de façon à répondre à de nouvelles priorités ou à des changements de priorités ; (iii) les technologies de l'information : le droit de gérer ses propres systèmes informatiques internes ou d'externaliser la prestation de ces services auprès de sous-traitants du secteur privé ; (iv) les normes de performances : la latitude pour définir des normes de résultats administratifs (par exemple, des objectifs de services rendus aux contribuables) ; (v) le personnel : le droit de définir des normes de qualification universitaire ou technique pour les différentes catégories de recrutements ainsi que d'embaucher et de licencier, dans le respect des principes et procédures du secteur public ; celui de mettre en place des programmes de formation et de perfectionnement des agents ; enfin, l'autorité pour négocier la rémunération du personnel conformément aux politiques et aux accords applicables dans le secteur public au sens large.

⁵⁰⁴ OCDE, *Administration fiscale*, p.11 N.15.

⁵⁰⁵ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.172

⁵⁰⁶ Voy. Section 2.1.1.3.

⁵⁰⁷ OBRIST, *Réalisation systématique*, p.122 et références citées.

à toute règle votée par le pouvoir délibérant ou adoptée par l'organe réglementaire dûment habilité⁵⁰⁸.

2.2.2. Particularités de la *praxis* interprétative de l'administration fiscale en droits suisse et belge : une dévotion à la méthodologie judiciaire

2.2.2.1. Remarques préliminaires

Aussi bien en droit suisse qu'en droit belge, la méthodologie de mise en branle de la doctrine administrative s'inspire fidèlement de celle usitée par le juge. En règle universelle, c'est justement parce que l'administration sait pertinemment que son interprétation est récusable par le juge – et non l'inverse – qu'elle entretient carrément tout l'intérêt à se conformer à la vision de ce dernier⁵⁰⁹. En termes simples, l'interprétation des lois fiscales découlant de la doctrine administrative ne lie pas le juge, mais bien le contraire⁵¹⁰.

Qu'il nous soit permis de caricaturer, non sans importance, cette dévotion de l'administration au juge par une comparaison avec la soumission d'une femme à l'égard des instructions de son époux, du moins pour ce qui est de la plupart des foyers traditionnels. Cette dévotion « traditionaliste » reste souhaitable pour une meilleure cohabitation – comme dans un couple – entre le juge et l'administration, de peur qu'une certaine expression d'autonomie interprétative de cette dernière – qui serait en déphasage avec le premier – puisse induire à une insécurité juridique préjudiciable aux contribuables. Pour un *excursus* en droit français, une certaine littérature juridique traite parfois de manière satirique la doctrine administrative – en ce qui concerne sa nature juridique – en des mots pas les moins âpres : « Lorsqu'elle est conforme à la loi, [la doctrine administrative est] une paraphrase. Lorsqu'elle est illégale, moins que rien : du non-droit ; mais si elle atténue la rigueur de la loi, elle vaut promesse de l'administration de ne pas imposer ou d'imposer dans des conditions favorables »⁵¹¹.

Malgré ce traitement moins élogieux, la doctrine administrative a su – au fil de l'évolution du droit fiscal – garder la tête haute et affirmer son rôle manifestement grandissant, justifié par l'aridité des lois fiscales et, de surcroît, la prédilection des contribuables pour le choix des solutions concertées avec l'administration au lieu du recours au « bon procès » du juge ! Là encore, la critique n'a jamais tari ; elle change parfois le fusil d'épaule pour faire un procès d'intention à la doctrine administrative, notamment en ces termes :

⁵⁰⁸ GADHOU, *Doctrines administratives*, p.17

⁵⁰⁹ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.97 N.102

⁵¹⁰ OBRIST, *Réalisation systématique*, p.120 et références citées.

⁵¹¹ GUEZ, *L'interprétation*, p.17 N.65 et référence citée.

- 271 « L'importance quantitative et la précision des textes formant la doctrine administrative sont telles qu'il est permis de se demander si le but réellement poursuivi n'est pas de masquer le texte interprété, voire même de s'y substituer. Le caractère systématique et exhaustif de la doctrine administrative dissuade aussi bien le fonctionnaire du fisc que le praticien de rechercher le sens et le contenu des normes. En pratique, le fonctionnaire du fisc comme le contribuable ne connaît que l'instruction ou la circulaire, mais point la norme que celle-ci commente. Cette situation traduit une prétention à l'hégémonie de la part de l'administration qui centralise et impose ainsi l'interprétation des normes »⁵¹².

2.2.2.2. Illustration de la pratique dans la doctrine administrative suisse

- 272 La démarche essentielle sous cette section est d'identifier, parmi les voies d'interprétation prérappelées⁵¹³, celle que les autorités fiscales suisses utilisent pour élucider une règle d'impôt dont le contenu serait problématique.
- 273 Au fait, nos investigations ont révélé que les autorités fiscales suisses n'ont pas de méthodologie aussi appropriée comme telle pour l'interprétation des lois fiscales, et elles procèdent par un pluralisme pragmatique méthodique semblable à celui appliqué par le juge fédéral. En effet, à titre illustratif, dans une Circulaire du 3 novembre 2010⁵¹⁴, l'AFC a – tout en s'arc-boutant sur un arrêt du Tribunal fédéral⁵¹⁵ – pris position en ces termes :
- 274 « La loi doit avant tout pouvoir s'interpréter d'elle-même, c'est-à-dire selon sa lettre, son esprit et son but, ainsi que selon les valeurs sur lesquelles elle repose, conformément à la méthode téléologique. L'interprétation de la loi doit se laisser guider par la pensée que ce n'est pas uniquement le texte de loi qui doit représenter la norme, mais également le sens que prend la disposition dans son contexte. Elle doit encourager la prise d'une décision juste, inscrite dans une structure normative, et orientée vers un résultat satisfaisant du point de vue de la *ratio legis* »⁵¹⁶.
- 275 Il ressort de ce postulat qu'à l'instar de la *praxis* judiciaire du Tribunal fédéral⁵¹⁷, il existe au niveau de l'AFC un procédé méthodologique pluraliste et structuré, qui se révèle approprié dans l'application de la loi fiscale conformément aux aspirations du législateur, et permet *ipso facto* de garantir autant que possible une certaine objectivité de la part du fisc.
- 276 Au niveau des cantons, la pratique se révèle semblable à celle de l'AFC et, par ricochet, à celle du Tribunal fédéral. En effet, les autorités fiscales cantonales procèdent également par une pondération de toutes les possibilités d'interprétation à leur disposition, avant d'appliquer la loi. Pour illustration, nous pouvons évoquer le cas du

⁵¹² GUEZ, *L'interprétation*, p.304 s N.1164

⁵¹³ Voy. Section 1.2.

⁵¹⁴ Relative à l'impôt fédéral direct et ayant pour objet « Imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante ».

⁵¹⁵ ATF 134 V 170 consid. 4.1

⁵¹⁶ Circulaire AFC, *Imposition des bénéfices de liquidation*, ch. 1.3, p.7

⁵¹⁷ Voy. Section 2.1.2.1.

Canton de Neuchâtel où le Département de la Justice, de la Sécurité et des Finances avait – dans une décision du 5 mai 2010 relative à la prise en charge des frais de défense pénale d'un agent de l'Etat (Point 3) – étayé sa prise de position de quelques décisions du Tribunal fédéral⁵¹⁸ et relevé notamment ce qui suit :

« L'interprétation de la loi doit se faire sur la base de l'intention du législateur et des valeurs auxquelles il s'est rapporté de manière reconnaissable. La lettre d'une norme constitue le point de départ de toute interprétation. Il convient toutefois de s'écarter du sens ainsi dégagé lorsque des raisons pertinentes tendent à démontrer que le législateur n'a pas voulu ce résultat. De telles raisons pertinentes peuvent en particulier découler de la genèse de la norme, de son but ou de son rapport avec d'autres dispositions. On parle ainsi d'élément d'interprétation historique, téléologique et systématique. Lors de l'interprétation d'une norme, il faut donc tenir compte de ces éléments d'interprétation traditionnels en plus de l'élément d'interprétation littérale »⁵¹⁹.

277

2.2.2.3. Illustration de la pratique dans la doctrine administrative belge

A l'instar des autorités fiscales helvétiques qui s'alignent sur l'approche interprétative adoptée par le tribunal, la méthodologie interprétative du fisc belge est aussi consubstantielle à celle judiciaire, que nous avons précédemment⁵²⁰ qualifiée de « rigoriste » et « fondamentaliste ». En guise d'illustration, nous pouvons évoquer une Circulaire du Service Public Fédéral Finances du 4 mai 2012⁵²¹ relative notamment à l'interprétation de l'article 344 (§1) du CIR 92. S'appuyant sur un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 23 avril 1999, l'autorité fiscale a fourni la structure des règles d'interprétation de la législation fiscale en ces termes :

278

« L'interprétation de la législation fiscale se fait généralement en deux phases : 1) dans la première on doit rechercher la signification du texte. 2) ensuite, si le texte n'est pas clair, on doit le cas échéant interpréter les mots et les notions utilisées, à la lumière de l'intention du législateur. En cas d'interprétation textuelle (première phase), on peut rechercher la signification des mots et des notions utilisés en fonction du contexte dans lequel ils sont mentionnés. Ce contexte peut être la loi elle-même dans laquelle ils se présentent, ou une partie de celle-ci, néanmoins une interprétation en fonction de la législation en général est également possible. L'interprétation textuelle doit être stricte, c.-à-d. rigoureuse et pas plus étroite ni plus large que la signification que les notions ont normalement. Lorsqu'une interprétation textuelle permet de comprendre le texte, on ne peut passer à la deuxième phase. Traditionnellement, ceci s'exprime dans l'adage "ce qui est clair ne s'interprète pas" (*interpretatio in claris cessat*). Ce n'est que lorsque l'interprétation textuelle n'apporte aucun résultat qu'on peut passer à la deuxième phase de l'interprétation, durant laquelle l'intention du législateur sera examinée. Cette intention doit être recherchée dans les travaux préparatoires de la loi elle-même et exceptionnellement dans des travaux préparatoires de lois antérieures ou similaires »⁵²².

279

⁵¹⁸ ATF 128 I 34 consid. 3b p. 41; ATF 133 III 257, SJ 2007 I 461.

⁵¹⁹ Lu via le portail électronique de la jurisprudence neuchâteloise : <<http://jurisprudenceadm.ne.ch>> (consulté le 1^{er} février 2019). Il convient de relever que, par arrêt du 27 septembre 2010 (Réf. : [TA.2010.207-RESP]) non publié, le Tribunal cantonal a classé le recours déposé contre cette décision, en confirmant ainsi sa teneur.

⁵²⁰ Voy. Section 2.1.2.2.1.

⁵²¹ Circulaire AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012 et AGDP n° 4/2012 du 4 mai 2012 concernant la mesure anti-abus (Moniteur Belge du 14 mai 2012).

⁵²² Circulaire AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012 et AGDP n° 4/2012, p. 28145 et les références citées.

- 280 Au regard de cet énoncé, l'application des règles fiscales domestiques oblige les autorités fiscales belges à examiner d'abord le contenu textuel de la norme à appliquer. Si le sens textuel de celle-ci est clair, on l'applique comme telle sans interprétation aucune (approche rigoriste ou puriste). Si, en revanche, il y a ambiguïté dans le texte, on devrait rechercher l'objectif fondamental de la norme ainsi que la réelle intention de son auteur, au besoin par un examen des travaux préparatoires qui ont précédé sa mise en vigueur (approche fondamentaliste).

2.3. Enseignements tirés de l'étude sur les acteurs de l'interprétation de la loi fiscale et perspective pour le droit fiscal congolais

2.3.1. Épilogue : le juge, l'administration fiscale et la méthodologie interprétative

- 281 Le juge et le fisc sont les acteurs majeurs et exclusifs de l'interprétation des lois fiscales, car à eux seuls il est reconnu l'autorité « régaliennne » d'interpréter lesdites lois de manière *erga omnes*. Certes, l'interprétation découlant de la littérature juridique régorge une riche perspicacité non négligeable, mais elle n'engage que ses auteurs (écrivains ou juristes) et ne s'impose à personne. Néanmoins, il est vivement recommandé au juge ainsi qu'aux autorités fiscales de tenir compte, dans leur *praxis*, des commentaires de la littérature juridique, qui peuvent apporter des précieux éclaircissements à l'évolution de la législation.
- 282 Concernant les méthodologies d'interprétation usitées par le juge et le fisc dans leurs *praxis* respectives, elles sont identiques dans les deux cas et consistent généralement en une pondération de tous les éléments d'interprétation à disposition de l'interprète. Cela est évident autant en droit interne que dans l'ordre juridique international.
- 283 Dans le premier cas, c'est-à-dire celui du juge domestique ainsi que de l'administration fiscale, l'analyse jumelée dans les systèmes fiscaux suisse et belge a démontré que l'interprète a pour impulsion de départ la lettre ou le texte de la norme. Si le sens qui en découle ne fait l'objet d'aucune ambiguïté, logiquement l'application de la norme s'en suit. En revanche, si ce sens grammatical laisse planer un doute quant à la volonté réelle de l'auteur de la norme ou de la finalité de cette dernière, il est judicieux de remettre en cause la lettre, de la transcender et de rechercher le véritable sens de la norme au travers des autres instruments interprétatifs (téléologique et contextuel). En tout état de cause, il est toujours prudent pour l'interprète – même en cas de clarté apparente de la lettre du texte – de s'intéresser quand même aux solutions qui pourraient transpirer d'autres méthodes interprétatives.

Une autre solution singulière au droit belge – par rapport évidemment au champ d'étude de la présente recherche scientifique⁵²³ – est la possibilité pour l'interprète (juge) de se dessaisir de l'interprétation et de s'en remettre mécaniquement à l'auteur même de la norme. C'est la pratique de la loi interprétative qui a pour avantage de régler définitivement le problème de l'interprétation, sans possibilité d'une quelconque autre remise en cause.

284

Pour ce qui est du second cas, à savoir l'approche interprétative dans l'ordre juridique international, l'analyse focalisée sur la *praxis* respective de la CIJ et de la CJUE a également démontré que les deux juridictions accordent d'abord une prééminence à la lettre sur toutes les autres possibilités d'interprétation. Cela procède de la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités qui codifie deux *packages* d'éléments d'interprétation : le premier lot est dénommé « règle générale d'interprétation » et contient les approches littérale (ou textuelle), téléologique et contextuel ; tandis que le second lot intitulé « moyens généraux d'interprétation » se compose de « travaux préparatoires » et « circonstances dans lesquelles le traité a été conclu ». Il ressort de la *praxis* interprétative de la CIJ et de la CJUE que ces seconds moyens ne sont que complémentaires, et l'interprète en passe outre le plus souvent.

285

2.3.2. Nécessité d'une méthodologie interprétative univoque en droit positif congolais

En liminaire, il y a lieu de rappeler qu'à l'instar des autres systèmes fiscaux de la famille romano-germanique, le droit fiscal congolais contient bon nombre des normes fiscales complexes dont la compréhension échappe non seulement au citoyen *lambda* mais aussi et parfois aux spécialistes du droit⁵²⁴. De ce fait, en vue de garantir une meilleure appréhension des normes fiscales en droit congolais, leur interprétation officielle est – à l'instar de la pratique en vigueur dans les systèmes juridiques suisse et belge – l'apanage du juge et de l'Administration.

286

Pour ce qui est de l'interprétation par le juge, elle est en principe dévolue aux cours et tribunaux que la Constitution [de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006] a éclatés en trois ordres juridictionnels : les juridictions de l'ordre judiciaire placées sous la houlette de la Cour de cassation⁵²⁵ ; celles de l'ordre administratif coiffées par le Conseil d'Etat⁵²⁶ ; et la Cour constitutionnelle qui est le « chien-gardien »

287

⁵²³ Cette singularité existe également dans d'autres juridictions, comme la France, dont la pratique de la loi interprétative n'a pas été mise en relief dans cette recherche scientifique.

⁵²⁴ A ce propos, *voy.* section 1.4.2

⁵²⁵ Telles que régies par la loi organique n°13/011-B du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire.

⁵²⁶ Telles que régies par la loi organique n° 16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif.

de la Constitution de la République⁵²⁷. En d'autres termes, ce sont ces trois ordres juridictionnels qui constituent le pouvoir judiciaire en droit congolais⁵²⁸ et qui assument la tâche d'interprétation judiciaire des lois (y compris celles fiscales).

- 288 De toutes les trois Hautes juridictions précitées, c'est le Conseil d'État qui est censé veiller sur l'unité de l'interprétation en matière fiscale, d'autant que les contentieux fiscaux relèvent – dans leur phase juridictionnelle – de la compétence des Cours administratives d'appel qui sont des juridictions de l'ordre administratif⁵²⁹. Cependant, une intervention de la Cour constitutionnelle est aussi envisageable en matière fiscale, dans la mesure où la signification de certaines dispositions fiscales constitutionnelles pourrait être équivoque. C'est le cas de l'article 173 de la Constitution précitée qui dispose : « *Il ne peut être établi d'impôts que par la loi. La contribution aux charges publiques constitue un devoir pour toute personne vivant en République Démocratique du Congo. Il ne peut être établi d'exemption ou d'allègement fiscal qu'en vertu de la loi* ». Si jamais le contenu de cette disposition nécessitait une interprétation au-delà de la lettre, il est loisible que ce soit la Cour constitutionnelle qui intervienne, dans la mesure où c'est elle qui s'occupe de l'interprétation de la Constitution et veille sur l'unité de la jurisprudence constitutionnelle⁵³⁰.
- 289 Il convient de faire remarquer qu'il n'existe pas, à ce jour, un réféntiel en droit congolais qui cristallise la méthodologie d'interprétation des normes juridiques, exception faite de l'interprétation des contrats⁵³¹. Il serait ainsi souhaitable que les cours et tribunaux se prononcent à ce propos (cas de jurisprudence⁵³²), comme c'est

⁵²⁷ Telle que régie par la loi organique n° 13/026 du 15 octobre 2013 portant organisation et fonctionnement de la Cour Constitutionnelle. Pour un commentaire des attributions des la Cour constitutionnelle congolais, voy. KALUBA, *Justice constitutionnelle*, p.361 ss

⁵²⁸ Voy. Exposé des motifs de la Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006, telle que révisée dans certains articles par la Loi n° 11/002 du 20 janvier 2011.

⁵²⁹ Voy. Articles 108 et 109 de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales (tels que modifiée par les articles 55 et 56 de la Loi de finances n°2017-05 du 23 juin 2017 pour l'exercice 2017) ainsi que les articles 69 et suivants de l'Ordonnance-loi n° 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non fiscales .

⁵³⁰ Voy. Article 161 de la Constitution de la RD Congo prérapplée et article 54 de la Loi organique n° 13/026 précitée.

⁵³¹ En effet, il ressort des articles 54 à 57 du Décret du 30 juillet 1888 relatif aux contrats ou obligations conventionnelles (Bulletin officiel de 1888, p.109) que, dans chaque convention, on doit rechercher quelle a été la commune intention des parties contractantes, plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes. Lorsqu'une clause contractuelle est susceptible de deux sens, on doit plutôt l'entendre dans celui avec lequel elle peut avoir quelque effet, que dans le sens avec lequel elle n'en pourrait produire aucun. Les termes susceptibles de deux sens doivent être pris dans le sens qui convient le plus à la matière du contrat. Ce qui est ambigu s'interprète par ce qui est d'usage dans le pays où le contrat est passé. Tout compte fait, ces dispositions préconisent pour le Juge, la pondération des méthodes littérale et téléologique en présence, en vue de parvenir à une interprétation en adéquation avec l'esprit exacte des parties contractantes.

⁵³² Il convient de faire remarquer que la jurisprudence est quasi-inaccessible en République Démocratique du Congo. Il n'existe pas encore dans ce pays une véritable politique de vulgarisation moderne de la jurisprudence, notamment par la mise à la disposition du public des décisions de justice via la toile web, comme c'est le cas par exemple pour la Confédération Suisse (www.bger.ch pour le Tribunal fédéral) ou le Royaume de Belgique (<https://justice.belgium.be>). Certes, il existe un

bien le cas sous d'autres cieux tels qu'en Suisse et en Belgique⁵³³. Néanmoins, la littérature juridique⁵³⁴ dans ce domaine renseigne que l'approche interprétative usitée en droit congolais est celle universellement admise : privilégier d'abord le sens textuel de la norme et ne recourir aux autres possibilités d'interprétation que si la lettre ne semble traduire la volonté réelle du législateur ou le but même de la loi⁵³⁵.

Par ailleurs, pour ce qui est de la doctrine administrative congolaise, elle est l'œuvre de plusieurs administrations, dans la mesure où il existe des autorités fiscales tant au niveau du gouvernement central qu'au niveau des provinces. En effet, en République Démocratique du Congo, les finances du pouvoir central et celles des provinces sont distinctes⁵³⁶, en application du principe de décentralisation financière⁵³⁷. Ce dernier procède de la volonté du Constituant du 18 février 2006, qui a clairement répartis les compétences entre le pouvoir central et les provinces⁵³⁸. Du coup, en dehors des administrations nationales chargées de l'impôt à caractère national⁵³⁹, chaque province est dotée d'une administration fiscale chargée de prélever l'impôt à caractère provincial et local⁵⁴⁰.

En ce qui concerne singulièrement les administrations du pouvoir central, la charge du prélèvement de l'impôt (entendu dans son sens le plus large, c'est-à-dire y compris les autres droits et taxes) est cogérée par trois Services placés sous l'autorité du Ministre des finances : premièrement, la Direction générale des douanes et accises (DGDA)⁵⁴¹ qui perçoit les droits, taxes et autres redevances à caractère douanier et fiscal, présents et à venir et qui sont dus soit de l'importation ou de l'exportation des marchandises de toutes natures, soit du fait de leur transit ou de leur séjour en entrepôt douanier. Elle

« Journal Officiel de la République Démocratique du Congo » qui est un Service spécialisé de la Présidence de la République, censé publier et diffuser sous supports papier (Journal Officiel) et électronique les décisions judiciaires, mais l'opérationnalisation de ce second volet (site web) n'a pas encore pris une vitesse de croisière. Nous plaignons à cet effet pour une meilleure vulgarisation des décisions de justice afin d'en faciliter l'accès à distance notamment par la diaspora congolaise (chercheurs, étudiants, avocats, etc.).

⁵³³ Voy. Sections 2.1.2 et 2.1.3.

⁵³⁴ Voy. NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.49 ss ; KALUBA, *Justice constitutionnelle*, p.430 ss

⁵³⁵ Voy. section 1.2

⁵³⁶ Voir l'article 171 de la Constitution de la RD Congo prérappelée.

⁵³⁷ NGOY NDJIBU/MUTONWA, *Analyse critique du système fiscal de la RDC*, p.485 ; MUSONDA, *La transparence financière en RDC*, p.283 ; MBOKO, *Code général des impôts*, p.6

⁵³⁸ Voir les articles 201 et suivants de la Constitution de la RD Congo prérappelée. Dans le même sens, voy. KALONJI, *Droit fiscal*, p.213 ss

⁵³⁹ Voy. Ordonnance-loi n° 13/002 du 23 février 2013 fixant la nomenclature des droits, taxes et redevances du pouvoir central.

⁵⁴⁰ Voy. Ordonnance-loi n° 13/001 du 23 février 2013 fixant la nomenclature des impôts, droits, taxes et redevances des provinces et des entités territoriales décentralisées ainsi que leurs modalités de répartition.

⁵⁴¹ Dont l'organisation et le fonctionnement relèvent notamment de textes suivants : Décret n° 09/43 du 3 décembre 2009 portant création et organisation de la DGDA ; Décret n° 11/06 du 25 janvier 2011 portant institution du cadre organique de la DGDA ; Décret n°11/08 du 2 février 2011 portant règlement d'administration du personnel de la DGDA ; et Décret n° 050/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 15 septembre 2011 fixant les délimitations douanières, les emplois et fonctions au sein du cadre organique de la DGDA. Son site web est : www.douane.gouv.cd

perçoit également les droits d'accises et de consommation présents et à venir⁵⁴² ; deuxièmement, la Direction générale des impôts (DGI)⁵⁴³ qui exerce, dans le cadre des lois et règlements en vigueur, toutes les missions et prérogatives relatives à l'assiette, au contrôle, au recouvrement et au contentieux des impôts, taxes, redevances et prélèvements à caractère fiscal⁵⁴⁴ ; troisièmement, la Direction générale des recettes administratives, judiciaires, domaniales et de participations (DGRAD)⁵⁴⁵ qui exerce, dans le cadre des lois et règlements en vigueur, toutes les missions et prérogatives en matière d'ordonnancement et de recouvrement des recettes administratives, judiciaires, domaniales et de participations émergeant au budget général de l'État⁵⁴⁶. Elle s'occupe ainsi des recettes dites non fiscales qui constituent tout de même une catégorie d'impôts à part.

- 292 Ce sont donc ces trois administrations fiscales – dénommées « régies financières » ou « administrations financières » dans le jargon officiel congolais⁵⁴⁷ – qui fournissent couramment une interprétation aux lois fiscales qu'elles sont appelées à appliquer au quotidien. Bien évidemment, le Ministre des finances – sous l'autorité duquel ces administrations sont placées – intervient également notamment par des instructions dédiées aux agents de ces Services ainsi qu'au public. A notre connaissance, il n'existe pas de méthode d'interprétation officielle cristallisée par ces autorités fiscales. Au regard de ce mutisme, tout porte à croire qu'elles procèdent également – à l'instar des cours et tribunaux – par la méthodologie interprétative universelle prérappelée, à savoir accorder la préséance au sens littéral de la norme et n'évoquer les autres méthodes d'interprétation que si la lettre est déficitaire en termes de traduction de la volonté du législateur ou du but de ladite norme.
- 293 Enfin, par rapport au critère fondamental fixé par l'OCDE pour une prétention à l'autonomie d'une administration fiscale nationale, tel que nous l'avons relevé précédemment⁵⁴⁸, nous sommes en droit d'affirmer que les administrations fiscales congolaises sont réellement autonomes, car ce sont elles qui jouent un rôle primordial dans l'interprétation des lois fiscales qu'elles appliquent. Leur intervention est foisonnante en termes d'instructions administratives destinées à leurs personnels respectifs ainsi qu'aux contribuables.

⁵⁴² Voir les articles 4 et suivants du Décret n° 09/43 suscité.

⁵⁴³ Dont l'organisation et le fonctionnement relèvent notamment du décret n° 17/2003 du 2 mars 2003, tel que modifié et complété par le décret n° 11/43 du 22 novembre 2011, et du Décret n° 18/2003 du 2 mars 2003 portant Règlement d'Administration relatif au personnel de carrière de la DGI. Son portail électronique est : <http://www.dgi.gouv.cd/>

⁵⁴⁴ Voy. Article 2 alinéa 2 du décret n° 017/2003 suscité.

⁵⁴⁵ Dont l'organisation et le fonctionnement relèvent notamment du décret n° 0058 du 27 décembre 1995 et du décret n° 0059 du 27 décembre 1995 portant règlement d'administration relatif au personnel de carrière de la DGRAD.

⁵⁴⁶ Voy. Article 1 du décret n° 0058 suscité.

⁵⁴⁷ Il en ressort ainsi clairement notamment sur le portail électronique du Ministère des Finances : <http://minfinrdc.com/minfin/> . Pour une étude plus ou moins fouillée sur ces trois autorités fiscales, voir notre ouvrage antérieur : KALONJI, *Droit fiscal*, p.127 ss

⁵⁴⁸ Voy. Section 2.2.1.

Chapitre 3 :

L'approche de la doctrine administrative sous l'angle de la décision anticipée en matière fiscale

D'emblée, il convient de rappeler qu'en matière d'interprétation des lois fiscales internes, l'administration fiscale détient une responsabilité plus large que celle du juge, car, en principe, si la première assume au mieux la tâche, il n'y aurait quasiment pas une opportunité de saisine du second aux fins d'interprétation judiciaire. En effet, cette dernière interprétation n'est nécessaire que dans la mesure où elle permet l'application d'une règle à un cas concret issu d'un litige⁵⁴⁹. Ainsi, en cas de non-litige, c'est qu'en principe les contribuables se contentent des éclaircissements leur fournis par les autorités fiscales.

294

Dans ce chapitre, la notion de décision anticipée en matière fiscale est examinée au titre d'outil d'interprétation des normes juridiques par le fisc, ayant pour finalité d'éclairer les contribuables sur le sens et la portée véritables d'une quelconque disposition fiscale (3.1). L'approche pratique de ce type de doctrine administrative n'est pourtant pas la même dans toutes les juridictions, compte tenu des spécificités propres à chaque système juridique, notamment en Suisse et en Belgique (3.2). Pour ce qui est du système fiscal congolais, la pratique de la doctrine administrative ne dispose pas encore d'une base légale en matières fiscales ; cependant, une brèche existe depuis peu dans le cadre de la nouvelle législation douanière où il est clairement prévu une possibilité de contractualisation de l'interprétation des dispositions douanières entre l'administration et le contribuable (3.3).

295

3.1. Cadre et contexte généraux de la décision anticipée en matière fiscale : du contribuable-citoyen au contribuable-partenaire

3.1.1. Contenu et terminologie : « *Da mihi factum, dabo tibi jus* » !

Dénommée « *ruling* fiscal » ou « rescrit fiscal », selon le choix propre à chaque système juridique⁵⁵⁰, la décision anticipée en matière fiscale est une prise de position

296

⁵⁴⁹ GUEZ, *L'interprétation*, p.211 N.780

⁵⁵⁰ En Suisse et en Belgique, la décision anticipée en matière fiscale est appelée « *ruling* » ; tandis qu'en France par exemple, elle prend la dénomination de « rescrit ». Il convient de préciser que le concept de « *ruling* » est un anglicisme qui signifie : Commandement ; gouvernement ; règne ; etc. En tant qu'acte juridique, il signifie également : Arrêt ; Déclaration ; Règlement ; etc. C'est selon ce deuxième sens qu'il est utilisé pour désigner un accord entre une entreprise et une administration, en l'occurrence le fisc en matière fiscale. Quant au terme « rescrit », il provient du latin « *rescriptum* » qui désignait la réponse écrite de l'empereur à une question de droit posée par un magistrat, un

« formelle »⁵⁵¹, précise et définitive de l'administration fiscale – sur saisine d'un contribuable – relativement à la fiscalité applicable à une situation ou opération donnée. CABANNES⁵⁵² fait remarquer que les deux concepts de « rescrit » et « *ruling* » n'ont aucune définition législative et, sauf exception, n'apparaissent pas dans la plupart des dispositions légales internes, et leur usage est « souvent aléatoire ou systématisé au niveau national sans recouper une analyse précise du contenu de la prise de position de l'administration fiscale »⁵⁵³. Selon lui, les deux concepts (*ruling* et rescrit) font l'objet de débats sur le plan international, au-delà même du seul sérail des fiscalistes. En ce qui concerne particulièrement le terme de « *ruling* », les révélations du scandale *LuxLeaks*⁵⁵⁴ lui ont fait acquérir une connotation fortement péjorative auprès du grand public, même si le concept était déjà suffisamment connu du jargon des fiscalistes. Ce concept est ainsi devenu – poursuit cet auteur – synonyme d'« obscurantisme fiscal » et allégorie d'une « fiscalité à la carte » dans laquelle les sociétés multinationales auraient la possibilité de négocier, avec l'État, leur traitement fiscal⁵⁵⁵.

- 297 Le Rapport final 2015 de l'Action 5 du Projet BEPS⁵⁵⁶ de l'OCDE/G20, intitulé « *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance* », définit la décision anticipée en matière fiscale comme étant « tout avis ou renseignement donné ou toute mesure prise à l'égard d'un contribuable ou d'un groupe de contribuables par une autorité fiscale concernant leur situation fiscale et sur lesquels ils sont en droit de s'appuyer »⁵⁵⁷. Elle peut prendre diverses

gouverneur de province ou un particulier. D'une manière générale, ce concept désigne les consultations données, à la demande des intéressés, par des autorités administratives ou juridictionnelles sur des questions de droit. Voy. GUEZ, *L'interprétation*, p.279 s N.1067 ss et références citées ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.380 et référence citée ; PHILIP, *Rescrit*, p.758 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.33 N.34 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.154 s N.209

⁵⁵¹ Dans certains systèmes juridiques, en revanche, les renseignements donnés par les autorités fiscales peuvent être qualifiés d'informels ; il s'agit d'un service rendu par les autorités fiscales aux contribuables qui a un caractère secondaire par rapport à leurs tâches principales. Par conséquent, ces renseignements ne lient point lesdites autorités. Pour quelques exemples, voy. OCDE, *Administration fiscale*, p. 103, tableau 17

⁵⁵² CABANNES, *Rescrits et rulings*, p.10 ss

⁵⁵³ CABANNES, *Rescrits et rulings*, p.10 s

⁵⁵⁴ Le Luxembourg *Leaks* ou *LuxLeaks* est le nom du scandale financier révélé le 5 novembre 2014 à la suite des investigations du consortium international des journalistes d'investigation (en anglais « *International Consortium for Investigative Journalism* ») du *Center for Public Integrity*, en collaboration avec une quarantaine de journaux, dont le rapport d'enquête a mis en relief le contenu de plusieurs centaines d'accords fiscaux très avantageux conclus avec l'administration fiscale luxembourgeoise par des cabinets d'audit pour le compte de nombreux clients internationaux, parmi lesquels des multinationales et des particuliers. Le contenu du rapport d'enquête peut être consulté sur le site internet : <https://www.icij.org/> (ressource consultée le 25 novembre 2017). Voy. également DULIN, *Évitement fiscal*, p.29 ; EUROAD, *Rapport 2015*, p.5

⁵⁵⁵ CABANNES, *Rescrits et rulings*, p.10 s

⁵⁵⁶ Le contenu et la portée du Projet BEPS sont abordés avec détail plus loin (chapitre 9).

⁵⁵⁷ OCDE, *BEPS Action 5*, p.49 N.95. Commentant cette acception de l'OCDE sur le concept de décision anticipée en matière fiscale, IGLESIAS note que « cette définition très large permet d'englober non

formes et indique souvent les modalités matérielles et temporelles d'application de la loi fiscale à la transaction projetée par le contribuable requérant⁵⁵⁸.

Dans la même fibre, la Commission européenne (UE) a noté qu'« un rescrit fiscal est une confirmation que les autorités fiscales donnent aux contribuables sur la manière dont leur impôt sera calculé. Ces rescrits ne sont pas intrinsèquement problématiques et leur octroi n'est pas illégal ou contraire à la législation européenne. De nombreuses autorités fiscales les octroient afin d'apporter aux entreprises la sécurité juridique dont elles ont besoin préalablement à la mise en place de grandes ou complexes structures commerciales »⁵⁵⁹.

Pour sa part, l'association EURODAD⁵⁶⁰ appréhende carrément la décision anticipée en matière fiscale comme étant « une interprétation écrite de la loi, émise par une administration fiscale à destination d'un contribuable »⁵⁶¹.

Par ailleurs, il y a lieu de distinguer entre une décision anticipée en matière fiscale et un « agrément fiscal ». Ce dernier est une décision dérogatoire de l'autorité fiscale accordant des allègements fiscaux à certaines entreprises spécifiques, en termes de statut fiscal particulier ou régime spécial d'imposition, notamment pour favoriser l'adaptation des structures industrielles et commerciales, d'assurer la conservation du patrimoine artistique, de faciliter le développement régional ou celui de la recherche scientifique et technique, tout en conciliant le caractère général des dispositions législatives en matière fiscale et le souci de tenir compte de la diversité des situations particulières et de leurs enjeux. Sont généralement bénéficiaires de ces allègements, les entreprises nouvellement créées et qui servent les intérêts économiques des territoires

seulement des engagements pris par les autorités fiscales dans des cas concrets, mais également de simples conseils ou informations concernant la situation fiscale d'un contribuable défini ou d'un groupe de contribuables. Toutefois, l'échange spontané de renseignements visé par le nouveau standard international ne couvre que les *rulings* qui concernent spécifiquement un contribuable donné [...]. Ne sont ainsi pas visés les *rulings* généraux (*general rulings*), lesquels s'appliquent à un groupe ou à une catégorie de contribuables ou qui sont en relation avec certaines circonstances ou activités définies » (IGLESIAS, *Échange spontané de rulings*, p.33 s et références citées).

⁵⁵⁸ OCDE, *BEPS Action 5*, p.49 N.98

⁵⁵⁹ Voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 18 mars 2015, intitulé « Lutte contre l'évasion fiscale des entreprises : la Commission présente un paquet de mesures sur la transparence fiscale », disponible en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_fr.htm (ressource consultée le 30 novembre 2017).

⁵⁶⁰ EURODAD (*European Network on Debt and Development* : Réseau européen sur la dette et le développement) est un réseau de plusieurs organisations de la société civile installées dans certains pays européens, qui œuvre à des changements transformatifs et spécifiques des politiques, institutions, règles et structures mondiales et européennes pour assurer un contrôle démocratique, un système financier et économique respectueux de l'environnement qui œuvre pour éradiquer la pauvreté et garantir les droits de l'homme pour tous. D'autres détails sur cette institution peuvent être trouvés sur le portail électronique : <http://www.eurodad.org/sites/about> (ressource consultée le 30 novembre 2017).

⁵⁶¹ EURODAD, *Rapport 2015*, p.5

(région, canton, province, etc.) dans lesquels elles sont installées⁵⁶². Ce régime spécial d'imposition procède nécessairement de la loi ; néanmoins, pour en bénéficier, bon nombre de systèmes juridiques l'homologuent à l'obtention d'une décision fiscale anticipée. Il s'agit d'une véritable politique d' « attractivité »⁵⁶³ d'une juridiction fiscale sur le plan international et la conciliation avec les impératifs de son développement.

- 301 Cela dit, une meilleure manière pour notre part d'explicitier décidément ce qu'est une décision fiscale anticipée, c'est d'en assimiler le contenu à l'aphorisme latin « *Da mihi factum, dabo tibi jus* ». En effet, tiré du droit romain, ce brocard peut être littéralement traduit par « donne-moi le fait, je te donnerai le droit », et signifie tout simplement – selon son sens ordinaire tiré du droit processuel – que celui qui veut connaître les conséquences juridiques afférentes à sa situation factuelle, doit préalablement soumettre les faits y relatifs au spécialiste du droit (en l'occurrence le juge) qui pourrait ainsi lui révéler lesdites conséquences. Ainsi, dans le contexte sous examen, cette métaphore traduirait de manière congruente le fait que la décision fiscale anticipée est une interprétation du droit, une révélation des conséquences fiscales, qui implique que le contribuable soumette préalablement à l'administration fiscale – qui est spécialiste de la fiscalité – les faits relatifs à l'opération ou la transaction projetée pour ainsi espérer une indication de la solution fiscale idoine.

3.1.2. Portée, étendue et fondement de la décision anticipée en matière fiscale

- 302 Dans un rapport publié en 2007, l'OCDE⁵⁶⁴ faisait déjà remarquer que la pratique des décisions anticipées en matière fiscale était quasi-généralisée dans les pays membres de cette organisation⁵⁶⁵. Une autre étude menée par la Commission européenne en 2015, dans 20 pays membres de l'Union européenne, a démontré – sans pour autant révéler l'identité des pays échantillonnés – que les huit États membres les plus actifs dans la pratique du recours à une décision anticipée en matière fiscale, en ont conclu entre 100 et 600 par année ; alors même qu'un État membre a pu accorder jusqu'à 2000 décisions en l'espace d'un an seulement⁵⁶⁶.

⁵⁶² Pour plus de détails, voy. YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 90 ad Remarques préliminaires.

⁵⁶³ Il convient de préciser que le concept d'attractivité est un paradigme économique qui renvoie aux mesures prises par les juridictions d'accueil pour attirer les investisseurs étrangers. Il est constitué par un ensemble normatif fixé par les directives des organismes internationaux (telle que l'OCDE et l'UE) visant à créer le climat d'investissement recherché par les sociétés. Cf. SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p.444 s ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.307 ss ; VAPAILLE, *Attractivité*, p.99 ss.

⁵⁶⁴ OCDE, *Administration fiscale*, p.101 N.85 ss

⁵⁶⁵ A ce jour, les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée du Sud, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis d'Amérique, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, l'Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle- Zélande, les Pays Bas, la Pologne, le Portugal, la République Tchèque, le Royaume-Uni, la Slovaquie, la Suède, la Suisse et la Turquie.

⁵⁶⁶ EURODAD, *Rapport 2015*, p.27

Cela dit, les *rulings* ou rescrits sont juridiquement considérés comme des décisions privées et confidentielles, car ils sont tributaires de requêtes spécifiques des contribuables (personnes physiques ou morales), par opposition aux décisions administratives à caractère public qui sont des prises de position expliquant comment l'administration interprétera la législation fiscale dans des situations particulières. Par ces décisions privées, les contribuables visent à obtenir des éclaircissements sur les modalités d'application de la loi aux opérations qu'ils envisagent d'effectuer.

303

Fondamentalement, l'essence de la décision anticipée en matière fiscale bat en brèche la conception rigide du contribuable-citoyen au profit de la conception souple du contribuable-partenaire. En effet, la première découle du rapport de force déséquilibré entre le contribuable et l'administration (en faveur de celle-ci), ne laissant aucun autre choix à celui-là que d'accepter et de payer l'impôt dû au trésor public, sans en discuter les modalités et conditionnalités⁵⁶⁷. Certains auteurs ont même pu caricaturer cette relation en l'assimilant au « combat entre David et Goliath », le contribuable étant démuni et soumis face à l'énorme machine administrative « dont la réputation répressive n'est plus à démontrer »⁵⁶⁸. En revanche, l'approche du contribuable-partenaire repose sur une contractualisation de la relation entre le contribuable et l'autorité fiscale, impliquant un dialogue collaboratif (partenariat) itératif entre les deux parties, afin que la situation, transaction ou opération envisagée par le contribuable soit analysée dans toutes ses composantes avant d'en tirer les conséquences fiscales⁵⁶⁹. En effet, les contribuables qui ont des projets peuvent avoir besoin de connaître d'avance l'appréciation fiscale que l'administration fiscale en fera. Les entreprises notamment doivent connaître à l'avance les conséquences fiscales de grandes décisions internes (restructuration, déplacement de siège, ouverture d'une filiale ou d'une succursale, transaction unique, etc.) pour pouvoir en estimer les conséquences financières au regard de la loi en vigueur⁵⁷⁰.

304

La pratique du recours à une décision fiscale anticipée vise dès lors à guider le contribuable afin qu'il ne s'expose à des redressements fiscaux qui donneraient lieu à des impositions supplémentaires ou au paiement des pénalités fiscales. Elle vise ainsi la sécurité juridique du contribuable, en le protégeant par ailleurs contre des éventuels changements de paradigme de la doctrine administrative⁵⁷¹. En effet, la sécurité juridique se mesure fondamentalement dans la précision avec laquelle le justiciable

305

⁵⁶⁷ Voy. TRAVERSA, *Statut ambigu du ruling*, p.181

⁵⁶⁸ LAMBERT, *Contribuable et administration fiscale*, p.102 s et références citées.

⁵⁶⁹ TRAVERSA, *Statut ambigu du ruling*, p.189

⁵⁷⁰ C'est dans ce contexte que NIEDERER et DUBACH estiment avec congruence que « No Chief Financial Officer (VOYO) of a company likes surprises in terms of taxes for which no provision has been made and which increase the effective tax rate of the company. The same is true for individuals, be it related to the sale of a company in connection with their estate planning and in many other situations. » (NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.1).

⁵⁷¹ EURODAD, *Rapport 2015*, p.28

peut connaître le régime juridique attaché aux actions qu'il a entreprises, entreprend ou projette d'entreprendre⁵⁷².

- 306 Au reste, en règle générale, les décisions fiscales anticipées sont opposables aux autorités fiscales, à la seule condition pour le contribuable concerné d'avoir préalablement et réellement exposé l'intégralité des faits retenus dans sa requête, et que les opérations ou montages y relatifs aient été conduits tels que présentés à l'autorité fiscale⁵⁷³. Ce postulat est évident aussi bien en droit suisse qu'en droit belge, tel que démontré dans la section ci-après.

3.2. Profils juridiques de la décision fiscale anticipée en droits suisse et belge

- 307 Aussi bien en Suisse (3.2.1) qu'en Belgique (3.2.2), la prise des décisions fiscales anticipées – dénommées *rulings* ou plus précisément *advanced rulings* – est une pratique très usuelle qui permet aux autorités fiscales de procéder à des estimations fiscales courantes, et elle offre aux redevables/contribuables (en particulier aux entreprises) une meilleure sécurité juridique. Ces *rulings* sont réalisés en toute confiance entre les entreprises et les autorités fiscales, permettant à cet effet de trouver – même pour des cas assez complexes – des solutions adéquates au regard de la loi et acceptables pour les deux parties en termes d'imposition correcte.
- 308 Il existe cependant quelques disparités dans la pratique du *ruling* au sein de deux juridictions fiscales sus référencées, que nous révélons dans les lignes qui suivent.

3.2.1. Spécificités de la décision fiscale anticipée dans le système fiscal suisse

3.2.1.1. Remarques préliminaires et introductives

- 309 La Suisse est l'un des pays membres de l'OCDE où la pratique du *ruling* fiscal (« *Steuerruling* » en allemand)⁵⁷⁴ est très appréciée des contribuables et participe de la collaboration harmonieuse entre les autorités fiscales et ceux-là⁵⁷⁵. Selon le constat fait par MORF/MÜLLER/AMSTUTZ⁵⁷⁶, seuls quelques pays d'Europe – tels que le

⁵⁷² DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.118 N.120 et références citées.

⁵⁷³ OCDE, *Administration fiscale*, p.101 N.85 ss ; OCDE, *BEPS Action 5*, p.49 N.96 ss

⁵⁷⁴ Certains auteurs, comme HINNY, utilise même les concepts de « préavis en matière fiscale » ou de « décision préalable » pour désigner le *ruling* fiscal. Cf. HINNY, *Ruling*, p.177

⁵⁷⁵ SALOMÉ, *Échange ruling*, p.516

⁵⁷⁶ MORF/MÜLLER/AMSTUTZ, *Steuerruling*, p.813. Ces auteurs font néanmoins remarquer – à la page 818 – que, de l'extérieur de la Suisse, cela donne l'impression que l'imposition peut être convenue avec l'administration fiscale à volonté et sans aucune disposition légale ; ce qui nuit certainement à la réputation du pays sur le plan international. Dans le même sens, OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.463

Luxembourg⁵⁷⁷ ou la Belgique – proposent des décisions fiscales aussi complètes que la Suisse. Cette dernière excelle par son efficacité et sa serviabilité envers les contribuables. En principe, tout fait peut y être discuté directement avec l'autorité fiscale compétente. A en croire OBRIST/HONGLER⁵⁷⁸, parfois l'obtention d'un *ruling* peut intervenir en quelques heures seulement pour des affaires simples et en quelques semaines – sans pour autant atteindre un mois – pour celles complexes. NIEDERER/DUBACH⁵⁷⁹ concluent que tout cela accroît considérablement l'attractivité de la Suisse⁵⁸⁰ car, du point de vue de la compétition fiscale internationale, le fait qu'il existe la possibilité pour les contribuables – personnes physiques ou morales – de discuter préalablement des engagements critiques ou des risques potentiels avec les autorités fiscales et d'obtenir une confirmation écrite des conséquences fiscales particulières à venir, est un élément de confiance ainsi qu'un facteur très déterminant pour les (potentiels) investisseurs, en ce qui concerne le choix du lieu des affaires.

Il convient de noter qu'en droit helvétique, le *ruling* fiscal n'est qu'une coutume (usage) dont le fondement juridique repose essentiellement sur la jurisprudence et la littérature doctrinale (3.2.1.2); ce qui lui confère une nature juridique plus ou moins égale à celle d'un simple acte matériel de l'administration qui ne peut sécuriser le contribuable que sur fondement de la bonne foi (3.2.1.3). Cette pratique informelle a été au fil du temps simplifiée pour favoriser une certaine fluidité de la relation entre l'administration et le contribuable (3.2.1.4). 310

Par ailleurs, durant des années, des critiques ont été formulées par des concurrents internationaux de la Suisse, concernant sa pratique domestique en matière des *rulings*. De ce fait, à la suite de la pression internationale (notamment celle des juridictions de la communauté européenne) remettant en cause des *rulings* accordés dans le cadre de l'application de certains régimes fiscaux préférentiels, le système fiscal suisse s'est désormais aligné sur les standards internationaux, notamment ceux de l'OCDE, pour éviter toute labellisation négative de la place économique helvétique (3.2.1.5). 311

3.2.1.2. Quelques éléments fondamentaux

3.2.1.2.1. Essai de définition

L'arsenal juridique helvétique ne dispose pas d'un dispositif légal ou réglementaire exclusivement dédié à la pratique des *rulings* (décisions fiscales anticipées). Alors que cette pratique est fort ancienne, le concept même de décision fiscale anticipée n'a été 312

⁵⁷⁷ Pour un aperçu du profil juridique des *rulings* luxembourgeois, nous recommandons notamment : CHAOUCHE, *Legitimate expectations*, p.224 ss ; CHAOUCHE, *Décisions fiscales anticipées*, p.33 ss

⁵⁷⁸ OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.464

⁵⁷⁹ NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.2; OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.464 et références citées.

⁵⁸⁰ Pour un aperçu sur l'histoire et les facteurs d'attractivité de la place économique suisse, lire MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.463 ss

légalement évoqué qu'au début de la décennie courante, dans quelques dispositions contenues notamment dans la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale⁵⁸¹ (ci-après « LAAF ») ainsi que l'Ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale⁵⁸² (ci-après « OAAF »). Ces deux textes législatifs ont été modifiés en 2016, dans un contexte international de forte méfiance vis-à-vis de la pratique des décisions fiscales anticipées sur le continent européen, pour ainsi se conformer à la Convention de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁵⁸³, laquelle instaure au niveau international l'échange spontané de renseignements en matière fiscale. Il s'agit d'un échange de renseignements notamment sur les *rulings* fiscaux présentant un risque de réduction ou de transfert des bénéfices.

- 313 Aux termes de l'article 8 de l'OAAF, un renseignement, une confirmation ou une garantie d'une administration fiscale sont considérés comme des *rulings* fiscaux sur base d'une triple condition cumulative : d'abord, le renseignement, la confirmation ou la garantie doit avoir été fourni à un contribuable, donc sur demande expresse de ce dernier ; ensuite, ils doivent porter sur les conséquences fiscales d'un état de fait exposé par ce contribuable, c'est-à-dire qu'ils concernent une situation individuelle concrète ; enfin, le contribuable peut invoquer ce renseignement, confirmation ou garantie, notamment pour se protéger contre l'administration fiscale elle-même.
- 314 Le Département fédéral des finances (DFF) a estimé que la définition de la décision fiscale anticipée – sus formulée au travers de l'article 8 OAAF – ne vaut que pour l'exécution de l'échange spontané de renseignements⁵⁸⁴. Il a estimé par ailleurs que ladite définition concerne strictement les *rulings* fiscaux ainsi que les instruments de portée semblable que les autorités fiscales peuvent rendre « oralement »⁵⁸⁵ ou par

⁵⁸¹ RO 2013 231. Ce texte est entré en vigueur depuis le 1^{er} février 2013.

⁵⁸² Entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, en remplacement de celle du 20 août 2014 portant la même dénomination. Cette OAAF a pour but d'assurer la sécurité juridique de la procédure et de fixer une ligne de conduite aux autorités chargées de l'exécution de l'entraide administrative. Elle reprend logiquement les exigences de la Suisse négociées dans ses conventions bilatérales. Dans ce sens, voy. BOCHATAY/FAVRE/WASEM, *Entraide administrative*, p.214

⁵⁸³ RO 2016 4877. Cette Convention a été élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988 et a été amendée en 2010 par un Protocole. C'est un instrument multilatéral le plus complet et offre toutes les formes possibles de coopération fiscale pour combattre l'évasion et la fraude fiscales. Elle a été approuvée par l'Assemblée fédérale suisse le 18 décembre 2015 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017.

⁵⁸⁴ DFF, *Explication OAAF*, p.10ss

⁵⁸⁵ SALOMÉ qui s'oppose dans un premier temps à l'idée d'un *ruling* fourni oralement, estime néanmoins en second lieu qu'un *ruling* qui intervient sous cette forme « ne pourrait lier une autorité fiscale suisse que si elle a fait à tout le moins l'objet de notes d'entretiens suffisamment détaillées et concordantes, au niveau des autorités fiscales et du contribuable. » Cf. SALOMÉ, *Echange ruling*, p.532 et références citées.

« écrit »⁵⁸⁶, à l'exclusion de renseignements, confirmations ou garanties fournis sous forme de réglementations générales et abstraites, telles que des circulaires ou des notices, qui ne s'adressent pas à des destinataires particuliers et dans une situation individuelle concrète, mais à un large public et sans la présence d'un cas exprès. Il en est de même des renseignements, confirmations ou garanties portant sur des transactions déjà liquidées, ou ceux fournis pendant la procédure de taxation⁵⁸⁷.

On peut donc déduire de ce qui précède que la pratique du *ruling* fiscal n'a pas de *substratum* légal en droit suisse⁵⁸⁸, en dehors du cadre d'échange de renseignements prérappelé où son périmètre a été fixé par le législateur fédéral. Même si la tendance d'une certaine doctrine⁵⁸⁹ est de tenter de forger, à partir de certaines lois, une base légale au profit du *ruling*, celui-ci demeure une notion « orpheline » et relève d'une simple coutume⁵⁹⁰ sous-tendue par la jurisprudence et la doctrine.

Ainsi, à l'absence d'une définition légale appropriée, le Tribunal fédéral définit le *ruling* comme étant « une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un

315

316

⁵⁸⁶ Nous estimons que, puisque la pratique de décision fiscale anticipée vise notamment la sécurité juridique du contribuable, il serait juridiquement mieux indiqué d'écarter les décisions fiscales anticipées rendues oralement, dans la mesure où il peut s'avérer complexe pour le contribuable d'en apporter la preuve en cas de revirement administratif ou changement de pratique administrative. L'écrit étant la reine de preuve en matière juridique, il serait judicieux de l'adopter systématiquement dans la pratique sous revue. La doctrine suisse partage cet avis (SALOMÉ, *Echange ruling*, p.532 et références citées). Dans le même sens, le Tribunal fédéral a déjà relevé ceci : « Il est vrai que l'autorité fiscale pourrait, théoriquement, fournir des assurances oralement aux contribuables, lors d'entretiens au cours desquels le projet envisagé lui est présenté. Ce procédé serait contraire à la (relative) sécurité juridique que le *ruling* apporte et impliquerait, pour le contribuable qui entendrait s'en prévaloir, de prouver l'existence de telles assurances. C'est pour ces raisons que les autorités fiscales [...] formulent leur accord à une demande de *ruling* par écrit. » (ATAF 2C_123/2014 et 2C_124/2014 du 30 septembre 2015, consid. 7.2 §3). Par ailleurs, l'écrit englobe également – dans le cas de figure – les courriels. En effet, la doctrine admet que la fourniture par email des renseignements dans le cadre de la procédure d'octroi d'un *ruling* est valable, quand bien même le courriel ne serait pas muni d'une signature électronique qualifiée (BÜRGISSER, *Ruling*, p.406 s et références citées).

⁵⁸⁷ Dans le même sens, voy. SALOMÉ, *Echange ruling*, p.529

⁵⁸⁸ Du même avis : BÜRGISSER, *Ruling*, p.403 ; SCHREIBER/BURKHALTER, *Tax rulings*, p.62 et références citées ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 92 ad Remarques préliminaires.

⁵⁸⁹ Voy. GANI, *Pratique du ruling*, p.69 s et références citées ; HINNY, *Ruling*, p.177. En effet, ces auteurs reconnaissent certes l'absence en droit fiscal positif suisse d'une base légale à la pratique de *rulings* fiscaux, mais ils tentent de démontrer que des dispositions éparses contenues dans certaines lois fiscales fédérales en offrent un certain soubassement légal. Il s'agit, en l'occurrence, des dispositions suivantes : article 41, litera b, de la Loi sur l'impôt anticipé (LIA) ; article 38, litera b, de la Loi sur le droit de timbre (LT) ; article 69 de la Loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) ; enfin, article 20 de la Loi sur les douanes. Pour notre part, nous constatons que toutes ces dispositions parlent clairement des « renseignements » que les autorités fiscales et douanières sont tenues de fournir aux administrés, en vertu des principes généraux admis en droit administratif. Certes la terminologie utilisée par le législateur fédéral dans lesdites lois se rapproche nettement du *ruling*, mais il serait souhaitable qu'une énonciation sans équivoque intervienne dans le cadre du droit fiscal positif.

⁵⁹⁰ Il convient de rappeler ici que la coutume est une pratique, un usage ou une habitude qui a acquis force obligatoire par sa répétition dans le temps et dans un espace donné. Elle constitue une source du droit. Voy. *supra* section 2.1.1.3

traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir »⁵⁹¹. En effet, le Tribunal fédéral estime justement qu'au regard de la complexité du droit fiscal ainsi que de certains états de fait à imposer, il est possible pour le contribuable de s'adresser aux autorités fiscales par le biais d'une requête de décision fiscale anticipée, préalablement à la réalisation de la transaction envisagée, afin d'être éclairé sur la manière dont celle-ci sera traitée fiscalement. A cet effet, l'administration fiscale est appelée à renseigner le requérant sur l'issue ou, plus généralement, à confirmer que l'opération envisagée sera imposée de la façon décrite dans la demande de décision fiscale anticipée⁵⁹². En tout état de cause, cette pratique de décision anticipée ne devrait aucunement se commuer en une quelconque usurpation du rôle de conseiller juridique, dans la mesure où il n'appartient pas notamment à l'autorité fiscale de rendre attentif le requérant d'un *ruling* sur les conséquences possibles des autres opérations non expressément reprises dans l'objet de la requête de décision anticipée⁵⁹³.

3.2.1.2.2. Délimitation terminologique avec quelques notions voisines

- 317 Quelques concepts juridiques voisins au *ruling* peuvent obscurcir la compréhension de ce dernier. Il nous semble ainsi opportun de les évoquer assez rapidement pour une meilleure suite de notre propos. Il s'agit notamment de l'accord ou arrangement fiscal, de l'accord de procédure et de l'exonération ou allègement fiscal :
- 318 En effet, un « accord ou arrangement fiscal » (« *Fiscal agreement* » en anglais et « *Steuerliche vereinbarung* » ou « *Steuerabkommen* » ou encore « *Steuerabmachung* » en allemand) est, selon le Tribunal fédéral⁵⁹⁴, une convention entre l'autorité fiscale et le contribuable, sur l'existence, l'étendue ou les modalités d'une obligation fiscale par rapport à un état de fait concret, unique ou se répétant. Le contribuable n'est plus taxé et imposé conformément aux dispositions légales générales, mais par rapport à une réglementation spéciale convenue par les deux parties, laquelle ne s'applique qu'au cas particulier dont il est question⁵⁹⁵. Ce type d'accord constitue un contrat de droit administratif⁵⁹⁶. Il est possible qu'il s'écarte de dispositions légales⁵⁹⁷, mais ne peut être contraire au droit matériel⁵⁹⁸. Au regard de principes de la légalité et de l'égalité de

⁵⁹¹ ATAF 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1 et références citées. Dans le même sens : ATAF 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 in RF 69/2014 p. 557, RDAF 2014 II 442.

⁵⁹² ATAF 2C_123/2014 et 2C_124/2014 du 30 septembre 2015, consid. 7.2 et références. Dans le même sens, voy. OBERSON, *Droit fiscal*, p.575 N.35

⁵⁹³ ATAF 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1 et références citées.

⁵⁹⁴ ATAF 2C_123/2014 et 2C_124/2014 du 30 septembre 2015, consid. 7.1 et références citées.

⁵⁹⁵ Informations fiscales CSI, Concordat interdiction arrangements, Ch.4, p.5

⁵⁹⁶ ATAF 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 3.1

⁵⁹⁷ Voir notamment ATF 101 Ia 92 consid. 2 p. 98 p. 3202 ; et les Arrêts : C_296/2009 consid. 3.1; RF 65/2010 p. 789, 2C_769/2009 consid. 2.2.1;

⁵⁹⁸ ATAF 2C_123/2014 et 2C_124/2014 du 30 septembre 2015, consid. 7.1 et références citées.

traitement en matière fiscale, l'existence d'un accord fiscal doit procéder de la loi ou, à la limite, ne pas être expressément exclue par celle-ci. Les conventions sans base légale, voire contraires à la loi, sont nulles et ne sauraient par conséquent avoir d'effet contraignant⁵⁹⁹. Par exemple, la législation sur l'impôt fédéral direct ne contenant pas de dispositions autorisant des arrangements entre le contribuable et le fisc, il est en principe interdit d'en faire usage⁶⁰⁰. Il en est ainsi en matière d'impôt cantonal et communal⁶⁰¹. La seule exception admise à cette nullité est le cas d'incertitude de la base légale et pour autant que l'autorité procède selon la règle que le législateur aurait adoptée s'il avait voulu expressément prendre en considération le cas d'espèce, ainsi que lorsque l'établissement des faits est impossible ou difficile⁶⁰². Juridiquement, ce cas d'exception constitue ce qu'on peut qualifier d'accord de procédure.

Evidemment, selon le Tribunal fédéral⁶⁰³, un « accord de procédure » (« *Procedure agreement* » en anglais et « *Verständigung* » ou « *Einigung* » ou encore « *Verfahrensvereinbarung* » en allemand) est un acte qui peut être conclu par l'administration fiscale et le contribuable durant la phase de la taxation, en vue de fixer des éléments de fait déterminants, dont l'établissement est difficile ou exigerait des mesures disproportionnées. Etant conforme au droit matériel, ce genre d'accord ne nécessite pas nécessairement une base légale. Il s'agit des propositions raisonnables dans le cadre de la procédure visant à estimer les éléments imposables, lorsque ceux-ci sont difficilement déterminables et que l'on ne peut pas exiger du contribuable des pièces justificatives plus précises. Aussi est-il évident que l'autorité fiscale doit respecter le principe de l'égalité de traitement, en ce qui concerne les autres contribuables se trouvant dans la même situation. Un cas typique d'un accord de procédure est notamment l'impératif d'établir la valeur d'un immeuble dont la détermination ou l'estimation pose un problème⁶⁰⁴.

319

⁵⁹⁹ NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.2; OBERSON, *Droit fiscal*, p.52 N.67.

⁶⁰⁰ Voy. ATAF : 2C_296/2009 du 11 février 2010, consid. 3.1 ; 2C_769/2009 du 22 juin 2010, consid. 2.2.1. Dans le même sens, IGLESIAS, *Échange spontané de rulings*, p.34 et références citées.

⁶⁰¹ Pour ce qui est des impôts cantonal et communal, les accords fiscaux sont de manière générale prohibés par le « concordat intercantonal sur l'interdiction des arrangements fiscaux » du 10 décembre 1948, auquel tous les cantons ont adhéré. Ce Concordat a pour ambition d'assurer le traitement égal et juste de tous les contribuables et prévient en même temps une concurrence fiscale disproportionnée entre les cantons. L'article 1 alinéa 3 de ce concordat permet toutefois d'accorder certains allègements fiscaux qui, eux, sont légaux et ne constituent pas des accords fiscaux à proprement parler. Pour plus de détail, voir Informations fiscales CSI, Concordat interdiction arrangements, Ch.4, p.5 ; ATAF 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012, consid.3.1 et références citées ; BÜRGISSER, *Ruling*, p.402.

⁶⁰² ATAF 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012, consid. 3.1 et références citées ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 88 ad Remarques préliminaires.

⁶⁰³ ATF 119 Ib 431 consid. 4 ; ATAF 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012, consid. 3.2 et références citées ; ATAF 2C_296/2009 du 11 février 2010, consid. 3.1 et 3.2 et références citées.

⁶⁰⁴ Voy. BÜRGISSER, *Ruling*, p.402 ; GANI, *Ruling fiscal*, p.426 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 89 ad Remarques préliminaires.

320 Enfin, une « exonération » ou un « allègement fiscal » (« *Tax relief* » en anglais et « *Steuerbefreiung* » ou « *Steuerermäßigung* » en allemand) fait l'objet d'une réglementation détaillée dans la loi fiscale, en faveur de groupes entiers de contribuables, comme par exemple l'octroi sous la forme de déductions spéciales (déductions familiales, pour enfants, en faveur des rentiers, etc.) ou sous la forme d'exonérations de l'impôt (par exemple en faveur d'institutions d'utilité publique)⁶⁰⁵. C'est également le cas des exonérations faites en faveur des sociétés spéciales (telles que les *holdings*) en vue de favoriser l'attractivité de la juridiction fiscale suisse, dans un monde en perpétuelle compétition fiscale. Néanmoins, le régime suisse des sociétés *holdings* s'est retrouvé — au courant de cette décennie finissante — sous le coup de la stigmatisation des travaux de l'OCDE ainsi que de l'UE contre l'évasion fiscale, tel que relevé avec détails, plus loin, dans le cadre de la présente recherche scientifique⁶⁰⁶.

3.2.1.3. *Ruling* fiscal comme simple acte matériel de l'administration : quelle sécurité juridique pour le contribuable à défaut de valeur juridique formelle ?

3.2.1.3.1. Nature juridique du *ruling*

321 Juridiquement, les *rulings* ne sont pas des « décisions »⁶⁰⁷, moins encore des actes ou contrats administratifs⁶⁰⁸. Ce ne sont que des « actes matériels de l'administration » ou simplement des « actes de l'administration »⁶⁰⁹ qui ne créent pas de droit, ni d'obligation pour le contribuable⁶¹⁰. Ils ne sont donc pas comme tels rescindables, attaquables et n'ouvrent pas non plus les voies de droit devant le Juge⁶¹¹.

⁶⁰⁵ Informations fiscales CSI, Concordat interdiction arrangements, Ch.4, p.5

⁶⁰⁶ Voy. Section 3.2.1.5

⁶⁰⁷ Selon la définition fournie par BELLANGER, une décision est « un acte étatique individuel concernant un particulier, par lequel un rapport juridique concret, relevant du droit administratif, est réglé de manière contraignante ; cet acte peut avoir des effets constitutifs ou déclaratifs.[...] Elles sont distinctes des mesures internes à l'administration prévues ou ordonnées dans un cas particulier ; ces dernières ne sont pas contraignantes pour l'administré et ne peuvent pas faire directement l'objet d'un recours » (BELLANGER, *Principes constitutionnels*, p.84).

⁶⁰⁸ OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.465 s et références citées. Ces auteurs ont pu clairement démontrer — en survolant quelques notions du droit administratif, notamment en rapport avec les notions de décision, de contrat administratif et d'instruction administrative — que les *rulings* n'en font pas partie. Les auteurs arrivent à conclure que les *rulings* ne sont que actes matériels de l'administration ou simplement des actes de l'administration.

⁶⁰⁹ MORE/MÜLLER/AMSTUTZ, *Steuerruling*, p.813 s et références citées. Les auteurs utilisent l'expression allemande « *tatsächliches bzw. schlichtes Verwaltungshandeln* » qu'il convient de ne pourtant pas traduire par « actes administratifs matériels » qui donnerait une interprétation erronée de la pensée des auteurs, car un acte administratif est un acte juridique de l'Administration qui produit des effets juridiques, alors que le *ruling* n'en produit aucun au sens strict.

⁶¹⁰ OBRIST, *Réalisation systématique*, p.120 s et références citées.

⁶¹¹ ATAF 2C_137/2016 du 13 janvier 2017, Consid.62 et références citées. Dans le même sens, BÜRGISSER, *Ruling*, p.403 s et références citées ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 92 ad Remarques préliminaires.

Dans ce même sillon d'idée, NIEDERER/DUBACH ⁶¹² notent qu'au regard de l'inexistence d'une disposition juridique pouvant rendre obligatoire la pratique du *ruling*, l'administration fiscale se réserve le droit de refuser de fournir un *ruling* même si la demande satisfait au standard en la matière (en termes de contenu et d'exactitude), et peut reporter à un stade ultérieur toute décision concernant la question pertinente, après une évaluation formelle. Le contribuable qui demande une décision ne peut faire appel ni contre un tel refus de la part du fisc ni contre une réponse négative à une demande de décision⁶¹³. Dans ce cas, il appartient au contribuable de trouver une autre solution – moins agressive ou moins complète – pour réaliser l'opération projetée ou prendre le risque de conséquences fiscales défavorables, tel que réaliser l'opération et attendre l'évaluation du fisc qu'il pourrait attaquer auprès de l'instance supérieure (administrative ou judiciaire)⁶¹⁴.

322

BÜRGISSER⁶¹⁵ semble avoir un avis contraire à celui sus évoqué. En effet, à la question de savoir si, à l'absence d'une base légale régissant le *ruling*, il existe un droit pour le contribuable d'obtenir un *ruling*, cet auteur répond par l'affirmative. Il estime que ce droit découle de l'obligation générale qui incombe aux agents de l'État de fournir des renseignements et informations exactes aux administrés. L'auteur relève cependant que ce droit ne joue pas lorsque le contribuable n'a aucun intérêt « digne et actuel » à demander le *ruling*. Par ailleurs, conclut-il, malgré l'existence d'un droit à l'obtention des renseignements, le silence de l'administration à une demande de *ruling* d'un administré ne peut pas être considéré comme une acceptation tacite⁶¹⁶.

323

Cela dit, pour notre part, nous estimons que les deux avis susmentionnés sont complémentaires, dans la mesure où ils reconnaissent simplement le droit au silence de l'administration en cas de demande d'un *ruling* (NIEDERER/DUBACH), lequel silence ne devrait aucunement être interprété en faveur de l'administré (BÜRGISSER). En effet, en règle générale admise en droit administratif, chaque fois que le législateur voudrait faire parler le silence de l'administration, il l'interprète expressément et clairement en faveur soit de l'acceptation soit du rejet de la requête formulée. Le principe général du droit selon lequel « silence vaut acceptation » ou « qui ne dit mot consent », qui est souvent d'application notamment en droit des contrats et en droit international⁶¹⁷,

324

⁶¹² NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.3

⁶¹³ Dans le même sens, voy. OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.464 et références citées.

⁶¹⁴ NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.3

⁶¹⁵ BÜRGISSER, *Ruling*, p.403 s

⁶¹⁶ BÜRGISSER, *Ruling*, p.404 et références citées.

⁶¹⁷ En effet, en droit international, les principes d'*acquiescement* et d'*estoppel* sont des principes généraux du droit sur pied de l'article 38 du statut de la CIJ, en vertu desquels : l'*acquiescement* est un silence qualifié d'un État, qui permet de déduire de son attitude passive une reconnaissance tacite ; une telle situation se vérifiant lorsqu'un État fait valoir un droit vis-à-vis d'un autre État, alors que ce dernier est censé et tenu de réagir mais se caractérise par l'inaction, conduisant du coup l'État prétendant à retenir le droit réclamé comme reconnu, selon le brocard latin « *Qui tacet consentire videtur si loqui debuisset ac potuisset* » (littéralement : Celui qui se tait semble se mettre d'accord, si elle devrait et

n'est pas admissible dans le cas de figure, dans la mesure où le *ruling* n'est même pas un contrat administratif pour –*a fortiori*– être soumis au régime juridique des contrats civils.

3.2.1.3.2. Régime juridique du *ruling* et protection du contribuable

- 325 La première préoccupation cristallisée sous ce titre est de savoir le sort d'un contribuable dont la confiance a été abusée à la suite d'un changement de pratique administrative, spécifiquement en ce qui concerne la mise en branle d'une taxation non conforme à un *ruling* déjà accordé.
- 326 Cela dit, à l'instar du revirement jurisprudentiel qui est strictement encadré pour des raisons notamment liées à la sécurité juridique du contribuable⁶¹⁸, le changement de pratique administrative (revirement administratif) doit aussi reposer sur des motifs sérieux et objectifs qui garantissent la sécurité juridique⁶¹⁹. Cette dernière notion intervient également dans le cas de *ruling* et protège tout contribuable dont les expectatives auraient été lésées⁶²⁰.
- 327 En effet, quoique relativisée par certains auteurs dans le cadre du revirement administratif⁶²¹, la sécurité juridique demeure le « dada » du Tribunal fédéral, qui estime en ordre général que certes les *rulings* ne constituent pas des décisions, ils contiennent néanmoins des conséquences juridiques notamment en relation avec le principe de la bonne foi et la protection de la confiance légitime⁶²². Un contribuable peut saisir le juge, lorsque sa confiance a été abusée par une appréciation fiscale que l'administration avait déjà approuvée et qu'elle n'a plus l'intention de suivre. Il s'agit en l'occurrence d'un « grief constitutionnel que la Cour de céans revoit librement, et donc pas seulement sous l'angle de l'arbitraire »⁶²³.

aurait pu parler). Quant à l'*estoppel*, traduit par l'adage germanophone « *Verbot widersprüchlichen Verhaltens* » (littéralement : interdiction d'affirmations contradictoires), il se caractérise par « un comportement concluant d'un État qui atteste d'une manière claire un certain état de choses qui amène un autre État à agir, ou à s'abstenir d'agir sur la foi de ce comportement ». Cf. MOLO, *Secret bancaire*, p.135

⁶¹⁸ Le revirement de jurisprudence doit s'appuyer sur des facteurs très objectifs, tels que la connaissance plus exacte de l'intention du législateur, la modification des circonstances extérieures, un changement de conception juridique ou l'évolution des mœurs, etc. Voy. ATF 122 I 57 Consid. 3aa; ATF 120 II 137 consid. 3f ; ATF 117 Ia 135 consid. 2c ; ATF 111 Ia 161 consid. 1a, ATF 105 Ib 49 consid. 5a et les arrêts cités.

⁶¹⁹ YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 96 ad Remarques préliminaires.

⁶²⁰ MORF/ MÜLLER/AMSTUTZ, *Steuerruling*, p.814

⁶²¹ Voy. GANI, *Ruling fiscal*, p.13

⁶²² Voir notamment : ATF 126 II 514 consid. 3 et les références citées ; ATAF 2C_792/2014 du 4 mai 2015, consid. 4.2; ATAF 2C_664/2013 du 28 avril 2014, consid. 4.2; ATAF 2C_842/2013 du 18 février 2014, consid. 7.2

⁶²³ ATAF 2C_137/2016 du 13 janvier 2017, consid. 6.2

Il convient de préciser que le principe de la bonne foi, dont le fondement direct est l'article 9 de la Constitution fédérale⁶²⁴, protège tout « contribuable ou redevable »⁶²⁵ dans la confiance légitime qu'il place dans les assurances reçues des autorités fiscales – au fait de toute autorité en général⁶²⁶ – lorsqu'il a orienté définitivement son comportement (expectatives irréversibles) en fonction d'une décision fiscale anticipée⁶²⁷. Il en découle que l'administration devrait s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et qu'elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part⁶²⁸. Il en va de même en cas d'inexactitude ou d'erreur dans les renseignements, promesses, communications, recommandations ou autres déclarations que fournit l'administration⁶²⁹.

328

Dans la fibre de la sécurité juridique à laquelle le contribuable a légitimement droit, il découle que si la bonne foi du concerné est suffisamment démontrée, il sera en droit d'obtenir de l'administration qu'elle agisse conformément à l'acte ayant fondé l'assurance donnée, même si cet acte est illégal⁶³⁰. Toutefois, dans le cas d'un acte illégal, le Tribunal fédéral⁶³¹ estime que le *ruling* n'est contraignant qu'à la condition qu'il apparaisse, en pesant tous les intérêts en jeu (à savoir l'intérêt privé *versus* l'intérêt public et ce, à l'aune du principe de la légalité) qu'il est plus important de protéger la confiance que le contribuable a mise dans un renseignement juridique incorrect, que d'appliquer le droit correctement. C'est le cas notamment lorsque l'opération projetée a déjà été réalisée après l'obtention du *ruling*, et que le contribuable ne peut la réviser ou la modifier sans subir irréversiblement de dommages ou d'autres conséquences défavorables⁶³². Au cas contraire, c'est-à-dire en cas de prépondérance de l'intérêt public sur l'intérêt privé, l'administration peut être amenée à ne pas se conformer à

329

⁶²⁴ Intitulé « Protection contre l'arbitraire et protection de la bonne foi », l'article 9 de la Constitution suisse prérappelée, dispose que « toute personne a le droit d'être traitée par les organes de l'Etat sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi ».

⁶²⁵ La bonne foi ne peut être invoquée qu'à l'égard des *rulings* accordés aux personnes physiques ou morales dont les identités sont réelles, à l'exclusion donc des *rulings* « anonymes ». Dans ce sens, voy. GANI, *Ruling fiscal*, p.139 ; BÜRGISSER, *Ruling*, p.410

⁶²⁶ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.67 N.22 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.54 s N.73 ss ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 75 s ad Remarques préliminaires.

⁶²⁷ MORE/ MÜLLER/ AMSTUTZ, *Steuerruling*, p.814 ; HINNY, *Ruling*, p.178

⁶²⁸ BELLANGER, *Principes constitutionnels*, p.60 s et références citées ; OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.465 et références citées.

⁶²⁹ Un tel renseignement ne lierait l'administration fiscale que si l'erreur n'était pas reconnue par le contribuable et on ne pouvait s'attendre à ce qu'il se rende compte qu'une erreur avait été commise. Une décision étant erronée signifie qu'elle enfreint la loi ou une pratique claire et constante connue du contribuable (NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.6). Dans la même logique, HINNY stabilobosse le fait que l'autorité fiscale reste liée même en cas de renseignement inexacte, sauf hypothèse contraire, c'est-à-dire le cas où le renseignement ne soit en toute évidence inexact (HINNY, *Ruling*, p.178).

⁶³⁰ BELLANGER, *Principes constitutionnels*, p.62 et références citées ; BÜRGISSER, *Ruling*, p.407 s et références citées ; OBRIST, *Réalisation systématique*, p.121 et références citées.

⁶³¹ ATF 131 V 472 consid. 5

⁶³² ATAF 2C_842/2013 du 18 février 2014, Consid. 7.2 et références citées.

l'assurance donnée⁶³³. Dans ce cas, le contribuable devrait être indemnisé par l'administration⁶³⁴. En tout état de cause, le contribuable ne saurait profiter d'un renseignement erroné pour obtenir un avantage qui conduirait à une inégalité de traitement « flagrante »⁶³⁵.

- 330 Pour qu'un *ruling* soit contraignant, il est également impératif que les faits — tels que décrits dans la requête de *ruling* — correspondent à ce qui est effectivement réalisé par la suite. Dès lors, il appartient au requérant de dévoiler à l'autorité fiscale, par « écrit »⁶³⁶ et sans réserve, tous les éléments de l'opération ou l'ensemble des opérations (transactions) composant la situation fiscale qu'il soumet à l'appréciation de l'autorité dans sa demande de *ruling*⁶³⁷. Au cas contraire, l'abus de la confiance ne sera pas établi et le *ruling* non plus contraignant vis-à-vis de l'autorité fiscale⁶³⁸. Néanmoins, les lacunes factuelles qui ne sont pas pertinentes pour l'évaluation de la décision anticipée ne sont bien entendu pas préjudiciables pour le contribuable. Il incombe probablement aux autorités fiscales d'évaluer si les faits énoncés sont suffisamment détaillés en vue d'examiner la requête. En accordant le *ruling*, l'administration fiscale réaffirme en principe non seulement qu'elle est d'accord avec l'interprétation normative ainsi que la qualification qui lui sont proposées, mais aussi que les faits décrits sont suffisants pour permettre l'évaluation de la requête. En conséquence, elle ne peut généralement pas soutenir, rétrospectivement, que les faits n'étaient pas suffisamment détaillés pour produire, à son tour, un *ruling* assez détaillé⁶³⁹.
- 331 Pour clore la question du changement de paradigme dans la pratique administrative, il convient d'ajouter que ce changement n'annihile pas automatiquement un *ruling* existant, mais permet plutôt à l'administration fiscale d'en notifier la résiliation, en

⁶³³ ATF 101 Ia 328 consid. 6 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 76 ad Remarques préliminaires.

⁶³⁴ Voy. aussi BELLANGER, *Principes constitutionnels*, p.62 et références citées.

⁶³⁵ BÜRGISSER, *Ruling*, p.408 s et références citées.

⁶³⁶ L'écrit permet de distinguer un *ruling* contraignant avec notamment une simple « appréciation sommaire » qui peut être un ensemble de renseignements sur des questions complexes fournis par téléphone à un contribuable ou à son représentant, qui recherche des informations préalables.

⁶³⁷ Il est de cas où les faits initialement prévus étaient corrects, mais devenus incorrects par des développements ultérieurs. Le cas typique est celui des prix de transfert relatifs aux services intragroupes qui peuvent devenir trop élevés ou trop bas si les services sont ultérieurement étendus ou réduits. Il en va de même pour un accord de financement pour lequel une décision a été rendue, confirmant qu'aucune retenue à la source n'était due sur les paiements d'intérêts si le nombre de créanciers non bancaires devenait plus important que lorsque la décision était demandée... Il est dès lors judicieux, afin d'assurer la validité du *ruling* existant, de solliciter de temps en temps sa mise à jour, en présentant les modifications ultérieures aux faits initialement présentés. Dans ce sens, voy. NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.4

⁶³⁸ ATAF 2C_123/2014 et 2C_124/2014 du 30 septembre 2015, consid. 7.2 §2-3 et les références citées. Dans le même sens, voy. BELLANGER, *Principes constitutionnels*, p.63 ; BÜRGISSER, *Ruling*, p.409 ; SCHREIBER/BURKHALTER, *Tax rulings*, p.62 s et références citées.

⁶³⁹ NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.6; MORF/MÜLLER/AMSTUTZ, *Steuerruling*, p.814 et références citées.

particulier lorsque le *ruling* était censé s'appliquer pour une durée plus longue. La durée de la période de préavis dépendra de l'effet et des conséquences que la résiliation de la décision a sur le contribuable⁶⁴⁰. A cet effet, le principe de « proportionnalité » postule que le contribuable dispose d'un délai raisonnable, en cas de révocation, pour ajuster sa situation et ainsi éviter des conséquences fiscales négatives⁶⁴¹.

Ce principe de proportionnalité, fondé sur les articles 5 al. 2⁶⁴² et 36 al. 3⁶⁴³ de la Constitution fédérale, joue un rôle essentiel en droit administratif en exigeant des autorités et juridictions administratives –garantes des intérêts publics– d'avoir également un égard suffisant pour les droits des administrés⁶⁴⁴. Pour paraphraser BELLANGER⁶⁴⁵, ce principe impose qu'une mesure restrictive soit apte à produire les résultats escomptés et que ceux-ci ne puissent être atteints par une mesure moins incisive. L'auteur estime que tout dépassement du but susvisé est interdit et il est impérieux qu'un rapport raisonnable existe entre le but poursuivi et les intérêts publics ou privés compromis⁶⁴⁶. Dans le cas d'espèce, à savoir celui de la résiliation d'un *ruling*, l'administration fiscale est tenue d'octroyer au contribuable un préavis assez raisonnable, à même de permettre une sauvegarde des intérêts du concerné.

Au reste, une question similaire à celle précédente mérite d'être posée : quel est le sort d'un contribuable dont les attentes légitimes seraient lésées par un *ruling* non respecté à cause du changement de la situation juridique due à une modification ou une abrogation de loi ? Dans cette occurrence, la doctrine⁶⁴⁷ estime que les attentes du contribuable ne sont pas du tout protégées. Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle loi ou de nouvelles dispositions de la loi modifiée, la décision fiscale cesse fondamentalement ses effets. Voilà pourquoi, toute information officielle est censée soumise à la réserve tacite d'une modification de loi. L'obtention d'informations réglementaires ne peut pas protéger contre les modifications d'une loi en la matière. En somme, un *ruling* n'est contraignant qu'à la condition que les bases légales n'aient été modifiées depuis sa délivrance ou livraison.

Nous partageons cette conception, dans la mesure où la pratique du *ruling* ne repose sur aucune base légale en droit suisse. Il s'agit plutôt –comme nous l'avons déjà

⁶⁴⁰ NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.6

⁶⁴¹ MORE/MÜLLER/AMSTUTZ, *Steuerruling*, p.0816 et références citées.

⁶⁴² Qui dispose que « l'activité de l'Etat doit répondre à un intérêt public et être proportionnée au but visé ».

⁶⁴³ Qui dispose que « toute restriction d'un droit fondamental doit être proportionnée au but visé ».

⁶⁴⁴ OBERSON, *Droit fiscal*, p.56 N.79 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 110 ad Remarques préliminaires.

⁶⁴⁵ BELLANGER, *Principes constitutionnels*, p.68 et référence citée.

⁶⁴⁶ BELLANGER, *Principes constitutionnels*, p.68 et référence citée.

⁶⁴⁷ MORE/MÜLLER/AMSTUTZ, *Steuerruling*, p.815 et références citées ; GANI, *Ruling fiscal*, p.416 s et références ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 82 ad Remarques préliminaires.

relevé⁶⁴⁸ — d'une coutume juridique qui, en tant que telle, est inférieure à la loi et subordonnée à celle-ci dans l'ordre normatif interne. Ainsi, un contribuable ne peut réclamer le respect d'un *ruling* ayant en toile de fond une loi ou une disposition de loi qui n'existe plus.

3.2.1.4. Simplification de la procédure du *ruling* aux fins d'un renforcement du partenariat entre l'administration et le contribuable

3.2.1.4.1. Procédure proprement dite

335 D'entrée de jeu, il convient de faire remarquer que la procédure d'obtention d'un *ruling* est assez simplifiée, à défaut d'un fondement légal à même d'en retracer formellement le procédé. Au niveau fédéral, c'est seulement tout récemment que des lignes directrices officielles ont été énoncées par l'administration fiscale, pour décrire le processus à suivre en vue d'obtention d'un *ruling* relatif à certains impôts précis. En effet, l'AFC a publié, en date du 29 avril 2019, une Communication intitulée « *Procédure formelle pour les décisions anticipées en matière fiscale/rulings fiscaux dans les domaines impôt fédéral direct, impôt anticipé et droits de timbre* »⁶⁴⁹. Celle-ci détermine, notamment, les éléments substantiels d'un *ruling*, la compétence matérielle de l'AFC, les modalités de mise en application et de révocation d'un *ruling*, et quelques remarques concernant l'échange international spontané de renseignements sur les *rulings*. Pour ce qui est singulièrement des exigences de forme et de contenu que doit remplir un *ruling* fiscal, cette Communication fournit la précision ci-après :

336 « En ce qui concerne la forme et le contenu, un *ruling* fiscal doit satisfaire aux points suivants : • Le *ruling* fiscal est toujours adressé à l'AFC sous forme écrite. • Il présente l'état de fait pertinent de façon claire et complète, sous une forme brève et limitée à l'essentiel. • Les personnes physiques et morales concernées doivent être nommées et désignées sans équivoque. • Le *ruling* fiscal mentionne précisément les conséquences fiscales qui devraient découler de l'état de fait présenté. • Il contient une ou plusieurs requêtes fiscales clairement formulées. • Il contient les annexes explicatives nécessaires. • Il doit être rédigé dans l'une des langues officielles de la Suisse. Les éventuelles traductions sont effectuées aux frais du contribuable. En cas d'accord de l'AFC, les annexes rédigées dans une autre langue (en particulier en anglais) peuvent être laissées dans leur version originale. • Les représentants légaux présentant des *rulings* fiscaux doivent y annexer de leur propre chef les procurations écrites correspondantes. L'AFC se réserve le droit de retourner sans autre examen les *rulings* fiscaux qui ne satisfont pas à ces exigences au contribuable ou à son représentant légal afin qu'il y apporte les améliorations nécessaires »⁶⁵⁰.

⁶⁴⁸ Voy. Section 3.2.1.2

⁶⁴⁹ Disponible en ligne : <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerinformationen/dienstleistungen/mitteilungen.html#accordion1563538390179> (consulté le 21 juillet 2019).

⁶⁵⁰ Communication AFC, *Procédure formelle pour les décisions anticipées*, Ch. 4.

Au niveau fédéré, certains cantons ont depuis longtemps émis leurs propres règles – ou plutôt des recommandations – qu’un contribuable devrait suivre pour obtenir une décision dans un délai raisonnable. Aussi est-il évident que ces recommandations cantonales varient sensiblement, notamment en fonction du canton, de la matière à traiter, de la qualité de la personne requérante, de l’autorité auprès de qui s’adresser, etc.⁶⁵¹ 337

Cela dit, en pratique, une fois que les faits pertinents sont clairs ou du moins qu’un ensemble de solutions de rechange spécifiques peut être présenté à propos d’une transaction envisagée (état de fait planifié), le contribuable ou son conseil peut contacter l’administration fiscale compétente et discuter à l’avance avec elle de l’opération ou transaction. Dans ce cas, le contribuable soumet à l’autorité fiscale un document décrivant –de façon détaillée et circonstanciée (éventuellement avec schémas, organigrammes, comptes annuels, bilans prévisionnels, etc.)– l’opération ou les opérations (transactions) prévues ainsi que les conséquences fiscales devant en découler (proposition d’un traitement fiscal). Le procédé passe fréquemment par un échange de courriers ou courriels entre le contribuable requérant et l’administration fiscale⁶⁵². 338

Après avoir éventuellement amendé –à la lumière du droit en vigueur– la solution fiscale proposée par le contribuable, l’autorité fiscale peut enfin signer le document, pour marquer son accord⁶⁵³. Concrètement, l’administration appose sur le courrier reçu la mention « *Pour accord* » accompagnée de la signature des personnes compétentes⁶⁵⁴. Dans certains cantons, l’administration peut reprendre la solution proposée par le contribuable –telle qu’elle aura été avalisée– et la lui renvoyer ultérieurement sous forme d’une lettre officielle⁶⁵⁵. 339

En pleine procédure, la qualification juridique des faits peut être traitée par téléphone ou lors d’une réunion physique ou via visioconférence. Cela permet aux parties de discuter ouvertement de toute question pertinente, de modifier la transaction prévue et de recueillir toute information supplémentaire pouvant être pertinente pour l’administration fiscale, ce au lieu d’une longue et fastidieuse correspondance. Il est aussi judicieux de contacter rapidement l’administration fiscale par téléphone pour identifier au sein de l’administration la personne qui traitera la demande de décision. Cela permet également d’accélérer le processus et garantit que la demande de décision ainsi que les pièces justificatives soient envoyées à la bonne personne dès le départ. De 340

⁶⁵¹ NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.3; OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.464 et références citées.

⁶⁵² OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.463

⁶⁵³ ATAF 2C_664/2013 du 28 avril 2014, consid. 4.2 et références citées. Dans le même sens, voy. MORF/MÜLLER/AMSTUTZ, *Steuerruling*, p.815 et références citées.

⁶⁵⁴ GANI, *Pratique du ruling*, p.67 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 92 ad Remarques préliminaires.

⁶⁵⁵ OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.464

plus, un appel téléphonique anticipé aide à discuter du moment et — si le moment est critique — à expliquer le besoin de célérité à la personne concernée. De toute manière, celle-ci fait généralement de son mieux pour travailler sur la requête [du *ruling*] avec plus de diligence possible⁶⁵⁶.

3.2.1.4.2. Compétence décisionnaire

- 341 En ce qui concerne la compétence de décerner une décision fiscale anticipée, elle est subjective et matérielle. Il est question ici d'appliquer les règles de compétence en matière d'imposition. La compétence est subjective, car seule l'autorité fiscale compétente pour imposer le contribuable — personne physique ou morale — est compétente pour décerner un *ruling* susceptible d'être opposable. Matérielle, la compétence est tributaire de l'imposition d'espèce, concernée par la demande du *ruling*.
- 342 Ainsi, en ce qui concerne par exemple la TVA, la retenue à la source ou les droits de timbre, qui sont des impôts fédéraux, c'est l'AFC qui est compétente⁶⁵⁷. Les autorités fiscales cantonales sont, quant à elles, compétentes pour les impôts qui rentrent dans leurs attributions, tels que la taxe de séjour, les droits de mutation, l'impôt sur les successions. C'est auprès d'elles qu'il faudra également s'adresser en ce qui concerne les impôts cantonaux⁶⁵⁸.
- 343 Quant à l'impôt fédéral direct (qui inclut particulièrement l'impôt sur le revenu), ce sont les autorités fiscales cantonales, en tant qu'autorités d'évaluation et de taxation, qui sont compétentes pour l'octroi des *rulings* y afférents⁶⁵⁹. Néanmoins, l'AFC en est également compétente, en tant qu'autorité de contrôle et de surveillance. Dans ce domaine, elle est plutôt tenue au respect des décisions fiscales anticipées rendues correctement — ce conformément à la loi — par les autorités fiscales cantonales. Celles-ci n'ont à recevoir de l'AFC aucune directive contraignante sur un cas de taxation spécifique, étant donné qu'il n'existe, dans cette matière, aucun lien de subordination entre l'autorité fiscale fédérale et les autorités fiscales cantonales⁶⁶⁰. En cas de désaccord de l'AFC sur le contenu d'un quelconque *ruling* décerné par une autorité fiscale cantonale, elle pourrait se servir de voies de droit disponibles pour faire valoir son avis. A cet effet, l'AFC pourrait de bon aloi exiger que la décision de taxation tributaire du *ruling* querellé lui soit notifiée, afin de lui permettre d'étayer sa contestation auprès du juge, conformément aux articles 103 (alinéa 1^{er} lettre d) et 145 (alinéa 1^{er}) de la LIFD⁶⁶¹.

⁶⁵⁶ NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.4

⁶⁵⁷ Communication AFC, *Procédure formelle pour les décisions anticipées*, Ch. 3

⁶⁵⁸ NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.5; GANI, *Ruling fiscal*, p.411 et références citées.

⁶⁵⁹ Dans ce sens, voy. DANON/OBRIST, *Jurisprudence TF 2015-2016*, p.171 ss

⁶⁶⁰ MORF/MÜLLER/AMSTUTZ, *Steuerruling*, p.814 ss; GANI, *Ruling fiscal*, p.411 ss; OBRIST/HONGLER, *Swiss tax ruling*, p.465

⁶⁶¹ Ces articles disposent respectivement que « l'AFC peut notamment [...] demander, dans des cas d'espèce, que la taxation ou la décision sur réclamation lui soit également notifiée » et « dans la mesure où le droit

Au reste, il est indispensable que les règles de compétence fiscale soient respectées pour qu'un *ruling* soit contraignant pour les autorités fiscales⁶⁶². En d'autres termes, une décision fiscale anticipée ne peut être opposable que si elle a été rendue par l'administration fiscale compétente. Si elle a été délivrée par une administration fiscale non-compétente, par exemple par un fisc cantonal et non par l'AFC en ce qui concerne les impôts qui relèvent de la compétence exclusive de cette dernière, la décision fiscale anticipée ne serait pas contraignante, à moins que le contribuable – agissant de bonne foi – démontre qu'il ne pouvait, dans le cas d'espèce, discerner l'incompétence de l'autorité fiscale émettrice du *ruling*⁶⁶³.

344

3.2.1.5. Critiques envers la pratique suisse du *ruling* : remise en cause des *rulings* en lien avec les régimes fiscaux préférentiels

3.2.1.5.1. Cœur du problème : quintessence des régimes fiscaux préférentiels

D'emblée, il convient de faire remarquer que la pratique des décisions fiscales anticipées ne pose fondamentalement aucun problème. C'est plutôt lorsque cette pratique est utilisée comme moyen d'attribution des avantages sélectifs à une particularité d'entreprises, distordant ainsi les dispositions fiscales nationales ou internationales, qu'il y a une levée des boucliers sur le plan juridique, voire politique⁶⁶⁴.

345

En Suisse, depuis un bon nombre d'années, l'usage du *ruling* fiscal permettait notamment de déterminer la clé de répartition des impôts entre les sociétés et/ou succursales d'une multinationale suisse ou étrangère, éligibles à l'un des trois régimes fiscaux cantonaux jadis cristallisés à l'article 28 LHID ainsi qu'à la société principale et la *Swiss finance branch* qui n'avaient pas de base légale. En effet, les régimes fiscaux cantonaux ont été expressément règlementés – en rapport avec les impôts cantonaux⁶⁶⁵ – en faveur de la « société *holding* », de la « société de domicile » et de la « société mixte ou auxiliaire » ; alors que la « société principale » ainsi que la « *Swiss finance branch* » étaient purement l'œuvre de la pratique administrative, sans substrat légal. Ci-après, il convient de rappeler rapidement le contenu respectif de ces régimes

346

cantonal le prévoit, la décision sur recours peut encore être portée devant une autre instance cantonale, indépendante de l'administration ».

⁶⁶² Sur cet aspect, voy. YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 79 ad Remarques préliminaires.

⁶⁶³ NIEDERER/DUBACH, *Tax ruling*, p.6; GANI, *Ruling fiscal*, p.412 s et références.

⁶⁶⁴ GANI, *Pratique du ruling*, p.69. Dans le même sens, voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 18 mars 2015, intitulé « Lutte contre l'évasion fiscale des entreprises : la Commission présente un paquet de mesures sur la transparence fiscale », disponible en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_fr.htm (ressource consultée le 30 novembre 2017).

⁶⁶⁵ En revanche, l'imposition obéissait aux règles ordinaires applicables à toutes les sociétés, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct (IFD) qui est de 8,5%.

fiscaux spéciaux, dont le bénéfice au moyen d'un *ruling* a posé un problème à la concurrence fiscale internationale :

- 347 (i) Le premier régime fiscal est celui des sociétés *holdings* ou de participations (« *holding company* » en anglais et « *Holdinggesellschaft* » en allemand)⁶⁶⁶ qui n'exerçaient pas d'activité commerciale en Suisse, mais y détenaient et géraient durablement des participations dans d'autres sociétés. Il y a lieu d'indiquer que l'exigence de l'absence d'une activité commerciale ne devait pour autant être interprétée avec sévérité car, en toile de fonds, c'est l'activité industrielle ou commerciale au sens strict qui était interdite. En revanche, les activités de gestion de participations, de coordination, de supervision ou de financement du groupe pouvaient être acceptées⁶⁶⁷. Par ailleurs, le rendement des participations devait représenter au moins deux tiers du total des recettes (compte de pertes et profits) de la société *holding*, ou bien le total de ses actifs devait être composé, pour au moins, de deux tiers de participations. Les sociétés répondant à ces critères étaient ainsi exonérées de l'impôt sur le bénéfice sur le plan cantonal, hormis l'impôt sur le produit de propriétés immobilières suisses⁶⁶⁸.
- 348 Il n'est pas sans importance de faire remarquer que la consécration d'un régime de société *holding* n'est pas en principe illégale, moins encore contraire aux réglementations fiscales internationales, car ce genre de société existe même dans bon nombre d'États européens⁶⁶⁹. C'est plutôt le régime ou la législation atypique de la Suisse qui a été, dans le cas d'espèce, remis en cause pour son caractère préférentiel.
- 349 (ii) Le deuxième régime fiscal concerne les « sociétés d'administration »⁶⁷⁰, qui étaient des sociétés de capitaux caractérisées par l'absence d'activité commerciale ou industrielle en Suisse et se présentaient sous forme, soit de « sociétés de domicile » (« *domiciliary companies* » en anglais et « *Domizilgesellschaften* » en allemand) qui n'assumaient que des fonctions de gestion (services de conseil de commercialisation ou *marketing*, exploitation et mise en valeur de brevets ou de licences, etc.)⁶⁷¹, soit de « sociétés mixtes ou auxiliaires » (« *mix compagnies* » ou « *auxiliary companies* » en anglais et « *gemischte Gesellschaften* » en allemand) dont

⁶⁶⁶ OBRIST, *Droit fiscal*, p.248 N.284

⁶⁶⁷ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.87 N.271 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.279 N.24 et références citées ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.249 N.284 et références citées.

⁶⁶⁸ Cfr. Ex article 28, alinéa 2, de la LHID (abrogé). Dans ce sens, lire également les commentaires d'OBERSON, *Droit fiscal international*, p.86 s N.264 ss ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.280 N.25 ss ; OBRIST, *Cantonal tax regimes*, p.648 ; GLAUSER, *Réserves latentes*, p.116

⁶⁶⁹ Dans ce sens, voir les exemples fournis par CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.94 ss N.64 ss

⁶⁷⁰ OBRIST fait remarquer que la législation fédérale n'emploie pas néanmoins ce terme. Cf. OBRIST, *Droit fiscal*, p.250 N.285

⁶⁷¹ Ex article 28, alinéa 3, de la LHID (abrogé).

les revenus provenaient essentiellement de l'étranger⁶⁷², et qui n'exerçaient qu'une activité subsidiaire en Suisse⁶⁷³.

Ces sociétés d'administration (société de domicile et société auxiliaire) s'acquittaient d'un impôt réduit sur le bénéfice au niveau cantonal⁶⁷⁴. En effet – selon le constat fait par OBRIST⁶⁷⁵ – alors que les revenus de source suisse étaient soumis à l'impôt sur les sociétés et que les revenus des participations qualifiées étaient exonérés d'impôt, seul un pourcentage des revenus de source étrangère était soumis à des impôts cantonaux et communaux proportionnels aux activités commerciales exercées en Suisse. En conséquence, les revenus de source étrangère étaient taxés à un taux nettement inférieur (entre 8,5 et 12% de taux effectif pour les impôts fédéraux, cantonaux et communaux) que les revenus de source suisse (entre 12 et 24% selon les cantons)⁶⁷⁶.

(iii) Le troisième régime fiscal concerne la « société principale ». En effet, naturellement les groupes d'entreprises ont tendance à centraliser des fonctions spécifiques au sein d'une entité du groupe appelée « quartier général ou régional » (« *headquarters* » en anglais). Typiquement, une société érigée en quartier général ou régional s'occupe de la gestion, la comptabilité, l'audit et conformité, la finance et participations, l'administration du capital humain, la recherche et développement, la centrale d'achat et de vente, la gestion de la chaîne d'approvisionnement, etc. Ce type de société était considéré par les autorités fiscales suisses comme étant une « société principale ». Du coup, les autres entreprises ou sociétés du groupe – qui traitaient avec la société principale à partir de l'étranger – étaient considérées comme des agents locaux (au travers des accords de commissionnaires ou accords « *strip-ped buy-sell* ») agissant pour le compte de la société principale, échappant ainsi aux règles applicables aux établissements stables, tels que fixées par le MC-OCDE⁶⁷⁷.

Il y a lieu de préciser que le Rapport final 2015 de l'Action 7 du Projet BEPS de l'OCDE/G20⁶⁷⁸ – intitulé « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le*

⁶⁷² Au moins à concurrence de 80%. Dans ce sens, voy. HINNY/ECKERT, *Swiss corporate*, p.4

⁶⁷³ Ex article 28, alinéa 4, de la LHID (abrogé).

⁶⁷⁴ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.88 ss N.275 ss ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.280 s N.28 ss ; GLAUSER, *Réserves latentes*, p.116

⁶⁷⁵ OBRIST, *Cantonal tax regimes*, p.648

⁶⁷⁶ Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « *While Swiss-source income is subject to ordinary corporate income tax and income from qualifying participations is tax free, only a percentage of foreign source income is subject to cantonal and municipal taxes commensurate with the importance of commercial activities performed in Switzerland. As a result, foreign-source income is taxed at a significantly lower rate (between 8.5 and 12 percent effective rate for the combined federal, cantonal, and municipal taxes) than Swiss-source income (between 12 and 24 percent depending on the canton)* ».

⁶⁷⁷ Voir à ce propos les développements sur l'établissement stable à la Section 6.4.1

⁶⁷⁸ Le contenu et la portée du Projet BEPS sont abordés avec détail plus loin (chapitre 9).

statut d'établissement stable » — appréhende un accord de commissionnaire en ces termes :

- 353 «... un accord par lequel une personne vend des produits dans un État sous son propre nom, mais pour le compte d'une entreprise étrangère qui est la propriétaire de ces produits. Ce type d'accord permet à une entreprise étrangère de vendre ses produits dans un État sans techniquement y posséder un établissement stable auquel ces ventes peuvent être attribués à des fins fiscales et, dès lors, sans que soient imposables dans cet État les bénéfices tirés de ces ventes. Puisque la personne qui conclut les ventes n'a pas la propriété des produits qu'elle vend, elle ne peut être soumise à l'impôt pour les bénéfices qu'elle retire de ces ventes et seule la rémunération qu'elle perçoit pour ces services (généralement, une commission) est imposable »⁶⁷⁹.
- 354 Aussi est-il évident que cette Action 7 BEPS est « destinée à s'opposer aux stratégies d'entreprises multinationales consistant à fragmenter artificiellement leurs activités entre des entités multiples afin de pouvoir prétendre à l'exception au statut d'établissement stable prévue en cas d'activités de caractère préparatoire ou auxiliaire »⁶⁸⁰. Ainsi, les nouvelles mesures apportées par l'OCDE permet d'empêcher qu'une installation puisse échapper artificiellement au statut d'établissement stable, notamment par l'usage d'un accord de commissionnaire⁶⁸¹.
- 355 Pour revenir à l'épicentre de notre réflexion — à savoir le régime fiscal de la société principale —, il convient d'indiquer que celle-ci ne reposait sur aucune base légale, mais seulement sur certains actes réglementaires (instructions) de l'AFC⁶⁸². Ainsi, selon la Circulaire AFC n° 8 du 18 décembre 2001⁶⁸³, la société principale était éligible à un allègement fiscal applicable aux niveaux fédéral, cantonal et municipal. Le bénéfice imposable était réduit jusqu'à concurrence de 35 % au niveau de l'impôt fédéral direct. Les bénéfices non commerciaux, comme les revenus d'investissements financiers, les redevances et les commissions, étaient en revanche entièrement imposés. Au niveau cantonal, la société principale était, pour la plupart, imposée comme une société mixte, avec un impôt sur le bénéfice très réduit⁶⁸⁴.
- 356 (iv) Enfin, le quatrième régime fiscal concerne la *Swiss finance branch* (appelée également « établissement financier stable »)⁶⁸⁵ qui — à l'instar de la société principale — n'avait aucun fondement légal. Pourtant, la pratique administrative

⁶⁷⁹ OCDE, *BEPS Action 7*, p.15 N.5

⁶⁸⁰ CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.452 N.312

⁶⁸¹ Voir également à ce sujet la Partie IV (articles 12 à 15) de l'Instrument multilatéral 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, publiée le 24 novembre 2016.

⁶⁸² GLAUSER, *Réserves latentes*, p.116

⁶⁸³ Circulaire AFC, *Répartition fiscale internationale des sociétés principales*, Ch.1, p.1

⁶⁸⁴ Pour d'autres détails sur le régime fiscal de la société principale, voy. Rapport explicatif PF 17, p.6 ; OBRIST, *International pressure on Switzerland*, p.814

⁶⁸⁵ Rapport explicatif PF 17, p.7

y afférente permettait aux succursales des sociétés financières étrangères, installées en territoire helvétique, de réduire leur impôt sur le bénéfice jusqu'à moins de 2% du taux effectif⁶⁸⁶. L'artifice consistait de la part d'une société financière étrangère, à installer une succursale en Suisse – la *swiss finance branch* – qui recevait des fonds importants à disposition pour le financement des activités intragroupes des autres filiales (installées ailleurs) qui en exprimaient le besoin sous forme d'emprunts. A l'échéance fiscale, ces filiales endettées pouvaient du coup déduire de leurs bénéfices imposables les intérêts qu'elles versaient à la succursale suisse prêteuse. Or, selon la fiscalité Suisse, la succursale qui encaissait les intérêts en provenance de l'étranger avait la possibilité de déduire, de son bénéfice imposable, des intérêts qu'elle devait à la société créatrice, de laquelle elle recevait des fonds à disposition. Aussi est-il évident que, sur le plan juridique, la filiale et la société mère ne constituent qu'une même société et, holistiquement, la première ne doit rien à la seconde. Ainsi, les intérêts déductibles étaient *de facto* fictifs. En guise de cerise sur le gâteau, à l'échelon cantonal la *Swiss finance branch* avait le statut de société auxiliaire et –en tant que telle– bénéficiait d'une réduction sur ses revenus de source étrangère⁶⁸⁷.

Cela précisé, la raison des exemptions jadis liées aux quatre régimes fiscaux préférentiels susmentionnés était bien connue, en l'occurrence éviter la triple imposition économique dans une dynamique de concurrence fiscale internationale accrue entre la Suisse et les autres juridictions (notamment celles européennes)⁶⁸⁸. Une autre raison est le fait que quelques-unes des sociétés concernées par lesdites exemptions étaient plus actives à l'étranger qu'en Suisse et, de ce fait, utilisaient faiblement les infrastructures helvétiques⁶⁸⁹. 357

Tout compte fait, en vue de bénéficier d'un traitement fiscal de faveur lié aux régimes fiscaux préférentiels susmentionnés, les sociétés concernées pouvaient solliciter des décisions anticipées auprès des autorités fiscales cantonales compétentes, préalablement même à la mise en branle des opérations, transactions ou situations projetées. 358

3.2.1.5.2. Tirade comminatoire européenne au prisme de la notion d'aide d'État et réaction des autorités fédérales helvétiques

D'entrée de jeu, il y a lieu de faire remarquer que la pression internationale sur la Suisse est aussi vieille que l'avènement même des régimes fiscaux spéciaux prérappelés. En 359

⁶⁸⁶ Voy. MESSAGE RIE III, p. 4630 et 4641

⁶⁸⁷ Pour d'autres détails sur le régime de la *swiss finance branch*, voy. OBRIST, *International pressure on Switzerland*, p.814 ; GLAUSER, *Réserves latentes*, p.117

⁶⁸⁸ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.81 s N.242 ss

⁶⁸⁹ MESSAGE RIE III, p.4629 ; HINNY/ECKERT, *Swiss corporate*, p.4; OBERSON, *Droit fiscal*, p.286 N.53; OBRIST, *Cantonal tax regimes*, p.648 ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.250 N.285

effet, les partenaires économiques de la Suisse – en particulier ceux de l'UE – les avaient toujours scrutés d'un mauvais œil, prétextant une incompatibilité avec les engagements politiques internationaux de la Suisse⁶⁹⁰.

360 Dès le début des années 2000⁶⁹¹, l'OCDE avait – sur fond de dissuasion de sa traditionnelle « liste noire » des juridictions fiscales non coopératives⁶⁹² – mis suffisamment de la pression sur la Suisse, invitant celle-ci à coopérer étroitement avec les pays membres de l'OCDE sur l'échange de renseignements bancaires à des fins fiscales, au détriment même du traditionnel secret bancaire⁶⁹³.

361 En septembre 2005 ainsi qu'en mars et décembre 2006, la Commission européenne avait, quant à elle, sur base de plaintes initiées par le Parlement européen ainsi que des entreprises⁶⁹⁴, réexaminé – avec l'approbation (coopération) de la Suisse – certains régimes fiscaux cantonaux afin d'en évaluer la compatibilité avec la disposition en matière d'aide d'État, énoncée à l'article 23 (§1) de l'Accord du 22 juillet 1972 entre la Communauté économique européenne et la Confédération suisse⁶⁹⁵. En 2007, la Commission européenne rendait sa décision dans cette affaire, estimant que les statuts fiscaux spéciaux mis en place dans certains cantons suisses constituaient une forme d'aide d'État incompatible avec le bon fonctionnement de l'accord prérappelé⁶⁹⁶. Le communiqué subséquent à cette décision indiquait notamment :

362 « La Suisse bénéficie des avantages liés à un accès privilégié au marché intérieur et doit accepter les responsabilités qui en découlent. La décision de la Commission ne concerne pas la concurrence fiscale, mais une aide d'État qui compromet les conditions de concurrence équitables nécessaires pour notre partenariat, ainsi que les relations commerciales entre la Suisse et l'UE.[...] À la suite de la décision de ce jour, la Commission européenne débattait avec les États membres de la suite à réserver à la procédure en vue de négocier, avec la Suisse, une modification des régimes fiscaux en question dans le but de supprimer le traitement fiscal différencié applicable aux profits étrangers, en Suisse, et de mettre un terme à la distorsion de concurrence qui en découle »⁶⁹⁷.

⁶⁹⁰ Dans ce sens, voy. OBRIST, *Droit fiscal*, p.252 s N.287 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.91 s N.289 ss ; SCHNEIDER-AMMANN, *Secret et paradis*, p.30

⁶⁹¹ OCDE, *Rapport 2000*, p.14 N.11. En effet, ce Rapport identifie les sociétés administratives comme relevant des régimes fiscaux préférentiels et dommageables.

⁶⁹² Pour plus de détails sur cette « liste noire », voy. Section 6.2.1.1

⁶⁹³ BOCHATAY/FAVRE/WASEM, *Entraide administrative*, p.211 s et références citées.

⁶⁹⁴ Voy. ZIEGLER/BAUMGARTNER, *Tax controversy*, p.540 ; INSTITUT CONSTANT DE REBECQUE, *Le cartel fiscal européen et le rôle de la Suisse*, Lausanne, 2007, p.14

⁶⁹⁵ Publié au JO UE du 31 décembre 1972, L 300/189 (pour l'UE) et au RO 1972 3347 (pour la Suisse). Il a été modifié ultérieurement pour ce qui concerne les dispositions applicables aux produits agricoles transformés (JO UE du 26 janvier 2005).

⁶⁹⁶ C 2007 411 final.

⁶⁹⁷ Voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 13 février 2007, intitulé « UE-Suisse : décision sur une aide d'État liée aux régimes d'imposition des sociétés », IP/07/176. Egalement disponible en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-07-176_fr.htm (ressource consultée le 28 novembre 2017).

Il n'est pas sans intérêt de préciser – en vol d'oiseau – que le concept d'aide d'État⁶⁹⁸ est, en droit européen, une notion juridique objective directement définie par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)⁶⁹⁹. En effet, il ressort de l'article 107 (§1) dudit Traité que « [...] sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions »⁷⁰⁰. Selon la jurisprudence de la CJUE⁷⁰¹, la qualification d'aide d'État, telle que sus définie, requiert que toutes les conditions y énoncées soient remplies, de telle sorte qu'une mesure nationale ne peut être qualifiée d'aide d'État qu'à la quadruple exigence : premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État ; deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres ; troisièmement, elle doit conférer un avantage sélectif à une entreprise ; et, quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence⁷⁰².

363

L'interdiction des aides d'État s'explique par la volonté d'établir ou de préserver, au sein du marché unique européen, une situation équitable au profit des activités économiques⁷⁰³, en évitant une « concurrence onéreuse entre États membres, sous forme de surenchère des subventions pour attirer des activités économiques ou des investissements »⁷⁰⁴. Il existe, toutefois, de nombreuses exceptions à cette interdiction dont la compatibilité avec le TFUE ne peut être déclarée que par seule la Commission européenne, en vertu de l'article 108 TFUE⁷⁰⁵. Dans le même ordre d'idée, le Règlement

364

⁶⁹⁸ Pour quelques détails sur la notion d'aide d'État, nous recommandons à titre indicatif les ouvrages généraux ci-après : PAPADAMAKI IOANNA, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2018, 540 pages ; SABBADINI PIERRE-MARIE, *Les aides d'État. Aspects juridiques et économiques*, éditions Larcier, 2015, 186 pages ; BACON KELYN (éd.), *European Union Law of State Aid*, Oxford, Oxford University Press, 2013, 688 pages ; DE CLAIRE MICHEAU, *Droit des aides d'état et des subventions en fiscalité: Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, éditions Larcier, 2013, 268 pages ; DONY MARIANNE/ RENARD FRANÇOIS (éds.), *Contrôle des aides d'Etat*, Bruxelles, éditions de l'Université Libre de Bruxelles, 2007, 529 pages ; DONY MARIANNE/SMITS CATHERINE (éds.), *Aides d'Etat*, Bruxelles, éditions de l'Université Libre de Bruxelles, 2005, 234 pages.

⁶⁹⁹ Voy. CJCE, 22 décembre 2008, Affaire C-487/06 P, Point 111.

⁷⁰⁰ Article 107 TFUE (ex 89 TCE). Pour commentaire, voy. DOUMA, *BEPS and European Union Law*, p.67 s.

⁷⁰¹ CJCE, 24 juillet 2003, affaire C-280/00, Point 75 ; CJUE, 2 septembre 2010, Affaire C-399/08 P, Points 38 et 39.

⁷⁰² Dans ce sens, voy. TRAVERSA, *State aid*, p.3 s ; TRAVERSA/ SABBADINI, *Rulings et aides d'État fiscales*, p.139 ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.289 s N.197 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.52 ss N.33 ss ; QUIGLEY, *EU state aid law*, p.459 ss

⁷⁰³ PAPADAMAKI, *Aides d'État*, p.34 ss N.26 ss

⁷⁰⁴ Rapport du Conseil fédéral, *Fiscalités des entreprises*, p.12. Sur l'étendue de la prohibition des aides d'État, voy. MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.288 ss N.196 ss ; LARBRE, *Concurrence fiscale*, p.101 N.21

⁷⁰⁵ Dans sa décision du 13 février 2007 précitée, la Commission a néanmoins semblé ne pas écarter le principe d'une aide qui soit en phase avec le fonctionnement harmonieux de l'accord et dont on pourrait notamment imaginer que les critères soient négociés entre les parties contractantes. Cf. DANON, *Refonte de la fiscalité*, p.31 et références citées.

du 13 juillet 2015⁷⁰⁶ permet à la Commission de déclarer, par voie de règlement, que certaines catégories d'aides sont compatibles avec le marché commun et ne sont pas soumises à l'obligation de notification prévue à l'article 108 TFUE. Dans cette veine, la Commission avait déjà mis en place en 2014, un règlement général qui autorise certaines catégories d'aides⁷⁰⁷. Aussi est-il évident que la Commission pourrait décider, par voie d'adoption d'un autre règlement⁷⁰⁸, que certaines aides soient exemptées de la procédure de notification, si elles ne dépassent pas un montant fixe déterminé sur une période donnée (règle dite *de minimis*)⁷⁰⁹.

365 Par ailleurs, cette question d'interdiction des aides d'État est un sujet d'actualité brûlante au sein de l'UE⁷¹⁰. Dans un passé récent, deux autres cas ont frayed la chronique dans l'opinion publique. En l'occurrence :

- 366 ■ Le 30 octobre 2016, à l'issue d'une enquête approfondie en matière d'aides d'État ouverte en juin 2014, la Commission européenne a conclu que des *rulings* fiscaux émis par l'Irlande en faveur de l'entreprise *Apple* avaient substantiellement et artificiellement réduit le montant de l'impôt payé par l'entreprise en Irlande depuis 1991⁷¹¹. En effet, les *rulings* concernés avalisaient une méthode de calcul des bénéfices imposables pour deux sociétés de droit irlandais appartenant au groupe *Apple* (*Apple Sales International* et *Apple Operations Europe*) qui ne correspondait pas à la réalité économique : pratiquement tous les bénéfices de vente enregistrés par les deux sociétés étaient affectés en interne à un « siège »⁷¹². L'appréciation de la Commission a révélé que ces « sièges » n'existaient que sur papier et n'auraient pas pu générer de tels bénéfices. Ces bénéfices affectés aux sièges n'étaient soumis à l'impôt dans aucun pays en vertu de dispositions spécifiques du droit fiscal irlandais, qui ne sont plus en vigueur. Conséquence de la méthode d'affectation avalisée dans les *rulings* fiscaux, le taux d'imposition effectif sur les sociétés appliqué à *Apple* sur les bénéfices d'*Apple Sales International* n'était que de 1 % en 2003 et est passé à 0,005 % en 2014. Selon la Commission, le traitement fiscal sélectif réservé à *Apple* en Irlande était illégal au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'État, car il conférait à l'entreprise un avantage significatif par rapport aux autres sociétés soumises aux mêmes règles nationales d'imposition. Tout compte fait, la Commission européenne a conclu que l'Irlande avait accordé à *Apple* des avantages fiscaux indus pour un montant de 13 milliards d'euros que le

⁷⁰⁶ Règlement (UE) 2015/1588.

⁷⁰⁷ Règlement (UE) 651/2014.

⁷⁰⁸ Actuellement, c'est le Règlement (UE) 2015/1589 qui a été adopté et reste en vigueur à date.

⁷⁰⁹ PAPADAMAKI, *Aides d'État*, p.36 N.28

⁷¹⁰ Voy. TRAVERSA/ SABBADINI, *State-Aid Policy*, p.121 ss

⁷¹¹ Dans ce sens, voy. TRAVERSA/ SABBADINI, *Rulings et aides d'État fiscales*, p.139

⁷¹² Commission européenne - Communiqué de presse du 30 août 2016 intitulé « Aides d'État : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à *Apple* », IP/16/2923. En ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_fr.htm (ressource consultée le 26 janvier 2018)

Gouvernement irlandais était tenu de récupérer dans les meilleurs délais afin de supprimer la distorsion de concurrence ainsi créée⁷¹³.

- Le 4 octobre 2017, au terme d'une enquête approfondie ouverte en octobre 2014, la Commission européenne a conclu qu'une décision fiscale anticipée émise par le Luxembourg en 2003 – et reconduite en 2011 – a réduit l'impôt payé par *Amazon* au fisc luxembourgeois, et ce, sans aucune justification valable⁷¹⁴. Ce *ruling* a permis à *Amazon* de transférer la majeure partie de ses bénéfices depuis une société du groupe assujettie à l'impôt au Luxembourg (*Amazon EU*) vers une société qui ne l'est pas (*Amazon Europe Holding Technologies*). Le *ruling* validait notamment le paiement d'une redevance par *Amazon EU* à *Amazon Europe Holding Technologies*, ce qui réduisait sensiblement les bénéfices imposables d'*Amazon EU*. La Commission européenne a conclu que le Luxembourg avait accordé à *Amazon* des avantages fiscaux indus pour un montant d'environ 250 millions d'euros à récupérer⁷¹⁵.

367

Pour revenir à l'épicentre de notre réflexion – à savoir le cas des régimes fiscaux suisses qualifiés d'aides d'État –, la décision prérappelée de la Commission européenne (C 2007 411 final) avait tout simplement été balayée du revers de la main par les autorités fédérales suisses, arguant à cet effet qu'il n'existe aucune règle contractuelle entre la Suisse et l'UE qui obligerait la première à harmoniser son système d'imposition des sociétés avec celui de l'UE, pour ainsi parler de la violation d'un quelconque accord⁷¹⁶. En plus, la Suisse ne faisant pas partie du marché unique européen, les règles de concurrence issues du TFUE – particulièrement en rapport avec les aides d'État – ne lui étaient pas applicables⁷¹⁷. Selon le DFF, les régimes fiscaux spéciaux remis en cause par la Commission européenne n'impliquaient aucune discrimination sélective et restaient ouverts à tous les opérateurs économiques, quelles que soient leur nationalité, leur production ou leurs activités⁷¹⁸. Ainsi, cabrant sur sa posture défensive, le DFF concluait que :

368

« La concurrence est un état de fait. Même au sein de l'UE, il existe de grandes différences en termes de charges fiscales et certaines entreprises délocalisent leurs activités d'un État membre vers un autre État membre. Comme tous les pays, la Suisse s'efforce de constituer une place économique attrayante, offrant des conditions favorables. L'imposition des sociétés est un

369

⁷¹³ Ibidem.

⁷¹⁴ Dans ce sens, voy. TRAVERSA/ SABBADINI, *State-Aid Policy*, p.123

⁷¹⁵ Commission européenne - Communiqué de presse du 4 octobre 2017, intitulé « Aides d'État : la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d'environ 250 millions d'euros », IP/17/37010. En ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_fr.htm (consulté le 26 janvier 2018).

⁷¹⁶ Voy. Message Conseil Fédéral (Suisse), *Allègements fiscaux cantonaux*, 13 février 2007. Disponible en ligne : https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-10796.html (consultée le 26 janvier 2018).

⁷¹⁷ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.93 N.297 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.285 N.48

⁷¹⁸ Dans le même sens, voir notamment ZIEGLER/BAUMGARTNER, *Tax controversy*, p.546 ss et références citées ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.94s N.299 ss ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.285 N.51

facteur important dans ce contexte, mais elle n'est de loin pas l'unique élément sur lequel se fonde la compétitivité de la Suisse en tant que place économique. [...] La Suisse entend maintenir et, si possible, améliorer la compétitivité de sa place économique pour les investisseurs suisses et étrangers »⁷¹⁹.

- 370 Ainsi, chacune de deux parties était restée campée sur sa position, mais à la seule différence que la Commission européenne avait multiplié des admonestations à l'égard de la Suisse en termes de mesures de rétorsion économique et commerciale⁷²⁰.

3.2.1.5.3. Compromis et perspective pour le système fiscal suisse

- 371 Avec l'écoulement du temps, toujours sous la pression inlassable de l'UE⁷²¹ ainsi que de l'OCDE⁷²², la Confédération Suisse avait fini par prendre du recul et envisagé un dialogue avec l'UE⁷²³. A cet effet, le Conseil fédéral avait adopté, en date du 4 juillet 2012, un mandat pour entamer des discussions avec la Commission européenne sur les régimes fiscaux querellés. Le 4 décembre 2012, le Conseil ECOFIN de l'UE informait la Suisse que des progrès supplémentaires et concrets étaient attendus de celle-ci vers le 21 juin 2013. Enfin, le 14 octobre 2014, les deux parties ont signé, au Luxembourg, la Déclaration commune (« *Joint statement* ») sur la fiscalité des entreprises, mettant ainsi fin à un différend qui pesait depuis près d'une décennie sur leurs relations mutuelles⁷²⁴.
- 372 Dans cette dynamique, l'UE a pour sa part pris l'engagement de supprimer les mesures de rétorsion correspondantes dès que les régimes fiscaux querellés auront été

⁷¹⁹ Voy. Message Conseil Fédéral (Suisse), *Allégements fiscaux cantonaux*, 13 février 2007.

⁷²⁰ Sur la suite des événements relatifs à cette controverse, voy. ZIEGLER/BAUMGARTNER, *Tax controversy*, p.541s et références citées ; OBRIST, *Cantonal tax regimes*, p.648

⁷²¹ Par exemple, le 6 décembre 2012, la Commission européenne a publié des recommandations aux États membres de l'UE qui incluent la liste noire et la résiliation de conventions fiscales avec des pays tiers qui ne respectent pas les lignes directrices du Code de conduite de l'UE sur la fiscalité des entreprises. Cf. Recommandation 2012/772/UE.

⁷²² Il convient de relever à la suite d'OBERSON, qu'en date du 2 avril 2009, durant le sommet du G20 de Londres, la Suisse figurait encore sur la « liste grise » de l'OCDE. En septembre de la même année, après avoir signé 12 conventions de doubles impositions conformes au standard international, le statut de ce pays va muter vers la « liste blanche » des États coopératifs (OBERSON, *Echange de renseignements*, p.10 et références citées). Par ailleurs, dans son rapport du 5 octobre 2015, l'OCDE a recensé quelques réglementations suisses en vigueur, qu'elle a considérées comme étant des régimes fiscaux préférentiels. Il s'agit des régimes cantonaux applicables aux sociétés holding, aux sociétés mixtes et aux sociétés de domicile ; de la *lizenbox* du canton de Nidwald (imposition selon l'art. 85, al. 3 de la loi du 22 mars 2000 sur les impôts du canton de Nidwald et de ses communes) ; ainsi que de la pratique de la répartition spéciale des sociétés principales. Cf. OCDE, *BEPS Action 5*, particulièrement les tableaux 6.1 (p.67) et 6.2 (p.68).

⁷²³ OBRIST, *International pressure on Switzerland*, p.813 ss ; HINNY/ECKERT, *Swiss corporate*, p.3 ss ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.92 N.293

⁷²⁴ Voy. Communiqué de presse du SFI, intitulé « La Suisse et les Etats membres de l'UE signent une déclaration commune sur la fiscalité des entreprises », 14 octobre 2014, en ligne : https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilung_en.msg-id-54818.html (ressource consultée le 6 août 2018).

supprimés par la Suisse⁷²⁵. Même si aucun délai n'avait été fixé dans ce contexte entre les deux parties⁷²⁶, tout portait à croire que la réforme de la fiscalité suisse entrerait en vigueur dans plus ou moins cinq à sept ans à dater de l'ouverture du dialogue⁷²⁷. Effectivement, dans le Rapport d'étape 2017 relatif à l'Action 5 du Projet BEPS de l'OCDE/G20 (en particulier sur les régimes fiscaux préférentiels), il a été relevé que, sous réserve du processus d'approbation parlementaire/constitutionnel helvétique, l'intention serait que la nouvelle législation fédérale sur la fiscalité des entreprises puisse devenir effective au 1^{er} janvier 2021⁷²⁸. Dans les différents rapports explicatifs de cette réforme de la fiscalité des entreprises, le Conseil fédéral [suisse] avait finalement reconnu que les régimes fiscaux cantonaux n'étaient plus tolérés à l'échelle internationale, notamment en ces termes :

« Sur le plan international, le système actuel est critiqué notamment parce qu'il prévoit un traitement fiscal différencié des revenus de source étrangère et des revenus de source suisse (*ring fencing*) et entraîne une concurrence fiscale dommageable. Le traitement privilégié accordé aux sociétés à statut fiscal cantonal ne correspond plus aux normes internationales ni aux engagements politiques que la Suisse a pris en vue d'abroger les dispositions contraires à ces normes. Cette situation engendre une insécurité juridique, diminue la fiabilité de la planification pour les entreprises concernées qui ont des activités transfrontalières et nuit à la place économique suisse ainsi qu'à sa réputation. La réforme du droit suisse de l'imposition des entreprises demeure urgente. [...] Il faut donc supprimer ces régimes. Dans le même temps, il convient d'abroger les règles régissant la pratique en matière de répartition fiscale pour les sociétés principales et les établissements financiers stables (*Swiss Finance Branches*). Les modalités correspondantes doivent encore être fixées »⁷²⁹.

373

Ainsi, en vue de se conformer aux nouvelles normes internationales en matière de fiscalité de l'entreprise, le projet suisse de la troisième réforme de l'imposition des entreprises a été avalisé par référendum populaire du 19 mai 2019, sous la forme de Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA)⁷³⁰. Les premières mesures de cette loi sont entrées en vigueur immédiatement après la votation populaire du 19 mai 2019, tandis que la majeure partie des mesures interviendraient au 1^{er} janvier 2020.

374

⁷²⁵ Rapport explicatif PF 17, p.5

⁷²⁶ Rapport explicatif PF 17, p.5

⁷²⁷ OBRIST, *Cantonal tax regimes*, p.649

⁷²⁸ OCDE, *Rapport 2017 Action 5*, p.16

⁷²⁹ Rapport explicatif PF 17, p.9. Dans le même sens, *voy.* MESSAGE RIE III, p.4641 ; Rapport explicatif imputation impôts étrangers, p.10

⁷³⁰ Initialement, le projet de la troisième réforme de la fiscalité des entreprises étaient désigné sous l'acronyme RIE. Après son rejet par référendum populaire en 2017, il a été *relooké* en PF17. En 2018, ce projet a été commué en RFFA dont la loi fédérale y afférente a été adoptée le 28 septembre 2018. Cette loi a été soumise au référendum populaire du 19 mai 2019 par lequel le peuple suisse l'a avalisé, sous la forme de la Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA).

- 375 La RFFA a prévu, entre autres⁷³¹, la suppression des régimes fiscaux cantonaux prérapelés⁷³², qui sont par ailleurs remis en cause par les travaux de l'OCDE contre l'évasion fiscale⁷³³. Pour ce qui est des régimes de la *Swiss finance branch* ainsi que la société générale, l'AFC a annoncé – dans une communication du 24 mai 2019⁷³⁴ – que les règles tirées de la pratique fédérale applicables auxdits régimes seraient entièrement abrogées. A la différence de l'abrogation des règles concernant les sociétés au bénéfice de statuts cantonaux, l'abandon des pratiques relatives à la *Swiss finance branch* ainsi que la société générale ne nécessite aucune adaptation de la législation, pour autant qu'il n'existait aucune base légale en la matière⁷³⁵.
- 376 Par ailleurs, à la place des régimes fiscaux stigmatisés, certaines mesures fiscales incitatives alternatives – et conformes aux standards de l'OCDE et de l'UE⁷³⁶ – ont été adoptées, tels que le régime de la boîte à brevets («*patent box*»⁷³⁷ en anglais) ainsi que d'autres avantages dérivés de la propriété intellectuelle. Ces nouveaux régimes fiscaux s'inscrivent dans la dynamique de l'encouragement des programmes de la recherche et développement menés par les sociétés⁷³⁸, surtout que la Suisse dispose d'une économie qui se situe parmi les plus innovantes du globe⁷³⁹, caractérisée par une intensité éprouvée dans le domaine de la recherche et développement⁷⁴⁰. Cette perspective a pour finalité de maintenir la compétitivité et l'attractivité de la place

⁷³¹ Les mesures fiscales introduites par la Loi RFFA sont notamment : abolition des privilèges fiscaux accordés par les cantons ; *patent box* ; déductions supplémentaires des dépenses de recherche et de développement ; déduction pour autofinancement ; limitation de la réduction fiscale ; ajustements de l'impôt sur le capital ; déclaration des réserves latentes ; extension de l'imputation forfaitaire d'impôt ; hausse de l'imposition des dividendes ; limitations du principe de l'apport de capital ; modifications relatives à la transposition. Un récapitulatif de toutes ces mesures fiscales peut être consulté en ligne : <<https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/legislation/votations/staf/ueberblick-massnahmen.html>> (ressource consultée le 30 avril 2019).

⁷³² Voy. Section 3.2.1.5.1

⁷³³ Spécifiquement les Actions 5 et 7 du Projet BEPS, intitulées respectivement « *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance* » et « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* ».

⁷³⁴ Disponible en ligne : <<https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerinformationen/dienstleistungen/mitteilungen.html#accordion1563538390178>> (consultée le 21 juillet 2019).

⁷³⁵ AFC, *Sociétés principales et Swiss Finance Branches*, Chapitre unique.

⁷³⁶ Sur la conformité aux standards internationaux (OCDE et UE) des mesures fiscales incitatives prévues par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (*patent box* et autres), voy. Rapport explicatif PF 17, p.9 ss ; DANON, *Refonte de la fiscalité*, p.34 ss et références citées.

⁷³⁷ La *patent box* est un régime fiscal privilégié de la propriété intellectuelle accordé dans certains pays aux entreprises pour localiser les brevets dans un pays donné. Voy. DULIN, *Évitement fiscal*, p.132 ; EURODAD, *Rapport 2015*, p.9

⁷³⁸ HONGLER, *BEPS project*, p.103 ss

⁷³⁹ En effet, selon l'Indice mondial de l'innovation (*Global Innovation Index*) de l'OMPI, notamment pour les années 2018 et 2019, la Suisse figure en tête de classement en matière de l'innovation, à la lumière de plus ou moins 80 indicateurs. Source : <https://www.wipo.int/global_innovation_index/fr/2019/index.html> (consulté le 24 août 2019).

⁷⁴⁰ OBRIST/YERLY, *Traitement fiscal de la R&D*, p.122 ; OBRIST, *Tax incentives on R&D*, p.722 ss

économique suisse et ainsi éviter l'éventuelle expatriation des capitaux vers d'autres lieux⁷⁴¹.

Dans un élan de reconnaissance des efforts politiques fournis par les autorités helvétiques, en perspective de la récente [troisième] réforme de la fiscalité des entreprises, le Conseil de l'UE avait déjà – dans une décision du 5 décembre 2017 – supprimé la Suisse de la liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales⁷⁴². En revanche, cette juridiction a été placée sur une « *watch list* » (liste de surveillance ou liste grise), qui concerne les pays qui ont pris des engagements vis-à-vis de l'UE, mais ne les ont pas encore respectés⁷⁴³.

Certains auteurs, notamment ROTH⁷⁴⁴ a estimé que la troisième réforme de l'imposition des entreprises ne neutralisait certainement pas le cœur du problème [juridique], en termes de taxation différenciée des bénéfices suisses et étrangers ; mais elle ouvrait seulement la voie à un compromis politique avec la Commission européenne⁷⁴⁵. D'autres se sont plutôt montrés optimistes, à l'instar de DANON⁷⁴⁶ qui a estimé que l'octroi d'un *step-up*, l'entrée de la *licence box*, et autres avantages – à l'occasion de la disparition des régimes fiscaux querellés – ne poseraient aucun problème aux normes internationales, dans la mesure où ces avantages existaient déjà normalement dans certaines juridictions fiscales européennes⁷⁴⁷.

Dans un autre chapitre, la Suisse a également approuvé de manière formelle les nouvelles normes internationales relatives à l'échange de renseignements en matière fiscale⁷⁴⁸, qui permettent d'échanger notamment les décisions fiscales anticipées avec les États partenaires. En effet, le 15 octobre 2013, la Suisse avait signé la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE portant sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁷⁴⁹. L'article 7 de cette Convention prévoit des situations dans lesquelles

⁷⁴¹ MESSAGE RIE III, p.4640 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.96 N.306

⁷⁴² Conseil de l'UE – Communiqué de presse du 5 décembre 2017, intitulé « Fiscalité : le Conseil publie une liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs », 731/17, en ligne : <http://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2017/12/05/taxation-council-publishes-an-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/pdf> (ressource consultée le 5 janvier 2018).

⁷⁴³ Pour plus de détails sur ce changement de positionnement de la Suisse dans les listes de l'UE, voy. Section 6.3.3.2

⁷⁴⁴ ROTH, *Der steuerstreit*, p.27

⁷⁴⁵ Du même avis, voy. ZIEGLER/BAUMGARTNER, *Tax controversy*, p.549 ss et références citées.

⁷⁴⁶ DANON, *Refonte de la fiscalité*, p.38 ss et références citées.

⁷⁴⁷ Du même avis, voy. OBRIST, *Cantonal tax regimes*, p.650

⁷⁴⁸ Il convient d'indiquer que c'est depuis mars 2009 que la Suisse s'était déjà ouverte aux partenaires étrangers pour un échange de renseignements dans le cadre notamment de l'article 26 du MC-OCDE. Nous abordons cette question plus loin. Voy. Section 6.3.3.2.

⁷⁴⁹ Telle qu'élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988 et amendée en 2010 par un Protocole (RO 2016 5071). Entrée en vigueur pour les cinq premiers États qui y ont adhéré le 1^{er} avril 1995, cette Convention fut révisée en vue de permettre l'adhésion de pays non-membres de l'OCDE mais également de s'adapter au standard de l'échange de renseignements à la demande. Le protocole d'amendement est entré en vigueur le 1^{er} juin 2011. Au 3 janvier 2017, la Convention, dans sa version

un échange « spontané » – et non « automatique »⁷⁵⁰ – de renseignements, c'est-à-dire sans demande préalable, doit avoir lieu entre les administrations des États concernés⁷⁵¹. Ainsi, cette disposition constitue, pour la Suisse, la « base de droit international pour l'échange spontané de renseignements en matière fiscale »⁷⁵².

380 Par suite de cette ratification, des modifications corrélatives ont été apportées, en 2016, à la Loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (LAAF)⁷⁵³ ainsi qu'à l'Ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (OAAF)⁷⁵⁴. Les *rulings* soumis à l'échange sont ceux en lien avec les régimes préférentiels ; ceux relatifs aux prix de transfert dans un contexte transfrontalier ; ceux qui permettent – dans le même contexte transfrontalier – une réduction du bénéfice imposable en Suisse qui ne figure pas dans les comptes annuels ; ceux qui se rapportent à la situation d'un établissement stable ; et ceux en lien avec un flux transfrontalier de revenus ou de fonds transférés à des entreprises associées dans d'autres juridictions par l'intermédiaire d'entreprises suisses⁷⁵⁵. Il en ressort que l'échange spontané des renseignements ne concerne que les *rulings* fiscaux relatifs à l'impôt sur le revenu et la fortune, à l'impôt sur le bénéfice et le capital ainsi qu'à l'impôt anticipé, à l'exclusion de la TVA et du droit de timbre⁷⁵⁶. Plus exactement, l'échange spontané de *rulings* ne concerne que l'imposition des personnes morales, à l'exclusion des personnes physiques⁷⁵⁷.

381 Enfin et non de manière exhaustive, il convient de préciser que ce ne sont pas les *rulings* qui sont transférés, mais seulement les informations y relatives, dans le respect de la confidentialité des affaires⁷⁵⁸. Avant de procéder à l'échange de renseignements, l'autorité fiscale (AFC) accorde le droit d'être entendu à la société assujettie à l'impôt,

amendée, était en force dans 91 juridictions, y compris la Suisse qui l'a ratifiée le 26 septembre 2016. Il convient de préciser que l'échange spontané et obligatoire des renseignements s'intègre également dans l'Action 5 du Projet BEPS de l'OCDE/G20.

⁷⁵⁰ La Suisse ne s'est alignée que sur la norme de l'OCDE (dont elle est membre) prévoyant l'échange « spontané ». N'étant pas membre de l'UE, elle n'est pas tenue à l'échange « automatique » des décisions fiscales anticipées prévu par cette organisation.

⁷⁵¹ Voy. Article 3, lettre d., de la LAAF.

⁷⁵² SALOMÉ, *Echange ruling*, p.527 et références citées.

⁷⁵³ Entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, en remplacement de la version entrée en vigueur le 1^{er} février 2013.

⁷⁵⁴ Entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, en remplacement de celle du 20 août 2014 portant la même dénomination.

⁷⁵⁵ Voir l'article 9 de l'OAAF. A ce propos, voir également les commentaires de la doctrine : EICHENBERGER/KUHN, *Echange des rulings*, p.9 ; SPITZ DANIEL, *Echange automatique de rulings. Refonte de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale (OAAF)*, 7 mars 2017, publié en ligne : <https://www.rsm.global/switzerland/fr> (ressource consultée le 28 novembre 2017).

⁷⁵⁶ EICHENBERGER/KUHN, *Echange des rulings*, p.9 s ; SALOMÉ, *Echange ruling*, p.541 et références citées.

⁷⁵⁷ IGLESIAS, *Échange spontané de rulings*, p.36 et références citées. SALOMÉ semble ne pas partager l'idée de la limitation de l'échange spontané de *rulings* aux seules personnes morales, à l'exclusion des personnes physiques (SALOMÉ, *Echange ruling*, p.542 s).

⁷⁵⁸ IGLESIAS, *Échange spontané de rulings*, p.38 ss ; OBRIST/HONGLER, *Exchange of information*, p.499 s

à l'instar de la pratique dans le cadre de l'assistance administrative sur demande⁷⁵⁹. Les informations faisant l'objet de l'échange sont, selon la procédure, soumises par les administrations fiscales suisses au Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI)⁷⁶⁰ qui, à son tour, collabore avec les autorités étrangères⁷⁶¹. Dans la perspective de l'exécution de l'échange, l'AFC a développé une plateforme numérique qui permet une saisie électronique des notifications de *ruling* et est à la disposition aussi bien des entreprises assujetties à l'impôt que des administrations fiscales cantonales⁷⁶². Les *rulings* intervenus avant le 1^{er} janvier 2010 ne font pas, en principe, l'objet d'échange spontané⁷⁶³.

3.2.2. Spécificités de la décision fiscale anticipée dans le système fiscal belge

3.2.2.1. Remarques préliminaires et introductives

D'emblée, il convient de rappeler que l'objectif fondamental d'un *ruling* fiscal n'est pas de réduire la charge fiscale du contribuable, mais de lui accorder une sécurité juridique dont il a besoin par rapport aux opérations ou situations qu'il présente à l'administration dans sa requête, pour autant qu'il réalise ultérieurement ces opérations ou situations telles qu'initialement prévues⁷⁶⁴. Dans un contexte international de plus en plus caractérisé par la complexité des opérations économiques, la concurrence fiscale postule que les acteurs économiques (personnes physiques et morales) soient en droit de connaître avec plus d'exactitude possible les incidences fiscales des opérations qu'ils projettent, avant de les réaliser⁷⁶⁵.

C'est dans cette optique que la Belgique a codifié – dans une loi de 2002 – la pratique de décisions fiscales anticipées, en vertu de laquelle un [potentiel] contribuable peut soumettre à l'appréciation de l'autorité fiscale toute opération ou situation qui n'a pas encore produit d'effet sur le plan fiscal, en vue d'obtenir un engagement formel de ladite autorité sur le traitement fiscal applicable (3.2.2.2). Sur le plan juridique, cet engagement est un simple acte juridique de l'administration qui lie celle-ci pour une période bien déterminée et à certaines conditions (3.2.2.3).

⁷⁵⁹ Communication AFC, *Procédure formelle pour les décisions anticipées*, Ch. 7.

⁷⁶⁰ Installé à Berne, le Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI) est un service de l'Administration Fédérale des Contributions (AFC) qui a pour mission de donner suite aux demandes d'assistance administrative des autorités fiscales étrangères et de conseiller les autorités d'entraide judiciaire en matière fiscale. Il est investi de la compétence d'adresser des demandes d'assistance administrative de la Suisse à d'autres Etats.

⁷⁶¹ Voir les articles 5 ss de l'OAAF et 6 ss de la LAAF.

⁷⁶² Communication AFC, *Procédure formelle pour les décisions anticipées*, Ch. 7.

⁷⁶³ Voir l'article 16 de l'OAAF.

⁷⁶⁴ FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.3 s N.3

⁷⁶⁵ Voy. TRAVERSA, *Statut ambigu du ruling*, p.181 s ; MALHERBE P, *Décisions anticipées fiscales*, p.50

- 384 Quant à la procédure [d'octroi/obtention d'un *ruling* fiscal] en vigueur, elle a l'avantage de la simplification et de la conventionnalité entre l'administration et le contribuable (3.2.2.5). Son pilotage a été confié à un *management* spécialisé, en l'occurrence le Service Décisions Anticipées, doté d'une compétence générale en cette matière (3.2.2.4).
- 385 Au reste, durant la décennie finissante, un aspect de la pratique du *ruling* belge – non le moindre pour l'attractivité internationale de la juridiction – s'est retrouvé au « cœur de la tempête » des travaux de la Commission européenne en matière d'aides d'État ; ce qui a poussé la Belgique à revoir sa pratique juridique interne en matière de *rulings* fiscaux, en conformité avec le droit européen (3.2.2.6).

3.2.2.2. Fondements juridiques de la décision anticipée

3.2.2.2.1. Caractère novateur de la base légale

- 386 En droit belge, la pratique du *ruling* fiscal est régie par la Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale⁷⁶⁶, spécialement en son Titre 3 (articles 20 à 28). Cette loi a été complétée par des Arrêtés royaux pris pour son exécution, à savoir : Arrêté royal du 9 janvier 2003 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 20 à 28 de la loi précitée⁷⁶⁷; Arrêté royal du 17 janvier 2003 pris en exécution de l'article 22, al. 2, de ladite loi⁷⁶⁸; Arrêté royal du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 de la même loi⁷⁶⁹ ; et Arrêté royal du 13 août 2004 concernant la création du Service des Décisions Anticipées en matière fiscale au sein du Service public fédéral Finances⁷⁷⁰.
- 387 Il convient de faire remarquer que la législation de 2002 précitée n'a pas du tout créé la pratique du recours aux décisions fiscales anticipées⁷⁷¹. En d'autres termes, il ne s'agit aucunement d'une *novus sub sole* en droit belge, car la pratique était déjà règlementée par l'Arrêté Royal du 3 mai 1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale⁷⁷². Cet Arrêté offrait la possibilité d'obtenir, dans des délais déterminés, une décision anticipée portant sur les matières limitatives, expressément

⁷⁶⁶ Publiée au Moniteur belge du 31 décembre 2002, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2003. L'article 26 a été modifié par la loi du 21 juin 2004 (Moniteur Belge du 9 juillet 2004) en vue de créer un « Service Décisions Anticipées en matière fiscale ».

⁷⁶⁷ Publié au Moniteur Belge du 15 janvier 2003, 2^e édition.

⁷⁶⁸ Publié au Moniteur Belge du 31 janvier 2003, 3^e édition.

⁷⁶⁹ Publié au Moniteur Belge du 12 février 2003.

⁷⁷⁰ Publié au Moniteur Belge du 18 août 2004.

⁷⁷¹ MALHERBE P, *Décisions anticipées fiscales*, p.50 s

⁷⁷² Publié au Moniteur Belge du 4 juin 1999.

visées par le même Arrêté⁷⁷³ et intimement liées au CIR 92⁷⁷⁴. En plus de ce caractère limitatif, le régime était caractérisé par une bureaucratie inopportunément tatillonne et conséquemment lourde ainsi que des modes de publicité insatisfaisants et des délais de prise de décision inconciliables avec la célérité que requiert le monde des affaires⁷⁷⁵. En revanche, le nouveau régime issu de la Loi de 2002 – qui a abrogé⁷⁷⁶ celui de 1999 – est généralisé à toutes les opérations fiscales⁷⁷⁷. Il est autonome parce que ses dispositions ne sont pas incorporées dans le CIR 92, et répond aux standards de transparence, de durée et de traitement des décisions anticipées⁷⁷⁸.

3.2.2.2.2. Renforcement de la sécurité juridique du contribuable et adhésion aux standards internationaux

La nouvelle loi de 2002 instaure un système général de décisions anticipées en matière fiscale de manière à servir tous les contribuables, selon une « approche client » entre ces derniers et l'État. Les objectifs sont d'assurer une plus grande sécurité au contribuable, de diminuer ainsi le contentieux fiscal et de mieux cibler les opérations de vérification⁷⁷⁹.

Il convient de préciser avec FORESTINI⁷⁸⁰ que la sécurité juridique est un droit indéniable et la condition indispensable au bon déroulement ainsi qu'au développement serein des activités économiques, lesquelles s'inscrivent de plus en plus dans un cadre international et donc concurrentiel. GOYENS⁷⁸¹ abonde dans la même optique en précisant que le droit à la sécurité juridique – en tant que droit à la prévisibilité de la règle et du comportement de l'administration – est l'un des principes généraux de bonne administration et doit orienter toute l'action des autorités fiscales. Il contient entre autres le principe de confiance légitime du contribuable vis-à-vis de l'administration.

⁷⁷³ Conformément à l'article 1^{er} (§ 1^{er}) de cet Arrêté, les demandes des décisions anticipées portaient sur : les conséquences sur le plan des impôts directs et indirects des investissements en immobilisations corporelles et incorporelles ; les régimes particuliers en matière de centres de distribution et de services ; et les rémunérations entre des entreprises liées (prix de transfert).

⁷⁷⁴ SDA (Belgique), *Rapport 2013*, p.9

⁷⁷⁵ Dans ce sens, voy. GOYENS, *Pratique du ruling*, p.2 ; COPPENS, *Décisions anticipées*, p.75

⁷⁷⁶ Voir l'article 27 de la loi du 24 décembre 2002 et l'Arrêté royal du 30 janvier 2003 précité.

⁷⁷⁷ La demande de décision anticipée peut être introduite pour les matières portant sur l'établissement et le recouvrement des impôts relevant de la compétence du Service public fédéral Finances, c'est-à-dire la TVA, les droits d'enregistrement et de succession, les douanes et accises ainsi que les contributions directes (impôt des personnes physiques ; impôt des sociétés ; impôt des personnes morales ; impôt des non-résidents ; précompte professionnel ; précompte mobilier ; précompte immobilier ; taxe de circulation ; taxe de mise en circulation ; eurovignette ; taxe sur les appareils de divertissement automatiques ; taxe sur les jeux et paris, etc.

⁷⁷⁸ COPPENS, *Décisions anticipées*, p.75

⁷⁷⁹ VAN ERMENGEM/BIDOUL, *Rulings*, p.269

⁷⁸⁰ FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.2

⁷⁸¹ GOYENS, *Pratique du ruling*, p.1 note de bas de page 2.

390 Par ailleurs, du point de vue de la *ratio legis*, il convient de relever que, lors de la présentation devant l'Assemblée nationale belge du projet de loi du Gouvernement ayant abouti à la nouvelle loi précitée (celle de 2002), le Ministre des Finances l'avait justifié notamment en ces termes :

391 « L'évolution des débats en matière de pratiques fiscales dites dommageables (*harmful tax competition*) au niveau de l'OCDE et dans le cadre du Code de conduite au sein de l'Union européenne, ainsi que les principes convenus au sein de l'OCDE en matière de prix de transfert et de décisions anticipées, mettent en évidence **la nécessité d'adopter rapidement une pratique administrative de décisions anticipées qui soit acceptable du point de vue international**. La pratique étendue des décisions anticipées devrait notamment permettre de clarifier les conditions d'application de certains régimes fiscaux dits préférentiels auxquels le présent projet de loi apporte par ailleurs des adaptations de fond [...]. A ce propos, les quatre facteurs déterminants qui ont été identifiés dans le cadre du rapport de l'OCDE « Concurrence fiscale dommageable – un problème mondial » peuvent également être mentionnés. Ces quatre facteurs sont identifiés comme étant des taux d'imposition effectifs faibles ou nuls, la protection du marché propre (« *ring fencing* ») quant aux conséquences des régimes préférentiels, une absence de transparence et une absence de véritable échange de renseignements. Ces facteurs doivent donc être évités lors de l'établissement de nouvelles règles de décisions anticipées [...]. Le gouvernement a décidé de proposer l'adoption d'un cadre légal approprié et d'apporter les adaptations à l'organisation administrative, en vue d'améliorer la sécurité juridique des contribuables et des candidats investisseurs »⁷⁸². [Avec nos mises en gras]

392 Il ressort de cet énoncé que, tout en garantissant aux contribuables présents et futurs (potentiels) une sécurité juridique dont ils ont besoin dans leurs opérations, transactions ou situations à incidence fiscale, la législation belge en matière de *ruling* fiscal reste attentive à l'évolution des débats sur la question dans le contexte international, en l'occurrence au sein de l'OCDE et l'UE dont la Belgique est membre⁷⁸³. Cela implique conséquemment des éventuelles modifications de ladite législation – au fil du temps et en tant que de besoin – en vue de s'adapter à la dynamique fiscale internationale et européenne.

3.2.2.3. Nature et régime juridiques de la décision fiscale anticipée : un acte administratif ou un acte de l'administration ?

3.2.2.3.1. Définition et champ d'application

393 Il existe en droit belge bon nombre d'autres pratiques informelles entre l'administration fiscale et le contribuable, visant à cristalliser un certain accord entre les deux parties, notamment dans la procédure fiscale précontentieuse ou contentieuse⁷⁸⁴. Elles ne font pas l'objet de la législation de 2002 sous revue et ne

⁷⁸² Exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002, Doc.parl., n°1918/001, p. 10-11.

⁷⁸³ Voy. FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.2s N.3

⁷⁸⁴ Parmi ces pratiques, nous pouvons nommément citer les accords en matière de frais professionnels, les accords collectifs, les bases forfaitaires de taxation, etc. Cf. FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.5 ss N.4 ss et références citées.

devraient aucunement être confondues avec la pratique du *ruling* fiscal dont la définition est la suivante :

« Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt »⁷⁸⁵.

394

Il découle de cette définition que toutes les opérations ou situations qui se sont déjà produites ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire sur le plan fiscal, entre le gouvernement belge et le demandeur, ne peuvent donner lieu à une requête de *ruling*⁷⁸⁶. C'est ce qui ressort également de l'article 22 de la même loi, qui exclut, par ailleurs, toute demande dont l'octroi du *ruling* serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées par elle (demande), ou encore lorsque celle-ci a trait à l'application d'une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites⁷⁸⁷. Le législateur étend également cette exclusion, en matière d'impôts sur les revenus, à toute opération ou situation dépourvue de substance économique en Belgique ou si ses éléments essentiels se rattachent à un pays refuge non coopératif avec l'OCDE. Exceptionnellement, une opération déjà réalisée peut donner lieu à un *ruling* notamment dans deux hypothèses : si lors d'une exécution d'une transaction globale, comportant une série de contrats successifs, un seul contrat a été réalisé ; ou si l'investissement a déjà été réalisé mais l'amortissement n'a pas encore été comptabilisé ou l'a été avant l'approbation des comptes annuels⁷⁸⁸.

395

Il n'est pas inopportun de préciser qu'à propos de la notion de substance économique⁷⁸⁹ évoquée dans la liste des exclusions ci-dessus, GOYENS⁷⁹⁰ fait

396

⁷⁸⁵ Article 1^{er}, al. 1 et 2, de la loi de 2002 prérappelée.

⁷⁸⁶ Cette exclusion vise à éviter toute interférence avec les décisions formelles de taxation déjà intervenues sur le même objet, voire avec certaines décisions judiciaires en cas de litige. Voy. SDA (Belgique), *Rapport 2013*, p.13 ; FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.22s N.30 ; VAN ERMENGEM/BIDOUL, *Rulings*, p.275 ; TIBERGHIE, *Droit fiscal*, p.795 N.1731,80 et références citées

⁷⁸⁷ MALHERBE P, *Décisions anticipées fiscales*, p.51 s

⁷⁸⁸ Voy. Article 22 de la loi du 24 décembre 2002 précitée. En ce qui concerne particulièrement le caractère inapproprié ou inopérant de l'octroi du *ruling* en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires, l'Arrêté Royal du 17 janvier 2003 précité a déterminé les matières expressément exclues de l'application de la Loi, en ces termes : « 1) les taux d'imposition et le calcul des impôts; les montants et pourcentages; 2) la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions; 4) les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives ; 5) les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le Ministre des Finances ou les services de l'administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement; 6) les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt; et, 7) les bases forfaitaires de taxation ». Pour quelques commentaires sur ces cas d'exclusion, voy. VAN ERMENGEM/BIDOUL, *Rulings*, p.274 ss

⁷⁸⁹ Pour d'autres détails sur cette notion de substance économique, voy. Section 1.3.1.3.

⁷⁹⁰ GOYENS, *Pratique du ruling*, p.8

remarquer qu'elle n'est pas définie plus amplement dans la loi, et l'interprétation de la cause d'irrecevabilité concernée pourrait dès lors s'avérer problématique et réduire la sécurité juridique du contribuable, alors qu'en toile de fond c'est le contraire que veut le législateur. En guise d'illustration du défaut de substance économique, nous pouvons évoquer le cas d'une opération dont l'assiette fiscale est située dans une juridiction fiscale autre que la Belgique, et n'ayant aucune incidence économique et financière avec cette dernière qui en est ainsi incompétente en fonction de la législation fiscale du pays de situation, ou en vertu d'une convention de double imposition entre les deux pays. Il peut également s'agir, selon les travaux préparatoires de la loi du 24 décembre 2002, d'une opération dépourvue de toute incidence économique pratique, autre que la création du gain d'impôts, motivée par des objectifs d'évitement de l'impôt tant en Belgique que dans d'autres États⁷⁹¹.

- 397 Quant à la notion de pays non coopératif avec l'OCDE, également évoquée dans la liste des exclusions prérappelées, il s'agit de tout pays ou territoire qui – suivant les critères établis par le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE – refuse de mettre en œuvre les principes de l'OCDE de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale⁷⁹².

3.2.2.3.2. Nature juridique et implications sur le principe de sécurité juridique du contribuable

- 398 En ce qui concerne la nature juridique de la décision fiscale anticipée, celle-ci n'est pas un acte administratif unilatéral (décision administrative), comme cela pourrait donner l'impression. En effet, en droit belge, un acte administratif est un acte unilatéral et exécutoire, accompli par une autorité administrative ; c'est-à-dire un acte visant à créer des effets juridiques ou à empêcher que ceux-ci ne naissent⁷⁹³. En d'autres termes, c'est un acte visant à apporter des modifications à une règle de droit ou une situation juridique existante, ou encore, à empêcher de telles modifications⁷⁹⁴. Pourtant, dans le

⁷⁹¹ Exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002, Doc. Parl., n° 1918/001, p. 64. Dans le même sens, voy. FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.23 N.31

⁷⁹² Concernant cette notion de pays non coopératif avec l'OCDE, voy. Section 6.2.1.1

⁷⁹³ En effet, selon l'article 1^{er} de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs (Moniteur Belge du 12 septembre 1991, p.19976), l'acte administratif est « *un acte juridique unilatéral de portée individuelle émanant d'une autorité administrative et qui a pour but de produire des effets juridiques à l'égard d'un ou de plusieurs administrés ou d'une autre autorité administrative* ». A ce titre, cet acte doit être motivé adéquatement et reposer sur des motifs de droit et de fait... Par ailleurs, dans un colloque international organisé en 1998, soit 7 ans après la promulgation de la loi susmentionnée, les rapporteurs belges ont affirmé qu'il n'existait pas en droit belge une définition légale de l'acte administratif, de sorte qu'il appartenait dans la pratique au Juge de déterminer la nature de l'acte. Voy. « *Le contrôle juridictionnel des décisions administratives : les rôles respectifs des juridictions administratives et judiciaires et leur relation* », Rapport belge pour le XVI^e colloque « entre les Conseil d'Etat et les juridictions suprêmes de la C.E.E. », organisé à Stockholm du 15 au 17 juin 1998, p.1

⁷⁹⁴ VRANCKX, *Administratieve*, p.12 N.5 ss

cas de la décision anticipée, on n'est pas en face d'un acte qui crée fondamentalement un droit, ni en faveur du contribuable (par exemple une exonération ou un allègement d'impôt)⁷⁹⁵, moins encore en faveur de l'administration fiscale. La décision n'est pas exécutoire vis-à-vis du contribuable, qui n'est pas obligé d'effectuer l'opération décrite dans la demande et peut retirer celle-ci à tout moment de la procédure⁷⁹⁶. Le *ruling* ne modifie pas non plus une règle de droit ou une situation juridique. Il n'est pas assorti du privilège du préalable en vertu duquel un acte administratif unilatéral s'applique à son destinataire sans son consentement : le *ruling* existe parce que le demandeur y a consenti en allant le solliciter auprès de l'autorité fiscale. Il n'est pas non plus une mesure impérative dans le processus d'exécution des lois fiscales : ce n'est point une obligation pour un contribuable – dans la procédure de perception des impôts – d'obtenir une décision fiscale anticipée préalablement à toute taxation.

Il convient de faire remarquer que l'article 3 de la version initiale de l'Arrêté du 30 janvier 2003 prérappelé, prévoyait entre autres que, conformément à l'obligation de motivation des « actes administratifs », la décision anticipée favorable ou défavorable devrait être clairement justifiée eu égard notamment aux arguments avancés par le demandeur tout au long de la procédure. Même le Rapport au Roi relatif à cet Arrêté avait repris le concept d'« acte administratif »⁷⁹⁷. Mais l'article 3 dont question a carrément été abrogé par l'article 7 de l'Arrêté royal du 13 août 2004 déjà cité⁷⁹⁸. 399

Tout compte fait, le *ruling* est plutôt un simple acte matériel de l'administration, un acte préparatoire à une future et éventuelle décision de taxation. Il s'agit d'un simple engagement « unilatéral » et « conditionnel » relatif à la manière dont la loi fiscale s'appliquera à une situation ou à une opération particulière : 400

➤ En tant qu'engagement unilatéral⁷⁹⁹, le *ruling* exclut d'office l'idée d'un quelconque contrat⁸⁰⁰ et contraint uniquement l'administration fiscale pour l'avenir vis-à-vis 401

⁷⁹⁵ Dans ce sens, TIBERGHIEN insiste à juste titre que « la pratique du *ruling* vise à procurer une sécurité au contribuable et non à lui accorder un avantage » (Cf. TIBERGHIEN, *Droit fiscal*, p.795 N.1731,80). Dès lors, nous sommes en droit de penser que cette sécurité est relative, car rien ne rassure qu'un contribuable n'ayant pas requis une décision fiscale anticipée est nécessairement en insécurité. Il existe toujours bon nombre de contribuables – personnes physiques ou morales – qui payent leurs impôts sans passer par la pratique de décision anticipée.

⁷⁹⁶ Voir le Rapport au Roi de l'Arrêté du 30 janvier 2003, déjà cité ; TRAVERSA, *Statut ambigu du ruling*, p.183

⁷⁹⁷ Rapport au Roi annexé à l'Arrêté royal pris en exécution de l'article 26 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

⁷⁹⁸ Arrêté royal du 13 août 2004 concernant la création du « Service décisions anticipées en matière fiscale » au sein du Service public fédéral Finances (Moniteur Belge du 18 août 2004).

⁷⁹⁹ Du même avis que le *ruling* est un engagement unilatéral, voy. TRAVERSA, *Statut ambigu du ruling*, p.188 et référence citée.

⁸⁰⁰ AFSCHRIFT/HAUTFENNE, *Réforme de l'impôt*, p.406 ; MALHERBE P, *Décisions anticipées fiscales*, p.55 ; FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.17 N.23 ; VAN ERMENGEM/BIDOU, *Rulings*, p.272

du demandeur de la décision anticipée⁸⁰¹, et non à l'égard des tiers car – à en croire TIBERGHIE⁸⁰² – le *ruling* n'est pas transférable à d'autres personnes morales. Selon cet auteur, en cas de restructuration avec poursuite des activités par une autre personne morale, il conviendra de requérir une actualisation du *ruling* existant auprès de l'administration. Dans la même optique, GOYENS⁸⁰³ note que les tiers au *ruling* ne peuvent s'en prévaloir qu'à titre de précédents, car il n'a aucune valeur *erga omnes*. Toutefois – poursuit-il – il serait inapproprié, au regard de principes d'égalité et de bonne administration, que l'autorité fiscale réserve un traitement quelconque à un contribuable alors qu'elle le refuse à un autre qui serait dans les mêmes circonstances.

402 ➤ Quant au caractère conditionnel de l'engagement du fisc, il réside dans le fait que la réalisation de l'opération ou transaction du contribuable doit être telle que présentée dans la demande du *ruling*⁸⁰⁴. Au cas où il y aurait un écart entre les faits initialement présentés (et repris dans le *ruling*) et leur réalisation, le *ruling* ne sera pas contraignant vis-à-vis de l'administration et il est censé être retiré dès que celle-ci aura pris connaissance des faits imputables au contribuable (négligence ou mauvaise foi)⁸⁰⁵. VAN ERMENGEM/BIDOUL⁸⁰⁶ notent en toute évidence que la sécurité juridique obtenue par le demandeur de la décision anticipée est inexistante dès lors que celui-ci ne réalise pas l'opération de bonne foi, conformément à la description fournie. TIBERGHIE⁸⁰⁷ stabilobosse cette conditionnalité en faisant remarquer qu'au cas où des faits mineurs venaient à modifier les faits initiaux après l'obtention du *ruling*, il appartient au contribuable de saisir l'administration pour obtenir un *addendum* à la demande initiale. S'il s'agit des modifications sérieuses, un nouveau *ruling* devrait être sollicité.

403 Au reste, la jurisprudence⁸⁰⁸ et la doctrine⁸⁰⁹ belges admettent que la décision anticipée peut donner lieu à la saisine du juge (ou de la justice), notamment dans l'optique où l'administration se refuserait d'appliquer correctement un *ruling* qui a créé des attentes légitimes et irréversibles dans le chef du contribuable requérant. Une autre possibilité d'impliquer le juge, c'est lorsque la décision anticipée est défavorable

⁸⁰¹ Voir l'article 23, al.2, de la loi du 24 décembre 2002 précitée.

⁸⁰² TIBERGHIE, *Droit fiscal*, p.797 N.1731,80.

⁸⁰³ GOYENS, *Pratique du ruling*, p.8. Du même avis, FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.39 N.55

⁸⁰⁴ MALHERBE P, *Décisions anticipées fiscales*, p.55

⁸⁰⁵ Voir l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002 précitée. Dans ce sens, voir également GOYENS, *Pratique du ruling*, p.4

⁸⁰⁶ VAN ERMENGEM/BIDOUL, *Rulings*, p.277

⁸⁰⁷ TIBERGHIE, *Droit fiscal*, p.796 N.1731,80

⁸⁰⁸ Voy. Tribunal de première instance de Mons, 25 mai 2010, *Fisc. Act.*, 2010, N° 20, 6-8, *Fiscologue*, 2010, N.1216,14

⁸⁰⁹ TRAVERSA, *Statut ambigu du ruling*, p.191 ; AFSCHRIFT/HAUTFENNE, *Réforme de l'impôt*, p.410 ; GOYENS, *Pratique du ruling*, p.4 et références citées.

au requérant. AFSCHRIFT⁸¹⁰ estime plutôt que, même en cas de décision anticipée favorable au contribuable, ce dernier a toujours droit à l'application pure et simple de la loi, que celle-ci soit interprétée ou non d'une manière qui lui soit favorable. Dès lors, la décision anticipée ne le protège aucunement : qu'il y ait ou non décision, l'administration peut exiger l'application du droit et l'existence du *ruling* ne peut s'y opposer.

3.2.2.4. Gestion du *ruling* sous une autonomie institutionnelle mitigée

3.2.2.4.1. Mise en place d'un organe gestionnaire subordonné au Service Public Fédéral Finances

D'emblée, il convient de noter que, depuis 1993 et avant la promulgation de la loi du 24 décembre 2002 précitée, un contribuable pouvait solliciter un accord fiscal préalable sur les conséquences fiscales de certaines opérations qu'il envisageait de réaliser⁸¹¹. Cet accord préalable pouvait être donné par une « Commission des accords fiscaux préalables » créée par l'Arrêté royal du 9 novembre 1992, remplacé par l'Arrêté royal du 4 avril 1995. Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 24 décembre 2002, toutes les demandes pouvaient être introduites auprès de ladite Commission. En outre, un Service des décisions anticipées (SDA) avait été institué par Arrêté royal du 3 mai 1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale, en vue de préparer et de publier les décisions anticipées et les accords préalables octroyés dans le cadre de procédures légales existantes⁸¹².

404

Dorénavant, l'article 20 al. 1 de la loi du 24 décembre 2002 confère au Service Public Fédéral Finances (SPFF) une compétence générale en matière de décisions anticipées. A cet effet, l'Arrêté royal du 13 août 2004 précité a, en exécution de la Loi du 21 juin 2004⁸¹³ modifiant celle du 24 décembre 2002, régénéré le Service des Décisions Anticipées (SDA)⁸¹⁴, qui est un service administratif « autonome »⁸¹⁵ auprès duquel

405

⁸¹⁰ AFSCHRIFT, *Principe de la légalité*, p.443

⁸¹¹ Conformément à l'article 250bis CIR 92, remplacé par l'article 345 CIR 92. La possibilité avait été élargie à l'article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ainsi qu'à l'article 106, al. 2, du Code des droits de succession.

⁸¹² Pour d'autres détails, voy. SDA (Belgique), *Rapport 2013*, p.8 s

⁸¹³ Loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR 92 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Moniteur Belge du 9 juillet 2004).

⁸¹⁴ Installé à Bruxelles et dont le site internet est : <https://www.ruling.be/fr/>

⁸¹⁵ Cette autonomie est relative, dans la mesure où le SDA peut se faire assister par des agents des administrations et des services compétents du SPFF sur certaines matières spécifiques, conformément à l'article 5 de l'Arrêté royal du 13 août 2014 déjà cité. Cette assistance pourrait éventuellement mettre en mal l'indépendance du SDA, en influençant la prise des décisions anticipées.

toutes les demandes des *rulings* fiscaux doivent être déposées par lettre (pli recommandé ou pas), y compris par courriel ou fax⁸¹⁶.

406 Le SDA est composé d'un Collège ainsi que des Collaborateurs, dans le respect de la parité linguistique. Conformément à l'arrêté Royal du 13 août 2004 précité, le Collège est chargé de la direction du service et constitue, à ce titre, le centre d'impulsion et d'orientation de cette administration. Composé d'au moins trois et tout au plus six membres désignés au sein du SPFF, pour une durée de cinq ans renouvelable – et parmi lesquels le Ministre des Finances désigne le Président – le Collège se réunit une fois par semaine afin de prendre une décision relativement à toute demande de décision anticipée ou toute déclaration de régularisation. Quant aux Collaborateurs, l'article 4 de l'Arrêté royal précité (13 août 2004) prévoit au moins vingt agents du niveau de commandement et de collaboration ainsi qu'au moins trois du niveau d'exécution.

407 GOYENS⁸¹⁷ fournit un détail historique non moins important, en ce qui concerne la désignation des membres du SDA. En effet, l'auteur relève que l'Arrêté royal du 13 août 2004 a été pris en exécution de la Loi du 21 juin 2004, qui modifiait celle du 24 décembre 2002. Cette dernière ne contenait pourtant aucune règle organisant concrètement un service dédié à la nouvelle procédure de *rulings* fiscaux, en dehors d'habiliter le Roi à déterminer les modalités d'application du nouveau régime. L'auteur relève par ailleurs que l'Arrêté royal du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 de la loi renvoie au ministre des Finances ou à son délégué, ceux-ci renvoyant à leur tour au Président du Comité de direction du SPFF pour la désignation de fonctionnaires publics chargés de se prononcer sur les demandes de *rulings*. Il poursuit en précisant qu'à défaut de moyens humains, un arriéré important fut constaté dans cette nouvelle procédure, soit typiquement plus de deux cents dossiers sur un total de quatre cents introduits n'avaient toujours pas reçu de réponse jusqu'à la fin du premier semestre de l'année 2004. De ce fait, il fallait logiquement 148 jours au minimum, en septembre 2003, pour le traitement d'une demande de décision anticipée. L'auteur conclut que le législateur a donc fait œuvre utile en mettant en place un Service dédié aux décisions fiscales anticipées, sur pied de la loi du 21 juin 2004.

⁸¹⁶ SDA (Belgique), *Rapport 2013*, p.9. Les demandes sont relatives à l'application des lois d'impôt qui relèvent de la compétence du SPF Finances, y compris dans le cas où ce service assure la perception et le recouvrement (sont visés ici certains impôts régionaux).

⁸¹⁷ GOYENS, *Pratique du ruling*, p.5, précisément la note de bas de page 22.

3.2.2.4.2. Quelques critiques envers le dispositif institutionnel de gestion des *rulings*

La composition organique du SDA n'est pas restée à l'abri de critiques, au nombre desquelles celle formulée par GOYENS⁸¹⁸ qui fustige la non-intégration au sein de ce Service notamment des représentants du monde des affaires. Il fait référence en particulier aux spécialistes du droit fiscal, qui devraient être choisis en dehors du SPFF et censés comprendre mieux que quiconque certaines opérations particulières ou les besoins légitimes à caractère financier ou économique. Ensuite, l'auteur relève que le droit fiscal pouvant faire l'objet de multiples interprétations qui procèdent de sa complexité, le fait que le SDA soit composé de seuls agents du SPFF pourrait faire primer outre mesure l'interprétation favorable au fisc, au détriment d'autres interprétations conformes à la loi et neutres dans leur portée. Au reste, conclut-il, au regard de l'absence de spécialistes précités, qui puissent représenter le contribuable et garantir l'équilibre des intérêts en jeu, l'administration fiscale serait encline à soumettre le concerné (contribuable) à un formalisme excessif, quant à l'obtention d'une décision favorable⁸¹⁹.

408

Nous estimons, pour notre part, que cette critique à l'endroit de la composition du SDA est à relativiser, dans la mesure où ce dernier est appelé à interpréter objectivement les lois fiscales au regard de l'opération présentée par le contribuable, à l'exclusion ainsi de toute quelconque faveur fiscale. Dès lors, l'hypothèse d'intégrer, dans la composition du SDA, des « représentants » du contribuable ferait de celui-ci à la fois juge et partie. Le contribuable étant en général prédisposé à éviter l'impôt, lui permettre de s'exprimer – même de manière interposée – sur l'interprétation des dispositions fiscales applicables à sa situation, impulserait davantage son penchant naturel à la « tricherie », surtout que le *ruling* est un acte en principe contraignant vis-à-vis de l'administration. Toute chose restant égale par ailleurs, il est toujours loisible pour un contribuable qui ne serait pas d'accord avec le contenu ou le refus d'octroi d'un *ruling*, de saisir le juge compétent contre une telle décision *pro fiscum*, tel que nous l'avons précédemment précisé⁸²⁰.

409

3.2.2.5. Procédure d'obtention du *ruling* : un formalisme conventionnel accréditeur de la sécurité juridique du contribuable

3.2.2.5.1. Forme et contenu de la requête

D'emblée, il convient de faire remarquer qu'il existe la possibilité d'une procédure préliminaire dite du « *prefiling meeting* », qui consiste de la part du potentiel requérant

410

⁸¹⁸ GOYENS, *Pratique du ruling*, p.5.

⁸¹⁹ GOYENS, *Pratique du ruling*, p.5.

⁸²⁰ Voy. Section 3.2.2.2.

d'un *ruling* à solliciter auprès du SDA l'organisation d'une préalable réunion informelle, permettant au concerné d'avoir une idée sur la position du SDA vis-à-vis d'une transaction ou opération à soumettre, et de vérifier si toutes les données pertinentes nécessaires au traitement de la requête sont bien présentes⁸²¹.

- 411 Cette procédure préliminaire est très pertinente pour les investisseurs étrangers ou certains contribuables belges, qui ne maîtriseraient pas notamment les dispositions légales applicables à leur transaction ou opération⁸²². Elle leur permet d'en prendre connaissance grâce à l'expertise du personnel du SDA. En effet, il est en principe impératif de mentionner dans la demande du *ruling* –entre autres éléments– les dispositions légales applicables⁸²³. Après qu'une ou plusieurs de ces réunions préalables aient été organisées, le requérant peut alors décider de l'opportunité de soumettre une demande formelle.
- 412 Ainsi, si le requérant a effectivement décidé d'inscrire sa démarche dans une approche formelle visant l'obtention d'un *ruling*, il doit –conformément à l'article 21 de la Loi du 24 décembre 2002 prérappelée– déposer par écrit, auprès du SDA, une demande motivée contenant impérativement : l'identité du demandeur et, le cas échéant, des parties et des tiers concernés; la description des activités du demandeur; la description complète de la situation ou de l'opération particulière; la référence aux dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles devra porter la décision. Aussi longtemps qu'une décision n'est pas intervenue, la demande doit être complétée par tout élément nouveau relatif à la situation ou à l'opération envisagée. Ceci permet de garantir la sécurité juridique afférente au *ruling*, laquelle pourrait éventuellement être déniée en cas d'un changement postérieur dans les faits.
- 413 En dehors de ces indications impératives, la requête peut également contenir une copie intégrale des requêtes et décisions qui s'y rapportent, introduites pour le même objet auprès des autorités fiscales des juridictions membres des Communautés européennes ou d'États tiers avec lesquels la Belgique a conclu une convention [préventive] de double imposition⁸²⁴.
- 414 Nous estimons, d'une part, que cette exigence cristallise une précaution contre toute pratique –de la part des contribuables– visant à se servir des décisions anticipées pour diminuer ou supprimer carrément la charge fiscale due dans les juridictions

⁸²¹ Pour d'autres détails sur cette pré-procédure, voy. SDA (Belgique), *Rapport 2013*, p.20 ; MALHERBE P, *Décisions anticipées fiscales*, p.54 ; FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.20s N.27

⁸²² TRAVERSA, *Statut ambigu du ruling*, p.183

⁸²³ Toutefois, l'exposé des motifs de la Loi du 24 décembre 2002 indique que « pour autant que l'objet de la demande soit clairement exprimé, une certaine souplesse est toutefois admise en fonction des circonstances et de la qualité des demandeurs, à l'égard des demandes qui seraient inexactes ou muettes quant au libellé des dispositions légales. » Cf. Exposé des motifs Loi du 24 décembre 2002, Doc. parl., n° 1918/001, p.61

⁸²⁴ Voir l'article 21 de la Loi du 24 décembre 2002 précité.

fiscales étrangères, au moyen de certains montages fiscaux agressifs, tels que les transferts des bénéfices intragroupes au sein d'une multinationale (évasion fiscale)⁸²⁵. Et dans cette optique, le mécanisme d'échange automatique [international] des renseignements mis en place par l'OCDE ou l'UE, serait d'une grande efficacité en cas de réticence pour un contribuable de joindre à sa demande belge toute quelconque décision anticipée ayant été rendue par une autre juridiction étrangère. D'autre part, nous pouvons noter à la suite de VAN ERMENGEM/BIDOUL⁸²⁶, que l'exigence prérappelée a pour objectif – sans pour autant ignorer les procédures organisées en matière d'échanges de renseignement – de garantir l'obligation de loyauté vis-à-vis des États partenaires ainsi qu'une exécution de bonne foi des conventions signées avec eux.

3.2.2.5.2. Gestion interne de la requête du *ruling* et consécution de la procédure

En ce qui concerne la gestion interne de la requête de décision anticipée au niveau du SDA, c'est au Président de ce Service qu'il revient – en concertation avec le membre du Collège responsable – d'en confier le traitement à une équipe des Collaborateurs spécialisés dans la matière concernée, et parmi lesquels un « *manager* » du groupe est désigné pour se charger du dossier. C'est ce *manager* qui sert également de relais avec le contribuable requérant, et qui élabore le projet de décision à soumettre à l'entérinement du Collège. Dans les 5 jours après réception de la demande, le requérant est censé recevoir un accusé de réception, qui mentionne notamment toutes les personnes (membre du Collège, responsable du service, collaborateurs, etc.) impliquées dans le traitement du dossier⁸²⁷.

En principe, dans les 15 jours ouvrables après le dépôt de la requête complète, une première réunion est organisée entre les personnes précitées et le requérant, en vue de discuter en détail du contenu de ladite requête ainsi que de son délai de traitement. Ce délai est, par principe, de trois mois à compter de la date d'introduction de la demande, mais il peut être écourté ou prorogé raisonnablement dans l'intérêt du contribuable⁸²⁸. Il est non sans intérêt de s'interroger, à ce niveau, sur la sanction à réserver au SDA en cas de non-respect du délai légal ou conventionnellement fixé avec le requérant, quant au traitement de sa demande : cette situation – constitutive d'un pan d'insécurité pour

⁸²⁵ Pour plus de détails sur cette pratique de l'évasion fiscale internationale, voy. section 6.4.2

⁸²⁶ VAN ERMENGEM/BIDOUL, *Rulings*, p.274

⁸²⁷ Pour plus de détails sur la procédure interne de traitement des demandes des décisions anticipées, voy. SDA (Belgique), *Rapport 2013*, p.20 s. Concernant le délai de délivrance d'un accusé de réception fixé à 5 jours, il est prévu par l'article 1 de l'Arrêté royal du 30 janvier 2003 précité.

⁸²⁸ Voir l'article 21, al.4 et 5, de la Loi du 24 décembre 2002 précité. Par ailleurs, il ressort de l'exposé des motifs de cette loi que « l'absence de délai fixe est un facteur de souplesse permettant de mieux rencontrer la diversité des situations visées [...]. La pratique démontre qu'un délai contraignant peut avoir une incidence négative sur le processus de décision dès lors que l'autorité chargée d'examiner la demande estime ne pas disposer de tous les éléments d'appréciation au terme de ce délai de rigueur [...]. » Cf. Exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002, Doc. parl., 1918/001, p. 62 et 63.

le contribuable – pourrait-elle être interprétée comme une acceptation ou un refus tacite de la part du SDA, de la solution juridique proposée par le requérant dans sa demande ? Si non, est-ce alors un « déni de droit » ?

- 417 Typiquement, la législation sous revue est muette. Dans le cas de figure, nous pouvons d'emblée écarter la première hypothèse alternative – celle d'acceptation ou de refus tacite – dans la mesure où, généralement, lorsqu'une loi voudrait faire parler le silence de l'administration publique, elle l'interprète expressément et clairement en faveur de l'une des options de l'alternative (acceptation ou refus). La seconde hypothèse – relative à un déni de droit – récolte presque tous nos suffrages. Nous l'appréhendons comme le refus sans raison valable pour un fonctionnaire public de poser les actes liés à son état, privant par ricochet un citoyen de son droit [constitutionnellement garanti] à l'égalité de traitement devant les services publics. Ainsi, la sécurité juridique du requérant (victime du retard causé par le SDA) devrait être garantie en application des dispositions légales spéciales qui garantissent la bonne administration en Belgique⁸²⁹, et en vertu desquelles tout fonctionnaire public est tenu de s'exécuter loyalement et légalement de devoirs de son état. A ce propos, THILMANY⁸³⁰ note que la responsabilité de l'administration peut être engagée. En pratique, selon cet auteur, chaque fois que le SDA estimera que la demande n'est pas en état de recevoir une suite, soit pour non-exhaustivité des éléments exigés, soit pour une des causes d'exclusion prévue par la loi, il le notifiera au concerné. De toutes les façons, le législateur a prévu un contrôle interne et externe des délais de traitement des demandes, ainsi que la publication d'un rapport annuel faisant état des délais moyens de réponse⁸³¹.
- 418 Par ailleurs, dans la suite normale de la procédure, d'autres réunions peuvent être organisées au cas où des informations supplémentaires seraient nécessaires⁸³². Il nous revient de faire remarquer qu'il s'agit ici d'une approche collaborative et participative, celle qui vise davantage à rapprocher mutuellement l'administration et le contribuable dans le cadre d'un partenariat nécessaire à la garantie de la sécurité juridique du contribuable. Toutefois, comme le relève pertinemment GOYENS⁸³³, il n'appartient pas à l'administration de conseiller le contribuable demandeur d'une décision anticipée, sur des stratégies à prendre, ni de décider sur des demandes relatives à des situations purement théoriques ou à des opérations illégales.

⁸²⁹ Parmi les textes applicables, nous pouvons évoquer : Loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel (Moniteur Belge du 4 octobre 2013); Circulaire n° 573 du 17 août 2007 relative au cadre déontologique des agents de la fonction publique administrative fédérale (Moniteur belge du 27 août 2007). Il en est ainsi du Livre 2, Titre 2, Chapitre 2, du Code pénal du 8 juin 1867 (Moniteur belge du 9 juin 1867).

⁸³⁰ THILMANY, *Décision anticipée*, p.225

⁸³¹ Voy. Exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002, Doc. Parl., 1918/001, p.62 s

⁸³² SDA (Belgique), *Rapport 2013*, p.20

⁸³³ GOYENS, *Pratique du ruling*, p.3

Pour le reste de la procédure, en intelligence avec ses collègues Collaborateurs, le *Manager* prérappelé – chargé de l’instruction de la requête du *ruling* – soumet le projet de décision à l’approbation du membre du Collège responsable qui, à son tour, le soumet à l’ordre du jour du Collège pour adoption à la majorité du *quorum* des membres, soit la moitié des membres⁸³⁴. La décision anticipée est rendue pour un terme qui ne peut dépasser cinq ans, sauf un délai plus long justifié par l’objet de la requête⁸³⁵. Ce délai pourrait aussi être écourté, voire la décision annulée notamment pour non-respect des conditions y relatives, à l’inexactitude ou à la non-réalisation des opérations ou situations telles que consignées dans la demande, au changement du droit applicable ou à la non-conformité de la décision au droit en vigueur, ainsi qu’à la mauvaise foi du contribuable requérant⁸³⁶.

419

Conformément à l’article 24 de la loi du 24 décembre 2002, la décision anticipée ainsi intervenue est communiquée au bénéficiaire sous pli recommandé à la poste⁸³⁷ et, dans le souci de transparence⁸³⁸ des pratiques administratives et d’information des citoyens et des services de l’administration, publiée de manière anonyme⁸³⁹ sous forme de synthèses individuelles ou collectives⁸⁴⁰, dans le respect des dispositions relatives au secret professionnel.

420

3.2.2.6. Remise en cause du régime belge des *rulings* : le glas de l’« *excess profit ruling* »

3.2.2.6.1. Cœur du problème et sentence de la Commission européenne

D’entrée de jeu, il convient d’indiquer que l’ancien §2, lettre b, de l’article 185 du CIR 92 permettait – moyennant une décision fiscale anticipée – de déduire de la base imposable d’une société belge appartenant à une multinationale ainsi qu’aux établissements stables belges de sociétés étrangères faisant partie d’un groupe multinational, les bénéfices excédentaires appartenant à une autre société étrangère, si les conditions convenues entre les deux sociétés sont celles qui auraient été convenues

421

⁸³⁴ Voir l’article 3 de l’Arrêté royal du 13 août 2004 prérappelé. Dans le même sens : SDA (Belgique), *Rapport 2013*, p.19

⁸³⁵ En effet, par exemple en matière d’annuité d’amortissement d’un immeuble, s’il ressort du *ruling* que l’administration a marqué son accord sur un délai d’amortissement de plus de cinq ans pour un immeuble neuf, l’engagement ainsi fourni ne sera pas limité à cinq ans. Ceci cristallise en effet la sécurité juridique du contribuable garanti par le *ruling*. Voy. FORESTINI, *Service des décisions anticipées*, p.26 N.33 ; GOYENS, *Pratique du ruling*, p.8

⁸³⁶ Voir l’article 23 de la Loi du 24 décembre 2002.

⁸³⁷ Afin de s’assurer de sa bonne réception par l’intéressé. Voy. Article 4 de l’Arrêté royal du 30 janvier 2003.

⁸³⁸ VAN ERMENGEM/BIDOUL notent que ce souci de transparence est aussi motivé par la volonté de répondre aux exigences européennes afin d’éviter que le système belge ne soit indexé comme encourageant les pratiques fiscales dommageables. Cf. VAN ERMENGEM/BIDOUL, *Rulings*, p.271

⁸³⁹ Actuellement sur le site internet : www.fisconet.fgov.be (consulté le 23 novembre 2017).

⁸⁴⁰ Voy. Article 5 de l’Arrêté royal du 30 janvier 2003.

entre des sociétés indépendantes⁸⁴¹. L'idée en toile de fond était qu'une société de groupe intégrée ne devait pas supporter plus de taxes sur une activité simplement parce qu'elle a réalisé un plus grand bénéfice en raison des économies d'échelle et des avantages similaires découlant de son appartenance à un groupe⁸⁴².

- 422 Il y a lieu de faire remarquer que le CIR 92 ne définit pas spécifiquement le concept de « sociétés liées ». Nous pouvons à ce propos nous référer aux dispositions du droit des sociétés, en l'occurrence l'article 11 de la Loi [belge] du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés⁸⁴³, selon lequel on entend par sociétés liées à une société « a) les sociétés qu'elle contrôle ; b) les sociétés qui la contrôlent ; c) les sociétés avec lesquelles elle forme consortium ; d) les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sub a), b) et c) ». Il découle de cette disposition que le critère de contrôle, qui fonde la notion de liaison de deux ou plusieurs sociétés entre elles, est certifié notamment par le degré d'investissement d'au moins une société dans l'autre ou les autres, avec pour conséquence la détention du droit de vote, clé de voute de la gouvernance de toute entreprise.
- 423 Cela clarifié, dans l'optique de bénéficier de dispositions de l'article 185 (§2, lettre b) précité, la plupart d'entreprises multinationales installées en Belgique sollicitaient auprès du SDA, préalablement à la mise en œuvre des transactions ou opérations visées par la disposition précitée, des décisions fiscales anticipées y afférentes⁸⁴⁴, appelées en pratique « *excess profit ruling* »⁸⁴⁵. Toutefois, la disposition précitée du CIR 92 ne s'appliquait pas si le bénéfice réalisé dans l'État partenaire était majoré de telle façon qu'il aurait été supérieur à celui obtenu en cas d'application du principe de pleine concurrence⁸⁴⁶. Dans ce cas, le SDA n'était pas contraint d'accepter les conséquences d'un ajustement arbitraire ou unilatéral dans l'État partenaire⁸⁴⁷.
- 424 Au lendemain de l'éclatement du scandale *LuxLeaks*⁸⁴⁸, l'Union européenne avait décidé de diligenter des enquêtes par le truchement du Parlement Européen⁸⁴⁹ et de la

⁸⁴¹ Voy. Article 185, § 2 du CIR 92 (Moniteur Belge du 30 juillet 1992), inséré par la Loi du 21 juin 2004 (Moniteur Belge du 9 juillet 2004) ; DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.161 ; PEETERS, *Excess profit ruling*, p.3 ; TRAVERSA/ SABBADINI, *State-Aid Policy*, p.124

⁸⁴² Dans ce sens, voy. MALHERBE P, *Décisions anticipées fiscales*, p.53

⁸⁴³ Moniteur belge du 6 août 1999.

⁸⁴⁴ L'exposé des motifs de la Loi du 21 juin 2004 suscitée, prévoit à juste titre que « les différents membres d'un groupe multinational doivent pouvoir demander une décision anticipée afin d'être imposés en partant de l'idée qu'ils agissent dans des conditions de pleine concurrence dans leurs relations intragroupe. » (Exposé des motifs du projet de loi, Doc 51, 1079/001 p.8). Par ailleurs, la Circulaire n° CI.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007 fait référence à l'intervention obligatoire du SDA pour les ajustements négatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.

⁸⁴⁵ À traduire par « décision fiscale anticipée relative au bénéfice excédentaire ».

⁸⁴⁶ Sur la portée et l'étendue du principe de pleine concurrence, voy. Section 11.1.1.1

⁸⁴⁷ Exposé des motifs du projet de loi, Doc 51, 1079/001, p.11

⁸⁴⁸ Pour quelques détails sur le contenu du scandale *LuxLeaks*, voy. section 3.1.1

⁸⁴⁹ Le Parlement Européen avait mis en place une commission spéciale dont la mission était d'examiner les pratiques relatives aux rescrits fiscaux à compter du 1^{er} janvier 1991, mais aussi la manière dont

Commission Européenne⁸⁵⁰, sur un certain nombre de pays membres⁸⁵¹, notamment la Belgique⁸⁵², dont la pratique du *ruling* avait été soupçonnée d'habillement des aides d'État prohibées au sein du marché unique⁸⁵³. Du côté du gouvernement belge, tout en reconnaissant que près de cinq mille *rulings* en rapport avec l'article 185 (§2, lettre b) précité avaient été délivrés aux entreprises depuis 2005, le Ministre des finances indiquait – devant la Chambre des représentants le 11 décembre 2014 et 6 janvier 2015 – qu'il n'était pas opportun de rendre publics ces *rulings* au risque de dévoiler les stratégies économiques des entreprises. Ainsi, la Belgique se refusait de toute avancée tant que l'UE n'aurait pas collectivement avancé en la matière⁸⁵⁴.

Au terme de l'enquête diligentée par la Commission européenne sur la Belgique, en particulier sur l'*excess profit ruling*, cette pratique a été déclarée illégale et non conforme aux principes de l'UE⁸⁵⁵. En effet, par sa Décision du 11 janvier 2016⁸⁵⁶, la Commission a définitivement sonné le glas du règne « glorieux » de près de dix ans de l'*excess profit ruling*, notamment en ces termes :

« L'exonération des bénéfices excédentaires, telle qu'elle est systématiquement appliquée par le Service des Décisions Anticipées, remplit les conditions d'existence d'un régime d'aides définies à l'article 1, point d), du règlement 2015/1589 »⁸⁵⁷.
 « [...] le régime d'exonération des bénéfices excédentaires fondé sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 et introduit par la loi du 21 juin 2004 accorde un avantage sélectif à ses

la Commission européenne traite les aides d'État dans les pays de l'UE et leur niveau de transparence en ce qui concerne les rescrits fiscaux. Par ailleurs, la commission spéciale devait déterminer l'impact négatif de la planification fiscale agressive sur les finances publiques et présenter ses recommandations pour l'avenir. Voy. Article 2 de la Décision du Parlement européen 2015/2566/RSO.

⁸⁵⁰ La Commission européenne avait formellement ouvert des enquêtes en date du 17 décembre 2014. Voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 17 décembre 2014, intitulé « Aides d'État : la Commission étend à l'ensemble des Etats membres la collecte de renseignements sur les pratiques en matière de *rulings* fiscaux », IP/14/2742. En ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_fr.htm (consultée le 25 novembre 2017).

⁸⁵¹ Concernant notamment Chypre, Irlande, Luxembourg, Malte, Pays-Bas. Voy. TRAVERSA/ SABBADINI, *State-Aid Policy*, p.122 ss; TRAVERSA/ SABBADINI, *Rulings et aides d'État fiscales*, p.138 ; QUIGLEY, *EU state aid law*, p.470 ss et références citées.

⁸⁵² Concernant l'enquête particulière sur la Belgique, la Commissaire chargée de la politique de concurrence avait déclaré : « Il semble que le système fiscal belge des "bénéfices excédentaires" accorde à certaines entreprises multinationales, et seulement à celles-ci, des allègements fiscaux considérables dont ne peuvent pas bénéficier les entreprises autonomes. Si nos craintes étaient confirmées, ce système généralisé constituerait une distorsion grave de la concurrence, favorisant indûment un nombre limité d'entreprises multinationales. Dans le cadre des efforts que nous déployons pour que chaque entreprise paie sa juste part d'impôts, nous devons approfondir cette enquête ». Cf. Commission européenne - Communiqué de presse du 3 février 2015, intitulé « Aides d'État : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le système belge des décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires », IP/15/4080. En ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4080_fr.htm?locale=FR (ressource consultée le 25 novembre 2017).

⁸⁵³ Ce qui avait même poussé la Belgique à suspendre le système de l'*excess profit ruling* depuis février 2015. Pour d'autres détails, voy. DE NEEF GEERT, *EU state aid measures*, p.1 ss

⁸⁵⁴ BRUNEAU/LAFFINEUR, *Optimisation fiscale*, p.42

⁸⁵⁵ TRAVERSA/ SABBADINI, *State-Aid Policy*, p.124; PEETERS, *Excess profit ruling*, p.3 ss

⁸⁵⁶ Décision C(2015) 9837 final.

⁸⁵⁷ Décision C(2015) 9837 final, N.110, p.27

bénéficiaires ainsi qu'aux groupes multinationaux auxquels ils appartiennent, est imputable à la Belgique et financé au moyen de ressources d'État, fausse ou menace de fausser la concurrence et est susceptible d'affecter les échanges au sein de l'Union. Le régime en cause constitue donc une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE »⁸⁵⁸.

« Étant donné que le régime en cause donne lieu à une réduction des charges qui devraient normalement peser sur les bénéficiaires dans le cadre de leurs activités annuelles, il doit être considéré comme octroyant une aide au fonctionnement aux bénéficiaires et aux groupes multinationaux auxquels ceux-ci appartiennent »⁸⁵⁹.

- 427 Tout compte fait, la Commission européenne a dû enjoindre à la Belgique notamment de prendre des dispositions pour l'abrogation de l'article 185 (§2 lettre b) du CIR 92 ; de rejeter toute demande de décision anticipée (y compris celles pendantes) présentée au SDA dans le cadre de la disposition fustigée ; et de récupérer l'aide incompatible et illégale (y compris les intérêts) octroyée aux entreprises multinationales depuis la mise en œuvre de la disposition problématique⁸⁶⁰. L'ampleur de ladite aide a été évaluée à environ 700 millions d'euros auprès de 35 entreprises⁸⁶¹.

3.2.2.6.2. Retroaction de l'affaire et orientations nouvelles pour le régime belge des *rulings*

- 428 Faisant suite à la décision de la Commission européenne, le législateur belge a, par la Loi-programme du 25 décembre 2016⁸⁶² (précisément au niveau du titre 4, chapitre 5, articles 100 à 119)⁸⁶³, manifesté de manière univoque son intention d'aligner la pratique fiscale belge querellée sur les standards internationaux et ce, nonobstant la désapprobation de la décision de la Commission par le gouvernement belge. Pour preuve [de cette objection], le gouvernement avait formulé, devant le Tribunal de l'UE, un recours contre la décision de la Commission, notamment dans l'optique d'obtenir des mesures provisoires de surséance à l'exécution des articles 2, 3 et 4 de ladite décision. A cet effet, par une Ordonnance du Président dudit Tribunal prononcée en date du 19 juillet 2016, la demande en référé a été rejetée et les dépens réservés⁸⁶⁴.
- 429 Cependant, alors même que la Belgique avait déjà commencé à récolter — auprès des entreprises multinationales bénéficiaires — le remboursement des sommes dues en rapport avec ce qui a été qualifié d'aides d'État, l'affaire a connu un nouveau

⁸⁵⁸ Décision C(2015) 9837 final, N.187, p.50

⁸⁵⁹ Décision C(2015) 9837 final, N.188, p.50

⁸⁶⁰ Décision C(2015) 9837 final, articles 2s, p.56s

⁸⁶¹ *Voy.* Commission européenne - Communiqué de presse du 11 janvier 2016 intitulé « Aides d'État : la Commission estime que le régime belge d'exonération des bénéfices excédentaires est illégal et ordonne la récupération d'environ 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales », IP/16/42. En ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_fr.htm (ressource consultée le 25 novembre 2017).

⁸⁶² Cette loi-programme est intitulée « *Recouvrement des dettes et amendes. Récupération des aides d'État* » (Moniteur Belge du 29 décembre 2016).

⁸⁶³ Intitulé « *Régime de récupération des aides d'Etat relatives à l'imposition des bénéfices excédentaires visés à l'article 185, § 2, b, du Code des impôts sur les revenus 1992* ».

⁸⁶⁴ Tribunal (UE), 19 juillet 2016, Affaire T-131/16 R, dispositifs 1) et 2)

rebondissement en date du 14 février 2019, avec un arrêt de la même juridiction qui a annulé la décision de la Commission du 11 janvier 2016 prérappelée pour vice de procédure. En effet, tout en n'accordant pas *expressis verbis* un gain de cause à la position du gouvernement belge dans cette affaire, le Tribunal de l'UE a abouti notamment aux conclusions ci-après :

« [...] La Commission a erronément considéré que le système belge relatif aux bénéfices excédentaires en cause, tel que présenté dans la décision attaquée, constituait un régime d'aides.

Partant, il y a lieu d'accueillir les moyens invoqués par le Royaume de Belgique et Magnetrol International, tirés de la violation de l'article 1^{er}, sous d), du règlement 2015/1589, en ce qui concerne la conclusion formulée dans la décision attaquée sur l'existence d'un régime d'aides. Par conséquent et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens invoqués à l'encontre de la décision attaquée, il y a lieu d'annuler celle-ci dans son ensemble, dans la mesure où elle est fondée sur la considération erronée portant sur l'existence d'un tel régime »⁸⁶⁵.

430

Il y a lieu d'indiquer que cette décision du Tribunal de l'UE a presque pris de court toute l'opinion publique, d'autant qu'elle suscite des questions du point de vue tant juridique que factuel. Sous l'angle juridique, comme nous l'avons relevé en début de cette section, la législation belge a déjà évolué en fonction de la décision de la Commission de 2016 en abrogeant le procédé de l'*excess profit ruling*. Dès lors, qu'advierait-il, par exemple, si la jurisprudence gardait la même teneur éventuellement après un recours de la Commission européenne devant la CJUE ? Factuellement, l'État belge serait-il tenu de restituer les montants déjà récupérés aux entreprises concernées ? En tout état de cause, après le prononcé de l'arrêt sous revue, le gouvernement belge avait été d'avis que si la Commission européenne n'interjetait aucun recours devant la CJUE ou si – nonobstant ce recours – la substance de la jurisprudence restait la même, il serait adéquat d'envisager la restitution des sommes déjà perçues par le trésor public⁸⁶⁶.

431

Cela précisé, nous estimons qu'en toile de fond de ce feuillet à la fois juridique et politique, la question fondamentale est liée à la portée de la sécurité juridique dont bénéficierait un contribuable détenteur d'un *ruling*. Dans le cas d'espèce, au-delà des considérations émises au travers de la décision de la Commission précitée (2016) – qui n'est pas de nature à garantir ladite sécurité ainsi que la confiance légitime du contribuable⁸⁶⁷ – il est aussi pertinent de rappeler quelques prescrits de la Loi belge du 24 décembre 2002 déjà citée⁸⁶⁸. En effet, celle-ci a prévu qu'en principe un *ruling* ne lie pas le SDA pour l'avenir en cas de modification des dispositions des traités, du droit

432

⁸⁶⁵ Tribunal (UE), 14 février 2016, Affaires T-131/16 et T-263/16, § 135 et 136.

⁸⁶⁶ Lire dans ce sens le dossier de L'Éco intitulé « L'Europe acquitte la Belgique pour les *excess profit rulings* », 14 février 2019, en ligne : <https://www.lecho.be/economie-politique/belgique/general/l-europe-acquitte-la-belgique-pour-les-excess-profit-rulings/10097741.html> (consulté le 27 février 2019).

⁸⁶⁷ En effet, la Commission européenne a rejeté la demande de la Belgique selon laquelle les principes de confiance légitime et de sécurité juridique devraient empêcher la récupération des aides. Voy. Décision C(2015) 9837 final, Point 7.1, p.51 ss N.196 ss

⁸⁶⁸ Loi du 24 décembre 2004 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Moniteur Belge du 31 décembre 2002).

communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par le *ruling*, ou encore lorsqu'il s'avère que le *ruling* n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne⁸⁶⁹. Ainsi, nous estimons que la sécurité juridique sous-jacente au *ruling* est relative et tributaire du droit en vigueur.

- 433 Au reste, il convient de faire remarquer qu'à la suite de différents scandales fiscaux⁸⁷⁰ qui ont éclaté à partir des années 2010, l'UE a décidé de renforcer les mécanismes de lutte contre les pratiques qui portent atteinte à la concurrence fiscale et favorisent l'évasion fiscale internationale à l'intérieur du marché unique. C'est dans ce contexte qu'un paquet de transparence fiscale a été présenté en mars 2015 par la Commission européenne, contenant des mesures concrètes pour lutter contre la planification fiscale agressive, améliorer la transparence fiscale et instaurer une concurrence fiscale équitable pour l'ensemble des entreprises dans l'Union⁸⁷¹. Parmi ces mesures, a figuré notamment la proposition visant à introduire l'échange automatique d'informations entre les États membres concernant particulièrement les décisions fiscales anticipées. La proposition a été acceptée par les pays membres de l'UE en octobre 2015⁸⁷² et matérialisée par l'adoption des Directives du Conseil (UE) 2015/2376 du 8 décembre 2015⁸⁷³ et (UE) 2016/881 du 25 mai 2016⁸⁷⁴, toutes deux modifiant à tour de rôle la Directive 2011/16/UE⁸⁷⁵ en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.
- 434 La Belgique a déjà transposé ces directives dans son droit interne⁸⁷⁶ et est tenue d'ores et déjà d'échanger « automatiquement »⁸⁷⁷, avec les autres États membres, les informations relatives aux *rulings* délivrés par les autorités fiscales, sans marge

⁸⁶⁹ Voir l'article 23, al.2, points 3° et 4° de la Loi du 24 décembre 2004 précitée.

⁸⁷⁰ Pour rappel, il s'agit des scandales éclatés au Luxembourg (*LuxLeaks*) et dans d'autres pays de l'Europe (notamment les Pays-Bas, l'Irlande, la Belgique, la Suisse) en matière de *rulings* fiscaux jugés comme portant distorsion à la concurrence fiscale internationale.

⁸⁷¹ Pour d'autres détails sur ce paquet de transparence fiscale, voy. Section 9.2

⁸⁷² Voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 6 octobre 2015, intitulé « Transparence fiscale : la Commission salue l'accord entre les États membres sur l'échange automatique d'informations concernant les *rulings* fiscaux », IP/15/5780. Disponible en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5780_fr.htm (consulté le 30 novembre 2017).

⁸⁷³ Publiée au Journal Officiel de l'Union européenne n° L 332/1 du 18 décembre 2015.

⁸⁷⁴ Publiée au Journal Officiel de l'Union européenne n° L 146/8 du 3 juin 2016.

⁸⁷⁵ Intitulée Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO UE n° L 64/1 du 13 mars 2011).

⁸⁷⁶ Par la Loi du 31 juillet 2017 transposant plusieurs Directives en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (Moniteur Belge du 11 août 2017).

⁸⁷⁷ L'échange automatique est évidemment « la communication systématique, sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés, à un autre État membre concernant des personnes résidant dans d'autres États membres à l'État membre de résidence concerné. [...] les informations disponibles désignent des informations figurant dans les dossiers fiscaux de l'État membre qui communique les informations et pouvant être consultées conformément aux procédures de collecte et de traitement des informations applicables dans cet État membre », tandis que l'échange spontané est « la communication ponctuelle, à tout moment et sans demande préalable, d'informations à un autre État membre ». Voy. Article 3, points 9 et 10, de la Directive 2011/16/UE précitée, tel que légèrement modifié par l'article premier, point 1), de la Directive (UE) 2016/881 suscitée.

d'appréciation quelconque susceptible de constituer de faille dans la vigilance collective contre l'évasion fiscale au sein du marché unique. En effet, avant l'adoption de la Directive (UE) 2015/2376 de 2016, un État membre disposait d'une marge d'appréciation pour décider quels autres États membres devaient être informés des renseignements qu'il avait à fournir. En conséquence, les États membres ignoraient souvent qu'un *ruling* fiscal transfrontalier, susceptible d'avoir une incidence sur leur propre assiette fiscale, avait été délivré dans un autre pays de l'Union. Certaines entreprises multinationales pouvaient profiter de ce manque de transparence pour réduire artificiellement leur charge fiscale. Désormais, l'information est automatique et portée à la connaissance de tous les États membres.

3.3. Enseignements tirés de l'étude sur la décision fiscale anticipée et perspective en droit fiscal congolais

3.3.1. Épilogue et état des lieux des pratiques du *ruling* dans les paysages juridiques suisse et belge

3.3.1.1. Ce qu'on peut retenir à propos du *ruling* en général

Le *ruling* (ou rescrit) fiscal est une pratique ou procédure qui consiste de la part d'un contribuable, personne physique ou morale, de s'approcher de l'administration fiscale afin de s'enquérir sur les modalités ainsi que les conséquences fiscales (ou dispositions juridiques) relatives à une situation, opération ou transaction future dont il répondrait ou serait sujet de droit. Il s'agit ainsi d'une expression de la doctrine administrative, à savoir l'interprétation par l'administration du droit fiscal applicable.

435

La pratique du *ruling* permet ainsi au contribuable de sécuriser juridiquement ses affaires ayant potentiellement une incidence fiscale, en vue d'éviter notamment des redressements fiscaux intempestifs de la part des autorités fiscales. En effet, celles-ci sont tenues de se conformer, lors de la procédure de taxation, au *ruling* ou rescrit qu'elles auraient fourni, à condition, d'une part, que les faits se soient réalisés tels que présentés dans la demande du *ruling* et, d'autre part, qu'il n'y ait pas un changement dans les dispositions juridiques applicables.

436

3.3.1.2. Ce qu'on peut retenir à propos du *ruling* dans le système fiscal suisse

En droit helvétique, la pratique du *ruling* ne repose sur aucune base légale, mais elle reste couramment utilisée par l'administration fiscale dans presque tous les domaines d'imposition, sur une base réglementaire et au titre d'un usage (coutume), accordant

437

ainsi une certaine sécurité juridique –quoi que relative⁸⁷⁸– aux contribuables. L'absence d'une base légale n'a pas empêché une meilleure gestion du *ruling* qui, en revanche, a même contribué durant plusieurs années au rayonnement international de la place économique helvétique.

- 438 Cette attractivité mal perçue de l'extérieur –à bon droit et à travers– a été placée sur la sellette par certaines organisations internationales (notamment l'OCDE et l'UE) depuis le début des années 2000, à cause de certains régimes fiscaux cantonaux indexés comme étant agressifs et contraires à une saine concurrence fiscale internationale. Si, à cette occasion, la question du *ruling* est revenue sur le tapis, c'est parce qu'il (*ruling*) constituait généralement un passage obligé pour les contribuables –les entreprises en particulier– de révéler aux autorités fiscales les éléments factuels et juridiques nécessaires à une prétention au bénéfice de l'un ou l'autre régime fiscal préférentiel. Ce n'est donc pas la pratique suisse des *rulings* qui a été remise en cause, mais bien certains régimes fiscaux préférentiels qui s'obtenaient au travers d'un *ruling*.

3.3.1.3. Ce qu'on peut retenir à propos du *ruling* dans le système fiscal belge

- 439 La pratique du *ruling* fiscal est réglementée en Belgique au travers d'une loi⁸⁷⁹, à telle enseigne que toute la procédure ainsi que les conditions juridiques y sont décrites et méticuleusement précisées par des actes réglementaires, à savoir quelques arrêtés royaux. De ce fait, les contribuables sont suffisamment pris en charge, dans la mesure où ils savent clairement où, quand et comment s'adresser exactement pour obtenir une décision fiscale anticipée, quand bien-même celle-ci demeure un simple acte matériel de l'administration qui ne peut sécuriser les contribuables qu'à certaines conditions bien déterminées. Néanmoins, cet agencement juridique coordonné de la pratique du *ruling* fait de la Belgique l'une des juridictions fiscales attrayantes pour les investissements étrangers.
- 440 Par ailleurs, à l'instar de la Suisse, la pratique belge du *ruling* n'a pas absolument échappé au sceptre comminatoire de certaines réglementations internationales. En effet, elle s'est retrouvée inexorablement au « cœur de la tempête » des travaux de la Commission européenne engagée dans la « chasse aux sorcières » contre les régimes fiscaux préférentiels distordant la concurrence fiscale à l'intérieur du marché commun. A cet effet, l'*excess profit ruling* –par lequel une société belge, membre d'un groupe multinational, pouvait solliciter une déduction des bénéfices excédentaires appartenant à une société associée étrangère– a été remis en cause et carrément

⁸⁷⁸ Car en définitive, le contribuable n'est protégé que sur la base constitutionnelle de protection de la bonne foi.

⁸⁷⁹ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

considéré comme un véhicule de l'érosion des assiettes fiscales, facilitant le transfert des profits vers des juridictions fiscales à faible imposition. De ce fait, le législateur belge a, par la Loi-programme du 25 décembre 2016, abrogé la pratique de l'*excess profit ruling* et remis conséquemment le système fiscal du Royaume sur le rail des standards de l'OCDE et de l'UE.

3.3.2. État des lieux et perspective de la pratique du *ruling* dans le paysage fiscal congolais

La décision fiscale anticipée est une pratique dont les avantages ne sont plus à démontrer. L'OCDE et l'UE sont d'ailleurs unanimes⁸⁸⁰ sur la sécurité juridique que cette pratique apporte aux contribuables ainsi que la célérité dans l'imposition qu'elle fournit aux administrations fiscales. Ainsi, tout système fiscal qui se veut attractif, est vivement invité à reconnaître cette pratique de manière formelle (par un texte juridique) ou informelle (usage administratif). 441

En République Démocratique du Congo, le recours à la décision fiscale anticipée n'est pas assez connu du public, moins encore de certains professionnels (avocats, conseils, agents fiduciaires, etc.). Pourtant, ce recours est possible à la fois de manière explicite en ce qui concerne la législation douanière (3.3.2.1) et de manière implicite en ce qui concerne la législation fiscale et non fiscale (3.3.2.2). 442

3.3.2.1. Procédure « explicite » en matière douanière et accisienne

3.3.2.1.1. Remarques préliminaires : l'importance du secteur douanier et accisien dans les finances publiques congolaises

En République Démocratique du Congo, le domaine des douanes et accises revêt une importance capitale dans la mobilisation des recettes nécessaires au fonctionnement, à l'organisation ainsi qu'à l'action de la République (pouvoir central). En effet, par exemple pour ce qui est de la loi de finances de l'exercice 2019⁸⁸¹, le budget du gouvernement central a été présenté en équilibre – en recettes et en dépenses – à 10 352,3 milliards de francs congolais (FC), soit 10,7% du PIB. Pour ce qui est des recettes publiques (10 352,3 milliards de FC), elles se composent des recettes du budget général de l'Etat de l'ordre de 9 604,9 milliards de FC, des recettes des budgets annexes chiffrées à environ 169,7 millions de FC⁸⁸², et des recettes des comptes spéciaux arrêtées 443

⁸⁸⁰ Voy. Section 3.1.

⁸⁸¹ Loi de finances n° 18/025 du 13 décembre 2018 pour l'exercice 2019, In : JO RDC, Première partie, 59^{ème} année, numéro spécial du 21 décembre 2018.

⁸⁸² Les Recettes des budgets annexes qui sont intégrées dans le budget 2019 sont celles produites par les universités, instituts supérieurs et hôpitaux généraux de référence de l'Etat (exemple l'Hôpital Général de Kinshasa, la Clinique Ngaliema, l'Hôpital de Tshikaji, Hôpital de Wembo Nyama, l'Hôpital de Kinkanda, etc.).

à environ 577,8 millions de FC⁸⁸³. Dans les recettes du budget général précité (9 604,9 milliards de FC), on retrouve les recettes internes qui sont de l'ordre d'environ 8 443,9 milliards de FC, alors que celles extérieures chiffrées à environ 1 161,0 milliards de FC, représentant respectivement 87,9% et 12,1%. Les recettes internes (8 443,9 milliards de FC) sont constituées des recettes courantes de 8 293,9 milliards de FC (soit près de 90% des recettes internes) et des recettes exceptionnelles de 150,0 milliards de FC (soit près de 2% des recettes internes) constituées du produit des emprunts intérieurs à lever sur le marché interne pour le financement des projets d'investissements (émission des bons et obligations du Trésor sur le marché intérieur). Plus précisément, les recettes courantes précitées (8 293,9 milliards de FC) sont composées des recettes douanières et accisiennes chiffrées à 2 645,4 milliards de FC, des recettes des impôts de 4 011,4 milliards de FC, des recettes non fiscales de 1 207,6 milliards de FC, et des recettes des pétroliers producteurs de 429,5 milliards de FC.

444 Cette démonstration chiffrée révèle toute l'importance du domaine des douanes et accises en République Démocratique du Congo, soit la deuxième place (près de 25%) dans la configuration des recettes publiques. D'ailleurs, pour la majorité des exercices budgétaires antérieurs, les recettes douanières et accisiennes avaient toujours occupé la première place, devant celles des impôts⁸⁸⁴. C'est seulement à partir de l'exercice budgétaire 2017 que la tendance a été renversée, faisant des recettes des impôts légèrement supérieures à celles douanières et accisiennes. En 2019, la supériorité des recettes fiscales – caractérisées par un taux d'accroissement de près de 48% par rapport à celles de 2018 – a été justifiée notamment par « l'amélioration des cours des matières premières sur le plan international, à la mise en application du nouveau Code minier ainsi qu'aux nouvelles mesures fiscales et administratives envisagées en 2019 »⁸⁸⁵.

445 A cet effet, nous pouvons préciser que le législateur congolais a promulgué, en date du 9 mars 2018, la Loi n° 18/001⁸⁸⁶ modifiant et complétant la Loi n° 007/2002 du 11 juillet 2002 portant Code minier⁸⁸⁷, dans le souci notamment de combler un certain nombre des lacunes et faiblesses contenues dans la précédente loi (n° 007/2002) et de rapporter à l'État des recettes substantielles pour son développement économique et social ⁸⁸⁸. Pour ce qui est de l'évocation de nouvelles mesures fiscales et administratives, nous estimons et espérons que le Gouvernement de la République

⁸⁸³ Les Recettes des comptes spéciaux sont celles produites par les structures qui bénéficient des pouvoirs de collecter une catégorie ou une quotité des recettes et de les affecter dans les projets repris dans leurs programmes d'actions. C'est le cas du péage pour le Fonds National d'Entretien Routier (FONER) ou de la taxe pétrolière pour le Fonds de Promotion de l'Industrie (FPI).

⁸⁸⁴ Par exemple, pour ce qui est de la Loi de finances n° 15/021 du 31 décembre 2015 pour l'exercice 2016, les recettes des douanes et accises étaient de 2 579,9 milliards de CDF contre 2 296 milliards de CDF pour les recettes des impôts. Précédemment, dans la Loi de finances n° 14/027 du 31 décembre 2014 pour l'exercice 2015, il s'est agi de 2 579,3 milliards de CDF des recettes douanières et accisiennes contre 2 374,8 milliards de CDF pour les recettes des impôts.

⁸⁸⁵ Voy. Exposé des motifs (point 1) de la Loi de finances n° 18/025 du 13 décembre 2018 pour l'exercice 2019, précitée.

⁸⁸⁶ JO RDC, n° spécial, 28 mars 2018.

⁸⁸⁷ JO RDC, n° spécial, 15 juillet 2002.

⁸⁸⁸ Voy. Exposé des motifs de la Loi n° 18/001 du 9 mars 2018, précitée.

puisse tirer profit de la mise en œuvre des recommandations du récent forum national sur la réforme de la fiscalité congolaise – que nous évoquons *infra* dans cette recherche scientifique⁸⁸⁹ – pour exploiter au maximum le potentiel fiscal du pays et améliorer la capacité de mobilisation de toutes les recettes publiques.

Le tableau ci-après résume de manière pratique la part des recettes douanières et accisiennes dans les recettes publiques, sur deux récents exercices budgétaires : 446

Tableau 1 : Part des recettes douanières et accisiennes dans la constellation des recettes budgétaires annuelles en République Démocratique du Congo 447

RECETTES BUDGETAIRES ANNUELLES DU GOUVERNEMENT CENTRAL			Budget 2018		Budget 2019		
			Part dans le total des recettes (en milliards de FC)	Part dans le total des recettes (en %)	Part dans le total des recettes (en milliards de FC)	Part dans le total des recettes (en %)	
I. BUDGET GENERAL			8927.9	86.23	9604.9	92.78	
	1. RECETTES INTERNES		6678.2	64.50	8443.9	81.56	
		1.1 Recettes courantes	6603.2	63.78	8293.9	80.12	
			Recettes douanières et accisiennes	2550.3	24.63	2645.4	25.55
			Recettes fiscales (impôts)	2700.9	26.09	4011.4	38.75
			Recettes non fiscales (taxes, droits, redevances, etc.)	1079.3	10.42	1207.6	11.66
			Recettes des Pétroliers producteurs	272.7	2.63	429.5	4.15
	1.2 Recettes exceptionnelles	75	0.72	150	1.45		
	2. RECETTES EXTERIEURES		2249.7	21.73	1161	11.21	
II. BUDGETS ANNEXES			917.2	8.86	169.7	1.64	
III. COMPTES SPECIAUX			508.1	4.91	577.8	5.58	
RECETTES TOTALES			10353.1	100.00	10352.4	100.00	

Cela précisé, nous pouvons conclure en indiquant que le cadre légal qui régit le secteur douanier et accisien congolais est l'Ordonnance-loi n° 10/002 du 20 août 2010 portant code des douanes⁸⁹⁰ et l'Ordonnance-loi n° 18-002 du 13 mars 2018 portant 448

⁸⁸⁹ Voy. Section 8.3.3.3

⁸⁹⁰ Publié au JO RDC, 51^e année, numéro spécial, 26 décembre 2010. Disponible également en ligne : <<https://www.leganet.cd/Legislation/Dfiscal/Douanes/OL.10.002.20.08.2010.htm>> (consulté le 10 juillet 2019).

Code des accises⁸⁹¹. C'est plutôt la première (n° 10/002) qui consacre notamment quelques dispositions qui fondent la possibilité pour toute personne intéressée par une future opération/transaction, de saisir les autorités douanières (DGDA) pour être éclairée sur les conséquences juridiques de ladite opération ou transaction préalablement à sa réalisation. C'est l'objet de la section ci-après.

3.3.2.1.2. Fondement et procédure du recours à la décision anticipée en matière douanière

- 449 Il ressort de l'Ordonnance-loi n° 10/002 précitée, qu'un contribuable a le droit de solliciter auprès de l'administration douanière une décision anticipée sur une opération ou une transaction, préalablement à sa réalisation. En effet, le Chapitre troisième⁸⁹² de ladite Ordonnance-loi prévoit une possibilité pour toute personne – potentiel redevable d'un « impôt » – de solliciter par écrit auprès de la douane, une décision relative à l'application de la législation douanière. Cette décision doit intervenir – et être communiquée au demandeur – dans un délai de 15 jours à compter de la date de la réception de la requête. Ce délai peut être prorogé de 7 jours fermes, ce après indication au requérant des motifs justifiant la prorogation. Il incombe à l'administration de motiver toute décision ne faisant pas droit à la demande ou ayant des conséquences défavorables au demandeur⁸⁹³. Sauf exception, la décision intervenue est immédiatement exécutoire⁸⁹⁴.
- 450 Les articles 10 à 12 de la même Ordonnance-loi fixe, en outre, les conditions d'annulation et de révocation d'une décision favorable au demandeur, pour des raisons liées notamment au comportement de ce dernier ou au changement de la législation. Nous estimons, à titre illustratif, qu'un comportement du contribuable visant à minimiser ou à éluder la charge fiscale – mieux douanière – peut fonder l'administration douanière à révoquer la décision anticipée déjà accordée. Pour ce qui est du changement de la législation, il est loisible qu'une décision anticipée ne soit plus valable dès l'instant où les dispositions légales – sur lesquelles se fondent les faits – ne sont plus en vigueur à la suite d'une abrogation ou d'une suspension d'effets.
- 451 Par ailleurs, le Chapitre quatrième⁸⁹⁵ de l'Ordonnance-loi précitée reconnaît à toute personne la possibilité de demander à l'administration douanière des renseignements spécifiques concernant l'application de la législation douanière et ce, gratuitement sauf exception⁸⁹⁶. En retour, l'administration fournit – en toute confidentialité et ce, pour sécuriser ses intérêts ou ceux des tiers – non seulement les

⁸⁹¹ Publiée au JO RDC, 59^e année, numéro spécial, 18 avril 2018. Disponible également en ligne : <<https://www.droitcongolais.info/files/621.03.18-Code-des-accises.pdf>> (consulté le 10 mai 2019).

⁸⁹² Intitulé « Des décisions relatives à l'application de la législation douanière ».

⁸⁹³ Voir l'article 8 de l'Ordonnance-loi n° 10/002 du 20 août 2010.

⁸⁹⁴ Voir l'article 9 de l'Ordonnance-loi n° 10/002 du 20 août 2010.

⁸⁹⁵ Intitulé « Des renseignements ».

⁸⁹⁶ Toutefois, lorsque des frais particuliers sont engagés par la douane, notamment à la suite d'analyses ou d'expertises des marchandises ainsi que pour leur renvoi au demandeur, ceux-ci peuvent être mis à la charge du demandeur.

renseignements expressément demandés, mais également tous autres renseignements pertinents qu'elle juge utile de porter à la connaissance de la personne intéressée. Cette requête peut néanmoins être déboutée lorsqu'elle ne se rapporte pas à une opération d'importation ou d'exportation réellement envisagée⁸⁹⁷.

Au reste, l'article 14 de la même Ordonnance-loi épingle nominativement deux types de renseignements que peut délivrer l'administration sur demande écrite d'un contribuable ou redevable. Il s'agit des renseignements tarifaires contraignants ou des renseignements contraignants en matière d'origine, dont la durée est limitée à 3 ans, à dater de la date de la délivrance. Ces renseignements ne lient l'administration douanière vis-à-vis du titulaire (requérant) que, respectivement, pour le classement tarifaire ou pour la détermination de l'origine d'une marchandise et ce, seulement à l'égard des marchandises pour lesquelles les formalités douanières sont accomplies postérieurement à la date de la délivrance du renseignement. Il est prévu, à cet effet, que le titulaire (requérant) apporte toutes les preuves de concordance entre la marchandise déclarée ou concernée et les faits fournis à l'administration. Tout compte fait, cet article 14 indique clairement les circonstances dans lesquelles la validité d'un renseignement contraignant peut cesser de l'être⁸⁹⁸. Ces circonstances ont été également clarifiées notamment par le Chapitre troisième⁸⁹⁹ du décret n° 11/046 du 24 décembre 2011 portant mesure d'application de l'Ordonnance-loi n° 10/002 du 20 août 2010 précitée⁹⁰⁰.

En conclusion, nous pouvons affirmer à l'issue de ce qui précède, que la procédure de décision anticipée existe certainement en matière douanière. Il est ainsi loisible pour tout contribuable ou redevable de s'adresser auprès de l'administration douanière afin d'être éclairé sur les conséquences légales quant à une quelconque transaction ou opération d'importation ou d'exportation envisagée. Il peut s'agir, pour illustration, d'un projet d'importation ou d'exportation d'un véhicule, engin, etc. A l'occasion, préalablement même à la mise en branle de l'opération, le titulaire peut saisir l'administration douanière, spécifier tous les éléments relatifs à l'opération, et recevoir en retour des renseignements contraignants pour l'administration douanière quant à la taxation à appliquer.

3.3.2.2. Procédure « implicite » en matières fiscale et non fiscale

3.3.2.2.1. Existence d'un vide juridique : constats *de lege lata*

D'emblée, il convient de faire remarquer que nous parlons de matières fiscale et non fiscale – par opposition aux matières douanières et accisiennes – dans la mesure où il est souvent admis, sur le plan juridique, que les droits de douane et les droits de

⁸⁹⁷ Voir l'article 13 de l'Ordonnance-loi n° 10/002 du 20 août 2010.

⁸⁹⁸ Voir l'article 14 de l'Ordonnance-loi n° 10/002 du 20 août 2010.

⁸⁹⁹ Intitulé « Des renseignements contraignants » (articles 5 à 12).

⁹⁰⁰ Publié au Journal officiel de la RD Congo, 53^e année, Numéro spécial du 12 janvier 2012, Col.1. Ce décret peut être également consulté en ligne : <https://www.droitcongolais.info/files/650.08.10-Ordonnance-loi-du-20-aout-2010_Code-des-douanes.pdf> (consulté le 10 juillet 2019).

consommation (accises) ne font pas l'objet du droit fiscal à proprement parlé, mais plutôt du droit douanier⁹⁰¹ ; même si, fondamentalement, les droits de douane et d'accises constituent une catégorie d'impôts, c'est-à-dire des prélèvements obligatoires et définitifs destinés à être versés dans la masse confondue des recettes du trésor public, conformément au principe de l'universalité budgétaire⁹⁰². En tout état de cause, pour sa part, le législateur congolais a le plus souvent distingué entre la législation douanière, celle fiscale (relative aux impôts de droit commun) et celle non fiscale (relative aux différents droits, rédevances et autres taxes causales).

455 Cela dit, l'objet de la présente section aborde la question de la décision anticipée sous l'angle de la législation fiscale et non fiscale. En effet, aucun article des dispositifs juridiques relatifs aux procédures fiscales et non fiscales n'a consacré expressément la possibilité pour un contribuable d'obtenir une décision anticipée pour sécuriser juridiquement ses futures transactions ou opérations à incidence fiscale. En effet, tant dans la loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales⁹⁰³ que dans l'Ordonnance-loi n° 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non fiscales⁹⁰⁴, le législateur n'a prévu un droit de communication ou à l'information (y compris la recherche) qu'à la faveur de l'administration. Ce droit général consiste, pour des agents des administrations fiscale (DGI) et non fiscale (DGRAD), à obtenir auprès de personnes physiques ou morales – publiques ou privées – la communication de tous les documents ou pièces nécessaires à l'établissement des impôts et autres droits dus par les redevables et les contribuables au trésor public. Ces agents ont également le droit de mener toutes les opérations de recherche et d'investigation en vue de collecter des renseignements à incidence fiscale et de mettre en évidence des mécanismes de fraude fiscale⁹⁰⁵.

456 Quand bien même la procédure d'obtention d'une décision fiscale anticipée n'est pas consacrée légalement, dans la pratique certains contribuables de grande importance y font sporadiquement recours par procuration accordée à leurs conseils. Juridiquement, quelques éléments de la législation fiscale fondent cette pratique :

⁹⁰¹ KALONJI, *Droit fiscal*, p.119 ss et références citées. Dès lors, le droit douanier peut être appréhendé comme l'ensemble des règles et procédures qui déterminent la perception des droits des douanes et d'accise (ou de consommation). Dans ce sens, voy. THAMBWE, *Droit douanier*, p.49 ss

⁹⁰² Le principe de l'universalité budgétaire signifie que « les dépenses et les recettes de l'Etat doivent toutes être inscrites dans le budget sans qu'il puisse y avoir de contraction entre les unes et les autres (non-compensation). Il exige aussi qu'à l'intérieur du budget, recettes et dépenses forment deux masses autonomes, isolées l'une de l'autre, sans que soit établie à l'avance une corrélation entre certaines dépenses et certaines recettes (non-affectation) ». Voy. KALONJI, *Budget de l'Etat*, p.67 s et références citées ; KALONJI, *Droit budgétaire congolais*, p.64 s et références citées

⁹⁰³ Telle que modifiée et complétée ultérieurement.

⁹⁰⁴ Telle que modifiée et complétée ultérieurement.

⁹⁰⁵ Voir Chapitre 2 (articles 46 à 56) de la loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 précitée et Chapitre 3 (articles 94 à 104) de l'Ordonnance-loi n° 13/003 du 23 février 2013.

- (i) D'abord, le fait que le système fiscal congolais soit déclaratif depuis des lustres⁹⁰⁶, il implique un dialogue permanent entre les autorités fiscales et les contribuables ; ce qui n'exclut aucunement une possibilité pour ces derniers d'interroger celles-là sur les conséquences fiscales d'une opération ou une transaction à venir. 457
- (ii) Ensuite, l'article 39 de la loi n° 004-2003 portant réforme des procédures fiscales – telle que modifiée et complétée à ce jour – dispose : « *Il ne sera procédé à aucun redressement si la cause de celui-ci résulte d'un différend portant sur une interprétation d'une disposition fiscale par le redevable de bonne foi, lorsque cette interprétation est formellement admise par l'Administration des impôts à l'époque des faits* ». Si le législateur évoque la possibilité d'une interprétation formelle de la loi fiscale par l'administration des impôts au même moment de la survenance des faits d'une transaction ou opération, cela implique indirectement la possibilité pour tout contribuable de solliciter également ladite interprétation même préalablement à la survenance desdits faits. En tout état de cause, nous estimons que cette disposition légale pourrait bien être précisée dans un acte réglementaire – tel qu'un arrêté du Ministre des Finances ou une note de service du Directeur Général des Impôts – en vue de constituer de fondement juridique irréfutable pour la pratique du *ruling* en matières fiscale et non fiscale. 458
- (iii) Enfin, l'article 3 alinéa 1^{er} de l'Arrêté du Ministre des finances n° 92/CAB/MIN/FINANCES/2004 du 13 janvier 2004 – relatif aux mesures d'exécution du Décret n° 3/012 du 18 juillet 2012 portant institution d'un numéro impôt – dispose que « *tout redevable d'impôt doit, dans les quinze jours du début des activités imposables, formuler une demande en vue de l'obtention du numéro impôt* ». L'article 2 du même Arrêté précise que le numéro impôt est délivré par la Direction Générale des Impôts (DGI). Aussi est-il évident que la Circulaire ministérielle n° 002/CAB/MIN/FINANCES/2006 du 20 juin 2006, relative à l'exécution du Décret n° 3/012 précité, confirme que le numéro impôt concerne tout débiteur ou redevable d'impôts internes, des droits de douane, des droits d'accise et de consommation, des taxes administratives, des droits et amendes judiciaires, des redevances pour usage des droits domaniaux, des taxes et droits dus aux entités administratives décentralisées, etc. Puisqu'il ressort de ces dispositions que toute personne – même celle qui n'a jamais payé d'impôt – a l'obligation de se présenter auprès de l'administration fiscale pour obtenir un numéro impôt, dès que cette personne conjecture de réaliser une opération ou transaction dans un certain délai (en l'occurrence pas moins de 15 jours de la réalisation), il semble cohérent pour elle d'obtenir également, à cette même 459

⁹⁰⁶ En effet, depuis la période de la vague de législations fiscales promulguées au lendemain de l'indépendance du pays, le système fiscal congolais a été orienté vers le modèle déclaratif. Voy. LOFUMBWA, *Les régimes fiscaux*, p.84 ss

occasion et à sa demande, des renseignements sur le traitement fiscal qui serait réservé à la transaction ou opération projetée.

- 460 Tout compte fait, nonobstant ces quelques dispositions imprécises sur la possibilité d'obtention d'un *ruling* en matière fiscale ou non fiscale, il peut toujours se poser la question du caractère contraignant des renseignements obtenus dans ces conditions et, par conséquent, de la sécurité juridique dont est censé jouir tout redevable ou contribuable. Cela justifie ainsi la nécessité d'une codification claire en la matière.

3.3.2.2.2. Nécessité d'une codification : propositions *de lege ferenda*

- 461 Au regard de ce qui précède, nous plaçons en faveur d'une reconnaissance explicite – en termes de loi au sens strict comme en Belgique⁹⁰⁷ ou par voie réglementaire et jurisprudentielle comme en Suisse⁹⁰⁸ – de la possibilité pour les contribuables congolais d'obtenir des renseignements contraignants pour les matières fiscales et non fiscales, à l'instar des celles douanières⁹⁰⁹. En effet, pour un pays en développement comme la République Démocratique du Congo, qui est en quête d'investissements étrangers, le « passage obligé » pour façonner une attractivité économique internationale demeure notamment la garantie d'une sécurité juridique aux contribuables, afin que ceux-ci soient plus ou moins rassurés par rapport aux éventuels changements de paradigme dans la pratique administrative.
- 462 En ce qui concerne les modalités à adopter pour la gestion des décisions fiscales anticipées, nous estimons que le modèle belge d'un service spécialisé (SDA) serait également congruent en République Démocratique du Congo. En effet, compte tenu de l'existence de trois administrations fiscales⁹¹⁰ dans le système juridique congolais (en ce qui concerne uniquement le paysage fiscal du pouvoir central), il serait judicieux que la gestion des décisions anticipées soit assurée par une entité spécialisée et administrativement autonome de trois administrations prérappelées, mais placée sous la tutelle du Ministre des Finances. Cela est autant faisable qu'il existe depuis quelques années certains services spécialisés du Ministère des Finances qui relèvent directement du Ministre des Finances⁹¹¹. Ainsi, l'entité chargée du *management* des décisions fiscales anticipées s'appellerait – *ex mea sententia* – notamment : Commission ou Comité des Décisions Anticipées (CDA) ; Unité de Gestion des Décisions Anticipées

⁹⁰⁷ Voy. Section 3.2.2.2.1

⁹⁰⁸ Voy. Section 3.2.1.5

⁹⁰⁹ Ce plaidoyer a également été fait en 2018 par la Fédération des Entreprises du Congo (FEC), dans l'une de ses publications sporadiques, intitulée « Veille juridique en entreprise n° 00 3/DJSF/2018 du 30 Avril 2018 », disponible en ligne : <http://www.fec-rdc.com/index.php/nos-publications/category/2-publications?download=74:veille-juridique-en-entreprise-avril-2018-le-rescrit-fiscal> (ressource consultée le 24 juillet 2018).

⁹¹⁰ Pour rappel, il s'agit de la Direction Générale des Douanes et Accises (DGDA), de la Direction Générale des Impôts (DGI) et de la Direction Générale des Recettes Administratives, judiciaires, Domaniales et de participations (DGRAD).

⁹¹¹ Parmi lesquels nous pouvons citer notamment la Cellule d'appui à l'Ordonnateur du Fonds Européen de Développement (COFED) ; le Comité d'Orientation de la Réforme des Finances publiques (COREF) ; le Comité Technique des Réformes (CTR) ; La Cellule Nationale des Renseignements Financiers (CENAREF) ; etc.

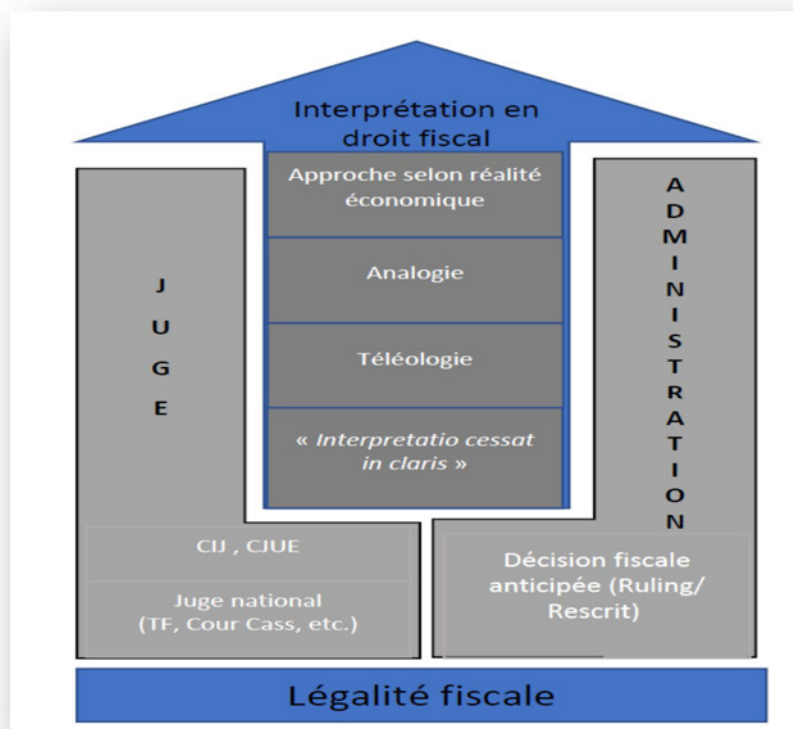
(UGDA) ; Centre ou Cellule de Gestion des Décisions Anticipées (CGDA) ; Service Congolais des Décisions Anticipées (SCDA).

Par ailleurs, ce service de gestion des *rulings* pourrait être formellement créé par un arrêté du Ministre des Finances ou par un décret du Premier Ministre, selon qu'il s'agisse d'une simple commission ou d'un établissement public⁹¹². Dans cette veine, il serait préférable que cette attribution ou compétence (de création ou de mise en place du service) transpire clairement des dispositions légales qui réglementeraient la procédure des décisions anticipées pour toutes les matières fiscales et douanières, conformément à notre précédente proposition. Cette précision décisionnaire serait particulièrement pertinente, dans la mesure où, en droit public, la compétence est d'attribution et ne se présume pas.

Au reste, le service de gestion des *rulings* serait animé par des experts issus de trois administrations financières traditionnelles (DGDA, DGI et DGRAD) et disposant d'une solide expérience ainsi que de connaissances éprouvées en fiscalité congolaise.

Avant de passer à la deuxième partie de cette recherche scientifique, voici une figure qui résume cette première partie consacrée à l'interprétation dans la dogmatique juridique ainsi que sa particularité en droit fiscal :

Figure 2 : Méthodes et acteurs de l'interprétation en droit fiscal



⁹¹² En effet, l'article 5 de la Loi n° 08/009 du 07 juillet 2008 portant dispositions générales applicables aux établissements publics, dispose : « Un Décret du Premier Ministre délibéré en Conseil des Ministres crée l'établissement public, fixe ses statuts, détermine la nature de sa mission, son patrimoine et sa dotation initiale ». Pour d'autres détails sur les modalités juridiques de création d'un établissement public, voy. KALONJI/KATUNDA, *Cadre juridique*, p.29 ss

Deuxième partie :

**QUELQUES CONFLITS ENTRE LA LETTRE ET
L'ESPRIT DE LA LOI FISCALE ET LEUR
INCIDENCE SUR LE REGIME D'IMPOSITION**

467 *D*ans la première partie de cette recherche scientifique, nous avons relevé que le sens d'une norme peut être décelé, soit de par sa lettre, soit en recherchant la réelle volonté dissimulée de son auteur. La mise en vigueur de la norme dans le temps ou dans l'espace impose généralement à ses destinataires des obligations ou des contraintes, auxquelles ils sont souvent tentés de se soustraire par l'adoption de certains comportements, certes d'apparence parfois non conflictuels avec la lettre des dispositions juridiques établies, mais heurtant astucieusement l'esprit desdites dispositions. En effet, le conflit entre l'intérêt individuel et l'intérêt collectif – tel que celui-ci s'exprime dans la loi – est normalement résolu en faveur du second. L'hésitation naît, cependant, si l'action des individus (intérêt individuel) ne heurte pas directement la loi (intérêt collectif) et notamment lorsque – par une combinaison astucieuse de règles – l'individu paraît se soustraire indûment à l'application de ladite loi, sans la heurter de front⁹¹³.

468 Cette deuxième partie de recherche aborde quelques pratiques fiscales contraires au but d'une norme fiscale – mais étant parfois en parfaite adéquation avec sa formulation littérale – ayant ainsi pour conséquence de créer un conflit dialectique entre les deux « faces de monnaie » de ladite norme fiscale, à savoir sa lettre et son esprit. Pour ce faire, une attention particulière est réservée à la mise en relief de certains principes généraux du droit, catalyseurs de ce conflit, en l'occurrence la fraude à la loi et l'abus de droit (**Chapitre 4**). Le curseur sera, par ailleurs, focalisé sur l'épicentre de la présente recherche scientifique, à savoir l'évasion fiscale qui est l'expression de l'abus de droit en matière fiscale (**Chapitre 5**). L'approche de l'évasion fiscale sur le plan international permettra d'appréhender quelques-uns de ses facteurs d'incubation, notamment les paradis fiscaux (**Chapitre 6**). Enfin, les balises seront braquées sur quelques matérialisations de l'évasion fiscale en droit fiscal conventionnel, en l'occurrence les abus des conventions de double imposition (**Chapitre 7**).

⁹¹³AUDIT, Fraude, p.3 N.1

Chapitre 4 :

La fraude à la loi et l'abus de droit en droit commun et leurs particularités en matière fiscale

La fraude à la loi est une pratique qui consiste à manipuler une situation juridique dans la finalité de transgresser l'esprit d'une loi⁹¹⁴. Elle illustre parfaitement le conflit qui peut résulter entre l'interprétation littérale et l'interprétation téléologique de la norme. Typiquement, le sujet du droit respecte en apparence la lettre de la loi, mais ne se conforme pas au véritable sens réel sous-jacent, ce dernier pouvant être dégagé grâce à d'autres méthodes interprétatives⁹¹⁵.

469

Ce chapitre s'intéresse au contenu juridique de la fraude à la loi ainsi que des notions connexes, en particulier l'abus de droit. L'analyse de la portée de ces deux principes généraux du droit (fraude à la loi et abus de droit) se fera d'une part en droit positif interne suisse, avec un *excursus* dans la jurisprudence belge (4.1), et d'autre part dans l'ordre juridique international où seront évoqués quelques cas de jurisprudence en la matière (4.2). Enfin, des leçons idoines seront tirées de cette analyse pour des propositions d'amélioration à apporter au système fiscal congolais (4.3).

470

4.1. Fraude à la loi et concepts voisins : étude monographique en droit suisse

4.1.1. Sens et portée de la fraude à la loi

4.1.1.1. Remarques préliminaires

Il y a lieu d'indiquer qu'il existe une controverse doctrinale à propos de l'origine même de la notion de fraude à la loi. Selon certains auteurs⁹¹⁶, le vocable trouverait ses origines dans le droit romain (« *fraus legis* » en latin). BOYER⁹¹⁷ note à cet effet que le concept aurait fait son apparition déjà en 397 avant Jésus-Christ chez Licinius Stolon, l'un des auteurs de la « *Lex licinia sextia de modo agrorum* »⁹¹⁸ qui interdisait aux romains

471

⁹¹⁴PERRIN, *Fraude à la loi*, p.260 et références citées.

⁹¹⁵CORNU, *Evasion et interprétation*, p.63

⁹¹⁶BOYER, *Quelques adages*, p.23 ss ; VIDAL, *Fraude*, p.13 ss et références citées ; IONESCU, *Abus de droit*, p.311 et références citées.

⁹¹⁷BOYER, *Quelques adages*, p.23 ss

⁹¹⁸Les lois licinio-sextiennes (*Leges Liciniae Sextiae*) sont des lois romaines votées en 367 avant Jésus-Christ et qui prennent effet l'année suivante, en 366 avant Jésus-Christ. Ces lois portent le nom de

de posséder plus de 500 jugères (ou superficie) du territoire public par personne. Lui-même dût user de manœuvres pour octroyer, à son fils émancipé, plus de 500 jugères (soit 1000 à peu près). Somme toute, Licinius Stolon fut condamné en justice pour cet acte.

- 472 D'autres auteurs, notamment LANG⁹¹⁹ estime en revanche que le principe ne date ni de l'époque romaine, ni de l'ancien droit, mais de la deuxième moitié du dixième siècle. En effet, soutient cet auteur, le droit romain ne distinguait ni entre le « *agere contra legem* »⁹²⁰ et le « *agere in fraudem legis* »⁹²¹, moins encore entre la doctrine de la simulation et celle de la fraude à la loi. Dès lors, les romains auraient résolu le problème de fraude à la loi par l'interprétation extensive des lois ou alors, à défaut de ce moyen, par une intervention directe du législateur.
- 473 Loin de nous l'idée de creuser en détail cette controverse historique, la présente section s'intéresse essentiellement au contenu juridique de la notion de fraude à la loi qui constitue un principe général du droit, à l'instar de l'abus de droit.

4.1.1.2. Notion et illustration

- 474 Il existe une littérature abondante sur la notion de fraude à la loi, essentiellement alimentée par la jurisprudence et la doctrine. Avant d'en esquisser quelques définitions, il convient de préciser préalablement que le seul concept de « fraude » est juridiquement considéré comme la ruse, la tromperie, le mensonge, la mauvaise foi, le dol aggravé dans les rapports contractuels⁹²². Somme toute, la « fraude » n'est rien d'autre que la dissimulation plus ou moins ingénieuse de la vérité et un mensonge qui trahit la réalité⁹²³.
- 475 En droit positif suisse, il n'existe pas de disposition juridique écrite singulièrement dédiée à la définition de la « fraude à la loi ». A cet effet, pour faire avancer le raisonnement dans le cadre de la présente recherche scientifique, il convient de recourir notamment à la jurisprudence ainsi qu'à la littérature juridique suisse et étrangère, en vue de mieux appréhender le contenu de la notion de fraude à la loi.

leurs deux auteurs, les tribuns de la plèbe (législateurs) Caius Licinius Stolon et Lucius Sextius Lateranus. Elles restaurent définitivement le consulat, avec obligatoirement un des deux magistrats suprêmes qui doit être plébéien, elles imposent une limitation des possessions de l'*ager publicus* (domaine terrestre public), et elles comprennent sûrement quelques dispositions pour diminuer les charges pesant sur les débiteurs. Pour quelques détails sur ces lois, lire en ligne : <https://fr.wikipedia.org/wiki/Lois_licinio-sextiennes> (consulté le 12 juillet 2019).

⁹¹⁹LANG G, *Fraude à la loi*, p.15 ss et références citées.

⁹²⁰A traduire littéralement par « agir contre la loi ».

⁹²¹A traduire littéralement par « agir en fraudant la loi ou dans la fraude de la loi ».

⁹²²VERNIER, *Fraude fiscale*, p.20

⁹²³BOYER, *Quelques adages*, p.26

Cela dit, le Tribunal fédéral suisse s'est à maintes reprises positionné notamment en ces termes, concernant la notion de fraude à la loi : 476

« La fraude à la loi [...] consiste à violer une interdiction légale en recourant à un moyen apparemment légitime pour atteindre un résultat qui, lui, est prohibé. Elle consiste, lorsqu'une disposition interdit un acte juridique ou le déclare nul, à se servir d'une autre disposition (norme éludante), pour contourner la première (norme d'interdiction, qui sera la norme éludée). Pour décider s'il y a fraude à la loi, il faut interpréter la norme d'interdiction en recherchant si, selon son sens et son but, elle s'applique aussi à l'opération litigieuse, ou si cette dernière est exclue du champ d'application de la norme d'interdiction et est ainsi valable » ⁹²⁴. 477

Au sein de la littérature suisse et européenne, nous pouvons relever quelques définitions ci-après, à titre indicatif : CORNU⁹²⁵ note que la fraude à la loi est une démarche utilisée pour contourner une interdiction légale (règle éludée) par un moyen d'apparence légitime (règle éludante) afin d'obtenir le même résultat. VIDAL⁹²⁶ relève qu'il y a fraude à la loi chaque fois que le sujet de droit parvient à se soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi à dessein d'un moyen efficace, qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif. A en croire LANG⁹²⁷, il y a fraude à la loi, lorsqu'une personne – qui cherche à éviter une norme d'interdiction de but ou qui veut provoquer l'application d'une règle avantageuse – fait valoir la loi invoquée au travers d'une modification de l'état constitutif qui atteint un résultat plus ou moins économique et matérielle identique à celui interdit par la loi évincée. Dès lors, la loi est évitée alors qu'elle aurait dû être appliquée conformément à son esprit, se limitant malheureusement à remplir une fonction autre que celle pour laquelle elle (loi) a été édictée. Pour sa part, ROMAIN⁹²⁸ explique qu'en cas de fraude à la loi, le but du comportement du sujet est d'échapper à une règle de droit contraignante, en recourant à un moyen juridique qui n'est autre que l'application d'une quelconque disposition légale ou réglementaire dont résulte un régime plus favorable et avantageux que le régime qui aurait eu vocation à s'appliquer normalement. Enfin, ROLAND⁹²⁹ estime que la fraude à la loi est une manœuvre destinée à évincer une loi ne répondant pas à ses vœux, consistant à se placer dans une situation dépendant d'une autre loi, laquelle permet d'obtenir le résultat recherché. 478

Cela dit, nous estimons que toutes ces définitions jurisprudentielles et doctrinales sont identiques et mettent en relief trois éléments principaux intrinsèques à la fraude à la loi, à savoir (i) l'élément légal (la règle éludée) ; (ii) l'élément matériel (le fait même 479

⁹²⁴ATF 125 III 257 consid. 3b et les références citées. Dans le même sens, ATF 132 III 212 consid. 4.1 et les références citées ; ATF 140 II 233 consid. 5.1 et les références citées ; ATAF 4A_609/2012 du 26 février 2013 consid. 3

⁹²⁵CORNU, *Evasion et interprétation*, p.61 et références citées.

⁹²⁶VIDAL, *Fraude*, p.208

⁹²⁷LANG G, *Fraude à la loi*, p.89

⁹²⁸ROMAIN, *Bonne foi*, p.458 N.224

⁹²⁹ROLAND, *Expressions latines*, « Fraus legis », p.119

d'éluder la règle) ; et (iii) l'élément moral ou intentionnel (la volonté frauduleuse même de se soustraire aux effets de la règle).

480 Concernant singulièrement l'élément moral – en tant que cheville ouvrière de la fraude à la loi – CORNU⁹³⁰ estime qu'il peut résulter soit d'une démarche volontaire de poser l'acte, soit d'une négligence fautive si l'auteur de l'acte n'est pas conscient d'obtenir, par son comportement ou celui d'un tiers, un avantage prohibé par le droit en vigueur. Dans la même veine, ROLAND⁹³¹ argue que la fraude implique le résultat et l'intention, celle-ci étant essentielle. Selon cet auteur, pour conclure à l'existence d'une fraude, il ne suffit pas de relever la transgression d'une disposition légale impérative ou la méconnaissance des droits d'autrui, mais aussi et surtout que cet effet ait été délibérément recherché, qu'il procède d'une pensée résolument tournée vers ce but : obtenir indirectement ce qu'une loi d'application inéluctable ne permettait pas d'obtenir directement. Enfin, ROMAIN⁹³² précise que l'élément intentionnel réside pour l'essentiel dans le but d'atteindre le résultat interdit juridiquement à l'aide d'un artifice, même si l'agent est de bonne foi en ce sens qu'il croit le procédé licite et n'en a pas conscience sur le caractère au reste illégal, d'autant que l'intention de nuire proprement dite n'est pas généralement requise.

481 Un exemple typique de la fraude à la loi, en droit public suisse, concerne un constructeur qui, prétendant vouloir réaliser une résidence principale⁹³³, a plutôt pour objectif de contourner l'interdiction découlant de l'article 75b de la Constitution fédérale⁹³⁴ et l'article 6, al. 2, de la Loi fédérale sur les résidences secondaires (LRS)⁹³⁵, pour réaliser à terme une résidence secondaire. Dans ce cas, s'il est prouvé par exemple que le concerné est déjà propriétaire, dans la même circonscription, d'un autre logement qu'il occuperait régulièrement pour son commerce⁹³⁶, la fraude à la loi serait donc établie. Disons-le mieux, pour des faits similaires soumis autrefois à la compétence du Tribunal fédéral, celui-ci a confirmé l'existence de la fraude à la loi⁹³⁷.

⁹³⁰CORNU, *Evasion et interprétation*, p.61 et références citées.

⁹³¹ROLAND, *Expressions juridiques*, « *Fraus significat eventum et consilium* », p.121

⁹³²ROMAIN, *Bonne foi*, p.459 N.224

⁹³³Conformément à l'article 2, alinéas 2 et 3, de la Loi fédérale sur les résidences secondaires (LRS) ainsi que l'article 3, lettre b, de la loi du 23 juin 2006 sur l'harmonisation de registres des habitants et d'autres registres officiels de personnes (LRH).

⁹³⁴Qui dispose : « *Les résidences secondaires constituent au maximum 20 % du parc des logements et de la surface brute au sol habitable de chaque commune. La loi oblige les communes à publier chaque année leur plan de quotas de résidences principales et l'état détaillé de son exécution* ».

⁹³⁵Qui interdit la construction de nouvelles résidences secondaires, à l'exception de la construction des logements affectés à l'hébergement touristique, des logements en relation avec des établissements d'hébergement organisés, de nouveaux logements dans les bâtiments protégés, des plans d'affectation spéciaux liés à un projet, ainsi que des logements en rapport avec l'article 27 de la LRS.

⁹³⁶En effet, aux termes de l'article 3 al.3 let. b de la LRS, un logement occupé durablement pour les besoins d'une activité lucrative ou d'une formation est assimilé à une résidence principale.

⁹³⁷ATF 142 II 206 consid. 2.4 ; ATAF 1C_263/2016 du 21 février 2017 consid. 4.3

Tout compte fait, la fraude à la loi est une insécurité au droit, dans la mesure où elle permet à son auteur d'échapper à une loi impérative ou d'ordre public⁹³⁸. C'est ce qui justifie l'émergence de la théorie de l'exception de fraude — forgée par la jurisprudence et la doctrine — qui vise à garantir impérativement le respect de l'ordre public ainsi que la cohérence et l'équilibre du système légal général⁹³⁹. Il n'est pas sans intérêt de préciser que l'ordre public est une notion qui renvoie à l'ensemble de valeurs fondamentales d'une société auxquelles les parties à un acte juridique ne peuvent déroger par des stipulations contraires⁹⁴⁰. En droit civil, il fait référence au caractère des règles juridiques qui s'imposent dans les rapports sociaux, pour des raisons de moralité ou de sécurité impérative⁹⁴¹. En droit international, il comprend — au regard de sa finalité — un ensemble de valeurs fondamentales ou essentielles de l'ordre juridique du for⁹⁴².

482

4.1.1.3. Sanction de la fraude à la loi : l'exception de fraude ou la théorie de « *fraus omnia corrumpit* ! »

Lorsqu'il y a fraude à la loi éprouvée, la jurisprudence⁹⁴³ et la doctrine⁹⁴⁴ évoquent unanimement l'exception de fraude pour faire échec à la manœuvre stigmatisée, par application de l'adage « *fraus omnia corrumpit* »⁹⁴⁵ (dont la traduction est « la fraude corrompt tout » ou « la fraude fait exception à toutes les règles »). La sanction dans ce cas est l'inopposabilité de la manœuvre constitutive de la fraude, et elle opère même entre les parties si les intérêts des tiers exigent une telle solution. Selon le cas d'espèce, le résultat frauduleusement recherché sera purement et simplement écarté et frappé d'inefficacité (nullité), avec pour effet de rétablir la norme éludée.

483

Fondamentalement, le brocard « *fraus omnia corrumpit* » exprime le principe général de bonne foi subjective qui s'oppose à tout type d'acte intentionnel de malveillance, de tromperie, de fraude et de dol. Il s'agit d'un principe général du droit dont le champ d'application s'étend au-delà même du seul cas de la fraude à la loi, pour concerner également d'autres institutions du droit positif, tel que l'abus de droit (dol)⁹⁴⁶.

484

⁹³⁸AMAND, *Abus et fraude*, p.48 et référence citée.

⁹³⁹CORNU, *Evasion et interprétation*, p.61

⁹⁴⁰Voy. CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Ordre public », p.370

⁹⁴¹Cf. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Ordre public », p.795

⁹⁴²BUCHER/BONOMI, *Droit international*, p.127 N.475

⁹⁴³Voy. ATAF 1C_874/2013 du 4 avril 2014, consid. 4.2; ATF 134 I 65 consid. 5.1 p. 72; ATF 131 I 166 consid. 6.1, p.177 et arrêts cités.

⁹⁴⁴VIDAL, *Fraude*, p.393 ; LANG G, *Fraude à la loi*, p.25; BOYER, *Quelques adages*, p.26 ; AUDIT, *Fraude*, p.3 N.1 ; GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « *Fraus omnia corrumpit* », p.541 ; ROLAND, *Expressions juridiques*, « *Fraus omnia corrumpit* », p.120 ; BERLIN/MARTUCCI/PICOD, *Fraude*, p.11

⁹⁴⁵Cette maxime, dans sa version latine, est quasi-inexistante dans le jargon du Tribunal fédéral suisse, exception faite de l'ATAF 4C.89/2004/ech du 9 mars 2005, consid. 4.2. Cet arrêt est — à notre connaissance — l'une des rares décisions (pour ne pas dire l'unique à date !) dans laquelle le Tribunal fédéral utilise, d'ailleurs de manière laconique, la locution latine « *fraus omnia corrumpit* ».

⁹⁴⁶ROMAIN, *Bonne foi*, p.243 N.133.1

485 Par ailleurs, en ce qui concerne la mise en branle de la sanction susmentionnée, il y a lieu d'indiquer que l'autorité qui entend faire appliquer la norme éludée doit impérativement établir l'existence d'une fraude à la loi, ou du moins démontrer l'existence de soupçons sérieux dans ce sens⁹⁴⁷. La démarche consistera à interpréter la norme d'interdiction en recherchant si – selon son sens et son but – elle s'applique aussi à l'opération litigieuse, ou si cette dernière est exclue du champ d'application de la norme d'interdiction et pourrait ainsi être considérée comme valable⁹⁴⁸. Sans aucune généralisation systématique, cette appréciation doit se faire en fonction des circonstances qui entourent chaque cas d'espèce⁹⁴⁹.

4.1.2. Fraude à la loi et abus de droit : consubstantialité ou simple juxtaposition notionnelle ?

4.1.2.1. Amalgame entretenu par le Tribunal fédéral suisse

486 Pour rappel, en droit suisse, la fraude à la loi n'est pas une institution codifiée par le législateur, *a contrario* des autres institutions du droit interne ou international⁹⁵⁰. Elle revêt donc la nature d'un principe général du droit qui, en tant que tel, n'a d'autre valeur que celle que le juge peut lui conférer, à l'instar de tous les autres principes généraux du droit⁹⁵¹.

487 Dans son jargon, le Tribunal fédéral suisse fait souvent mention de la fraude à la loi comme symptomatique de l'abus de droit. En effet, à titre illustratif, dans un arrêt du 23 février 2015⁹⁵² dont l'affaire mettait en cause un ancien médecin contre la Direction

⁹⁴⁷ATF 139 III 145 consid. 4.2.4 p. 151 et la jurisprudence citée ; ATAF 1C_546/2015 du 23 juin 2016, consid. 2.1 ; ATAF 1C_874/2013 du 4 avril 2014, consid. 4.3 et la jurisprudence citée. Dans le cas typique de la fraude à la loi avérée en termes de prétention visant la construction d'une résidence principale, en vue de sa transformation à la longue en résidence secondaire, le Tribunal fédéral a estimé que les soupçons sérieux de fraude à la loi peuvent être établis « s'il existe des indices concrets mettant d'emblée en doute la volonté ou la possibilité d'utiliser l'immeuble comme résidence principale. Ces indices peuvent, selon les circonstances, concerner la situation de l'immeuble (zone de construction, accessibilité toute l'année, éloignement des lieux de travail), sa conception même (dans l'optique d'une occupation à l'année), éventuellement son prix, les circonstances tenant à la personne qui entend y habiter, lorsque celle-ci est connue (résidence actuelle, lieu de travail, déclarations d'intention de l'intéressé lui-même). » Voy. ATAF 1C_263/2016 du 21 février 2017, consid. 4.3

⁹⁴⁸ATAF 2C_190/2017 du 15 septembre 2017, consid. 3.3.1; ATF 140 II 233 consid. 5.1 p. 244

⁹⁴⁹ATF 142 II 206 consid. 2.5 p. 210 et la jurisprudence citée ; ATAF 1C_263/2016 du 21 février 2017 Consid. 4.2

⁹⁵⁰Tels que : l'interdiction de l'abus de droit, l'interdiction de la discrimination, l'interdiction de l'arbitraire, l'interdiction du recours à la force, l'interdiction des traitements inhumains ou dégradants, et bien d'autres.

⁹⁵¹En ce qui concerne la valeur juridique ou la place des principes généraux du droit dans la hiérarchie des normes, on peut utilement se référer notamment à la littérature suivante : KOLB, *Bonne foi*, p.19 ss N.1 ss ; CARREAU/MARRELLA, *Droit international*, p.325 ss ; BRUNET, *Principes*, p.207 ss ; BRUNET, *Théorie*, p.175 ss ; DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.67 ss N.65 ss ; DENIZEAU, *Arrêts de la CJCE*, p.312

⁹⁵²ATAF 2C_751/2014 du 23 février 2015, consid. 4.1

générale de la santé de la République et Canton de Genève (Service du médecin cantonal), les Juges de Mon-Repos ont clairement qualifié la fraude à la loi de « forme particulière d'abus de droit »⁹⁵³. TANQUÉREL⁹⁵⁴ partage aussi cette conception, lorsqu'il estime qu'un abus de droit peut se commettre sous forme de fraude à la loi.

De ce point de vue, nous pouvons déduire que l'abus de droit et la fraude à la loi seraient consubstantiels, et cette dernière ne constituerait donc que le *continuum* du principe de l'interdiction de l'abus de droit. 488

Un autre courant doctrinal – à laquelle se rallie notamment CORNU⁹⁵⁵ – estime que la fraude à la loi n'est aucunement un génotype de l'abus de droit, et que les deux notions sont distinctes sur le plan technique et ne sont pas synonymiques. Cette auteure – qui se réfère utilement à une doctrine abondante – note à ce propos que la fraude à la loi résulte d'une interprétation inefficace de la norme, tandis que l'abus de droit se conçoit dans le cadre d'une réprobation bien précise, faite pour garantir l'usage raisonnable d'une prérogative clairement reconnue par la norme. On ne pourrait même pas envisager de se servir de l'interdiction de l'abus de droit pour lutter contre la fraude à la loi⁹⁵⁶. 489

Il transpire de cette opinion que la fraude à la loi et l'abus de droit sont deux institutions juridiques différentes mais souvent juxtaposées dans une même norme, en vue de sa protection efficace contre toute velléité de détournement (abus de droit) ou de contournement (fraude à la loi). 490

4.1.2.2. Notion de l'abus de droit proprement dit

D'entrée de jeu, il y a lieu de faire remarquer qu'à la différence de certains systèmes juridiques du globe, la Suisse a le privilège d'avoir axiomatisé formellement la notion d'abus de droit au travers d'une loi de droit civil, en l'occurrence à l'article 2, al.2, du Code civil du 10 décembre 1907⁹⁵⁷, qui dispose : « *L'abus manifeste d'un droit n'est pas protégé par la loi* ». 491

Pour un *excursus* en Europe occidentale, nous pouvons relever que le système juridique allemand connaît pratiquement le même privilège dont le fondement est l'article 226 (intitulé « *Schikaneverbot* ») du Code civil allemand⁹⁵⁸ qui dispose que 492

⁹⁵³Pour des décisions analogues dans lesquelles le Tribunal fédéral assimile la fraude à la loi à une forme particulière de l'abus de droit, voy. ATF 129 III 618 consid. 6.2; ATF 81 II 534 consid. 3 ; ATF 142 II 206 consid. 2.3, p.209 s

⁹⁵⁴TANQUÉREL, *L'abus de droit*, p.179

⁹⁵⁵CORNU, *Evasion et interprétation*, p.64 ss et références citées.

⁹⁵⁶Dans le même sens, voy. LANG G, *Fraude à la loi*, p.141 ss et références citées.

⁹⁵⁷RO 24 245.

⁹⁵⁸Dont l'intitulé en allemand est « *Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)* ».

« l'exercice d'un droit est irrecevable s'il ne peut avoir pour but que de nuire à autrui »⁹⁵⁹. Le système juridique luxembourgeois s'inscrit également dans cette logique avec une loi du 2 juillet 1987, devenue l'article 6-I du Code civil luxembourgeois⁹⁶⁰, qui dispose : « Tout acte ou tout fait qui excède manifestement, par l'intention de son auteur, par son objet ou par les circonstances dans lesquelles il est intervenu, l'exercice normal d'un droit, n'est pas protégé par la loi, engage la responsabilité de son auteur et peut donner lieu à une action en cessation pour empêcher la persistance dans l'abus ».

- 493 En revanche, sous d'autres cieux comme en Belgique, l'abus de droit n'est pas codifié en droit civil. La doctrine⁹⁶¹ renseigne que l'abus de droit est une institution juridique de construction essentiellement prétorienne et dont le critère générique peut résulter de l'exercice d'un droit qui dépasse manifestement les limites de l'exercice normal de ce droit par une personne prudente et diligente. C'est dans cette configuration que la Cour de cassation belge a, à maintes reprises, inscrit sa démarche en comparant le comportement qu'a eu le titulaire du droit avec celui qu'aurait eu un homme normalement prudent et diligent placé dans les mêmes circonstances⁹⁶².
- 494 Cet état d'esprit prévaut également en France où la notion d'abus de droit n'est pas consacrée explicitement par un texte juridique. IONESCU⁹⁶³ affirme qu'il s'agit plutôt d'une œuvre harmonieuse de la jurisprudence et de la doctrine. Dans la même veine, DIDRY/ANCEL⁹⁶⁴ précisent que cette notion apparaît aujourd'hui en droit français, pour l'essentiel, comme une notion doctrinale et jurisprudentielle rattachée aux principes généraux du droit. Abondant dans cette optique, MOLÉ⁹⁶⁵ note qu'en droit civil français, l'abus de droit est une création jurisprudentielle qui permet, soit de remédier au chômage que l'exercice d'un droit provoqué, soit de sauvegarder la cohérence de l'ordre juridique. Il convient, dès lors, d'indiquer que la consécration jurisprudentielle de la notion d'abus de droit remonte à un arrêt de la Cour de cassation du 3 août 1915, dans l'affaire « Clément-Bayard »⁹⁶⁶, dans laquelle la haute

⁹⁵⁹Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « Die Ausübung eines Rechts ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem anderen Schaden zuzufügen ». Pour un commentaire au sein de la doctrine, voy. MOYSE, *L'abus*, p.21 et références citées.

⁹⁶⁰Le code civil luxembourgeois a été décrété le 5 mars 1803 et promulgué le 15 du même mois.

⁹⁶¹ZUYLEN, *Fautes*, p.288 ss N.15 ss et références citées ; OMMESLAGHE, *Obligations*, p.77 ss ; IONESCU, *Abus de droit*, p.327 ss

⁹⁶²Cass., 10 juin 2004, *Pas.*, p.996 ; Cass., 6 janv. 2006, *Pas.*, 2006, p.71 ; Cass., 9 févr. 2005, *Pas.*, 2005, p.329 ; Cass., 12 déc. 2005, *Pas.*, 2005, p.2498 ; Cass., 9 mars 2009, *J.T.*, 2009, p.392

⁹⁶³IONESCU, *Abus de droit*, p.321

⁹⁶⁴DIDRY/ANCEL, *Abus de droit*, p.51 N.1

⁹⁶⁵MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p. 508 et référence citée.

⁹⁶⁶Dans cette affaire, en effet, Clément-Bayard et Cocquerel sont voisins à la campagne aux alentours de Paris. Clément-Bayard s'adonne aux joies des promenades en ballon dirigeable, qu'il rentre dans un garage construit sur son terrain. Son voisin lui proposa en vain de racheter celui-ci, les prix du foncier commençant dès cette époque à monter. Cocquerel fit construire sur son propre terrain, à la lisière de celui de Clément Bayard, une série de piquets en bois, espacés tous d'un mètre et surplombés

juridiction française avait retenu « l'intention de nuire » comme critère classique de l'abus de droit.

Après cet *excursus* préliminaire, nous pouvons maintenant revenir à l'épicentre de cette section — à savoir le contenu juridique de la notion d'abus de droit. Ce dernier est, par définition, le détournement du droit, à travers l'utilisation d'une institution juridique à des fins qui lui sont étrangères⁹⁶⁷, de telle sorte que l'écart entre le droit exercé et l'intérêt qu'il est censé protéger soit manifeste⁹⁶⁸. En d'autres termes, on se trouve en présence d'un abus de droit lorsqu'un droit est employé contrairement à son but pour la réalisation d'intérêts que ce droit n'est pas censé protéger⁹⁶⁹. C'est donc l'usage manifestement déréglé, déloyal, outrancier ou excessif d'un droit juridiquement reconnu⁹⁷⁰.

495

Selon le Tribunal fédéral suisse⁹⁷¹, l'emploi dans l'article 2 du Code civil du qualificatif « manifeste » démontre que l'abus de droit doit être admis restrictivement, c'est-à-dire avec une grande retenue et, dans le doute, le droit formel devrait être protégé. Les cas typiques en sont l'absence d'intérêt à l'exercice d'un droit, l'utilisation d'une institution juridique de façon contraire à son but, la disproportion manifeste des intérêts en présence, l'exercice d'un droit sans ménagement ou l'attitude contradictoire. Dans la même optique, CORNU⁹⁷² relève que la doctrine et la pratique au sein de la plupart des pays européens exigent que, pour être établi, l'abus de droit soit « manifeste » ou « caractérisé ». Il s'agit, selon elle, d'une approche objective qui protège contre l'arbitraire et garantit la sécurité juridique dans l'application de la théorie de l'abus de droit.

496

Certes, normalement c'est la personne qui empêche l'exercice d'un droit subjectif d'une autre personne qui doit juridiquement être sanctionnée pour son comportement déloyal et attentatoire, mais il existe aussi des situations où l'exercice d'un droit subjectif devient abusif et devrait être privé de la protection de l'ordre juridique, pour usage déloyal⁹⁷³. Il est ici question de « paralyser un droit formellement accordé lorsque son exercice paraît, en fonction des circonstances de l'espèce, non conforme à

497

d'un pic de fer. Lors d'une sortie, le dirigeable heurtant cette construction se déchira. Clément-Bayard saisit le Juge pour obtenir que celui-ci condamne Cocquerel à réparer ce dommage.

⁹⁶⁷TANQUEREL, *L'abus de droit*, p.175

⁹⁶⁸ATF 138 III 401 consid. 2.2 p. 403; ATF 137 III 625 consid. 4.3 p. 629; ATF 135 III 162 consid. 3.3.1 p. 169; 132 I 249 consid. 5 p. 252; ATF 129 III 493 consid. 5.1 p. 497. Pour la doctrine, voy. ABBET, *Abus de droit*, p.210.

⁹⁶⁹ATF 127 II 49 consid. 5a.

⁹⁷⁰PICHONNAZ, *Abus de droit*, p.146 N.5 ss

⁹⁷¹ATF 140 III 583 consid. 3.2.4 p. 589; ATF 137 III 625 consid. 4.3; ATF 135 III 162 consid. 3.3.1; ATAF 4A_38/2013 du 12 avril 2013, consid. 2.1

⁹⁷²CORNU, *Evasion et interprétation*, p.116 ss et références citées.

⁹⁷³PICHONNAZ, *Abus de droit*, p.146 N.6 et références citées.

l'équité ou au sentiment de justice [...] »⁹⁷⁴. En d'autres termes, le principe de l'interdiction de l'abus de droit « veut sanctionner une manière d'agir qui excède un exercice normalement diligent du droit (ce qui implique une approche plutôt objective), ou une manière d'agir qui n'est pas conforme à un exercice loyal du droit (ce qui implique plutôt une approche subjective) »⁹⁷⁵. Cette interdiction constitue un principe général du droit qui est susceptible de trouver application dans des configurations très différentes. C'est ce qui explique son extension du domaine du droit civil à celui du droit public⁹⁷⁶.

- 498 Un cas emblématique de l'abus de droit en droit civil est le mariage blanc ou fictif. Pour illustration dans la jurisprudence helvétique, nous pouvons évoquer les faits tirés d'un arrêt du 20 février 1997 rendu par le Tribunal fédéral⁹⁷⁷, dans une affaire cristallisant un recours administratif d'un couple contre le Tribunal administratif du canton de Vaud et l'Office de contrôle des habitants et de police des étrangers du même canton. En effet, un ressortissant suisse s'était marié à une étrangère, en l'occurrence une ressortissante roumaine, non pas dans la volonté de créer avec elle une véritable union conjugale – selon la vocation juridique du mariage – mais plutôt dans l'unique intention de faire bénéficier, à la fameuse « mariée », le droit au séjour en Suisse, lequel lui a été refusé quelques mois auparavant, avec effet d'expulsion du territoire helvétique⁹⁷⁸. Certes, le mariage est une institution et un droit reconnu à tout citoyen suisse, sauf privation légale, mais le détourner pour d'autres objectifs – en l'occurrence éluder les dispositions de police des étrangers – que ceux pour lesquels ce droit a été institué par le législateur⁹⁷⁹, constitue un abus de droit.
- 499 Un autre exemple de l'abus de droit peut être tiré du droit foncier, en particulier en matière de transfert de bail où la loi suisse donne la possibilité au locataire de transférer le bail à un tiers moyennant l'accord écrit du bailleur⁹⁸⁰. A ce sujet, PICHONNAZ⁹⁸¹ estime qu'il y a abus de droit dans le chef d'un bailleur qui se prévaut de l'absence de son consentement écrit alors qu'il a pris connaissance du transfert du droit d'usage et

⁹⁷⁴ABBET, *Abus de droit*, p.210

⁹⁷⁵AMAND, *Abus et fraude*, p.47 et référence citée.

⁹⁷⁶CORNU, *Evasion et interprétation*, p.105 et 131 ; TANQUEREL, *L'abus de droit*, p.174 s

⁹⁷⁷ATF 123 II 49

⁹⁷⁸ATF 123 II 49 consid. 4.a). Dans le même sens, *voy.* ATF 121 II 97 consid. 4 et références citées ; ATF 121 II 1 consid. 2 et références citées.

⁹⁷⁹Pour quelques aspects concernant le fondement du mariage en droit suisse, *voy.* BORNICK, *Imposition*, p.177 ss

⁹⁸⁰En effet, l'article 263 de la Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil [suisse] dispose : « Le locataire d'un local commercial peut transférer son bail à un tiers avec le consentement écrit du bailleur. Le bailleur ne peut refuser son consentement que pour de justes motifs. Si le bailleur donne son consentement, le tiers est subrogé au locataire. Le locataire est libéré de ses obligations envers le bailleur. Il répond toutefois solidairement avec le tiers jusqu'à l'expiration de la durée du bail ou la résiliation de celui-ci selon le contrat ou la loi mais, dans tous les cas, pour deux ans au plus ».

⁹⁸¹PICHONNAZ, *Abus de droit*, p.156 N.31 et références citées.

qu'il a accepté pendant une longue période, sans réagir, le paiement des loyers par le bénéficiaire du transfert. En d'autres termes, l'acceptation par le bailleur des paiements des loyers effectués par un tiers au contrat de bail initial —le nouvel usager— est considérée comme un accord de volonté implicite ; auquel cas, prétendre à l'absence de forme écrite serait un abus de droit, en raison d'un comportement contradictoire⁹⁸².

Au reste, la sanction de l'abus de droit est l'inopposabilité ou l'irrecevabilité, qui permet de faire échec à toute prétention fondée sur l'usage abusif d'un droit. A cet effet, AUBERT⁹⁸³ constate que dans tous les domaines juridiques —en particulier dans celui du droit du travail qu'il a analysé— la prohibition de l'abus de droit a pour effet de paralyser l'exercice d'un droit apparent. PICHONNAZ⁹⁸⁴ précise qu'il est interdit au juge de prêter son concours à l'auteur de l'usage abusif d'un droit, en recevant favorablement une exception, une objection ou une prétention de sa part, qui reposerait sur un exercice abusif d'un droit. Quant à IONESCU⁹⁸⁵, elle note que dans le cas où l'abus de droit aura porté préjudice à autrui, son auteur pourrait engager sa responsabilité civile et serait tenu de le réparer en rétablissant la victime dans sa situation antérieure à l'exercice abusif du droit. Concrètement, cela pourrait se faire en nature ou par compensation.

500

4.1.2.3. Esquisse de quelques critères de distinction entre fraude à la loi et abus de droit

Nous sommes d'avis que la fraude à la loi et l'abus de droit sont deux notions différentes mais contiguës. Dans ce sens, il nous semble opportun de nous approprier le point de vue de PERRIN⁹⁸⁶ qui, s'arc-boutant à une doctrine antérieure, opère un *distinguo* assez pénétrant entre la fraude à la loi et l'abus de droit, au moyen de la terminologie « abus d'un droit subjectif » (« *abusus juris* » en latin) et « abus de droit objectif » (« *abusus legis* » en latin), ce dernier constituant la fraude à la loi. De ce fait, seul le titulaire d'un droit « subjectif », digne de protection juridique, pourrait se plaindre de l'abus de droit « objectif ». L'auteur fournit une autre jauge assez pratique, pour permettre de différencier les deux notions, en arguant notamment : « Il convient d'examiner la nature des intérêts qui sont principalement en jeu. Si ceux-ci sont essentiellement d'ordre interindividuel, on utilisera alors plutôt la notion d'abus de droit ; si, au contraire, l'intérêt public paraît principalement en cause, on admettra que l'on se trouve en présence d'une fraude à la loi »⁹⁸⁷.

501

⁹⁸²PICHONNAZ, *Abus de droit*, p.156 N.31 et références citées.

⁹⁸³AUBERT, *l'abus de droit*, p.114 N.31

⁹⁸⁴PICHONNAZ, *Abus de droit*, p.151 N.19 et références citées.

⁹⁸⁵IONESCU, *Abus de droit*, p.401

⁹⁸⁶PERRIN, *Fraude à la loi*, p.262 s et références citées. Concernant la distinction *abusus juris* et *abusus legis*, voy. BOUVERESSE, *Fraude*, p.19 et références citées.

⁹⁸⁷PERRIN, *Fraude à la loi*, p.262 s et références citées.

- 502 Toute proportion gardée, nous estimons que l'assimilation de la fraude à la loi à l'abus de droit faite par le Tribunal fédéral suisse, se justifierait par le fait que, fondamentalement, l'utilisation par le juge d'un principe général du droit doit être opérée à partir de l'état du droit positif existant ou en vigueur. En effet, pour paraphraser BRUNET⁹⁸⁸, les principes généraux sont dans une certaine mesure l'œuvre du juge qui les dégage de la « gangue du milieu juridique » ; ils ne sont pas une émanation arbitraire du juge, dans la mesure où ils sont évidemment extraits du droit positif existant à un moment donné. Or, nous pouvons faire remarquer qu'en ce qui concerne le droit positif suisse, le législateur n'a consacré expressément que l'institution « abus de droit » tel que nous l'avons relevé précédemment⁹⁸⁹. C'est donc de l'existant que peut découler le principe général de la fraude à la loi, dépourvu quant à lui de substrat juridique autonome ; ce qui justifierait le flottement sémantique constaté moult fois dans le jargon du Tribunal fédéral.
- 503 Somme toute, nous retiendrons plutôt que l'abus de droit est l'usage formel et légal d'un droit (prérogative) qui méconnaît la finalité de la règle, alors que la fraude à la loi est la revendication d'un droit sur une base mensongère, par falsification, dissimulation ou manœuvre⁹⁹⁰.

4.1.3. Fraude à la loi et simulation

- 504 Il est également important de clarifier le champ d'application de la simulation par rapport à la fraude à la loi, même si en pratique cette distinction n'est pas aisée, dans la mesure où – pour paraphraser LANG⁹⁹¹ – les deux opérations sont couramment utilisées par des parties qui cherchent à atteindre un autre résultat que celui normalement recherché par l'institution utilisée, en tentant d'éviter certaines lois pour nuire aux intérêts de l'État ou de tiers.

4.1.3.1. Traitement juridique de la simulation

- 505 En droit privé suisse, spécifiquement en droit des obligations, il y a simulation lorsque les déclarations de volonté des parties ne correspondent pas à leur réelle et commune intention⁹⁹². En effet, il ressort de l'article 18 du Code des obligations [suisse] que : « Pour apprécier la forme et les clauses d'un contrat, il y a lieu de rechercher la réelle et commune intention des parties, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexactes dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention »⁹⁹³.

⁹⁸⁸BRUNET, *Principes généraux du droit*, p.178 et référence citée.

⁹⁸⁹Voy. Section 4.1.2.2

⁹⁹⁰Dans ce sens, Voy. BOUVERESSE, *Fraude*, p.17 et références citées.

⁹⁹¹LANG G, *Fraude à la loi*, p.147 et références citées.

⁹⁹²YERSIN/ AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 48 ad Remarques préliminaires.

⁹⁹³Voy. Article 18, al.1, de la Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations), RO 27 321.

C'est dans cette dernière hypothèse – à savoir l'optique de déguisement de la nature véritable de la convention – qu'on peut parler de la simulation. En d'autres termes, la simulation est la représentation inexacte « volontaire » d'un acte juridique conclu par les parties. En cas de représentation inexacte « involontaire » des parties, on parlerait par exemple – *ex mea sententia* – de l'ignorance juridique des parties dans la qualification des faits ou, selon LANG⁹⁹⁴, de l'erreur commune des parties.

Le Tribunal fédéral suisse estime ⁹⁹⁵ qu'il y a simulation, lorsque les parties conviennent d'émettre des déclarations de volonté apparente qui ne correspondent pas à leur volonté véritable. Typiquement, les contractants déclarent qu'ils veulent conclure l'acte apparent (simulé) mais ils passent en outre un accord interne (« *Simulationsabrede* » en allemand), manifestant ainsi leur intention de ne pas accepter les effets essentiels de cet acte apparent dans leurs relations réciproques et, le cas échéant, dans leurs relations avec les tiers autres que ceux qu'ils veulent tromper. Dès lors, leur volonté véritable vise, soit à ne produire aucun effet juridique, soit à produire un autre effet que celui de l'acte apparent et qui sera sous-tendu par un second acte caché, connu seulement par les parties. La simulation peut être générale ou partielle (« *Teilsimulation* » en allemand) : la première porte sur le contrat entier, alors que, dans la seconde, les déclarations échangées sont en partie vraies et en partie simulées⁹⁹⁶.

Il convient de faire remarquer avec DEDEURWAERDER⁹⁹⁷ que la simulation peut fondamentalement se matérialiser de trois manières : premièrement, la simulation par « acte fictif », dans laquelle l'acte simulé est une simple façade qui dissimule un vide total. C'est le cas d'une fausse facture où le démenti de l'acte simulé est total⁹⁹⁸. Deuxièmement, la simulation par « acte déguisé », qui consiste en un acte apparent qui se présente sous une qualification juridique différente de celle de l'acte réel⁹⁹⁹. Enfin, la simulation « par personne interposée » qui porte sur l'identité de l'une des parties à l'opération apparente. Elle met en scène trois figurants : un simulateur, une personne interposée et un tiers.

Du point de vue du sort ou de la sanction, le simulacre démasqué (acte simulé) est nul faute de volonté, et l'acte dissimulé – expression cachée de la réelle volonté des parties – est pleinement valable pour autant qu'il ne contrevienne à d'autres

⁹⁹⁴LANG G, *Fraude à la loi*, p.153

⁹⁹⁵ATF 117 II 382 consid. 2a; ATAF 4C.56/1994 du 26 septembre 1994, consid. 3a et références doctrinales citées. Dans le même sens, voy. LANG G, *Fraude à la loi*, p.148 ; YUNG, *Fraude*, p.143 s

⁹⁹⁶D'autres détails sont consignées notamment dans : ATF 112 II 337 consid. 4a et références ; ATF 123 IV 61 consid. 5c/cc; ATF 112 II 337 consid. 4a; ATF 97 II 201 consid. 5 ; ATF 123 IV 61 consid. 5c/cc; ATF 112 II 337 consid. 4a ; ATAF 4C.279/2002 /ech du 28 novembre 2003, consid. 5 ; ATAF 4A_143/2015 du 14 juillet 2015, consid. 2.3

⁹⁹⁷DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.234 s N.235 et références citées.

⁹⁹⁸Du même avis, CORNU, *Evasion et interprétation*, p.300

⁹⁹⁹*Ibidem*.

dispositions légales ou réglementaires¹⁰⁰⁰. Il s'agit ici d'une nullité d'ordre public que le juge est tenu de relever d'office, une fois la preuve de la simulation établie¹⁰⁰¹. En d'autres termes, le juge est tenu d'examiner objectivement les faits sur base de l'intention réelle des parties, sans égard à l'acte simulé¹⁰⁰².

- 509 Cette solution du droit civil s'étend également au droit fiscal où la simulation a généralement pour objectif d'éviter ou de diminuer une imposition¹⁰⁰³. Les autorités fiscales sont ainsi légitimées à soumettre l'acte dissimulé à la norme fiscale pertinente et à lui donner ainsi plein effet sur le plan du droit fiscal¹⁰⁰⁴. Aussi est-il évident que, le juge étant très exigeant en matière de simulation¹⁰⁰⁵, admettre l'existence de celle-ci n'est possible que sur la base d'indices clairs ; faute de quoi, l'autorité fiscale doit attendre que les indices s'intensifient jusqu'à constituer une preuve indiscutable¹⁰⁰⁶.

4.1.3.2. Convergence et divergence entre la fraude à la loi et la simulation

- 510 Telle que décrite dans la section précédente¹⁰⁰⁷, la simulation se rapproche de la fraude à la loi dans la mesure où les deux notions empruntent la voie de la tromperie ou du mensonge, sous une apparence normale, pour parvenir au résultat recherché. En effet, la volonté de simuler un acte juridique est nécessairement liée à une intention de tromper¹⁰⁰⁸ ; et l'usage d'un moyen licite – en cas de fraude à la loi – pour parvenir à un résultat illicite¹⁰⁰⁹, relève aussi de la tromperie.

¹⁰⁰⁰ATF 123 IV 61 consid. 5c; ATF 117 II 382 consid. 2a; ATF 96 II 383 consid. 3a; ATAF 4A_362/2012 du 28 septembre 2012, consid. 4.1 et références. Dans la doctrine, voy. PONCE, *Évasion fiscale*, p.153 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.300

¹⁰⁰¹ATF 97 II 201 consid. 5

¹⁰⁰²Il y a lieu de relever, toutefois, que les auteurs d'un acte simulé ne peuvent pas invoquer leur simulation pour échapper aux conséquences des apparences qu'ils ont créées ; un tel résultat constituerait un abus de droit, tel que prérapporté (Voy. ATAF 2A.549/2004 du 24 janvier 2005, consid. 2.4; ATAF A.908/1984 du 18 avril 1986, consid. 2, in Archives 58, p. 516 et RDAF 1991, p. 126 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 48 ad Remarques préliminaires). C'est d'ailleurs dans ce sens que YUNG estime qu'il est injuste de « dire que l'acte simulé n'est destiné à produire aucun effet, ou qu'il ne doit avoir aucune valeur [...]. Il est vrai que l'acte simulé ne produit aucun effet juridique, mais c'est parce que le droit positif lui dénie tout effet juridique. Il n'est pas vrai que les auteurs de l'acte ne veulent produire aucun effet, et encore moins qu'ils veulent conclure un acte nul » (Voy. YUNG, *Fraude*, p.144).

¹⁰⁰³ATAF 2C_42/2014 du 17 octobre 2014, consid. 3.3 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.153 et références citées. CORNU note qu'il est fondamental de faire une nette différence entre la simulation et l'évasion fiscale, car si on soutient que le contribuable a commis une simulation telle que décrite en droit civil, il n'y a pas besoin d'utiliser la théorie de l'évasion fiscale, pour autant qu'en droit civil la construction factice ne déploie déjà aucun effet (on doit à cet effet se fonder sur l'intention réelle des parties), ce qui est mécaniquement retenu aussi en droit fiscal (cf. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.301).

¹⁰⁰⁴CORNU, *Evasion et interprétation*, p.301 et références citées ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 48 ad Remarques préliminaires.

¹⁰⁰⁵ATF 112 II 337 consid. 4a p. 342 ; ATAF 4A_429/2012 déjà cité (ibidem) ; ATAF 4A_96/2008 du 26 mai 2008, consid. 2.3, in SJ 2008 I, p.448

¹⁰⁰⁶ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 p. 65 ; ATAF 2C_461/2008 du 23 décembre 2008, consid. 2.1, in RF 64/2009, p.308 ; ATAF 2A.79/2002 du 27 janvier 2003, consid. 2.2, in Archives 72, p.736

¹⁰⁰⁷Voy. Section 4.1.3.1

¹⁰⁰⁸ATAF 4A_90/2016 du 25 août 2016, consid. 3.5 ; ATAF 5C.127/2001 du 26 octobre 2001, consid. 2.a

¹⁰⁰⁹DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.235 N.236

Aussi est-il évident que les deux notions confluent au niveau de la sanction qui est l'inopposabilité dans les deux cas : dans la simulation, l'acte apparent (simulé) est écarté au profit de l'acte réel (dissimulé) ; dans la fraude à la loi, l'effet frauduleusement recherché est également écarté (inopposabilité de la manœuvre constitutive de la fraude) au profit de l'intention réelle¹⁰¹⁰.

511

Par ailleurs, la simulation peut être utilisée pour couvrir une fraude à la loi, notamment lorsque l'intention réelle des parties est d'éviter l'application d'une loi dans sa teneur totale ou partielle. C'est le cas lorsque les parties simulent un contrat de vente en une donation à titre gratuit pour échapper à l'imposition. Dans le cas d'espèce, les parties font usage d'une voie licite (contrat de donation), mais pour aboutir à un résultat illicite (éviter l'impôt dû en cas d'acte de vente). Cela est évidemment faisable lorsque les parties en présence signent deux contrats de vente dont la clause du prix est diminuée dans l'acte apparent et majorée ou fixé normalement dans l'acte dissimulé, le tout dans l'intention de payer moins d'impôt dû conformément à la loi.

512

Toutefois, les deux notions divergent du point de vue du droit et des faits. Juridiquement, la fraude à la loi est un problème d'application du droit, alors que la simulation est une question d'expression et de validité de volonté dans un acte juridique¹⁰¹¹. Aussi est-il évident qu'au niveau factuel ou de la matérialité des actes posés, la simulation fait souvent intervenir deux actes (l'un simulé et l'autre dissimulé) qui sont généralement matérialisés au même moment par la signature d'un contrat rendu public et d'une contre-lettre que l'on cache. Si le second acte intervient trop longtemps après le premier, on peut considérer que celui-là modifie celui-ci et il ne s'agira plus d'une contre-lettre, et donc plus question de simulation. En revanche, dans le cas de la fraude à la loi, il n'existe qu'un seul acte derrière lequel se trouvent plutôt deux intentions : l'une licite et qui accompagne l'acte dans son apparence, tandis que l'autre est illicite et réelle, mais se dissimule derrière l'acte posé. Dès lors, la simulation est facile à démontrer, sur la seule base de la présence de deux actes matériels (contrat et contre-lettre) ; tandis que la fraude à la loi nécessite un examen méticuleux de la réelle intention cachée, sur la base de certains indices : une fouille dans un monde immatériel souvent difficile à appréhender par les moyens matériels du droit.

513

4.1.4. *Excursus* : Problématique d'application de la théorie de la fraude à la loi et légitimation de l'abus de droit dans le système fiscal belge

4.1.4.1. Remarques préliminaires

D'emblée, il convient de relever qu'une doctrine ancienne ayant prévalu en droit continental européen rejetait déjà – à partir du milieu du siècle dernier – l'idée d'une quelconque fraude à la loi en droit fiscal. VIDAL¹⁰¹² – qui est l'un des pionniers de cette conception – notait déjà en 1958 que la loi fiscale est impérative en ce sens que la taxe

514

¹⁰¹⁰Voy. Section 4.1.1.3

¹⁰¹¹LANG G, *Fraude à la loi*, p.150 et références citées.

¹⁰¹²VIDAL, *Fraude*, p.204

est seulement due pour tout acte présentant les caractères qu'elle prévoit mais elle n'ordonne pas de faire tels actes plutôt que tels autres. De ce fait, les contribuables qui violeraient la loi en se soustrayant au paiement d'un impôt dû, ne font qu'user de la liberté des conventions et ne réalisent aucune fraude en empêchant l'impôt de naître, en choisissant le procédé le moins onéreux parmi plusieurs de ceux qui leur permettent d'aboutir au résultat désiré. Cabrant sur cette posture, le même auteur concluait qu'en empêchant l'impôt de naître, le contribuable n'élude aucune règle obligatoire et ne commet aucune fraude. Entre la violation de la loi fiscale et l'habileté licite, il n'y a pas de place pour la théorie de la fraude¹⁰¹³.

- 515 Cette conception a, par la suite, considérablement influencé les positions jurisprudentielles dans les systèmes juridiques de l'Europe continentale, notamment en Suisse et en Belgique. Pour ce qui est de la jurisprudence suisse, nos fouilles dans les arrêts du Tribunal fédéral n'ont pas du tout repéré un « cas d'école » en termes de décision judiciaire référentielle en matière de consécration ou de rejet de la théorie de la fraude à la loi fiscale. Cela nous permet de conjecturer qu'en droit fiscal suisse, tous les cas susceptibles d'être rangés dans ladite théorie seraient captés par d'autres théories relatives à l'évitement de l'impôt. En revanche, la clarté et l'univocité de la jurisprudence belge sur cette question fondent un intérêt particulier à en analyser la portée et l'étendue dans les sections ci-après.

4.1.4.2. Arrêts « Brepols » et « Au vieux Saint-Martin » ou le rejet de la théorie de la fraude à la loi en droit fiscal au profit du principe de la licéité de la voie la moins imposée

- 516 Les arrêts « Brepols »¹⁰¹⁴ et « Au vieux Saint Martin »¹⁰¹⁵ de la Cour de cassation constituent quelques-uns des fleurons de la jurisprudence belge, qui ont, par un large consensus, voué aux gémonies la théorie de la fraude à la loi en droit fiscal belge.
- 517 En effet, dans l'affaire « Brepols », les faits peuvent être résumés comme ci-après : La société S.A Usine Brepols nouvellement créée avait reçu un apport d'installations, de machines, de stocks et d'autres biens de la part de la société Etablissement Brepols qui devint à cet effet une espèce de société financière et consentit également en faveur de la S.A un prêt important assorti d'un taux d'intérêt élevé. L'effet concrètement poursuivi était la transformation des revenus professionnels provenant d'une activité industrielle en des revenus mobiliers imposés à un taux plus réduit, à savoir 11 % en son temps. Devant la Cour d'appel de Bruxelles, le fisc avait argué notamment que les charges constituées par lesdites sommes furent établies dans le seul intérêt de la société et ne seraient pas déductibles pour le compte de la SA, et que les paiements faits par

¹⁰¹³VIDAL, *Fraude*, p.204 et références citées.

¹⁰¹⁴Cass., 8 juin 1961, Pas, I., p.1083

¹⁰¹⁵Cass., 22 mars 1990, *Au Vieux Saint-Martin*, JDF 1990, p.116

celle-ci à l'établissement trouvaient leur cause dans des apports et non pas dans un emprunt, tel qu'avancé par les sociétés¹⁰¹⁶.

Dans son Arrêt rendu en date du 25 mars 1959, le Juge d'appel de Bruxelles avait décidé que les conventions venues entre les deux sociétés, avec la volonté d'en déduire toutes les conséquences juridiques, trahissent dans ces conditions une volonté de fraude à la loi ayant été principalement réalisée aux fins de diminuer — dans la plus large mesure possible — les bénéfices éventuels de la nouvelle société, en augmentant ses charges¹⁰¹⁷. Somme toute, la juridiction d'appel concluait que les conventions passées entre les deux sociétés étaient constitutives de fraude à la loi et que, par une requalification des faits, le prêt accordé constituait en réalité un apport et les intérêts perçus comme des dividendes¹⁰¹⁸.

A la diligence des sociétés Brepols, l'affaire fut portée devant la Cour de cassation qui, en date du 6 juin 1961, annula l'arrêt d'appel pour motif d'incohérence et renvoya la cause, ainsi limitée, devant la Cour d'appel de Liège, en motivant essentiellement sa décision en ces termes :

« D'une part, que les circonstances que les sommes payées apparemment à titre d'intérêts et de redevances par les Usines Brepols aux Etablissements Brepols ne constitueraient pas des charges déductibles des revenus professionnels de la première de ces sociétés et que ces charges auraient été instituées dans le seul intérêt de la seconde ne suffisent pas à leur conférer la nature de dividendes; d'autre part, **qu'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 la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale** »¹⁰¹⁹. [Avec nos mises en gras]

En commentant cet arrêt, une bonne frange de la doctrine belge¹⁰²⁰ s'est accordée pour lui reconnaître la paternité du rejet de la théorie de la fraude à la loi fiscale et la consécration du principe de la licéité du choix de la voie la moins imposée¹⁰²¹ (« *the freedom to seek the least taxed way* »¹⁰²²). Ce dernier principe découle directement de celui de la légalité, soutenu notamment par la règle de la stricte interprétation des lois dérogatoires¹⁰²³. Pour sa part, KIRKPATRICK¹⁰²⁴ a pertinemment appuyé la décision susvisée, en relevant qu'il n'y a pas simulation — et partant pas de fraude à la loi fiscale — dès lors que les parties établissent des actes dont elles acceptent toutes les

¹⁰¹⁶LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.61

¹⁰¹⁷Bruxelles, 25 mars 1959, Rec. Gén. Enr. Not., 1960, n° 20287, p.459

¹⁰¹⁸LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.61

¹⁰¹⁹Cass., 8 juin 1961, Pas. I., p.1083

¹⁰²⁰Notamment TIBERGHEN, *Droit fiscal*, p.35 N.0232, 10 s ; LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.62 ; LACHAPPELLE/WATTIER, *Influence*, p.394 N.10 ; AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.6

¹⁰²¹Sur la portée du principe de la licéité du choix de la voie la moins imposée, voy. Section 5.3.2.1

¹⁰²²MALHERBE P, *Abuse of Law*, p.502

¹⁰²³A ce propos, voy. Section 1.2.3.2

¹⁰²⁴KIRKPATRICK, *Régime fiscal*, p.21

conséquences, même si le procédé utilisé — qui n'est pas le moins insolite — a pour but de faire bénéficier d'un régime fiscal plus favorable. En procédant de la sorte, les parties ne font qu'user de la liberté des conventions et ne violeraient aucune obligation légale. Dans la même veine, TIBERGHIE¹⁰²⁵ cristallise son rejet de la fraude à la loi en droit fiscal par un raisonnement positif, en indiquant qu'il y aurait fraude à la loi lorsqu'une personne accomplit un acte licite dont elle accepte toutes les conséquences sans en détruire les effets par une contre-lettre, mais qu'elle utilise des institutions dans un but différent de celui pour lequel elles ont été créées, dans l'intention de se soustraire à une règle normalement applicable.

- 522 Par ailleurs, il convient de préciser que la conception du principe du choix licite de la voie la moins imposée précitée, ne se préoccuperait point de l'intention des parties, même si celles-ci ambitionnaient exclusivement ou principalement d'éluder l'impôt ou d'en réduire la charge. Le seul choix d'un acte et l'acceptation de ses conséquences juridiques y afférentes suffiraient pour un dédouanement¹⁰²⁶. Aussi est-il évident que les parties sont libres — en vertu de la liberté de convention — de recourir au procédé juridique le plus favorable du point de vue fiscal, parmi plusieurs qui se présenteraient à elles, dans l'optique d'un même résultat économique¹⁰²⁷.
- 523 Le rejet de la théorie de la fraude à la loi fiscale ainsi que la consécration du principe de la licéité de la voie la moins imposée ont été consolidés par l'arrêt « Au Vieux Saint Martin » de la Cour de cassation belge du 22 mars 1990. Dans cette affaire, dont nous avons présenté les faits précédemment¹⁰²⁸, le Juge de cassation a précisé notamment :
- 524 « [...] 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 »¹⁰²⁹.
- 525 A propos de cet arrêt, la conclusion ci-après de GARABEDIAN¹⁰³⁰ est très éloquent : « En droit fiscal belge, frauder l'impôt n'est pas permis, mais éviter l'impôt est en principe permis ». C'est évidemment pour éviter ce genre de subterfuge que le législateur belge a été amené à adopter, en 2012, une nouvelle disposition juridique permettant aux autorités fiscales de lutter efficacement contre l'abus fiscal, tout en sauvegardant fondamentalement le principe de la licéité du choix de la voie la moins imposée¹⁰³¹. C'est en effet la raison d'être de l'insertion d'un nouveau paragraphe¹⁰³²

¹⁰²⁵TIBERGHIE, *Droit fiscal*, p.35 N.0231

¹⁰²⁶AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.11 ; BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.129

¹⁰²⁷LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.63

¹⁰²⁸Voy. Section 1.3.2.2

¹⁰²⁹Cass., 22 mars 1990, *Au Vieux Saint-Martin*, JDF 1990, p.116

¹⁰³⁰GARABEDIAN, *Choix licite*, p.60

¹⁰³¹LACHAPPELLE/WATTIER, *Influence*, p.395 N.10 et référence citée.

¹⁰³²Cette nouvelle disposition « anti- abus » a été déclarée conforme à la Constitution à l'occasion de l'arrêt n° 141/2013 rendu par la Cour constitutionnelle le 30 octobre 2013. Cf. TIBERGHIE, *Droit fiscal*, p.39 N.0239 ; LACHAPPELLE/WATTIER, *Influence*, p.395 N.10

simultanément dans l'article 344 du CIR 92 et dans l'article 18 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. C'est l'objet de la section ci-après.

4.1.4.3. Réaction du législateur belge au rejet de la théorie de la fraude à la loi fiscale : consécration de l'abus fiscal et place de la théorie de la simulation en droit fiscal

Face au revers infligé à la théorie de la fraude à la loi fiscale au travers notamment des arrêts « Brepols » et « Au Vieux Saint Martin », le législateur belge a dû instaurer une nouvelle institution juridique qui puisse permettre aux autorités fiscales de mieux combattre les abus de droit dans le domaine fiscal. En effet, par la Loi-programme (I) du 29 mars 2012¹⁰³³, une nouvelle disposition anti-abus fiscal a été intégrée dans les articles 344 du CIR 92 (sous la forme d'un §1) et 18 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (sous forme d'un §2). Ce nouveau dispositif a été conçu, non pas pour permettre un contournement des effets de la jurisprudence « Brepols »¹⁰³⁴, mais plutôt pour encadrer sa teneur et ne pas tordre pour autant le principe sous-jacent de la licéité de la voie la moins imposée¹⁰³⁵.

526

Ce nouveau dispositif juridique — auquel la présente recherche scientifique s'intéresse avec détail ultérieurement¹⁰³⁶ — permet aux autorités fiscales de parvenir à une imposition en ignorant certaines définitions formelles d'actes dont l'opération finale vise à échapper partiellement ou totalement à l'impôt¹⁰³⁷. Cette conception est en adéquation avec les définitions énoncées précédemment à propos de l'abus de droit¹⁰³⁸ et renforce la thèse du rejet de la théorie de la fraude à la loi en droit fiscal, à savoir l'usage d'un moyen licite (ou apparemment légitime) pour parvenir à un résultat illicite ou prohibé¹⁰³⁹. A ce propos, la doctrine belge¹⁰⁴⁰ reste de marbre : en droit fiscal, le sujet de droit est libre de choisir la voie qui lui semble convenable parmi celles qui se présentent devant lui, pour parvenir à une économie ou même à une nullité d'impôt, à condition néanmoins de ne pas violer les lois en vigueur et d'assumer le choix effectué en acceptant toutes les conséquences juridiques. Dans l'hypothèse contraire,

527

¹⁰³³Il convient de noter que la version initiale de la disposition relève d'une loi du 22 juillet 1993 (pour le CIR 92) et d'une loi du 30 avril 1994 (pour le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe).

¹⁰³⁴Il convient de relever qu'à l'époque de l'adoption de la loi-programme, le Ministre des finances belge avait donné des précisions concernant la nouvelle disposition anti-abus en Commission des Finances de la Chambre des représentants, en précisant explicitement, entre autres, que la doctrine Brepols n'est pas abrogée, les contribuables ayant toujours le droit de choisir la voie la moins imposée, pour autant qu'il n'y ait pas d'abus fiscal. Cf. Doc. Parl., Chambre, 2011-2012, n° 53-2081/016 ; VANDEN, *Loi-programme*, p.6

¹⁰³⁵DE PAGE, *Abus fiscal*, p.145 ; GARABEDIAN, *Choix licite*, p.57 ss ; MALHERBE J., *Fraude*, p.17

¹⁰³⁶*Voy.* Section 5.2.3

¹⁰³⁷LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.74

¹⁰³⁸*Voy.* Section 4.1.2.2

¹⁰³⁹DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.235 N.236

¹⁰⁴⁰KIRKPATRICK, *Régime fiscal*, p.21 ; AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.11 ; MALHERBE P, *Abuse of Law*, p.502 ; LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.63

c'est-à-dire en cas de non-acceptation des conséquences juridiques de l'acte et de modification de ses effets, c'est la théorie de la simulation qui pourrait être retenue.

- 528 Selon la même doctrine belge¹⁰⁴¹, il y a simulation chaque fois que les parties concluent un acte apparent dont les effets sont simultanément modifiés ou détruits par un autre acte réel mais caché (invisible). Par cette convention cachée (contre-lettre), les parties s'accordent donc qu'elles n'ont pas l'intention d'accepter totalement ou partiellement les conséquences ou effets juridiques de l'acte visible (apparent). La simulation peut également porter sur un ensemble d'actes liés entre eux par une même intention. A en croire particulièrement AFSCHRIFT¹⁰⁴², la simulation n'est pas en principe interdite en droit belge ; elle est d'ailleurs licite, dans la mesure où elle constitue un des attributs de la liberté de convention. Elle ne devient l'objet d'anathème que lorsqu'elle a pour finalité de transgresser une loi fiscale, tel que le non-respect d'une obligation fiscale.
- 529 Comme en droit civil belge, la sanction de la simulation en droit fiscal est l'inopposabilité de l'acte apparent¹⁰⁴³, dès que l'autorité fiscale apporte les moyens de preuve subséquents¹⁰⁴⁴. En d'autres termes, la simulation doit être démontrée en droit fiscal, suivant les critères applicables en droit commun¹⁰⁴⁵.
- 530 Somme toute, les théories d'abus fiscal et de fraude à la loi fiscale sont distinctes, et seule la première reste de mise en droit fiscal belge. Certains auteurs maintiennent tout de même la confusion sur les deux théories et estiment que l'avènement de la disposition anti-abus – telle que sus visée en début de cette section – était l'introduction en droit fiscal belge de la théorie de la fraude à la loi¹⁰⁴⁶.

4.2. Fraude à la loi et abus de droit dans l'ordre juridique international

4.2.1. Notion et domaines d'application

- 531 En droit international, la fraude à la loi consiste en des manipulations volontaires de l'élément de rattachement juridique, dans l'optique d'obtenir l'application d'une loi autre que celle en principe compétente pour régir une situation internationale¹⁰⁴⁷.

¹⁰⁴¹BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.129; BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.494 ; MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.219 ; AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.14 ; LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.64

¹⁰⁴²AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.20 et références citées.

¹⁰⁴³Cass., 22/3/1990, JDF, 1990, 116; Cass., 19/10/1965, Pas., 1966, I, 231. Pour un commentaire dans la doctrine, voy. LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.64

¹⁰⁴⁴AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.16 et références citées.

¹⁰⁴⁵MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.219

¹⁰⁴⁶TIBERGHIEN, *Droit fiscal*, p.42 N.0240,40 et références citées.

¹⁰⁴⁷AUDIT, *Fraude*, p.4 s N.3 et notes citées.

Le droit international privé est l'un des domaines de prédilection d'application de la théorie de la fraude à la loi¹⁰⁴⁸. Comme en droit interne, les règles du droit international privé s'opposent aussi à toute démarche des parties visant à les détourner de leur vocation ou objectif¹⁰⁴⁹. Dès lors, la théorie de la fraude à la loi a pour objectif d'annihiler les effets de toute démarche d'un particulier qui manipule les règles de conflit dans le seul objectif d'éluder la loi normalement applicable¹⁰⁵⁰. En d'autres termes, la fraude à la loi se caractérise généralement par l'usage artificiel d'une règle de conflit de loi pour échapper à l'application d'une disposition nationale compétente mais défavorable¹⁰⁵¹, notamment par l'obtention frauduleuse d'un autre chef de compétence directe ou indirecte¹⁰⁵². Il s'agit donc, dans les faits, de provoquer l'application d'une loi incompétente¹⁰⁵³.

532

C'est dans ce sens que LANG¹⁰⁵⁴ note qu'il y a fraude à la loi en droit international privé, lorsque le droit substantiel interne d'un ordre juridique donné – contenant une interdiction de but – est éludé par les règles matérielles internes d'un autre système juridique. Cela nécessite fondamentalement que la règle éludée ait une vocation à être appliquée dans le contexte international et qu'en même temps la règle de collision de l'ordre juridique évincé soit appliquée contrairement à son esprit. BUCHER/BONOMI¹⁰⁵⁵ précisent que ce changement frauduleux du facteur de rattachement peut concerner le lieu de situation d'une chose mobilière, le lieu de conclusion d'un acte, le siège d'une société, l'immatriculation d'un navire, la nationalité ou le domicile d'une personne physique.

533

Le droit international privé connaît plusieurs types de fraudes à la loi, notamment la fraude à la juridiction (autrement qualifiée de fraude au jugement ou à la compétence), qui est un type de fraude internationale assez courant, en particulier en matière de divorce des couples binationaux. Il s'agit typiquement pour le défendeur dans une instance nationale d'obtenir une décision favorable à l'étranger, puis de faire échec à la procédure nationale en faisant jouer l'autorité de la chose jugée de cette décision¹⁰⁵⁶.

534

¹⁰⁴⁸BOYER, *Quelques adages*, p.31 ; ROMAIN, *Bonne foi*, p.471 N.288.1. Pour une étude approfondie de la fraude à la loi en droit international privé, voy. LANG G, *Fraude à la loi*, p.177 ss

¹⁰⁴⁹BUCHER/BONOMI, *Droit international*, p.105 N.394

¹⁰⁵⁰*Ibidem*.

¹⁰⁵¹RICHOUX, *Fraude*, en ligne : <<http://www.trx-legal.com/exequatur-fraude-a-la-loi>> (consulté le 3 avril 2019).

¹⁰⁵²BUCHER/BONOMI, *Droit international*, p.105 N.394 ; ROMAIN, *Bonne foi*, p.268 N.145

¹⁰⁵³RICHOUX, *Fraude*, en ligne : <<http://www.trx-legal.com/exequatur-fraude-a-la-loi>> (consulté le 3 avril 2019).

¹⁰⁵⁴LANG G, *Fraude à la loi*, p.183 et références citées.

¹⁰⁵⁵BUCHER/BONOMI, *Droit international*, p.105 N.395

¹⁰⁵⁶Voy. MAILHÉ, *Fraude*, p.848. Dans le même sens, BERTHET indique que le concept anglais quasi équivalent de la fraude à la juridiction est le « *forum shopping* », qui est la faculté pour un requérant (demandeur ou exceptionnellement défendeur) de choisir parmi les juridictions potentiellement compétentes celle qui répondra le plus facilement à sa demande et rendra la décision la plus

IONESCU¹⁰⁵⁷ estime que ce type de fraude ne fait pas partie de la fraude à la loi, mais constitue un autre type de fraude à part entière, dans lequel l'auteur ne cherche pas l'application d'une loi substantiellement différente de celle qui serait normalement applicable, mais plutôt des avantages procéduraux ou seulement le positionnement du concurrent dans une situation défavorable.

- 535 Il nous semble malaisé de coopter cet argumentaire dans la mesure où, même si la fraude à la compétence ne viserait que des avantages procéduraux, ceux-ci sont fondamentalement consacrés par des lois que l'auteur de la fraude cherche à évincer au profit d'autres lois en principe incompétentes. Dès lors, la fraude à la compétence n'est qu'une manifestation de la fraude à la loi, spécifiquement focalisée sur un versant juridique particulier, à savoir le droit processuel international.
- 536 Par ailleurs, en ce qui concerne l'abus de droit dans l'ordre juridique international, KOLB¹⁰⁵⁸ l'appréhende comme le fait pour un État d'exercer un droit d'une manière ou dans des circonstances qui font apparaître que cet exercice a été pour cet État un moyen indirect de manquer à une obligation internationale lui incombant, ou a été effectué dans un but inadéquat à celui du droit concerné, tel que fondamentalement reconnu à cet État. En d'autres termes, notamment ceux usités par DE BROE/VON FRENCKELL¹⁰⁵⁹, l'abus de droit en droit international public renvoie aux comportements d'un État empêchant la jouissance du droit d'un autre État ou poursuivant un but autre que celui pour lequel ce droit a été créé. Il implique également l'usage arbitraire d'un droit par un État, engendrant un dommage à un autre État sans violation évidente du droit de ce dernier.
- 537 Ces définitions nous plongent inexorablement au cœur du droit international public, de telle sorte que l'abus de droit conduit, dans ce cadre, à un contrôle sur l'exercice des compétences étatiques¹⁰⁶⁰. Creuser en détail cette problématique nous éloignerait sans intérêt de l'essentiel de notre étude. Nous nous intéresserons plutôt, ultérieurement¹⁰⁶¹, à quelques cas d'abus de droit en droit fiscal conventionnel, en l'occurrence l'abus des conventions de double imposition. Ce type d'abus consiste, de la part des contribuables d'une juridiction fiscale contractante, à recourir à des montages insolites qui, bien qu'ils respectent formellement les conditions textuelles pour bénéficier de ces avantages, heurtent de plein front l'esprit de la convention, à savoir le développement économique des juridictions contractantes par l'échange de

favorable à ses intérêts. Littéralement, le concerné recherche un for, comme on le fait avec du *shopping* (Cf. BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.95 N.223).

¹⁰⁵⁷IONESCU, *Abus de droit*, p.217

¹⁰⁵⁸KOLB, *Bonne foi*, p.396 N.83 et références citées.

¹⁰⁵⁹DE BROE/VON FRENCKELL, *Bénéficiaire effectif*, p.288 s et références citées.

¹⁰⁶⁰IONESCU, *Abus de droit*, p.17 et références citées.

¹⁰⁶¹Dans le chapitre 8.

biens, services et capitaux. Ces montages sont donc mis en place exclusivement ou principalement pour aider les non-résidents à tirer indûment profit des avantages conventionnels¹⁰⁶².

4.2.2. Sanction dans l'ordre juridique international : quelques éléments de principe tirés de la jurisprudence européenne

4.2.2.1 Remarques introductives

À l'instar de la solution consacrée en droit interne – à savoir l'inopposabilité de la manœuvre constitutive de la fraude¹⁰⁶³ –, la sanction de la fraude à la loi en droit international privé est l'ignorance pure et simple des faits apparents qui ont été produits par la volonté frauduleuse, tout en appliquant au cas d'espèce la règle de conflit compétente¹⁰⁶⁴. Cette sanction d'inopposabilité est aussi retenue à l'égard de l'abus de droit où toutes les opérations impliquées dans une pratique abusive doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de l'abus, sans qu'il soit besoin de recourir à d'autres sanctions qui nécessiteraient plutôt une base légale claire et non ambiguë¹⁰⁶⁵. 538

Dans les lignes qui suivent, nous présentons deux cas de jurisprudence européenne illustratifs de l'inopposabilité de la manœuvre frauduleuse ou abusive en droit international. La première jurisprudence concerne le droit international privé, au titre de droit commun (4.2.2.2), et la seconde concerne typiquement le droit fiscal international (4.2.2.3). 539

4.2.2.2 Jurisprudence « *Akrich* » en matière de droit international privé

4.2.2.2.1 Faits pertinents et nécessité de la question préjudicielle

L'arrêt *Secretary of State for the Home Department* (ci-après « *Secretary of State* ») contre HACENE AKRICH (ci-après « *Akrich* »)¹⁰⁶⁶, rendu par la CJUE en date du 23 septembre 2003, est une illustration en droit international privé de l'inopposabilité à toute manœuvre frauduleuse qui viserait à contourner l'ordre juridique explicitement applicable, notamment par le moyen d'un mariage de complaisance. 540

Dans les faits, en février 1989, le citoyen marocain Akrich est autorisé à entrer au Royaume-Uni en tant que visiteur pour une durée d'un mois. Il introduit une demande d'autorisation de séjourner en tant qu'étudiant, mais celle-ci lui est refusée en juillet 541

¹⁰⁶²DE BROE/VON FRENCKELL, *Bénéficiaire effectif*, p.292 s

¹⁰⁶³VIDAL, *Fraude*, p.393 ; ROLAND, *Expressions juridiques*, « *Fraus omnia corrumpit* », p.120

¹⁰⁶⁴BUCHER/BONOMI, *Droit international*, p.105 N.394 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.507

¹⁰⁶⁵CJCE, 21 février 2006, Affaire C-255/02, Points 93 s

¹⁰⁶⁶CJCE, 23 septembre 2003, Affaire C-109/01. Pour quelques commentaires de la doctrine sur cet arrêt, voy. IONESCU, *Abus de droit*, p.160 ss ; MENGHI/QUÉRÉ, *Libre circulation*, p.43

1989 et un recours consécutif est rejeté en août 1990. Expulsé à plusieurs reprises, notamment pour son comportement à maintes fois délictuel, l'infortuné parvient tout de même à rentrer clandestinement autant de fois sur le territoire britannique grâce à quelques exploits personnels. En date du 8 août 1996, alors qu'il séjourne toujours illégalement au Royaume-Uni, il épouse une citoyenne britannique et demande, à la fin du même mois, une autorisation de séjourner en sa qualité de conjoint d'une ressortissante britannique.

542 Après avoir été placé en détention au début de l'année 1997, en vertu de l'*Immigration Act 1971*, le sieur Akrich est encore expulsé en août 1997, conformément à son souhait, vers Dublin (Irlande) où son épouse s'est en attendant établie depuis juin 1997. En janvier 1998, ayant travaillé quelque temps en Irlande, le couple revient à la charge vers les services de migrations britanniques pour solliciter cette fois-ci la révocation de l'ordonnance d'expulsion ainsi que l'obtention d'un permis d'entrer en faveur de l'époux, en tant que conjoint d'une personne établie au Royaume-Uni, tout en se fondant sur l'Arrêt Singh¹⁰⁶⁷.

543 Ces deux requêtes sont déboutées par le *Secretary of State*¹⁰⁶⁸ au motif que le déménagement du couple en Irlande n'est rien d'autre qu'une absence temporaire visant délibérément à forger un droit de résidence en faveur de l'époux étranger dès son retour au Royaume-Uni et, par là même, à éluder les dispositions de la législation nationale du Royaume-Uni. Aussi est-il évident que, selon la même autorité, l'épouse

¹⁰⁶⁷En effet, dans cet arrêt Singh (CJCE, 7 juillet 1992, Affaire C-370/90, Rec. p. I-4265), la CJUE était appelée à se prononcer sur l'éventuel droit de séjour du conjoint d'un ressortissant communautaire revenant s'établir dans son pays d'origine. Le Royaume-Uni estimait que la reconnaissance d'un droit de séjour au conjoint augmentait les risques de fraude liés au mariage fictif (Pour un commentaire de la doctrine sur cet arrêt, voy. BOUVERESSE, *Fraude*, p.21). Par ailleurs, au regard de la précision apportée par la CJUE dans l'affaire sous examen (arrêt Akrich), la teneur de l'arrêt Singh est telle que les dispositions de l'article 52 du traité CEE (devenu article 52 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 43 CE) et celles de la directive 73/148 doivent être interprétées en ce sens qu'elles obligent un État membre à autoriser l'entrée et le séjour sur son territoire du conjoint, quelle que soit sa nationalité, du ressortissant de cet État qui s'est rendu, avec ce conjoint, sur le territoire d'un autre État membre pour y exercer une activité salariée, au sens de l'article 48 du traité CEE (devenu article 48 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 39 CE), et qui revient s'établir, au sens de l'article 52 du traité, sur le territoire de l'État dont il a la nationalité. Selon le dispositif de cet arrêt, le conjoint doit, au moins, jouir des mêmes droits que ceux qui lui seraient consentis, par le droit communautaire, si son époux ou épouse entrait et séjournait sur le territoire d'un autre État membre. Les mêmes conséquences découlent de l'article 39 CE si le ressortissant de l'État membre concerné envisage de retourner sur le territoire de celui-ci pour y exercer une activité salariée. Par conséquent, lorsque le conjoint est un ressortissant d'un pays tiers, il doit au moins jouir des mêmes droits que ceux qui lui seraient consentis par l'article 10 du règlement n° 1612/68 si son époux ou épouse entrait et séjournait sur le territoire d'un autre État membre. Toutefois, le règlement n° 1612/68 ne vise que la libre circulation à l'intérieur de la Communauté. Il est muet sur l'existence des droits d'un ressortissant d'un pays tiers, conjoint d'un citoyen de l'Union, quant à l'accès au territoire de la Communauté. Voy. CJCE, 23 septembre 2003, Affaire C-109/01, Points 47 ss

¹⁰⁶⁸Le *Secretary of State for the Home Department* (Secrétaire d'État à l'Intérieur) est, dans le gouvernement du Royaume-Uni, le ministre chargé de la politique intérieure, de l'immigration et de la citoyenneté, à la tête du *Home Office* (Département de l'Intérieur).

n'avait donc pas véritablement exercé les droits découlant du traité CE en tant que travailleur dans un autre État membre.

Saisi du recours formulé par sieur Akrich, l'arbitre de l'immigration (*Immigration Adjudicator*) y fait droit en contredisant fondamentalement les motifs évoqués par le *Secretary of State*, ce dernier formulant à cet effet un recours devant le Tribunal d'appel en matière d'immigration (*Immigration Appeal Tribunal*). Ce dernier se voit obligé – dans sa quête d'une solution juridique idoine aux faits soumis à sa compétence – de surseoir à sa décision et d'introduire auprès de la CJUE une question préjudicielle. Celle-ci consistait à s'assurer si, dans l'optique où un ressortissant d'un État membre marié à un ressortissant d'un État tiers (qui ne remplit pas les conditions d'entrée et de séjour édictées par la législation de cet État membre) et qui déménage vers un autre État membre avec le conjoint étranger concerné, en ayant l'intention d'exercer des droits conférés par le droit communautaire en travaillant sur place pendant seulement une période limitée afin de réclamer ensuite le bénéfice de droits conférés par le droit communautaire lors du retour – avec ledit conjoint – sur le territoire de l'État membre dont il est ressortissant ; [si] ce dernier État serait en droit de considérer l'intention du couple comme étant une prétention à l'application du droit communautaire afin d'éluder les effets de la législation nationale ; et [si c'est le cas] cet État serait en droit de refuser au conjoint étranger le droit d'entrer et de séjourner sur son territoire.

544

4.2.2.2.2. Position du Juge communautaire

La position de la juridiction de renvoi (CJUE) – face à la question préjudicielle posée – peut être appréhendée en deux volets : Dans un premier temps, le Juge communautaire a, sans tergiversation, estimé que :

545

« Pour pouvoir bénéficier, dans une situation telle que celle en cause au principal des droits prévus à l'article 10 du règlement n° 1612/68¹⁰⁶⁹, le ressortissant d'un pays tiers, conjoint d'un citoyen de l'Union, doit légalement séjourner dans un État membre lorsque son déplacement a lieu vers un autre État membre dans lequel le citoyen de l'Union migre ou a migré »¹⁰⁷⁰.

546

Au regard de ce dispositif ou postulat, il est clairement établi que le sieur Akrich n'ayant pas séjourné légalement sur le territoire britannique avant d'émigrer ailleurs, ne pouvait prétendre au bénéfice des avantages liés aux nouvelles dispositions communautaires prérappelées, pour obtenir une autorisation d'entrée et de séjour sur

547

¹⁰⁶⁹L'article 10 du Règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, dispose : « 1. Ont le droit de s'installer avec le travailleur ressortissant d'un État membre employé sur le territoire d'un autre État membre, quelle que soit leur nationalité : a) son conjoint et leurs descendants de moins de vingt et un ans ou à charge ; b) les ascendants de ce travailleur et de son conjoint qui sont à sa charge. 2. Les États membres favorisent l'admission de tout membre de la famille qui ne bénéficie pas des dispositions du paragraphe 1 s'il se trouve à la charge ou vit, dans le pays de provenance, sous le toit du travailleur visé ci-dessus. 3. Pour l'application des paragraphes 1 et 2, le travailleur doit disposer d'un logement pour sa famille, considéré comme normal pour les travailleurs nationaux dans la région où il est employé, sans que cette disposition puisse entraîner de discriminations entre les travailleurs nationaux et les travailleurs en provenance d'autres États membres ».

¹⁰⁷⁰CJCE, 23 septembre 2003, Affaire C-109/01, Points 50

ce territoire. Cela comporte comme enseignement que la fraude à la loi qui consiste à un contournement d'une disposition du droit interne défavorable par le recours à un moyen destiné à obtenir l'application d'une disposition communautaire favorable, est inopposable aux autorités internes.

- 548 Dans un deuxième temps, pour résoudre définitivement la question préjudicielle, la CJUE jonglera celle-ci sous l'angle d'un apriorisme visant à évaluer la pertinence d'un mariage entre un ressortissant d'un État membre et un ressortissant d'un État tiers à l'Union – alors même que les parties n'avaient aucunement relevé cette question dans leurs argumentaires (démarche *ultra petita*)¹⁰⁷¹ – en vue de déterminer si cette union est authentique ou complaisante : en cas de complaisance, les prétentions visant le bénéfice de l'article 10 du règlement n° 1612/68 précité seront tout simplement inopposables et écartées. En revanche, en face d'un mariage authentique, il serait impératif d'apprécier les faits d'un point de vue social, en tenant compte du droit au respect de la vie familiale, conformément à l'article 8 de la CEDH¹⁰⁷². Quant à l'appréciation de l'intention des époux, elle est intimement liée à la validité de leur union et importe peu – voire inopérante – en cas d'une union authentique¹⁰⁷³.
- 549 Sur cette question de complaisance du mariage, il y a lieu de préciser que la Résolution du Conseil du 4 décembre 1997 sur les mesures à adopter en matière de lutte contre les mariages de complaisance¹⁰⁷⁴ définit – dans son Point 1 – un mariage de complaisance comme étant tout « mariage d'un ressortissant d'un État membre ou d'un ressortissant d'un pays tiers, séjournant régulièrement dans un État membre, avec un ressortissant d'un pays tiers, dans le seul but de détourner les règles relatives à l'entrée et au séjour des ressortissants des pays tiers et d'obtenir pour le ressortissant du pays tiers un permis de séjour ou une autorisation de résidence dans un État membre ». A cet effet, la Résolution fixe clairement, dans son Point 2, les facteurs qui peuvent laisser présumer qu'un mariage est un mariage de complaisance¹⁰⁷⁵.

¹⁰⁷¹ Voy. IONESCU, *Abus de droit*, p.164

¹⁰⁷² L'article 8 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH), signée à Rome le 4 novembre 1950, stipule : « Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».

¹⁰⁷³ CJCE, 23 septembre 2003, Affaire C-109/01, Points 52 ss

¹⁰⁷⁴ JO n° C 382 du 16 décembre 1997, p.0001 s

¹⁰⁷⁵ Il s'agit de : l'absence du maintien de la communauté de vie ; l'absence d'une contribution appropriée aux responsabilités découlant du mariage ; les époux ne se sont jamais rencontrés avant le mariage ; les époux se trompent sur leurs coordonnées respectives (nom, adresse, nationalité, travail), sur les circonstances dans lesquelles ils se sont connus, ou sur d'autres informations importantes à caractère personnel qui les concernent ; les époux ne parlent pas une langue compréhensible par les deux ; une somme d'argent est remise pour que le mariage soit conclu (à l'exception des sommes remises au

Pour revenir à l'épicentre de l'affaire sous examen, après avoir statué *ultra petita*, les Juges communautaires ont acté – après une confrontation des faits au droit – que le mariage sous revue n'était pas complaisant, mais le déménagement des époux en Irlande avait été effectué pour contourner le droit britannique et permettre au ressortissant de l'État tiers de pouvoir séjourner au Royaume-Uni à leur retour. La Cour a affirmé que cela ne constituait pas un abus, si le citoyen de l'Union avait effectivement séjourné légalement et pendant un certain temps dans l'État membre d'accueil. Du coup, le sieur Akrich obtenait le droit de séjourner en Grande-Bretagne pour y vivre avec son épouse.

550

La leçon à tirer de ce second volet est que le critère déterminant fixé par le Juge communautaire, concernant la sanction de la fraude à la loi en droit privé international, est la validité du mariage. En cas de mariage fictif ou complaisant, la manœuvre tendant à neutraliser la législation compétente sera tout simplement ignorée et inopposable aux autorités migratoires.

551

4.2.2.3 Jurisprudence « Halifax » en matière de droit fiscal international

4.2.2.3.1. Faits pertinents et nécessité de la question préjudicielle

L'arrêt « Halifax »¹⁰⁷⁶ – comme bien d'autres¹⁰⁷⁷ – rendu par la CJUE en date du 21 décembre 2006 dans l'affaire *Halifax plc e.a.* (ci-après « *Halifax* ») contre *Commissioners of Customs & Excise* (ci-après « *Commissioners* »¹⁰⁷⁸), est un cas de figure de mise en échec de toute manœuvre concoctée par des contribuables dans le seul et unique but de bénéficier abusivement des avantages fiscaux en droit international.

552

En l'espèce, l'établissement bancaire *Halifax* – dont une bonne part de ses prestations était exonérée de la TVA – avait mis en place un montage juridique lui facilitant une déduction de la TVA payée en amont auprès de sociétés partenaires¹⁰⁷⁹, notamment *Leeds Development* (ci-après « *Leeds* ») et *County*. Les faits remontent à 2000 avec le rejet, en dates des 4 et 7 juillet de la même année, de la demande de déduction de la TVA présentée par *Leeds* et *County* devant les *Commissioners*, notamment au motif que, conformément aux principes dictés par les directives communautaires qui imposent

553

titre de dot, dans le cas des ressortissants des pays tiers où l'apport d'une dot est une pratique normale) ; l'historique de l'un ou des deux époux fait apparaître des indications sur des précédents mariages de complaisance ou des irrégularités de séjour. Dans ce cadre, ces informations peuvent résulter : des déclarations des intéressés ou de tierces personnes ; des renseignements provenant de pièces écrites ou des renseignements obtenus lors d'une enquête.

¹⁰⁷⁶CJCE, 21 février 2006, Affaire C-255/02. Pour quelques commentaires de la doctrine, voy. IONESCU, *Abus de droit*, p. 209 ss ; BOUVERESSE, *Fraude*, p.22

¹⁰⁷⁷Pour d'autres affaires qui s'inscrivent dans la même veine, voir notamment : CJCE, 3 décembre 1974, Affaire 33-74 ; CJCE, 2 mai 1996, Affaire C 206/94 ; CJCE, 14 décembre 2000, Affaire C-110/99.

¹⁰⁷⁸Service public chargé des douanes et accises au Royaume-Uni.

¹⁰⁷⁹En effet, à l'époque des faits à l'origine du litige au principal, *Halifax* pouvait récupérer au moins 5 % de la TVA acquittée en amont.

de prévenir l'abus de droit, les autorités fiscales ne sont pas tenues de tenir compte des opérations exécutées par les contribuables dans le seul but d'éluder la TVA, mais doivent appliquer les dispositions des directives à la nature réelle des opérations en cause¹⁰⁸⁰.

- 554 Devant la CJUE, le panel *Halifax/Leeds/County* avait fait valoir qu'au regard de la sixième directive TVA, des opérations exécutées, mais qui ont été effectuées dans la seule intention d'obtenir un avantage fiscal et qui sont dépourvues d'objectif économique autonome, sont, aux fins de la TVA, des livraisons ou des prestations effectuées par les participants, ou à leur profit, dans le cadre de leurs activités économiques¹⁰⁸¹. De leur côté, les *Commissioners* soutenaient que des opérations qui sont, d'une part, effectuées par chaque participant dans la seule intention d'obtenir un avantage fiscal et, d'autre part, dépourvues d'objectif économique autonome ne sont pas des livraisons ou prestations effectuées par les participants dans le cadre de leurs activités économiques¹⁰⁸². Cette divergence d'interprétation nécessitait ainsi une interprétation du droit européen en vigueur, applicable au cas d'espèce.

4.2.2.3.2. Position du Juge communautaire au cas d'espèce et développements récents de la jurisprudence européenne en matière d'abus

- 555 Tout en reconnaissant la licéité du choix de la voie la moins imposée¹⁰⁸³ dont nous abordons la portée plus loin¹⁰⁸⁴, le Juge communautaire a néanmoins, dans sa décision du 21 décembre 2006, conclu définitivement que :
- 556 « L'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui sont réalisées non pas dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire »¹⁰⁸⁵.
- 557 Par ailleurs, le Juge communautaire a posé deux conditions essentielles pour qu'il y ait existence d'un abus de droit, particulièrement dans le domaine de la TVA : d'une part, les opérations en cause doivent avoir pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive ; et d'autre part, lesdites opérations doivent viser à obtenir un avantage fiscal, tel qu'attesté par un ensemble d'éléments objectifs¹⁰⁸⁶.
- 558 Au regard de ce qui précède, il apparaît plausible que l'administration fiscale d'un État membre de l'UE peut être fondée à remettre en cause – sur pied de la théorie de l'abus

¹⁰⁸⁰CJCE, 21 février 2006, Affaire C-255/02, Points 36 s

¹⁰⁸¹CJCE, 21 février 2006, Affaire C-255/02, Point 45

¹⁰⁸²CJCE, 21 février 2006, Affaire C-255/02, Point 46

¹⁰⁸³CJCE, 21 février 2006, Affaire C-255/02, Point 73 et références citées.

¹⁰⁸⁴*Voy.* Section 5.3.2.1.

¹⁰⁸⁵CJCE, 21 février 2006, Affaire C-255/02, Points 69 et références citées.

¹⁰⁸⁶CJCE, 21 février 2006, Affaire C-255/02, Points 74 s et références citées. Dans la même veine, *voy.* AMAND, *Abus et fraude*, p.77 ; IONESCU, *Abus de droit*, p.210 et références citées.

de droit – tout montage artificiel consistant à acquérir des avantages fiscaux prévus par une Directive européenne et aboutissant *de facto* à la création des conditions artificielles d'obtention de cet avantage¹⁰⁸⁷.

Cette solution retenue dans l'affaire *Halifax* a été récemment réitérée par la grande chambre de la CJUE, dans un arrêt rendu en date du 26 février 2019¹⁰⁸⁸, concernant quatre affaires jointes ultimement par la Cour – et initialement soumises à celle-ci en demandes préjudicielles par deux cours d'appels danoises – notamment en rapport avec la nécessité d'une disposition nationale ou conventionnelle spécifique mettant en œuvre l'article 5 de la directive 2003/49/CE¹⁰⁸⁹ ainsi qu'avec les éléments constitutifs d'un abus de droit et les preuves y afférentes. A l'issue d'un argumentaire prolix s'appuyant sur la jurisprudence constante (notamment l'affaire *Halifax*)¹⁰⁹⁰, la Cour a dit pour droit notamment ce qui suit :

« Le principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union doit être interprété en ce sens que le bénéfice de l'exonération de toute imposition des paiements d'intérêts prévue à l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2003/49 doit, en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, être refusé à un contribuable par les autorités et les juridictions nationales, même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus.

La preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. La réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices sont objectifs et concordants. Peuvent constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts. La circonstance que l'État membre dont proviennent les intérêts a conclu une convention avec l'État tiers dans lequel réside la société qui en est le bénéficiaire effectif est sans incidence sur la constatation éventuelle d'un abus de droit »¹⁰⁹¹.

¹⁰⁸⁷Dans ce sens, voy. CJCE, 12 sept 2006, Affaire C-196/04 ; CJCE, 22 mai 2008, Affaire C-162/07 ; CJCE, 27 octobre 2011, Affaire C-504/10

¹⁰⁸⁸Voy. CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, telles qu'évoquées plus loin dans la section 10.2.1.2

¹⁰⁸⁹En effet, cet article 5 de la Directive 2003/49/CE dispose : « 1. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application des dispositions nationales ou des dispositions fondées sur des conventions, qui sont nécessaires pour prévenir les fraudes ou les abus. 2. Les États membres peuvent, dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscales ou les abus, retirer le bénéfice de la présente directive ou refuser d'appliquer celle-ci ».

¹⁰⁹⁰Voy. CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, points 96 ss

¹⁰⁹¹CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, point 181, chiffres 2 (deuxième ligne) et 3.

561 Au reste, il n'est pas sans intérêt de préciser qu'en 2012, la Commission européenne avait déjà adopté une Recommandation sur la planification fiscale agressive¹⁰⁹² dans laquelle elle a dû préciser *inter alia* la notion de « montage artificiel » en rapport avec les pratiques fiscales abusives. En effet, on entend par « montage » tout type de régime, de transaction, de mesure, d'opération, d'accord, de subvention, d'entente, de promesse, d'engagement ou d'événement. Un montage ou un ensemble de montages est réputé artificiel lorsqu'il est dépourvu de réalité commerciale ; et il est censé avoir pour visée d'éviter l'imposition lorsqu'il contraste avec l'objet, l'esprit et la finalité des dispositions fiscales qui devraient normalement s'appliquer, en dehors même de toute intention du contribuable¹⁰⁹³.

4.3. Enseignements tirés de l'étude sur la fraude à la loi ainsi que l'abus de droit et perspective pour le système fiscal congolais

4.3.1. Epilogue

562 La fraude à la loi est un principe général du droit dont la force juridique dépend du juge qui en fait usage. Dans sa quintessence, notamment en droit civil, la théorie de la fraude à la loi cible toute démarche qui consiste à contourner une interdiction juridique en usant d'un moyen apparemment légal ou licite afin de parvenir à un résultat illicite. La sanction à cet effet est l'inopposabilité de la manœuvre constitutive de fraude. En d'autres termes, une fois la fraude à la loi établie, ses actes constitutifs ne pourraient produire aucun effet sur le plan juridique.

563 En droit fiscal, en revanche, la théorie de la fraude à la loi n'est pas admise, dans la mesure où les contribuables ne violent pas la loi fiscale, mais font simplement valoir leur liberté d'user de la voie la moins imposée qui s'offre à eux. En droit suisse, il n'existe pas de jurisprudence de principe sur la fraude à la loi en droit fiscal, mais en droit belge la jurisprudence s'est déjà clairement prononcée contre le rejet de cette

¹⁰⁹²Recommandation de la Commission (2012/772/UE) du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive (JO UE n° L 338, 12 décembre 2012, p.41 ss). Pour d'autres détails sur cette Recommandation, *voir*. Section 9.1.2.4

¹⁰⁹³*Voy.* Recommandation 2012/772/UE, Ch. 4.3 et 4.4. Par ailleurs, cette Recommandation fixe les critères devant permettre aux autorités fiscales nationales de reconnaître le caractère artificiel dans un montage, en l'occurrence : « a) la qualification juridique des différentes étapes qui composent le montage est incompatible avec la nature juridique du montage pris dans son ensemble ; b) le montage ou l'ensemble de montages est mis en œuvre d'une manière qui n'aurait généralement pas cours dans le cadre de ce qui devrait être une conduite raisonnable des affaires ; c) le montage ou l'ensemble de montages contient des éléments qui ont pour effet de se compenser ou de s'annuler ; d) les opérations conclues sont de nature circulaire ; e) le montage ou l'ensemble de montage donne lieu à un avantage fiscal considérable, mais cet avantage ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ni dans les flux de trésorerie de ce dernier ; f) le bénéfice escompté avant impôt est négligeable par rapport au montant de l'avantage fiscal escompté ».

théorie, au travers des arrêts « Brepols » et « Au Vieux Saint Martin » qui ont consacré *ipso facto* le principe de la licéité du choix de la voie la moins imposée.

La fraude à la loi est différente de l'abus de droit, mais les deux notions sont assez contigües, pour autant qu'elles partagent d'ailleurs la même sanction, à savoir l'inopposabilité de la manœuvre frauduleuse ou abusive. Cette proximité explique parfois l'amalgame opéré par le Tribunal fédéral suisse qui désigne souvent la fraude à la loi comme une des manifestations de l'abus de droit. A proprement parler, ce dernier est plutôt l'usage ou l'exercice manifestement déréglé d'un droit légitimement reconnu. C'est une institution juridique dont le principe (théorie de l'interdiction de l'abus de droit) est en général expressément consacré par certains systèmes juridiques comme la Suisse¹⁰⁹⁴, alors que d'autres — telle que la Belgique — n'y reconnaissent qu'un simple principe général du droit de construction essentiellement prétorienne, tirant parfois sa source dans quelques textes juridiques épars ainsi que la littérature.

564

L'interdiction de l'abus de droit est reconnue en droit fiscal et permet de faire échec à toutes les situations consistant à détourner une disposition juridique de son but originel ou initial à des fins étrangères, notamment celles exclusivement fiscales. Cette question est creusée en détail dans le prochain chapitre¹⁰⁹⁵ de cette seconde partie de recherche.

565

4.3.2. Etat des lieux en droit congolais et plaidoyer pour une consécration des théories de la fraude à la loi et de l'abus de droit

A l'instar des systèmes juridiques suisse et belge, la notion de la fraude à la loi n'est pas explicitement consacrée en droit congolais. Du coup, cette notion est, du point de vue juridique, un principe général du droit utilitaire dans la recherche des solutions dans des cas où la loi serait muette. En effet, selon MATADI¹⁰⁹⁶, en droit congolais, les principes généraux du droit ont un caractère supplétif et ne peuvent être évoqués ou appliqués qu'en cas d'absence d'une loi spécifique qui régit la matière¹⁰⁹⁷. Ainsi, le recours en droit congolais à la théorie de la fraude à la loi n'est possible que dans des situations (pour lesquelles aucune disposition expresse d'interdiction n'a été expressément consacrée dans l'ordre juridique) visant le contournement d'une disposition expressément applicable, par un moyen d'apparence légitime en vue d'obtenir l'application d'une autre disposition non compétente.

566

¹⁰⁹⁴ Voy. Article 2, al.2, du Code civil suisse du 10 décembre 1907.

¹⁰⁹⁵ A savoir le chapitre 5.

¹⁰⁹⁶ MATADI, *Droit judiciaire*, p.43

¹⁰⁹⁷ Dans le même sens, l'article 1 de l'Ordonnance de l'Administrateur Général au Congo du 14 mai 1886 relative aux principes à suivre dans les décisions judiciaires (in : Bulletin Officiel de 1886) qui dispose : « Quand la matière n'est pas prévue par un décret, un arrêté ou une ordonnance déjà promulgués, les contestations qui sont de la compétence des tribunaux du Congo seront jugées d'après les coutumes locales, les principes généraux du droit et l'équité ».

- 567 C'est le cas, *ex mea sententia*, d'une quelconque femme de nationalité étrangère attendant naissance, qui se précipiterait pour séjourner légalement sur le territoire congolais dans la seule intention de faire reconnaître à son enfant, qui y naîtrait, le droit à l'option de la nationalité congolaise¹⁰⁹⁸ et non celle du père géniteur dont la loi serait peut-être défavorable, par exemple, en ce qui concerne l'accès à la gestion de la chose publique¹⁰⁹⁹. Certes, ce cas de figure n'est pas expressément prévu par la loi congolaise sur la nationalité, mais nous estimons que dans la mesure où les preuves seraient fournies sur l'intention ou le but exclusif du séjour de la mère tel que susvisé¹¹⁰⁰, le juge peut entrevoir l'inopposabilité de la manœuvre frauduleuse dans tous ses effets, pour autant que l'article 28 de la loi sur la nationalité prévoit la déchéance de la nationalité congolaise en cas de son acquisition notamment par la fraude¹¹⁰¹.
- 568 Nous estimons que cette illustration est également valable en matière fiscale, au cas où un citoyen étranger aurait acquis la nationalité congolaise par la naturalisation¹¹⁰² ou par le mariage¹¹⁰³, uniquement dans le but d'échapper à l'impôt qui pèse sur les personnes étrangères en ce qui concerne l'exercice d'une activité professionnelle sur le territoire congolais¹¹⁰⁴. Le concerné pourrait ainsi acquérir ladite nationalité uniquement pour travailler pendant quelques années sur le territoire congolais, y échapper ainsi au régime fiscal applicable aux étrangers et, plus tard, recouvrer sa nationalité originelle. Il s'agit d'un cas typique de contournement d'une interdiction juridique en usant d'un moyen apparemment légal ou licite afin de parvenir à un résultat illicite. Dans le cas de figure, si la fraude est démontrée et prouvée, la nationalité acquise peut être déchue et le régime fiscal applicable peut être rétabli à charge du concerné, comme si la manœuvre frauduleuse n'avait jamais existé.

¹⁰⁹⁸En effet, l'article 21 de la Loi n° 4/024 du 12 novembre 2004 relative à la nationalité congolaise dispose : « *Tout enfant né en République Démocratique du Congo de parents étrangers peut, à partir de l'âge de 18 ans accomplis, acquérir la nationalité congolaise à condition qu'il en manifeste par écrit la volonté et qu'à cette date il justifie d'une résidence permanente en République Démocratique du Congo* ».

¹⁰⁹⁹Pour un exemple fictif, si les lois du pays de la nationalité du père de l'enfant à naître conditionnent l'exercice des mandats électifs à la détention de la nationalité cumulative à la fois de par le père et la mère. Or, dans le cas d'espèce, la mère serait étrangère à la nationalité du père et, du coup, l'enfant n'aurait jamais le droit d'exercer un mandat public dans son âge adulte.

¹¹⁰⁰La presse internationale utilise parfois des expressions assez péjoratives qui évoquent l'idée d'un enrichissement injuste : « tourisme de maternité » ; « tourisme de citoyenneté » ; « bébés d'ancrage » ; « bébés-passeports ».

¹¹⁰¹Voy. Articles 27 et 28 de la Loi n° 4/024 du 12 novembre 2004 relative à la nationalité congolaise.

¹¹⁰²Sur pied des articles 11 et 12 de la Loi n° 4/024 du 12 novembre 2004 précitée.

¹¹⁰³Sur pied des articles 18 à 20 de la Loi n° 4/024 du 12 novembre 2004 précitée.

¹¹⁰⁴En effet, par l'ordonnance-loi n° 69-007 du 10 février 1969, le législateur congolais a institué un impôt exceptionnel sur les rémunérations du personnel expatrié dans le but de favoriser l'embauchage de la main-d'œuvre nationale et décourager celle étrangère. Voy. KALONJI, *Droit fiscal*, p.66 s et références citées.

Par ailleurs, ce cas typique de fraude à la loi s'apparente de plus près à l'abus de droit, pour autant que l'acquisition de la nationalité congolaise est, sous un autre angle, un droit reconnu aux étrangers dans certaines circonstances. Cependant, l'exercice de ce droit peut être abusif lorsqu'il est détourné pour des fins autres que celles auxquelles l'acquisition de la nationalité – en tant qu'un droit subjectif – est reconnue. Par exemple si cette acquisition vise à échapper à l'imposition du pays de la première nationalité¹¹⁰⁵ sur des immeubles situés en République Démocratique du Congo – profitant ainsi du système fiscal congolais dont le régime de taxation est encore lacunaire notamment en matière d'impôt foncier – et à recouvrer par la suite ou plus tard la première nationalité après la vente desdits immeubles. Dans ces conditions, il y aurait abus de droit par détournement de l'institution juridique de la nationalité à d'autres fins que celles qui lui sont inhérentes, à savoir se sentir appartenir à la nation congolaise et s'intégrer durablement dans la société congolaise, en partageant les valeurs qui y sont véhiculées¹¹⁰⁶.

569

Ainsi, si la fraude à la loi est une notion assez rare en droit congolais, l'abus de droit y est, en revanche, très actif dans plusieurs domaines du droit, sans néanmoins une consécration expresse, comme c'est également le cas en droit belge. L'abus de droit est silhouetté sous une forme implicite notamment dans l'interdiction de porter préjudice à autrui par son acte¹¹⁰⁷ ; l'interdiction du licenciement abusif¹¹⁰⁸ ; l'interdiction de

570

¹¹⁰⁵Tels que les États-Unis qui appliquent à ses ressortissants en plus du critère de la résidence, le principe de la nationalité et assujettissent à l'impôt américain tous les ressortissants américains indépendamment de leur résidence. Voy. OBRIST, *Droit fiscal*, p.62 N.69

¹¹⁰⁶Il y a lieu de relever dans ce sens que la CIJ avait, dans son arrêt du 6 avril 1955, dans l'Affaire « *Nottebohm* », indiqué que « la nationalité est un lien juridique ayant à sa base un fait social de rattachement, une solidarité effective d'existence, d'intérêts, de sentiments joints à une réciprocité de droits et de devoirs; elle est, peut-on dire, l'expression juridique du fait que l'individu auquel elle est conférée, soit directement par la loi, soit par un acte de l'autorité, est en fait rattaché à la population de l'Etat qui la lui confère plus qu'à celle de tout autre Etat ».

¹¹⁰⁷C'est le cas notamment l'article 258 du Décret du 30 juillet 1888 relatif aux contrats ou obligations conventionnelles, qui dispose : « Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer ».

¹¹⁰⁸En effet, l'article 62 de la Loi n° 15-2002 du 16 octobre 2002 portant Code du Travail, telle que modifiée et complétée par la Loi n° 16/010 du 15 juillet 2016, dispose : « [Alinéa 1] Le contrat à durée indéterminée ne peut être résilié à l'initiative de l'employeur que pour un motif valable lié à l'aptitude ou à la conduite du travailleur. [Alinéa 2] La résiliation se fonde sur : (i) les actes perpétrés sur les lieux de travail par le travailleur dans l'exercice de ses fonctions ; (ii) les actes perpétrés en dehors mais ayant leur fondement ou leur origine sur les lieux de travail dans l'exercice de ses fonctions ; (iii) les nécessités du fonctionnement de l'entreprise, de l'établissement ou du service. [Alinéa 3] Ne constituent pas des motifs valables de licenciement notamment : (i) l'affiliation syndicale, la non affiliation syndicale ou la participation à des activités syndicales en dehors des heures de travail ou, avec le consentement de l'employeur, durant les heures de travail ; (ii) le fait de solliciter, d'exercer ou d'avoir exercé un mandat de représentation des travailleurs ; (iii) le fait d'avoir déposé une plainte ou participé à des procédures engagées contre un employeur en raison de violation alléguées de la législation, ou présenté un recours devant les autorités administratives compétentes ; (iv) la race, la couleur, le sexe, l'état matrimonial, les responsabilités familiales, la grossesse, l'accouchement et ses suites, la religion, l'opinion politique, l'ascendance nationale ou l'origine sociale, le groupe ethnique, le statut sérologique au VIH avéré ou présumé ; (v) l'absence au travail pendant le congé de maternité. [Alinéa 3] Toute résiliation à l'initiative de l'employeur d'un contrat à durée indéterminée, fondée sur les nécessités du

l'abus de confiance¹¹⁰⁹ ; l'interdiction de l'abus du nom¹¹¹⁰ ; etc. La présente recherche scientifique ne pourrait creuser en détail ces quelques déclinaisons implicites de l'abus de droit dans le système juridique congolais, par crainte de s'écarter davantage de l'épicentre de la réflexion, à savoir la notion d'abus de droit par évasion fiscale, que nous abordons dans le prochain chapitre ci-après.

fonctionnement de l'entreprise, de l'établissement ou du service, est soumise aux conditions définies par un arrêté du Ministre ayant le travail et la prévoyance sociale dans ses attributions. [Alinéa 4] Lorsque l'employeur envisage un licenciement pour des motifs liés à l'aptitude ou à la conduite du travailleur, il est tenu, avant toute décision, de permettre à l'intéressé de se défendre contre les reproches formulés ou de s'expliquer sur les motifs avancés ».

¹¹⁰⁹En effet, l'article 95 du Décret du 30 janvier 1940 tel que modifié et complété à ce jour, portant code pénal, dispose : « Quiconque a frauduleusement détourné, soit dissipé au préjudice d'autrui des effets, deniers, marchandises, billets, quittances, écrits de toute nature contenant ou opérant obligation ou décharge et qui lui avaient été remis à la condition de les rendre ou d'en faire un usage ou un emploi déterminé, est puni d'une servitude pénale de trois mois à cinq ans et d'une amende [...] ou d'une de ces peines seulement ».

¹¹¹⁰En effet, l'article 67 de la Loi n° 16/008 du 15 juillet 2016 modifiant et complétant la Loi n° 87-010 du 1^{er} août 1987 portant Code de la Famille, dispose : « Le droit au nom est garanti et confère à son titulaire le pouvoir d'en user légitimement et d'utiliser toutes voies de droit, y compris l'action en justice, pour obliger les tiers à le respecter. Toutefois, l'usage de son nom dans l'exercice de ses activités professionnelles ne doit pas avoir pour but et pour effet de porter atteinte, à l'aide d'une confusion dommageable, au crédit et à la réputation d'un tiers ».

Chapitre 5 : L'abus de droit par évasion fiscale

Fondamentalement, le concept d'évasion fiscale désigne l'ensemble des montages artificiels ou insolites mis en œuvre par un contribuable en vue de contourner l'esprit d'une norme fiscale¹¹¹¹, tout en respectant scrupuleusement sa lettre¹¹¹². De ce fait, l'évasion fiscale constitue un cas emblématique de conflit entre l'esprit et la lettre de la loi fiscale, tirant sa source dans l'interprétation de cette dernière. C'est un phénomène dont le traitement juridique est essentiellement et spécifiquement déterminé dans chaque ordre juridique interne. Cependant, certaines organisations internationales fixent des règles communes à l'échelle internationale en vue de permettre aux États de mieux s'armer contre [ledit phénomène], en renforçant les règles domestiques applicables. 571

Ce chapitre permet, progressivement, de déterminer le cadre conceptuel et axiologique du phénomène de l'évasion fiscale sous l'angle juridique (5.1) ; de passer en revue les critères permettant de caractériser ce phénomène en particulier dans les paysages juridiques suisse et belge (5.2) ; et de mettre en relief la démarcation entre ledit phénomène et d'autres [phénomènes] similaires – qui permettent également aux contribuables d'éluder l'impôt – en l'occurrence l'optimisation et la fraude fiscales (5.3). Au demeurant, des enseignements seront tirés de ces analyses en guise de perspective d'amélioration du système fiscal congolais dans ce domaine précis (5.4). 572

5.1. Cadre conceptuel et rattachement axiologique de l'évasion fiscale

5.1.1. Évasion fiscale *versus* théorie de l'évasion fiscale

L'évocation du concept d'évasion fiscale peut désigner fondamentalement deux contenus juridiques différents, mais complémentaires¹¹¹³ : 573

- (i) D'une part, le concept désigne une construction (montage ou schéma) juridique élaborée par le contribuable aux fins d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, tout en demeurant dans les limites de la loi¹¹¹⁴. Ainsi, en parlant de l'évasion fiscale, on vise juridiquement le problème fiscal posé par le comportement du contribuable qui tente de contourner l'un des éléments nécessaires à l'imposition, c'est-à-dire l'objet ou le sujet de l'impôt. 574

¹¹¹¹PINTEAUX, *Évasion*, p.63 ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.19 ; EURODAD, *Rapport 2015*, p.10

¹¹¹²GIZ, *Tax evasion and tax avoidance*, p.10 ; DEROUIN, *Fraude et évasion*, p.2 N.2

¹¹¹³CORNU, *Evasion et interprétation*, p.266

¹¹¹⁴MALGOYRE, *Habilité fiscale*, p.17 ; MARGAIRAZ, *Fraude fiscale*, p.16 ; GUTMANN, *Évasion*, p.533

- 575 Il convient de préciser que l'évasion fiscale portant sur l'objet de l'impôt concerne notamment – en guise d'un *excursus* en droit suisse – le cas d'un contribuable qui, pour éluder l'impôt sur la mutation, renonce à céder directement son droit de propriété sur un immeuble et choisit plutôt de détenir cet immeuble par le biais d'une société, pour ensuite transférer à l'acheteur sa participation dans cette société immobilière¹¹¹⁵. Par ce montage juridique, le concerné échappe à la perception de l'impôt sur la mutation, si le seul motif dudit montage est de réaliser une économie d'impôt¹¹¹⁶. Dans l'optique d'une évasion fiscale portant sur le sujet de l'impôt, on peut évoquer le cas d'un contribuable – actionnaire majoritaire ou unique d'une personne morale – qui se cacherait derrière la raison sociale pour se soustraire à l'impôt, en invoquant le principe de l'autonomie de l'entreprise par rapport à son(ses) actionnaire(s)¹¹¹⁷. L'administration fiscale peut être amenée, en pareille hypothèse, à faire abstraction de l'existence de deux sujets de droit pour ne s'en tenir qu'au seul individu-actionnaire, en levant ainsi le voile social ou corporatif (« *Durchgriff* » en allemand)¹¹¹⁸. Dès lors, cette théorie de la transparence n'est possible qu'en cas d'unicité économique entre la personne morale et la personne physique, celle-ci dominant et se cachant derrière celle-là¹¹¹⁹.
- 576 (ii) D'autre part, le concept d'évasion fiscale peut désigner toute solution (méthode) juridique anti-abus (légale ou développée par la doctrine et la jurisprudence), destinée à contrecarrer le comportement du contribuable qui recherche, au détriment de la collectivité publique, une exonération ou une réduction de l'impôt dû, sans néanmoins porter atteinte aux texte de la loi fiscale applicable¹¹²⁰. Dans cette optique, l'expression consacrée est celle de « théorie de l'évasion fiscale » qui a pour synonymes, notamment, les expressions « doctrine de l'évasion fiscale » et « instrument de l'évasion fiscale », et vise à adapter un état de fait pour le faire rentrer dans le sceptre ou champ d'application d'une norme fiscale¹¹²¹, sans pour autant étendre ce sceptre ou champ¹¹²².

¹¹¹⁵CORNU, *Evasion et interprétation*, p.270

¹¹¹⁶Ibidem.

¹¹¹⁷RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.44 N.21

¹¹¹⁸En effet, selon le principe de la transparence ou de la levée du voile corporatif (« *Durchgriff* »), on ne peut pas s'en tenir sans réserve à l'existence formelle de deux personnes juridiquement distinctes lorsque tout l'actif ou la quasi-totalité de l'actif d'une société appartient – directement ou par personnes interposées – à une même personne, physique ou morale. Nonobstant cette dualité formelle de personnes, on pourrait admettre, conformément à la réalité économique, qu'il n'existe pas fondamentalement deux entités indépendantes, pour autant que la société n'est qu'un simple instrument dans la main de son auteur ; ce dernier ne faisant, sur le plan économique, qu'un avec elle et que les rapports de droit liant l'une lient également l'autre. Cela est particulièrement le cas chaque fois que le fait d'invoquer la diversité des sujets constitue un abus de droit ou a pour effet une atteinte manifeste à des intérêts légitimes. Dans ce sens, voy. GLAUSER, *Evasion et TVA*, p.39 ; GLAUSER, *Transparence fiscale*, p.490 ss ; OBERSON, *Offshore*, p.109 ss ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.151

¹¹¹⁹OBERSON, *Droit fiscal*, p.68 N.28

¹¹²⁰CORNU, *Evasion et interprétation*, p.265 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.149

¹¹²¹GLAUSER, *Transparence fiscale*, p.497 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.66 N.22

¹¹²²OBRIST, *Droit fiscal*, p.79 N.89

Au reste, pour autant qu'il constitue un outil à la portée des autorités fiscales aux fins d'une mise en œuvre adéquate des lois fiscales, l'instrument de l'évasion fiscale peut couvrir tous les types d'impôts¹¹²³, quand bien même il existe une certaine réticence doctrinale en ce qui concerne certains impôts indirects¹¹²⁴. En effet, en droit suisse singulièrement, il est souvent affirmé qu'il ne serait pas adéquat d'appliquer la théorie de l'évasion fiscale notamment en matière de TVA, dans la mesure où cet impôt nécessite déjà —sur fond de sa nature— une mise en œuvre de l'interprétation économique, sans qu'il soit encore besoin d'un recours au correctif de l'évasion fiscale¹¹²⁵. Néanmoins, ce dernier recours est parfois autorisé par la jurisprudence en vue de permettre uniquement une application de la théorie de la transparence (« *Durchgriff* »), par une levée du voile corporatif, lorsqu'il est démontré qu'une appréciation économique ne permettrait pas d'appréhender assez correctement des cas de contournement abusif de l'impôt (évasion fiscale)¹¹²⁶.

577

Il y a lieu de faire remarquer que l'acception ci-dessus est valable en droit suisse, où l'interprétation économique a une certaine reconnaissance juridique. En revanche, en droit belge notamment où ce type d'interprétation est rejetée¹¹²⁷, l'instrument de l'évasion fiscale reste le seul bouclier qui puisse permettre de faire échec à des comportements de contournement de l'impôt (par la violation de l'esprit de la loi fiscale) tant en fiscalité directe qu'en celle indirecte¹¹²⁸.

578

5.1.2. Modalités de mise en œuvre de l'instrument de l'évasion fiscale

La théorie de l'évasion fiscale —en tant que solution ou méthode anti-abus destinée à faire échec aux comportements abusifs en matière fiscale— est un outil principalement à la portée du juge et de l'administration, en tant qu'autorités chargées d'appliquer et de faire respecter au quotidien les lois fiscales. Toutefois, il appartient également au législateur de prévenir les comportements d'évasion fiscale par l'organisation d'une législation fiscale adéquate, difficile à battre en brèche par des comportements artificiels ou insolites des contribuables.

579

¹¹²³CORNU, *Evasion et interprétation*, p.269

¹¹²⁴PONCE, *Évasion fiscale*, p.151

¹¹²⁵Voy. GLAUSER, *Evasion et TVA*, p.24. L'auteur précise qu'exceptionnellement lorsqu'une norme utilisée en TVA se fonde sur une logique de droit civil, l'instrument de l'évasion fiscale peut être activé.

¹¹²⁶Voy. ATAF 2C_742/2008 du 11 février 2009, consid. 5.5 et 5.6

¹¹²⁷Sur la contestation de l'interprétation économique en droit belge, voy. Section 1.3.2.2

¹¹²⁸En effet, comme nous le verrons plus loin (Section 5.2.3.1), la clause générale anti-abus écrite du droit belge vise à faire échec à toute opération qui viole les objectifs d'une disposition de la législation fiscale, c'est-à-dire dans le cadre du paiement de tout type d'impôt, sans distinction aucune.

- 580 De ce qui précède, nous pouvons admettre que la lutte contre l'évasion fiscale doit se faire à deux échelons, à savoir en amont (législateur) ainsi qu'en aval (interprète), en vue de l'obtention de meilleurs résultats¹¹²⁹ :
- 581 (i) Pour ce qui est de l'intervention « en amont » du législateur, elle peut se matérialiser par la mise en place des règles juridiques préventives (approche *a priori*) ou complémentaires (approche *a posteriori*), visant à contrecarrer tout acte d'évasion fiscale dès l'instant où il est posé :
- 582 ➤ L'approche *a priori* est certes ordinaire dans bon nombre de système juridiques, mais elle est aussi fondamentalement complexe dans la mesure où il est fastidieux —et pas tout à fait évident— de prévoir, dans la rédaction d'une règle générale et abstraite, tous les cas de figure susceptibles de survenir, ou de décrire parfaitement les contenus de tous les mots et notions relatifs à la norme anti-abus, sans tomber dans une narration inutile et ennuyeuse¹¹³⁰. Néanmoins, il est possible de prévoir avec circonspection une ouverture pour l'interprétation analogique afin de permettre une extension de l'application de la norme à tous les cas de figure semblables à ceux auxquels elle s'applique expressément¹¹³¹.
- 583 ➤ En revanche, l'approche *a posteriori* (complémentaire) du législateur n'est pas assez complexe, dans la mesure où elle est généralement justifiée par l'apparition des lacunes improprement dites¹¹³² constatées par le juge et/ou l'administration fiscale, ceux-ci n'ayant pas traditionnellement —et sauf exception¹¹³³— le privilège de combler une lacune improprement dite à la place du législateur¹¹³⁴. Cette approche complémentaire pourrait aussi être justifiée par le besoin de codifier des états de fait sanctionnés de manière récurrente dans la jurisprudence (juge) comme étant constitutifs d'évasion fiscale¹¹³⁵. Somme toute, l'approche *a posteriori* a pour vocation de permettre au législateur d'intégrer dans la loi fiscale —et ce, après avoir décrit initialement un état de fait imposable dépourvu d'un élément constitutif nécessaire à

¹¹²⁹Dans ce sens, voy. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.270 s

¹¹³⁰CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.10 ; OBRIST, *Réalisation systématique*, p.114 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.12

¹¹³¹Sur l'importance et l'étendue de l'approche analogique en droit fiscal, voy. Section 1.2.3.1

¹¹³²Sur les sens et portée des lacunes proprement dites et celles improprement dites, voy. Section 1.2.3.1

¹¹³³Sur l'exception de comblement des lacunes improprement dites par l'interprète de la norme (juge et administration), voy. Section 1.2.3.1

¹¹³⁴En ce qui concerne l'exclusion du juge et de l'administration de la tâche de comblement des lacunes improprement dites, voy. OBERSON, *Droit fiscal*, p.62 N.11 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 45 ad Remarques préliminaires ; AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.2 et références citées ; OBRIST, *Réalisation systématique*, p.156 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.81 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.135 et références citées.

¹¹³⁵Voy. GUTMANN, *Évasion*, p.537

l'imposition – un autre état de fait dont la réalisation produit les mêmes effets juridiques que l'état de fait initial¹¹³⁶.

- (ii) Quant à l'intervention « en aval », qui est l'apanage de l'interprète (juge ou administration), elle procède évidemment du rôle classique de ce dernier, à savoir mettre en œuvre les lois fiscales, en passant par leur interprétation s'il échet. En effet, nous verrons plus loin¹¹³⁷ que l'instrument de l'évasion fiscale est, en règle générale, mis en branle à l'issue du processus d'interprétation d'une norme fiscale et de l'appréciation objective de l'état de fait en présence. Elle fonde – au cas où le résultat de l'interprétation serait choquant – une correction de l'état de fait par l'interprète, bien évidemment à des conditions bien particulières lui permettant de s'écarter de la forme juridique choisie par le contribuable¹¹³⁸. 584

5.1.3. Subsumption de l'évasion fiscale sous l'abus de droit

Au cœur de cette section, la préoccupation essentielle est d'identifier le principe général du droit auquel il convient de rattacher l'instrument de l'évasion fiscale, bien évidemment entre l'interdiction de la fraude à la loi et l'interdiction de l'abus de droit, dont les contenus respectifs ont déjà été abordés dans le cadre de la présente recherche scientifique¹¹³⁹. En effet, nous avons relevé précédemment¹¹⁴⁰ que [certes] les deux principes généraux du droit (fraude à la loi et abus de droit) débouchent sur l'inopposabilité de l'acte mis en cause, mais ils reposent respectivement sur des postulats différents : la fraude à la loi est la revendication d'un droit sur une base mensongère, par falsification, dissimulation ou manœuvres ; tandis que l'abus de droit est l'usage formellement légal d'un droit (prérogative) qui méconnaît plutôt la finalité de la règle y afférente¹¹⁴¹. 585

Fondamentalement, la fraude à la loi existe chaque fois qu'un sujet de droit parvient à se soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi volontaire d'un moyen efficace qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif¹¹⁴². Sur cet angle, il est possible de rapprocher la fraude à la loi de l'évasion fiscale, étant donné que celle-ci cristallise aussi le fait d'un contribuable qui se soustrait à l'exécution d'une loi fiscale désavantageuse, au moyen d'une construction insolite (moyen efficace) et inattaquable par la loi fiscale en présence¹¹⁴³. Ce rattachement apparent est néanmoins fragile, dans la mesure où la notion de fraude – caractéristique de la fraude à la loi – renvoie à la ruse (mauvaise foi, dol aggravé, etc.) qui n'est rien d'autre que la dissimulation plus 586

¹¹³⁶CORNU, *Evasion et interprétation*, p.270 s

¹¹³⁷Voy. sections 5.2.2.3 et 5.2.3.2.4

¹¹³⁸GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.9 et 16 ; VUILLEUMIER, *Evasion fiscale*, p.92 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.66 N.22

¹¹³⁹Cf. Chapitre 4.

¹¹⁴⁰Cf. Section 4.1.2.3

¹¹⁴¹Dans ce sens, voy. BOUVERESSE, *Fraude*, p.17 et références citées.

¹¹⁴²Cf. Section 4.1.1.2

¹¹⁴³MALGOYRE, *Habilité fiscale*, p.17 ; MARGAIRAZ, *Fraude fiscale*, p.16

ou moins ingénieuse de la vérité, et un mensonge ou une tromperie qui trahit la réalité¹¹⁴⁴. Pourtant, comme nous le verrons plus loin¹¹⁴⁵, dans le cas d'une évasion fiscale, le contribuable ne dissimule rien au fisc et présente en toute régularité sa construction juridique, mais celle-ci échappe carrément – au regard de sa forme – à la vigueur de la norme fiscale en présence. Sous un autre angle, on pourrait conjecturer que la fraude à la loi accole la fraude fiscale qui consiste aussi, de manière générique, à violer une loi fiscale par un comportement généralement rusé, astucieux¹¹⁴⁶. Cependant, il s'agit là encore d'un rapprochement factice, étant donné qu'une violation de l'interdiction de la fraude à la loi ne touche pas à la lettre de la loi et, de ce fait, n'est pas répréhensible pénalement ni administrativement comme la fraude fiscale, mais donne seulement lieu à un rétablissement des faits dans leur état normal.

587 Pour ce qui est de l'abus de droit¹¹⁴⁷, c'est un phénomène qui existe généralement lorsqu'une disposition de loi est employée de manière manifestement déloyale et contrairement à ses objectifs, pour la réalisation d'intérêts qu'elle n'est pas censée couvrir¹¹⁴⁸. De ce fait, le principe de l'interdiction de l'abus de droit sanctionne un comportement qui excède un exercice normalement diligent d'un droit – ce qui implique une approche plutôt objective – ou qui n'est pas conforme à un exercice loyal d'un droit – ce qui implique plutôt une approche subjective¹¹⁴⁹ –. Logiquement, l'évasion fiscale se rattache à l'abus de droit¹¹⁵⁰, dans la mesure où le comportement évasif est orienté manifestement contre les objectifs d'une norme fiscale¹¹⁵¹. Il est ici question d'abuser d'institutions juridiques à la seule fin d'une économie d'impôt¹¹⁵². Elle s'identifie au fait que le contribuable recherche exclusivement à éviter l'application d'un inconvénient fiscal ou à obtenir le bénéfice d'un avantage fiscal indû, ce en contradiction avec les buts des dispositions qui prévoient cette charge ou cette faveur fiscale¹¹⁵³.

588 Le rapprochement entre l'évasion fiscale et l'abus de droit est tellement contigu que les deux concepts paraissent synonymiques en matière fiscale¹¹⁵⁴. Même les moyens ou mesures destinés à lutter respectivement contre ces deux comportements sont

¹¹⁴⁴BOYER, *Quelques adages*, p.26

¹¹⁴⁵*Voy.* Section 5.3.3.4

¹¹⁴⁶*Cf.* Section 5.3.3.4

¹¹⁴⁷Pour plus de détails sur la notion de l'abus de droit, *voy.* Section 4.1.2.2

¹¹⁴⁸PICHONNAZ, *Abus de droit*, p.146 N.5 ss

¹¹⁴⁹AMAND, *Abus et fraude*, p.47 et référence citée ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.140

¹¹⁵⁰VUILLEUMIER, *Evasion fiscale*, p.91 ; REICHEN, *Evasion*, p.705 ; TORRIONE, *Impôt éludé*, p.157 s ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.20 ; DUMAS, *Infractions fiscales*, p.404 s ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.155. Ce dernier auteur affirme carrément que « l'évasion fiscale est une émanation de l'abus de droit ».

¹¹⁵¹PONCE, *Évasion fiscale*, p.140 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.321 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, *CR-LIFD*, n.56 ad Remarques préliminaires.

¹¹⁵²CHAPPUIS, *Responsabilité contractuelle*, p.170

¹¹⁵³Dans ce sens, *voy.* BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.499

¹¹⁵⁴C'est le cas en droit suisse où certains auteurs qualifient l'évasion fiscale d'abus de droit en matière fiscale (*Cf.* Section 5.2.2.3), ou encore en droit belge où la loi parle de l'évasion fiscale en termes d'abus fiscal (*Cf.* Section 5.2.3.2.2).

similaires : le principe de l'interdiction de l'abus de droit, en droit commun, a pour vocation – quand les conditions de son application sont réunies – de corriger les effets d'une norme par le biais d'une appréciation en équité de l'état de fait¹¹⁵⁵ ; ce qui est également le cas avec la théorie de l'évasion fiscale, dont la visée est de corriger les effets d'une norme fiscale sur base d'une appréciation objective des critères de l'évasion fiscale¹¹⁵⁶. C'est ce que nous verrons dans la section ci-après, consacrée aux particularités de la théorie de l'évasion fiscale dans les paysages juridiques suisse et belge.

5.2. Fondements dogmatique et juridique de l'instrument de l'évasion fiscale en droits suisse et belge

5.2.1. Remarques préliminaires

A la différence du droit suisse qui ne contient aucune clause générale écrite sur laquelle puisse se fonder la théorie de l'évasion fiscale (5.2.2), le droit positif belge dispose plutôt d'une disposition générale anti-abus qui – tout en ne réglant pas une situation en particulier – complète les règles d'imposition générales en permettant d'appréhender un état de fait imposable dans toutes ses manifestations juridiques et économiques (5.2.3).

Ce genre de disposition générale anti-abus existe également – assortie de quelques spécificités – dans bon nombre de systèmes juridiques du globe¹¹⁵⁷, notamment en droits français¹¹⁵⁸, allemand¹¹⁵⁹ et autrichien¹¹⁶⁰, prévoyant qu'en cas d'abus dans le chef du contribuable, la forme juridique imprimée à l'état de fait est inopérante et sanctionnée par une imposition adéquate à la situation correspondant au résultat économique recherché par le contribuable¹¹⁶¹. Ces singularités française, allemande et autrichienne ne seront pas développées dans la présente recherche scientifique.

¹¹⁵⁵VUILLEUMIER, *Evasion fiscale*, p.91

¹¹⁵⁶OBERSON, *Droit fiscal*, p.67 N.25 ; GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.10 s ; GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.5

¹¹⁵⁷A ce sujet, voy. AEBY, *Influence*, p.322a ; OGAZÓN/HAMZAOU, *Tax avoidance*, p.18

¹¹⁵⁸En droit français, l'abus fiscal est formalisé à l'article L64 du livre des procédures fiscales, permettant ainsi à l'administration fiscale de déclarer inopposables des montages qui, soit ont un caractère fictif, soit ont pour but exclusif d'éluder l'impôt, et sont contraires à l'intention du législateur. Pour plus de détails, lire MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.508 ; BURGER, *Délits fiscaux*, p.12 ; GUTMANN, *Évasion*, p.539 s ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.138 ss N.86 ss

¹¹⁵⁹A savoir le §42 du Code des impôts allemand (« *Abgabenordnung* ») relatif à l'abus des options légales (« *Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten* »).

¹¹⁶⁰En l'occurrence le §22 du Code fiscal fédéral autrichien (« *Bundesabgabenordnung* ») qui fait échec à toute construction insolite reposant sur le droit civil.

¹¹⁶¹OGAZÓN/HAMZAOU, *Tax avoidance*, p.18 ; ÅSA/ØYSTEIN/SORBE, *Anti-avoidance*, p.8 N.16 s ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.315 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.271 N.390

5.2.2. Spécificité de l'instrument de l'évasion fiscale en droit suisse

- 591 L'évasion fiscale est une notion « orpheline » en droit positif suisse, tant à l'échelle fédérale qu'aux niveaux cantonaux, pour autant qu'il n'existe à date aucune disposition légale d'ordre général qui énonce clairement les modalités selon lesquelles un état de fait insolite – visant à éluder l'impôt – pourrait fonder, en contrecoup, le recours au procédé de correction systématique des effets de la loi pour rétablir la normalité factuelle¹¹⁶².
- 592 En réalité, l'instrument de l'évasion fiscale, tel qu'existant à date en droit suisse, a été forgé au fil des années par la littérature scientifique (doctrine) ainsi que la pratique prétorienne¹¹⁶³. Les premiers pas de cette approche remonteraient à la première moitié du 20^e siècle, sous l'égide notamment de BLUMENSTEIN (5.2.2.1). L'influence de celui-ci sur la théorie de l'évasion fiscale a néanmoins été remise en cause et recadrée, en plein milieu du même siècle, notamment par HÖHN dont les réflexions sur l'interprétation en droit fiscal ont été novatrices (5.2.2.2). A ce jour, la position du Tribunal fédéral semble concilier les deux courants dans son cheval de bataille contre l'abus de droit en matière fiscale, mais la nécessité d'une codification de l'instrument de l'évasion fiscale reste opportune afin de répondre notamment aux exigences du principe de la légalité (5.2.2.3).

5.2.2.1. BLUMENSTEIN et sa conception de la théorie de l'évasion fiscale

- 593 L'histoire de la théorie de l'évasion fiscale en droit suisse a été influencée à ses origines – qui remonteraient vers le début du 20^e siècle – par la doctrine et la jurisprudence allemandes¹¹⁶⁴. Il est reconnu à BLUMENSTEIN¹¹⁶⁵ d'avoir ramené, en droit suisse, la conception allemande en la matière, faisant ainsi de lui le « père de la doctrine de l'évasion fiscale en suisse »¹¹⁶⁶. Ses travaux de recherche dans ce domaine – *inter alia*

¹¹⁶²GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.11 ; VUILLEUMIER, *Evasion fiscale*, p.92 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.67 N.24 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.139 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.314 ; HONGLER/WINZAP, *Swiss GAAR*, p.840

¹¹⁶³KUNZ-SCHENK, *GAAR and other rules*, p.750

¹¹⁶⁴Notamment les travaux d'ENNO BECKER (1869-1940) qui était un juriste allemand ayant exercé plusieurs fonctions juridiques. Il a rédigé le « *Reichsabgabenordnung* » de 1919, dont les §4 et §5 ont consacré la théorie de la réalité économique en droit suisse, respectivement l'interprétation économique et la théorie de l'évasion fiscale. Il est donc considéré comme le père du code des impôts allemand.

¹¹⁶⁵BLUMENSTEIN ERNST (1876-1951) était un avocat suisse et professeur de droit administratif (y compris le droit fiscal). Ses travaux de recherche, matérialisés dans plusieurs livres et dans un nombre extraordinaire d'essais, ont eu une influence significative sur le développement du droit fiscal dans l'enseignement, la législation et la jurisprudence suisses.

¹¹⁶⁶CORNU, *Evasion et interprétation*, p.268 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.131 ; KOFMEL va plus loin, en considérant BLUMENSTEIN comme « *the father of modern Swiss tax law* » (KOFMEL, *Tax avoidance*, p.3). Dans la même veine, KUNZ-SCHENK parle de « *father of today's Swiss tax law* » (KUNZ-SCHENK, *GAAR and other rules*, p.765).

son article sur les relations mutuelles entre droit civil et droit fiscal¹¹⁶⁷ — ont été inspirés notamment par le §5 du code général des impôts allemand (« *Reichsabgabenordnung* ») du 13 décembre 1919. Ce §5 dispose notamment que l'obligation fiscale ne peut être contournée ou diminuée par un citoyen au travers d'abus des formes ou des arrangements relevant du droit civil¹¹⁶⁸.

En *substratum* de ses réflexions, BLUMENSTEIN accorde une importance primordiale aux définitions que le droit civil accole à ses notions transposées en droit fiscal¹¹⁶⁹. Mais l'auteur fait remarquer qu'une transposition automatique de ces définitions ne serait pas en adéquation avec le principe de l'autonomie du droit fiscal déjà affirmée¹¹⁷⁰ ; d'où la nécessité pour l'interprète d'opter pour une approche éclectique lors de l'utilisation desdites définitions, et ce, en harmonie avec les objectifs du droit fiscal.

Selon BLUMENSTEIN, cette approche éclectique orientée vers les objectifs du droit fiscal ouvre la voie également à une appréciation économique (« *wirtschaftliche Betrachtungsweise* » en allemand) des notions empruntées au droit civil, selon la volonté du législateur ; si non, une application mécanique des définitions civilistes en droit fiscal aura le risque de favoriser nettement l'évasion fiscale (« *Steuerumgehung* » en allemand) et, par ricochet, être en contradiction avec la volonté même du législateur¹¹⁷¹. Cette volonté est primordiale pour tout recours à une approche économique. Si le législateur n'ouvre pas cette possibilité d'interprétation d'une notion civiliste en droit fiscal, l'interprète sera tenu au respect du sens originel retenu en droit civil avec pour conséquence qu'il n'y aurait pas du tout une place à l'application de la théorie de l'évasion fiscale¹¹⁷².

Ainsi, au regard du principe cardinal de la légalité — gage de la sécurité juridique —, les concepts du droit civil usités en droit fiscal doivent être interprétés de manière restrictive et garder leur signification originelle. L'exception touche plutôt des cas

¹¹⁶⁷ A savoir: *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, In : *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Basel, N.F. Bd. 52(1933), H. 5 (p.141a-278a).

¹¹⁶⁸ Traduction-synthèse de l'auteur. Le texte intégral et original correspondant à la disposition évoquée, est : « *Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Ein Missbrauch im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn : 1) in fallen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und ; 2). nach Lage der Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner ; 3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die getroffenen Massnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Massnahmen etwa entrichtet sind, werden auf Antrag erstattet, wenn die Entscheidung, die diese Massnahmen als unwirksam behandelt, rechtskräftig geworden ist* ».

¹¹⁶⁹ BLUMENSTEIN, *Gegenseitige*, p.210a ss. Voy. également PONCE, *Évasion fiscale*, p.131

¹¹⁷⁰ BLUMENSTEIN, *Gegenseitige*, p.222a s. Voy. également CORNU, *Evasion et interprétation*, p.275

¹¹⁷¹ BLUMENSTEIN, *Gegenseitige*, p.207a. Voy. également PONCE, *Évasion fiscale*, p.131

¹¹⁷² Voy. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.277

d'évasion fiscale pour lesquels le recours exceptionnel à une appréciation économique s'avère décisif¹¹⁷³, en vue d'éviter que le contribuable profite d'éventuelles failles d'une interprétation restrictive pour réaliser un contournement d'impôt¹¹⁷⁴. De ce fait, BLUMENSTEIN fait de l'évasion fiscale – en tant que comportement du contribuable – une conditionnalité pour tout recours à l'interprétation économique des notions empruntées au droit civil. Brièvement, sans évasion fiscale, il n'y a pas d'appréciation économique des notions civilistes¹¹⁷⁵. A notre avis, cette conception devrait être relativisée dans la mesure où le contenu de la théorie de la réalité économique, en droit fiscal, sépare distinctement les deux voies, à savoir l'interprétation économique et la théorie de l'évasion fiscale, cette dernière pouvant déboucher sur une correction des effets de la loi au-delà même d'une interprétation économique¹¹⁷⁶.

597 Les conditions auxquelles BLUMENSTEIN corrobore le recours à l'appréciation économique – et donc celles de la réalisation de l'évasion fiscale – sont les suivantes ¹¹⁷⁷ : premièrement, l'établissement d'une intention d'éluder l'impôt (condition subjective) ; deuxièmement, le caractère insolite et inhabituel de la forme choisie par le contribuable pour l'organisation de la situation économique concernée, permettant de décrocher le même résultat économique que par l'usage de la forme habituelle ou usuelle (condition objective) ; enfin, troisièmement, la réalisation potentielle d'une importante économie d'impôt si l'administration fiscale agréait la démarche ou le schéma choisi (condition de résultat) ¹¹⁷⁸. De ce fait, selon BLUMENSTEIN, si ces trois conditions sont simultanément réunies, l'auteur de l'acte aura outrepassé le seuil légitime de la liberté d'entreprise – principe reconnu en droit positif suisse – qui permet d'organiser librement ses affaires pour payer le moins d'impôt possible^{1179/1180}.

598 La doctrine de BLUMENSTEIN sur l'interprétation en droit fiscal ainsi que sa conditionnalité trilogique sus formulée, influenceront par la suite la jurisprudence qui s'en servira pour étayer désormais son argumentaire en matière d'évasion fiscale¹¹⁸¹. Déjà, dans la même année de publication des réflexions de BLUMENSTEIN, le Tribunal fédéral pourra s'en inspirer dans un arrêt du 1^{er} décembre 1933 mettant en cause la Société pour l'industrie de l'aluminium contre le Département des Finances du Canton de Valais, en arguant qu'en cas d'évasion fiscale le fisc n'est pas strictement lié par le

¹¹⁷³Voy. REYMOND, *Influence droit fiscal*, p.426

¹¹⁷⁴CORNU, *Evasion et interprétation*, p.276 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 54 ad Remarques préliminaires.

¹¹⁷⁵BLUMENSTEIN, *Gegenseitige*, p.238a ss

¹¹⁷⁶Voy. Section 1.3.1.4.2

¹¹⁷⁷BLUMENSTEIN, *Gegenseitige*, p.230a ss

¹¹⁷⁸Dans ce sens, KOFMEL, *Tax avoidance*, p.3 s ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.275

¹¹⁷⁹KOFMEL, *Tax avoidance*, p.4

¹¹⁸⁰En ce qui concerne le cadre juridique du choix libre de la voie la moins imposée, voy. Section 5.3.2.1

¹¹⁸¹CORNU, *Evasion et interprétation*, p.275 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.14 ss

point de vue du droit civil, et a le droit de tenir compte de la situation économique voulue et réalisée quelle que soit la forme juridique qui lui a été donnée¹¹⁸². Dans la même veine, quelques années après, les Juges fédéraux estimaient que l'autorité fiscale est autorisée à asseoir son ultime conviction non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés, même si la forme juridique que revêt la transaction en question est valable dans le cadre du droit civil¹¹⁸³. En d'autres termes, si les trois conditions de BLUMENSTEIN sont remplies – même si la forme juridique choisie semble valide et effective du point de vue du droit civil – l'imposition passera outre cet arrangement et se fondera plutôt sur l'ordre qui aurait été l'expression propre du but économique recherché par le contribuable¹¹⁸⁴.

Au reste, la théorie concoctée par BLUMENSTEIN relativement à l'interprétation juridique (y compris l'évasion fiscale) semble dépassée de nos jours, dans la mesure où la doctrine et la jurisprudence modernes suisses considèrent l'évasion fiscale, non plus comme un simple problème d'interprétation des notions de droit civil, mais plutôt comme un processus de correction des effets de la loi fiscale ; lequel processus permet de ranger, sous la vigueur de ladite loi, certains états de fait choquants, notamment ceux issus d'un abus manifeste du droit¹¹⁸⁵. Néanmoins, il existe encore une frange d'auteurs¹¹⁸⁶ qui prônent, à l'heure actuelle, le maintien de l'approche interprétative de BLUMENSTEIN sur fond de la sécurité juridique, telle que consacrée notamment par le principe de la légalité qui est hostile à toute interprétation extensive en droit fiscal¹¹⁸⁷.

599

5.2.2.2. HÖHN et sa conception de la théorie de l'évasion fiscale

A partir des années 1960, un nouveau courant d'idées a fleuri dans la doctrine helvétique, en rapport avec la théorie de l'évasion fiscale, marquant « un véritable tournant dans la doctrine de l'interprétation en droit fiscal »¹¹⁸⁸. Ce courant est impulsé par les réflexions de HÖHN¹¹⁸⁹, notamment dans un article consacré à l'approche

600

¹¹⁸²ATF 59 I 272 consid. 8. Dans ce sens, voy. BÖCKLI, *Steuerumgehung*, p.290 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.138 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.14 s ; KUNZ-SCHENK, *GAAR and other rules*, p.764 ; HONGLER/WINZAP, *Swiss GAAR*, p.840

¹¹⁸³ATF 73 I 68 consid. 3 ; ATF 80 I 30 consid.3 ; ATF 83 I 337 consid. 1

¹¹⁸⁴GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.16 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.4

¹¹⁸⁵VUILLEUMIER, *Evasion fiscale*, p.92 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.66 N.22 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.288 s ; GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.4

¹¹⁸⁶Notamment RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.69 ss N.24 ss ; REYMOND, *Légalité et interprétation*, p.292

¹¹⁸⁷Sur l'opposition par le principe de la légalité à toute interprétation extensive en droit fiscal, voy. Section 1.2.3.2

¹¹⁸⁸CORNU, *Evasion et interprétation*, p.279, spécialement la note de bas de page 1849.

¹¹⁸⁹ERNST HÖHN (1930-2010) était un juriste suisse ayant assumé des fonctions administratives et académiques. Dans l'exercice de ces dernières, il a notamment été professeur de droit administratif et fiscal.

économique en droit fiscal (« *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht* » en allemand), publié en 1963.

- 601 Sur le principe général de l'interprétation en droit fiscal, HÖHN note que le procédé moderne de cette activité vise à déterminer le sens de la norme dans une approche holistique, sans se limiter à des notions isolées¹¹⁹⁰. Dès lors, la lettre de la loi n'est pas déterminante, moins encore contraignante pour le juge et l'administration fiscale, dans la mesure où elle ne constitue qu'un des moyens qui leur permet de découvrir le sens de la loi. Ils ont à cet effet la possibilité de fouiller au-delà de la simple formulation littérale, en se focalisant notamment sur la volonté réelle du législateur (approche téléologique)¹¹⁹¹. A la suite de HÖHN, l'approche moderne de l'interprétation en droit fiscal rejette – contrairement à l'école de BLUMENSTEIN – le sens possible des mots comme limite à l'interprétation du droit fiscal¹¹⁹². Ce nouveau paradigme prône plutôt une autonomie de l'interprétation en droit fiscal, en affirmant que ce n'est plus le sens des mots (approche littérale) qui, dorénavant, est déterminant pour fixer les limites de l'interprétation, mais l'esprit de la norme à interpréter (approche téléologique).
- 602 S'inscrivant en faux contre le fondement de la théorie de l'évasion fiscale esquissé par BLUMENSTEIN (à savoir une interprétation originelle et restrictive en droit fiscal des notions empruntées au droit civil, sauf cas d'évasion fiscale), HÖHN estime que l'interprétation originelle et stricte des notions civilistes porte en elle-même le germe d'une évasion fiscale, car elle est susceptible de créer une faille entre la lettre et l'esprit de la norme fiscale, incitant *ipso facto* le contribuable à contourner celle-ci (norme)¹¹⁹³.
- 603 A l'opposé de BLUMENSTEIN qui appréhende l'instrument de l'évasion fiscale comme étant une appréciation économique, en droit fiscal, des notions empruntées au droit civil – et reposant sur une logique purement civiliste –, HÖHN estime plutôt que cet instrument est un moyen « post-interprétation » destiné à corriger le résultat insoutenable de l'interprétation économique ; et ce, sous la forme d'une clause générale non écrite, à activer en tant que de besoin pour justifier l'imposition d'un état de fait dont l'exonération fiscale s'avère choquante (« *Generalklausel als Korrektiv angewendet* » en allemand)¹¹⁹⁴. Un état de fait choquant est celui qui ne peut être contré par le truchement d'une interprétation économique de la norme, et nécessite la mise en œuvre d'une clause spéciale permettant de corriger le résultat de l'interprétation insoutenable¹¹⁹⁵. Néanmoins, cette correction nécessite une extrême retenue, dans la mesure où elle peut heurter de plein front certains principes constitutionnels,

¹¹⁹⁰HÖHN, *Wirtschaftliche*, p.394. Voy. aussi CORNU, *Evasion et interprétation*, p.280

¹¹⁹¹HÖHN, *Wirtschaftliche*, p.425 ss. Voy. aussi PONCE, *Évasion fiscale*, p.132

¹¹⁹²Voy. PONCE, *Évasion fiscale*, p.132 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.281

¹¹⁹³HÖHN, *Wirtschaftliche*, p.395. Dans le même sens, voy. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.280

¹¹⁹⁴HÖHN, *Wirtschaftliche*, p.396. Dans la même veine, voy. GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.5

¹¹⁹⁵Dans ce sens, voy. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.283 s. L'auteure précise que la problématique de l'évasion fiscale n'est pas une question d'interprétation, car la norme a déjà été interprétée et il en résulte que l'état de fait ne porte que sur une situation précise, à savoir la forme civile décrite et non pas sur des constructions économiques équivalentes.

notamment celui de la légalité, qui perçoit d'un mauvais œil toute interprétation extensive des normes fiscales¹¹⁹⁶. Elle devrait être mise en œuvre « avec la plus grande retenue et dans les cas particulièrement crasses »¹¹⁹⁷. En réalité, elle concerne certains comportements du contribuable qui – bien que n'entrant pas dans le champ d'application de la norme fiscale – contredisent de manière choquante l'objectif global de celle norme¹¹⁹⁸.

La conception de HÖHN a également influencé la jurisprudence du Tribunal fédéral à partir des années 1960, qui considère depuis lors que l'instrument de l'évasion fiscale intervient seulement lorsque le processus d'interprétation littérale de la norme est terminé et que son résultat démontre que cette norme ne peut être appliquée au cas d'espèce ; ce qui nécessite et justifie le recours au processus de correction de la norme en vue de faire échec à des situations d'exonération hautement choquantes, contraires à la volonté du législateur¹¹⁹⁹, voire inconciliable avec le principe de l'interdiction de l'arbitraire ou de l'abus de droit¹²⁰⁰. Ainsi, le recours à la correction de la norme fiscale reste en principe proscrit et ne peut être toléré qu'en cas exceptionnel, en l'occurrence celui de l'évasion fiscale¹²⁰¹.

Tout compte fait, selon HÖHN, l'évasion fiscale implique la réunion de deux conditions cumulatives, à savoir (i) le contribuable parvient par un moyen à atteindre les avantages de l'état de fait imposable qui a été évité ; et (ii) à ce propos, il utilise une lacune dans la loi qui n'a pas été prévue par le législateur fiscal¹²⁰².

5.2.2.3. Prise de position du Tribunal fédéral et développements récents sur la théorie de l'évasion fiscale

De prime abord, il convient d'indiquer que le Tribunal fédéral a toujours reconnu l'existence de l'évasion fiscale à la triple condition cumulative, en l'occurrence¹²⁰³ : (i) la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale (« *ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich* » en allemand), en tout cas

¹¹⁹⁶ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.69 N.24

¹¹⁹⁷ GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.5 s

¹¹⁹⁸ VUILLEUMIER, *Evasion fiscale*, p.92 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.285 et références citées.

¹¹⁹⁹ ATAF 2c_393/2008 du 19 novembre 2008 consid. 2.1. Le passage le plus déterminant est le suivant : « *Bevor allerdings auf das Instrument einer Steuerumgehung zurückgegriffen wird, muss geprüft werden, ob ein Abzug der geltend gemachten Darlehenszinsen nicht bereits aus anderen Überlegungen zu verweigern ist. Hierfür sind vorab die anwendbaren Gesetzesbestimmungen heranzuziehen und auszulegen* ». Dans le même sens, certains arrêts du TF relèvent que la théorie de l'évasion fiscale est une étape subsidiaire à l'interprétation, soit une correction de la norme. Voy. Arrêt du TF du 6 avril 1973 consid. 1, in Archives 42 p. 393 (397) ; Arrêt du TF du 12 décembre 1984 consid.3, in Archives 54 p.211 (217).

¹²⁰⁰ ATAF 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.1 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.149

¹²⁰¹ ATF 102 Ib 151 consid. 3a ; ATAF 2C_77/2008 du 12 août 2008 consid. 3.1 ; ATF 73 I 75 /76 in Archives 33, p. 207. Pour la doctrine, GLAUSER, *Transparence fiscale*, p.502 ; GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.5

¹²⁰² HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht*, p.173 N.76

¹²⁰³ Voy. ATF 93 I 725 Consid. 1 ; ATF 98 Ib 323 consid. 3d ; ATF 99 Ib 375 consid. 3 ; ATF 102 Ib 151 consid. 3b ; ATF 131 II 627 consid. 5.2 ; ATAF 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.7 ; ATAF 2C_240/2010 du 5 novembre 2010 consid. 7.1 ; ATAF 2C_1027/2011 et 2C_1028/2011 du 14 juin 2012 consid. 4.2

inadaptée aux données économiques ; (ii) le choix de cette forme est abusif et n'a pour seul but («*einzig und allein*» en allemand) que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire ; et (iii) la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôts si le fisc l'admettait.

607 Certes, ces trois conditions ont déjà fait l'objet de moult commentaires au sein de la doctrine scientifique¹²⁰⁴, mais les Juges fédéraux en ont derechef fourni notamment l'éclaircissement ci-après, dans un arrêt du 28 juin 2012 :

608 « S'agissant de l'examen de la construction juridique choisie, élément objectif de l'analyse, il convient par conséquent d'accorder une importance décisive à son caractère totalement inapproprié. Pour admettre l'existence d'une évasion fiscale, l'on doit ainsi être en présence d'une construction qui – abstraction faite des aspects fiscaux – n'a aucun sens du point de vue économique. De son côté, l'élément subjectif joue un rôle déterminant dans la mesure où il est exclu d'admettre une évasion fiscale lorsque la construction juridique repose sur des raisons autres que la simple économie d'impôt. Lorsqu'une norme est invoquée de façon abusive, sans qu'aucun intérêt digne de protection ne le justifie, cela ne saurait rester sans conséquences. En ce qui concerne enfin l'analyse des effets de la construction, il ne faut pas perdre de vue que le contribuable est en principe libre de façonner ses relations juridiques comme il l'entend. Une intervention à l'encontre d'une construction abusive ne se justifie par conséquent que si celle-ci produit réellement des effets au plan fiscal »¹²⁰⁵.

609 Juridiquement, la confluence des trois critères sus évoqués dans un même état de fait fonde l'autorité fiscale à axer l'imposition non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur celle qui aurait été appropriée au but économique poursuivi¹²⁰⁶. A ce propos, RYSER/ROLLI¹²⁰⁷ précisent que l'administration fiscale est tenue, non seulement de démontrer le caractère insolite de la situation de fait et la comparer à ce qu'aurait dû normalement être la forme choisie pour habiller la transaction destinée à atteindre le résultat recherché ; mais elle doit également prouver que l'économie d'impôt a été substantielle et surtout que la motivation essentielle du contribuable, dans le choix de la forme utilisée, était d'ordre fiscal¹²⁰⁸. En revanche, le contribuable peut invoquer des motifs économiques (non fiscaux) pour dédouaner la construction juridique choisie¹²⁰⁹. Si le concerné arrive à établir que la transaction en cause repose sur de bonnes raisons commerciales ou économiques, l'argument du fisc – fondé sur une motivation fiscale prédominante du contribuable – perdra corrélativement de sa force probante et le caractère abusif de l'opération [perdra] de son évidence¹²¹⁰.

¹²⁰⁴Pour une analyse de ces conditions ou critères cumulatifs, nous recommandons notamment les décryptages faits par KOFMEL, *Tax avoidance*, p.19 ss ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.352 ss ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.146 ss ; DANON, *Share deals*, p.200 ; CORNU, *Abus de droit*, p.515 ss

¹²⁰⁵Voy. ATAF 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.1

¹²⁰⁶ATF 93 I 725 consid. 1 *in fine*; ATF 99 Ib 375 consid. 3 ; ATF 131 II 627 consid. 5.2 ; GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.3

¹²⁰⁷RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.86 ss N.31

¹²⁰⁸Du même avis, GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.15 s

¹²⁰⁹Du même avis, DANON, *Share deals*, p.200

¹²¹⁰RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.88 N.31 ; DANON/OBRIST, *Anciennes réserves*, p.623

En cas d'évasion fiscale avérée, le Tribunal fédéral estime que la correction des effets de la loi ou la mise en œuvre de la « fiction d'état de fait »/« fiction de la réalité » (« *Sachverhaltsfiktion* » ou « *fingierter Sachverhalt* » en allemand)¹²¹¹ se justifie par le fait que seule la construction juridique choisie par le contribuable est rejetée, alors que la situation relative à ses conséquences économiques – seule déterminante pour l'imposition – reste inchangée¹²¹². En d'autres termes, l'instrument de l'évasion fiscale permet à l'administration fiscale d'« ignorer une construction juridique, de rectifier un état de fait artificiel pour se fonder sur la réalité économique »¹²¹³. Il est ainsi congruent de prendre en considération les conséquences fiscales voulues par le législateur dans le cas normal et qui auraient exactement dû être évitées si les résultats de l'évasion fiscale avaient été acceptés par l'administration fiscale¹²¹⁴.

610

Il convient de préciser également que la construction insolite remise en cause déploie, en principe, ses pleins effets en droit civil. En effet, la fiction d'état de fait ou de la réalité n'a de conséquence qu'entre le contribuable et l'administration fiscale, et ne permet à cette dernière de neutraliser le montage abusif qu'en matière fiscale¹²¹⁵. Le maintien en droit privé ou civil des effets de la construction insolite ou abusive est dicté par des impératifs de sécurité du droit et de protection de la confiance des tiers, qui ont pu prendre des décisions en se fondant sur l'état de fait concerné¹²¹⁶.

611

Par ailleurs, les trois critères cumulatifs retenus par le Tribunal fédéral permettent également de distinguer l'évasion fiscale de l'économie d'impôt acceptable du point de vue fiscal¹²¹⁷. Cela a pour conséquence que, si la composition d'un état de fait manque plus ou moins l'un desdits critères, l'interprète ne peut aucunement subsumer

612

¹²¹¹Il convient de relever notamment avec RYSER/ROLLI que cette fiction de la réalité est « difficile à justifier méthodologiquement » (RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.72 N.27). Pour sa part, CORNU note que l'expression représente une « base de raisonnement juridique » dont l'otique est de « subsumer un état de fait à une norme de droit qui en prévoit les conséquences juridiques par un mécanisme de syllogisme » (CORNU, *Evasion et interprétation*, p.372 ; CORNU, *Abus de droit*, p.518 s. Dans le même sens, voy. PONCE, *Évasion fiscale*, p.154). TORRIONE estime qu'en toile de fond de l'instrument de l'évasion fiscale, ne se trouve pas une fiction, mais plutôt une mise en branle de la théorie de la réalité économique sous-jacente à l'état de fait mis en cause (TORRIONE, *Impôt éludé*, p.169). Par rapport à ce dernier argument, nous estimons que cela ne change en rien au contenu même de l'instrument de l'évasion fiscale, pour autant que celui-ci constitue fondamentalement l'un des deux versants de la théorie de la réalité économique, l'autre étant l'interprétation économique. C'est comme dire la même chose en se servant d'un synonyme.

¹²¹²ATAF 2C_732/2010 précité, consid. 5.1 *in fine*. Dans la même veine, voy. OBRIST, *Droit fiscal*, p.79 N.89 ; DANON, *Share deals*, p.200 ; HONGLER/WINZAP, *Swiss GAAR*, p.841

¹²¹³YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n.54 ad Remarques préliminaires.

¹²¹⁴OBERSON, *Droit fiscal*, p.66 N.22

¹²¹⁵Voy. Arrêts du TAF : A-1570/2006 du 13 septembre 2008 consid. 3.2 et A-4084/2007 du 5 novembre 2008 consid. 5.3.4

¹²¹⁶CORNU, *Evasion et interprétation*, p.371. L'exemple que fournit l'auteure est assez éloquent : si l'administration fiscale peut exceptionnellement ignorer la séparation entre actionnaire unique et société anonyme (levée du voile corporatif ou social), cette distinction demeurera intacte sur le plan du droit privé.

¹²¹⁷ATAF 2C_638/2010 du 19 mars 2012 consid. 4.1 ; ATAF 2C_742/2008 précité, consid. 5.1

cet état de fait sous l'évasion fiscale, mais plutôt sous l'épargne ou économie d'impôt tout à fait légale¹²¹⁸. Il est dès lors admis, en toute logique, que le fait d'éviter un état de fait imposable représente toujours une économie d'impôt autorisée, si les conditions particulières de l'évasion fiscale ne sont pas remplies¹²¹⁹.

- 613 Au regard de ce qui précède, malgré la conception évolutive de la notion d'interprétation en matière fiscale sous l'inspiration de l'école de HÖHN, l'ombre de BLUMENSTEIN plane constamment sur le Tribunal fédéral, qui s'est approprié depuis toujours les trois critères ou conditions classiques de l'évasion fiscale ¹²²⁰, sans néanmoins – hélas ! – en préciser explicitement le fondement juridique¹²²¹. Quant à la démarcation entre les deux écoles concernées, nous estimons qu'elle se trouve en réalité au niveau du positionnement exact de l'instrument de l'évasion fiscale dans le processus d'interprétation et d'application de la norme :
- 614 ➤ Chez BLUMENSTEIN, l'instrument de l'évasion fiscale se présente comme un maillon de la chaîne du processus d'interprétation, qui donne la possibilité à l'interprète d'user d'une appréciation économique pour définir en droit fiscal les notions civilistes. De ce fait, la théorie de l'évasion fiscale est fondée – selon cette conception – sur l'interdiction de la fraude à la loi¹²²², pour autant que cette interdiction vise à appréhender un comportement conforme à la lettre mais contraire au sens et à l'esprit d'une norme légale¹²²³. Cette théorie de BLUMENSTEIN permet, somme toute, de faire échec à ce type de comportement par un recours à l'appréciation économique, qui est proche de la téléologie.
- 615 ➤ Selon la conception de HÖHN, l'instrument de l'évasion fiscale ne se situe plus dans la phase d'interprétation, mais intervient postérieurement à celle-ci pour corriger les effets de la loi – c'est à dire combler certaines lacunes improprement dites – à la suite d'une interprétation « poreuse » qui laisse échapper certaines situations extrêmement choquantes, par nature artificieuses¹²²⁴. Cette conception rapproche avec congruence l'instrument de l'évasion fiscale de l'interdiction de l'abus de droit – à savoir la proscription de tout comportement visant à détourner une institution ou un droit de ses objectifs réels à des fins impropres et ce, au

¹²¹⁸ATF 102 Ib 151 consid. 3b *in fine*.

¹²¹⁹CORNU, *Evasion et interprétation*, p.297 et références citées.

¹²²⁰TORRIONE estime que la théorie de l'évasion fiscale a été « appliquée de façon constante en matière fiscale depuis presque un siècle » (TORRIONE, *Impôt éludé*, p.168). Pour sa part, CORNU note que la formulation de trois critères fixés par BLUMENSTEIN a parfois légèrement varié, mais le contenu est tout de même resté strictement identique (CORNU, *Evasion et interprétation*, p.352, note de bas de page 2296).

¹²²¹GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.11 et références citées ; GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.5 s ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.79 N.89 ; OBRIST, *Réalisation systématique*, p.161

¹²²²GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.10 ; REYMOND, *Influence droit fiscal*, p.427

¹²²³Sur l'interdiction de la fraude à la loi, *voy.* Section 4.1.1

¹²²⁴HÖHN, *Wirtschaftliche*, p.396 ss

moyen des artifices¹²²⁵. Dans cette optique, la théorie de l'évasion fiscale vise à contrecarrer les comportements abusifs du contribuable, lorsqu'une interprétation de la norme fiscale correctement appliquée est insatisfaisante¹²²⁶.

C'est cette seconde conception que privilégie, de nos jours, le Tribunal fédéral dans sa dynamique de lutte contre l'évasion fiscale. Dans un arrêt du 26 août 2008, les Juges de Mon-Repos ont carrément qualifié l'instrument de l'évasion fiscale de « construction juridique tendant à empêcher un abus de droit »¹²²⁷. Ainsi, le rapprochement entre évasion fiscale et abus de droit s'est beaucoup amplifié¹²²⁸, faisant de deux termes substituables, à telle enseigne qu'il est parfois permis de désigner l'évasion fiscale par l'expression « abus de droit en matière fiscale »¹²²⁹. Aussi est-il évident que, même les procédés destinés à contrer respectivement ces deux notions sont similaires. En effet, l'interdiction de l'abus de droit en droit privé a pour fonction de « corriger une norme sur la base d'une appréciation en équité quand les conditions de son application sont réunies »¹²³⁰ ; de même, l'instrument de l'évasion fiscale vise à corriger une norme fiscale sur la base d'une appréciation objective de trois critères prérappelés¹²³¹.

Au reste, afin de répondre aux exigences du principe de la légalité fiscale, l'instrument de l'évasion fiscale devrait – selon l'avis unanime de BLUMENSTEIN¹²³² et de HÖHN¹²³³ – être codifié en droit positif suisse sous la forme d'une clause générale anti-abus, et cesser d'être un simple principe général du droit, dépourvu de fondement juridique formel¹²³⁴ et reconnu uniquement par la jurisprudence¹²³⁵. Dans la même veine, GLAUSER¹²³⁶ précise avec pertinence qu'un fondement légal à l'instrument de l'évasion fiscale est nécessaire, non seulement parce que cet instrument s'écarte du texte légal aux fins de correction d'une lacune, mais aussi parce qu'il est primordial de s'assurer que son application soit limitée aux cas qui le justifient réellement, sans pour

¹²²⁵Sur l'interdiction de l'abus de droit, voy. Section 4.1.2.2

¹²²⁶PONCE, *Évasion fiscale*, p.149 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.323 ; GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.10 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n.56 ad Remarques préliminaires.

¹²²⁷ATAF 2C_176/2008 du 26 août 2008, consid. 5.3

¹²²⁸Voy. GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.4

¹²²⁹CORNU, *Evasion et interprétation*, p.329. Dans le même sens, TORRIONE, *Impôt éludé*, p.168

¹²³⁰PONCE, *Évasion fiscale*, p.140 ; VUILLEUMIER, *Evasion fiscale*, p.91

¹²³¹GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.10 s ; GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.5

¹²³²BLUMENSTEIN, *Gegenseitige*, p.228a s

¹²³³Dans la même veine, HÖHN a également estimé que si la clause de l'évasion fiscale – non écrite – n'a pas de *substratum* juridique, ce que son application porte atteinte au principe de la légalité de l'impôt. Cf. HÖHN, *Wirtschaftliche*, p.399. Du même avis, PONCE, *Évasion fiscale*, p.138 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.67 N.24

¹²³⁴HONGLER/WINZAP, *Swiss GAAR*, p.842 ; GLAUSER, *Evasion, transposition et holdings*, p.4

¹²³⁵Rappelons que, fondamentalement, un principe général du droit n'a d'autre valeur que celle que le Juge peut lui conférer. Sur ce postulat, voy. KOLB, *Bonne foi*, p.19 ss N.1 ss ; CARREAU/MARRELLA, *Droit international*, p.325 ss ; BRUNET, *Principes*, p.207 ss ; BRUNET, *Théorie*, p.175 ss ; DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.67 ss N.65 ss

¹²³⁶GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.11

autant donner lieu à un usage très commun. Pour sa part, CORNU¹²³⁷ relativise une telle codification, arguant qu'une clause générale serait, au-delà même de la garantie légaliste, « potentiellement dangereuse pour la sécurité du droit », dans la mesure où, à défaut d'une formulation claire¹²³⁸, elle allouerait « une sorte de blanc-seing à l'administration dans une perspective fiscalisante »¹²³⁹.

- 618 Certes, la nécessité d'une codification, en droit suisse, de la clause générale anti-abus reste légitime et louable¹²⁴⁰, mais une telle perspective ferait œuvre utile en envisageant un modèle inspiré de l'existant (critères trilogiques de BLUMENSTEIN) et complété d'un bon nombre de clauses spéciales anti-abus destinées à renforcer les régimes des fictions ou requalifications expresses relatives à certaines constructions insolites¹²⁴¹. C'est cette approche qui est privilégiée au Royaume de Belgique, telle que ressortie dans la section ci-après.

5.2.3. Spécificité de l'instrument de l'évasion fiscale en droit belge

- 619 Nous énoncerons d'abord le fondement juridique et la portée de la clause générale anti-abus (5.2.3.1), pour ensuite décrypter son contenu ainsi que la systématique de son fonctionnement (5.2.3.2).

5.2.3.1. Substrat juridique, énoncé et remarques préliminaires

- 620 Nous avons relevé précédemment que, subséquent à l'échec infligé par la Cour de cassation au fisc belge, dans la tentative d'instaurer une théorie de la fraude à la loi fiscale¹²⁴², le législateur a été amené à instituer un nouveau dispositif légal censé permettre aux autorités fiscales de mieux combattre l'usage par les contribuables des formes insolites (inhabituelles) ayant pour unique but de réduire ou d'échapper

¹²³⁷CORNU, *Evasion et interprétation*, p.315. L'auteur estime, par ailleurs, que la perspective d'une telle clause générale fondée sur le modèle actuellement appliqué par le Tribunal fédéral, serait mal venue pour autant que l'approche de BLUMENSTEIN reprise par les Juges fédéraux a déjà été hautement critiquée par la doctrine moderne.

¹²³⁸En parlant de la formulation claire, l'auteure fait allusion à une définition précise de l'évasion fiscale, de ses conditions, ainsi que de ses conséquences pour le contribuable.

¹²³⁹CORNU, *Evasion et interprétation*, p.315.

¹²⁴⁰Également de cet avis, REYMOND, *Influence droit fiscal*, p.459

¹²⁴¹En effet, certes il n'existe pas en droit suisse de clause générale écrite contre l'évasion fiscale, mais on y retrouve quelques dispositions spécifiques et lacunaires, tant en droit fédéral qu'en certains droits cantonaux, visant à lutter contre les situations d'évasion fiscale. C'est le cas de l'article 21 alinéa 2 de la Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RO 1966 385) qui s'oppose au remboursement d'un impôt anticipé dans les circonstances où ce remboursement permettrait d'éluder l'impôt (Pour les conditions d'application de cette disposition, voy. DANON, *Share deals*, p.199 ss; DANON, *Treaty et rule shopping*, p.114 ss; OBERSON, *Droit fiscal*, p.331 N.69 s). C'est le cas également, à titre illustratif, de l'article 37 de l'Ordonnance fiscale du Canton de Saint-Gall (RSSG 811.11) qui prévoit qu'en matière de succession fiscale des personnes morales, les pertes d'une personne morale ne peuvent être reprises si cette restructuration a pour but de réaliser une évasion fiscale, notamment par la reprise d'une société économiquement liquidée (Cf. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.317 ss).

¹²⁴²Sur le rejet de la théorie de la fraude à la loi fiscale en droit belge, voy. Section 4.1.2

absolument à l'imposition. Concrètement, c'est par la Loi-programme (I) du 29 mars 2012 qu'une « nouvelle disposition »¹²⁴³ anti-abus générale a été introduite en droit positif belge – sous forme d'un § 1 à l'article 344 du CIR 92 et d'un §2 à l'article 18 du C. Enr – formulée comme ci-après :

« 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 [...] 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 [...].

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 »¹²⁴⁴.

621

Ce dispositif général anti-abus, inspiré de la jurisprudence de la CJUE¹²⁴⁵, est censé jouer un rôle subsidiaire en vertu du principe de la dérogation du droit spécial au droit général¹²⁴⁶, pour autant que son utilisation ne peut intervenir que lorsque les dispositions spéciales relatives à la lutte contre l'évasion fiscale et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours¹²⁴⁷. C'est ce qui ressort de l'exposé des motifs de la

622

¹²⁴³En réalité, il s'est agi d'une réécriture intégrale des dispositions générales anti-abus existantes, depuis 1993 en matière d'impôts directs (article 344, § 1^{er}, du CIR 92), et depuis 1995 en matière de droits d'enregistrement (article 18, § 2, du C. Enr.) et de droits de succession (article 106 Code des droits de succession). La manière dont ces anciennes dispositions avaient été libellées et interprétées les avait en effet rendues quasiment inefficaces au fil des années. Cf. BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.493 ; DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.134 ss ; NOLLET, *Règle anti-abus*, p.299 ; VANDEN, *Loi-programme*, p.6 ; MALHERBE J., *Fraude*, p.16 ; PANIS, *GAAR and other rules*, p.175

¹²⁴⁴Article 344, § 1, du CIR 92 et article 18, §2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

¹²⁴⁵En l'occurrence les Arrêts *Halifax* (voy. Section 4.2.2.3) et *Cadbury Schweppes* (voy. Section 1.3.2.3). Du même avis, voy. PANIS, *GAAR and other rules*, p.174 ; MALHERBE P, *Abuse of Law*, p.509

¹²⁴⁶Le principe de la dérogation du droit spécial au droit général (le droit spécial prime le droit général) ou de la primauté de la règle spéciale sur la règle générale, exprimé par les maximes latines « *Specialia generalibus derogant* » et « *Lex specialis derogat generali* », signifie que lorsqu'une règle spéciale traite d'un sujet particulier, c'est elle qu'il faut appliquer, par préférence (dérogation) à la règle générale. Voy. CORREIA, *Lex specialis*, p.29 ss ; BRUNET, *Principes*, p.215 ss

¹²⁴⁷PANIS, *GAAR and other rules*, p.191. Dans la même veine, BOURGEOIS/NOLLET précisent qu'« entre se prévaloir d'une mesure spécifique anti-abus (applicable) et invoquer la notion générique d'abus fiscal, il ne serait pas question d'une libre alternative pour l'administration, mais il y aurait plutôt un rapport d'exclusivité ou de primauté, voire de subordination ». Toutefois, les auteurs proposent qu'au lieu de privilégier cette vision « simpliste » et « réductrice » (celle de la subsidiarité) opposant systématiquement les règles générales et spécifiques anti-abus, il serait plutôt cohérent d'adopter une approche complémentaire entre ces deux types de clauses, tout en gardant le curseur sur la primauté des règles spécifiques (Cf. BOURGEOIS/NOLLET, *Règles anti-abus*, p.185).

Loi-programme introductif de ladite disposition ainsi que de quelques actes réglementaires d'application¹²⁴⁸.

623 Il convient de préciser — à la suite de BOURGEOIS/NOLLET¹²⁴⁹ — que les dispositions spéciales anti-abus fiscal ont fondamentalement pour vocation, tantôt de prévoir des fictions ou des requalifications expresses relatives à certains actes juridiques¹²⁵⁰, tantôt d'apporter des précisions complémentaires quant au champ d'application des régimes fiscaux existants¹²⁵¹. Pour sa part, BOURS¹²⁵² estime que ce procédé de légifération consistant à des recours sporadiques au colmatage des brèches, toutes les fois qu'il échet, est d'une efficacité nettement limitée, pour autant que toute nouvelle norme « secréterait son anticorps, nécessitant alors un nouvel ajustement pour lutter contre les avatars d'évasion que le premier texte génère »¹²⁵³. Il en découle que l'existence d'une clause générale est capitale en vue de permettre au fisc de contrer certaines constructions juridiques abusives échappant aux clauses spécifiques¹²⁵⁴.

624 Par ailleurs, il nous revient de constater que la clause générale anti-abus renouvée cristallise avec congruence la théorie de l'évasion fiscale, et non la fraude fiscale¹²⁵⁵. En fait, les actes visés par cette disposition sont ceux de détournement d'une norme fiscale à des fins d'économie d'impôt ou de gain d'un avantage fiscal contraire à l'esprit même de la norme¹²⁵⁶, et non ceux de violation de la lettre normative, qui relèveraient plutôt

¹²⁴⁸En effet, l'exposé des motifs renseigne que « l'utilisation de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. 1992 par l'administration constitue un recours ultime et ne doit être appliquée que lorsque la méthode d'interprétation ordinaire, les dispositions techniques du Code et les dispositions spéciales relatives à la lutte contre l'évasion et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours ». Cf. Doc. parl., Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, p.109-116, spécialement p.112 s. Dans la même veine, voy. Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012 (Moniteur Belge du 14 mai 2012).

¹²⁴⁹BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.495

¹²⁵⁰Par exemple l'article 344, § 2, du CIR 92 prévoyant l'inopposabilité de transferts d'avoirs mobiliers vers des paradis fiscaux, ou encore, les articles 18 (al. 4) et 32 (al. 2 et 3) du même Code prévoyant la requalification, dans certaines conditions et proportions, respectivement d'intérêts en dividendes et de loyers en rémunérations.

¹²⁵¹Par exemple l'article 203, § 1, alinéa 1, du CIR 92 excluant du régime de déduction au titre de revenus définitivement taxés, des dividendes distribués par certaines sociétés non-résidentes peu ou pas taxées.

¹²⁵²BOURS, *Sécurité juridique*, p.33 s

¹²⁵³Ibidem.

¹²⁵⁴Au demeurant, BOURGEOIS/NOLLET notent qu'un équilibre est nécessaire : la nécessité d'une clause générale anti-abus ne devrait aucunement dispenser le législateur du devoir de « faire coller les termes de ses textes au plus près des objectifs qu'il leur assigne » et de « maintenir ou d'adopter des mesures spécifiques pour répondre à des constructions très particulières dont il convient de quantifier la portion abusive à partir de critères économiques ou arithmétiques ». Ainsi, la clause générale « interviendrait alors en "deuxième ligne", pour replacer dans le champ d'application des mesures spécifiques [anti-abus] des montages qui les auraient abusivement contournées, mais certainement pas pour rajouter de la sévérité au redressement qui aurait déjà été permis au fisc en application de ces mesures (voy. BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.496).

¹²⁵⁵BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.130; TRAVERSA/ZEYEN, *Recent trends*, p.51 et références citées.

¹²⁵⁶C'est ce qui justifie l'usage des formules « ...en violation des objectifs d'une disposition... » et « ...contraire aux objectifs de cette disposition... » utilisées dans la disposition.

d'infractions fiscales¹²⁵⁷. Dans cette veine, l'exposé des motifs de la loi qui avait inséré initialement la clause générale anti-abus dans le CIR 92¹²⁵⁸, avait été assez précis en renseignant que ladite clause a pour objectif de « lutter contre la multiplication incessante de mécanismes d'évasion fiscale, qui se traduisent par des qualifications juridiques uniquement destinées à éluder l'impôt »¹²⁵⁹.

En pratique, cet instrument de l'évasion fiscale est une véritable fiction d'état de fait, qui permet aux autorités fiscales belges d'ignorer, non pas seulement la qualification donnée aux actes par le contribuable, mais purement et simplement certains actes pourtant dûment conclus, ce afin de rétablir la base imposable dans un état normal¹²⁶⁰. Il sert de correction des effets la loi dont le curseur est focalisé seulement sur l'appréciation objective des actes (faits) et non sur leur qualification : peu importe la qualification donnée à l'état de fait par le contribuable pour optimiser sa charge fiscale, c'est au demeurant l'appréciation objective de cet état de fait qui déterminera s'il s'agit de l'usage du choix licite de la voie la moins imposée ou de l'évasion fiscale ; et dans ce dernier cas, une réinitialisation à la forme normale et usuelle de l'état de fait en question est indispensable préalablement à toute imposition¹²⁶¹.

625

5.2.3.2. Articulation de l'instrument de l'évasion fiscale

5.2.3.2.1. Prologue

Le concept d'abus fiscal (« *tax abuse* » en anglais, « *fiscaal misbruik* » en néerlandais et « *Steuermissbrauch* » en allemand)¹²⁶², contenu dans la clause générale anti-abus sous examen, ne renvoie à rien d'autre qu'à la notion de l'évasion fiscale¹²⁶³. Ainsi, dans la présente recherche scientifique, nous considérons l'abus fiscal comme synonyme de l'évasion fiscale¹²⁶⁴, et nous en faisons un usage indistinct.

626

¹²⁵⁷Pour une différence entre l'évasion fiscale (respect de lettre mais violation de son esprit) et la fraude fiscale (violation pure et simple de la lettre), voy. Section 5.3.3.4

¹²⁵⁸Loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières (Moniteur Belge du 24 Juillet 1993, p.17289).

¹²⁵⁹Voy. Exposé des motifs, Doc. Parl., Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p.2

¹²⁶⁰LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.74 ; MALHERBE P, *Abuse of Law*, p.506 ; AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.23 ss ; TIBERGHIE, *Droit fiscal*, p.40 s N.0240 s ; DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.140 ; NOLLET, *Règle anti-abus*, p.302 ; BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.500. Ces derniers auteurs (BOURGEOIS/NOLLET) précisent que l'administration fiscale n'aura pas sûrement à modifier la définition des éléments essentiels de l'impôt par voie de mesures générales et abstraites, mais elle touchera à la consistance concrète de ces éléments dans le cas individuel du contribuable concerné.

¹²⁶¹VANDEN, *Loi-programme*, p.6. L'auteur précise, en effet, que l'administration fiscale n'est pas tenue de remplacer la qualification juridique qui ne lui est pas opposable par une autre. En d'autres termes, il n'est pas tenu de requalifier et le problème des effets juridiques analogues ne se pose pas.

¹²⁶²Dans ce sens, voy. PANIS, *GAAR and other rules*, p.178

¹²⁶³VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.3

¹²⁶⁴Certains auteurs belges maintiennent néanmoins le tryptique « évasion fiscale » (choix licite de la voie la moins imposée), « abus fiscal » et « fraude fiscale ». C'est le cas de BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.493. De ce point de vue, il n'existerait aucune différence entre une économie

627 A la lumière de l'énoncé de la clause anti-abus générale prérappelée ¹²⁶⁵, la systématique de l'instrument de l'évasion fiscale en droit belge s'articule en trois phases essentielles¹²⁶⁶: l'administration fiscale doit d'abord démontrer l'abus fiscal par tous les moyens de droit admissibles (5.2.3.2.2) ; ensuite, il est possible pour le contribuable de se dédouaner en démontrant que la forme imprimée à l'état de fait remis en cause a été motivée par d'autres objectifs que celui de l'évasion fiscale (5.2.3.2.3) ; enfin, au cas où la contre-preuve du contribuable serait irrecevable ou non fondée, l'administration fiscale pourrait procéder à la correction des effets de la loi en rétablissant l'état de fait dans sa forme usuelle (5.2.3.2.4).

5.2.3.2.2. Fardeau de la preuve à charge de l'administration fiscale

628 Conformément à la clause anti-abus générale, pour que l'évasion fiscale soit établie, il est de prime abord nécessaire que l'administration fiscale démontre qu'à travers l'accomplissement d'un acte juridique ou d'un ensemble d'actes réalisant une même opération¹²⁶⁷, (i) le contribuable a cherché fondamentalement, soit à échapper à l'application d'une disposition fiscale défavorable, soit à bénéficier de l'application d'une disposition fiscale avantageuse (élément subjectif ou intentionnel)¹²⁶⁸, et ce, (ii) contrairement aux objectifs législatifs sous-jacents à la disposition fiscale contournée ou détournée (élément objectif)¹²⁶⁹.

629 En date du 30 octobre 2013, la Cour constitutionnelle s'était alignée sur cette logique, lorsqu'elle a dû rejeter les deux recours en inconstitutionnalité formulés contre la loi-programme de 2012 (porteuse de la clause anti-abus générale sous examen), en estimant notamment ce qui suit :

630 « En ce qui concerne l'élément objectif de l'abus, le législateur exige que l'opération en cause ait pour effet d'échapper à l'impôt, soit en profitant d'un avantage fiscal, soit en se plaçant en dehors du champ d'application d'une disposition taxatrice. Il faut, en outre, que l'effet ainsi

d'impôt licite et l'évasion fiscale, contrairement à la distinction que nous dégagons plus loin (Cf. Section 5.3.2.2).

¹²⁶⁵A savoir, les articles 344 § 1 du CIR 92 et 18 §2 du C. Enr.

¹²⁶⁶MALHERBE P, *Abuse of Law*, p.507

¹²⁶⁷Il y a lieu d'indiquer que la caractérisation de plusieurs actes juridiques comme constituant un ensemble réalisant une même opération, est subordonnée à la preuve que ces actes sont attachés les uns aux autres par une commune intention (préméditation) de contourner l'impôt, mais détachés artificiellement notamment sur plusieurs exercices. Cf. DE BRAUWERE/DE FOY, *Planification*, p.213 ; BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.493

¹²⁶⁸MALHERBE précise qu'il suffit qu'une de deux situations (*soit échapper..., soit bénéficier...*) soit établie pour qu'il y ait abus fiscal. Cf. MALHERBE J., *Fraude*, p.18

¹²⁶⁹Dans cette veine, voy. Circulaire de l'administration fiscale du 4 mai 2012 qui confirme qu'un abus fiscal se compose d'un élément objectif et subjectif. L'élément objectif, c'est une évasion fiscale contraire aux objectifs d'une disposition fiscale. L'élément subjectif, c'est le fait que cette évasion fiscale a été l'élément essentiel qui a conduit le contribuable/redevable à opter pour un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques déterminés. Cf. Circulaire n° Ci. RH.81/616.207 du 4 mai 2012, C.1.2.2. Dans le même sens, BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.498 ; PANIS, *GAAR and other rules*, p.178

décrit de l'opération soit en contradiction avec les objectifs poursuivis par la disposition fiscale concernée, et pas simplement étranger à de tels objectifs »¹²⁷⁰.

Ainsi, pour démontrer la présomption de l'évasion fiscale, il incombe aux autorités fiscales de relever, d'une part, la norme fiscale que le contribuable a évitée ou à laquelle il s'est exposé par son ou ses actes, et d'autre part, en quoi cet ou ces actes ont virevolté les objectifs intrinsèques à la norme¹²⁷¹. Cette double conditionnalité est cumulative, dans la mesure où, si l'un d'éléments constitutifs venait à faire défaut, l'évasion fiscale ne sera pas retenue à l'égard des actes remis en cause, et le principe de la licéité du choix de la voie la moins imposée pourrait bien être concédé à la faveur du contribuable¹²⁷². C'est notamment l'hypothèse dans laquelle l'acte posé a certes visé une échappatoire à l'application d'une disposition fiscale défavorable ou un bénéfice de l'application d'une disposition fiscale avantageuse, mais n'a pas heurté l'objectif de la norme visée ; on reconnaîtra à juste titre au contribuable d'avoir plutôt fait le choix de la voie la moins imposée (économie d'impôt licite) et non l'évasion fiscale (abus fiscal)¹²⁷³.

631

Par ailleurs, il convient de noter qu'aucune différence ne devrait en principe subsister entre les deux variantes de l'élément subjectif ou intentionnel de l'évasion fiscale, dans la mesure où – peu importe le fait que le contribuable ait recherché à « éviter une charge fiscale »¹²⁷⁴ ou à « obtenir un avantage fiscal » – c'est d'abord à l'administration qu'il incombe de prouver que le montage était essentiellement destiné à économiser de l'impôt ¹²⁷⁵, en incompatibilité avec les objectifs de la norme en principe applicable¹²⁷⁶. En guise de précision, selon l'exposé des motifs de la loi programme

632

¹²⁷⁰C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013. Pour quelques commentaires de la doctrine, voy. TIBERGHIEU, *Droit fiscal*, p.42 s.N.0240.50 et références citées ; MALHERBE J., *Fraude*, p.20 s

¹²⁷¹Voy. TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.17 N.51

¹²⁷²Doc. Parl., Chambre 2011- 2012, n° 53K2081/016, p.78

¹²⁷³VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.3

¹²⁷⁴Nous estimons que, certes la doctrine et la jurisprudence belges rejettent toute idée d'une quelconque fraude à la loi en droit fiscal (voy. Section 4.1.4), mais la première variante de l'élément objectif de l'abus fiscal – éviter une charge fiscale – correspond avec congruence à la définition de la fraude à la loi forgée par la doctrine, à savoir une manœuvre du contribuable destinée à évincer une loi ne répondant pas à ses vœux, consistant à se placer dans une situation dépendant d'une autre loi, laquelle permet d'obtenir le résultat recherché (voy. Section 4.1.1.2). Nous sommes ainsi en droit d'affirmer d'aplomb que le législateur belge a tout simplement contourné la résistance jurisprudentielle et doctrinale à la fraude à la loi fiscale, pour insérer insidieusement celle-ci dans la notion d'abus fiscal. Ainsi, ce dernier contient intrinsèquement à la fois la fraude à la loi fiscale et l'abus de droit fiscal, ce dernier étant la recherche de l'obtention d'un avantage fiscal par le détournement d'une norme fiscale de ses réels objectifs.

¹²⁷⁵MALHERBE J., *Fraude*, p.19

¹²⁷⁶BOURGEOIS MARC/NOLLET AYMERIC, *La nouvelle règle fiscale «anti-abus» et son incidence sur la planification patrimoniale*, 9 juillet 2012, Publié en ligne : <http://www.reflexions.uliege.be> (ressource consultée le 5 avril 2018). Les auteurs estiment, en revanche, que la détermination d'une construction ou schéma fiscal comme relevant de l'une ou de l'autre des deux formes d'abus (« éviter une charge fiscale » et « obtenir un avantage fiscal ») devrait s'avérer plus pertinente lorsqu'il s'agira d'établir la contrariété par rapport à l'élément objectif de l'abus (objectifs législatifs) : Effectivement, « si de tels

porteuse de la clause anti-abus générale en vigueur¹²⁷⁷, il existe une incompatibilité avec les objectifs de la législation fiscale notamment lorsqu'une opération est une « construction purement artificielle »¹²⁷⁸. C'est le cas *inter alia* de « la création d'un établissement fictif à l'étranger n'exerçant aucune activité économique réelle, telle que les sociétés "boîtes aux lettres" ou sociétés "écrans" »¹²⁷⁹.

- 633 En fait, à ce stade, les autorités fiscales n'ont l'obligation que de démontrer l'élément objectif de l'abus fiscal, l'élément subjectif (motifs du contribuable) n'étant abordé que dans l'éventualité où le contribuable apporterait une preuve contraire¹²⁸⁰. Toutefois, il n'est pas exclu pour l'administration de faire d'une pierre deux coups, en prouvant également l'élément subjectif.
- 634 Pour une démonstration de l'élément objectif, il est impératif que l'administration fiscale connaisse évidemment les objectifs de la loi¹²⁸¹, c'est-à-dire la volonté du législateur sur la disposition fiscale que le contribuable évite ou dont il veut tirer un avantage fiscal¹²⁸². Mécaniquement, lorsqu'à l'issue de l'examen d'une loi, de ses travaux préparatoires et même de son application constante par le juge et le fisc (spécialement la disposition prétendument abusée), les autorités fiscales ne parviennent pas à déterminer les objectifs de la loi ou de la disposition spécifique, l'évasion fiscale ne sera pas retenue, ce conformément au principe « *in dubio pro fisco* »¹²⁸³.
- 635 Du reste, quant aux modalités de preuve nécessaire à la démonstration de l'existence de l'évasion fiscale, il ressort de la clause anti-abus générale que les autorités fiscales peuvent recourir aux présomptions ou à d'autres moyens de preuve visés notamment à l'article 340 du CIR 92¹²⁸⁴ et à la lumière de circonstances objectives. Les moyens de preuve en question sont ceux généralement admis en droit commun belge¹²⁸⁵, notamment l'écrit (par exemple les procès-verbaux des autorités fiscales), le

objectifs ne sont pas toujours clairement identifiables pour les dispositions qui établissent un impôt ou les éléments de son calcul, ils sont en revanche plus aisément discernables pour les dispositions qui viennent prévoir des abattements ou des allègements exceptionnels ou dérogatoires dans le cadre de cet impôt ».

¹²⁷⁷A savoir la Loi-programme (I) du 29 mars 2012.

¹²⁷⁸Doc. Parl., Chambre, 2011-2012, n° 53-2081/001, p.114

¹²⁷⁹Doc. Parl., Chambre, 2011-2012, n° 53-2081/016, p.38

¹²⁸⁰DE BRAUWERE/DE FOY, *Planification*, p.214 ; VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.3

¹²⁸¹MALHERBE J., *Fraude*, p.18

¹²⁸²VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.4. A en croire cet auteur, si, à titre d'exemple, un contrôleur qui soutiendrait que les objectifs d'une disposition fiscale ont été violés du fait que le choix effectué ne paraît s'expliquer autrement que par la recherche d'une économie d'impôt, il n'aurait pas du tout prouvé l'élément objectif de l'abus fiscal.

¹²⁸³DE PAGE, *Abus fiscal*, p.145

¹²⁸⁴Il en va de même des articles 185 du C. Enr. Et 105 du C. Succ.

¹²⁸⁵PANIS, *GAAR and other rules*, p.185

témoignage, l'aveu et les présomptions (de droit et de fait), mais hormis le serment¹²⁸⁶. La présomption de fait consiste à déduire un fait inconnu de faits connus¹²⁸⁷. Autrement dit, l'administration fiscale peut, sur fonds de faits raisonnablement avérés et des éléments objectifs du dossier fiscal (notamment certains comportements ou documents du contribuable), démontrer l'existence d'un fait inconnu ou caché, à savoir l'évasion fiscale¹²⁸⁸. Quant aux circonstances objectives, PANIS¹²⁸⁹ estime qu'elles pourraient être considérées comme des circonstances qui seraient pertinentes pour toute autre personne dans la même situation, indépendamment des motivations particulières d'un contribuable. L'auteur estime que la référence à des circonstances objectives ne devrait donc pas être considérée comme pléonastique en combinaison avec la référence à l'utilisation de tous les moyens de preuve formels généralement acceptés qui, juridiquement, doivent être utilisés dans le respect de l'objectivité des faits¹²⁹⁰.

5.2.3.2.3. Contre-preuve du contribuable

Dans cette phase, le postulat de départ est que l'administration fiscale a déjà prouvé l'élément objectif, avec pour conséquence une présomption de l'évasion fiscale à charge du contribuable. Si, en revanche, l'administration fiscale n'a pas démontré cet élément objectif, elle ne peut pas procéder à la mise en branle de l'instrument de l'évasion fiscale (application de la disposition anti-abus), quand bien-même le contribuable ne serait pas à même de lui apporter une preuve contraire¹²⁹¹.

Dans une hypothèse positive – où la démonstration de l'élément objectif a été faite par le fisc –, il est néanmoins encore possible pour le contribuable d'échapper au « marteau » de l'instrument de l'évasion fiscale, en prouvant¹²⁹² que la forme juridique qu'il a imprimée à l'acte ou à l'ensemble d'actes accomplis se justifie également par des motifs autres que la volonté d'éviter ou d'atténuer une charge fiscale¹²⁹³. A cet effet, les

¹²⁸⁶Voy. Circulaire n° Ci. RH.81/616.207 du 4 mai 2012, C.1.2.2 ; DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.145

¹²⁸⁷VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.4. L'auteur souligne qu'une présomption « n'est pas elle-même un fait connu, de sorte qu'on ne peut tirer d'une présomption de fait une autre présomption de fait. Une telle cascade de présomptions de fait entraîne la nullité de l'imposition fondée sur elle ».

¹²⁸⁸DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.145

¹²⁸⁹PANIS, *GAAR and other rules*, p.185

¹²⁹⁰Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant: « *Objective circumstances could thus be understood as circumstances that would be relevant to any other party in the same situation regardless of the specific motives of an individual taxpayer. The reference to objective circumstances should therefore not be seen as tautological in combination with the reference to the use of all generally accepted legal means of proof which, by definition, are to be used with respect for the objectivity of the facts* ».

¹²⁹¹VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.4

¹²⁹²Cette preuve contraire peut aussi être apportée par tous les moyens de preuve juridiques ordinaires, à l'exception du serment.

¹²⁹³BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.130 ; TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.17 N.51 ; BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.498 ; MALHERBE J., *Fraude*, p.19

motifs potentiels (non nécessairement économiques et financiers¹²⁹⁴), susceptibles de constituer cette preuve contraire, ne sont aucunement limités¹²⁹⁵ et peuvent être fiscaux (par exemple un évitement d'impôt pour des motifs tirés de l'évitement de la double imposition)¹²⁹⁶ ou non fiscaux (notamment ceux personnels, familiaux ou patrimoniaux)¹²⁹⁷. Toutefois, la pratique administrative exige généralement que les motifs non fiscaux ne puissent être complètement insignifiants¹²⁹⁸. Le contribuable ne pourrait pas, somme toute, utilement invoquer — en vue de renverser la présomption de l'évasion fiscale — des motifs qui seraient « soit trop généraux ou abstraits (au point qu'ils assortiraient systématiquement tous les actes ou toutes les opérations du même type), soit trop minimes, négligeables ou insignifiants (au point qu'ils n'auraient jamais pu déterminer un sujet normalement raisonnable à passer l'acte ou l'opération en cause) »¹²⁹⁹.

- 638 Dans l'optique où le contribuable arrive à déjouer pertinemment la preuve de l'élément objectif de l'abus fiscal qui pèserait sur lui, le « curseur » de la charge de la preuve change de menu pour pointer l'icône de l'administration fiscale. De ce fait, cette dernière peut — et devrait en principe — démontrer l'élément subjectif en établissant que le contribuable avait pour intention essentielle, en réalisant l'acte ou l'ensemble d'actes en question, de se placer dans une situation fiscale avantageuse¹³⁰⁰. Auquel cas, le contribuable pourrait derechef réagir en prouvant que cet élément subjectif est absent et qu'il n'a donc pas commis d'évasion fiscale¹³⁰¹.
- 639 Au demeurant, la présomption de l'évasion fiscale à charge du contribuable ne peut être maintenue, à l'issue de cette phase, que dans trois hypothèses : (i) lorsque le seul objectif de l'acte ou de l'ensemble d'actes remis en cause était d'échapper à une norme fiscale ou d'en retirer un avantage fiscal ; (ii) lorsque le ou les motifs invoqués par le

¹²⁹⁴L'ancienne formulation de la même clause générale anti-abus prévoyait à cet effet que seuls les motifs économiques et financiers pouvaient renverser la présomption de l'abus fiscal. C'est ce qui faisait même croire dans l'opinion publique qu'elle ne s'appliquait pas à la sphère privée. Voy. DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.146 s ; DE BRAUWERE/DE FOY, *Planification*, p.219 ; VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.7

¹²⁹⁵PANIS, *GAAR and other rules*, p.183 s

¹²⁹⁶DE PAGE, *Abus fiscal*, p.148

¹²⁹⁷Par exemple, la protection du conjoint survivant ou d'un enfant ou encore la volonté d'éviter des tensions entre les héritiers après l'ouverture de la succession. Dans ce sens, voy. VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.5 ; DE BRAUWERE/DE FOY, *Planification*, p.219

¹²⁹⁸Voy. Circulaire n° Ci. RH.81/616.207 du 4 mai 2012, C.1.2.3. Cette circulaire administrative prévoit notamment que des motifs si généraux qu'ils sont nécessairement présents lors de chaque opération du même type et des motifs qui sont certes spécifiques à l'opération concernée — mais ont un intérêt tellement limité qu'une personne raisonnable ne réaliserait pas l'opération pour ces motifs non fiscaux — ne constituent pas une preuve contraire de l'abus fiscal commis. Pour un commentaire, voy. VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.5

¹²⁹⁹BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.497 ; DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.149 ; DE BRAUWERE/DE FOY, *Planification*, p.219

¹³⁰⁰DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.143

¹³⁰¹VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.3

contribuable ne sont en rien spécifiques à l'acte ou l'ensemble d'actes concernés ; (iii) lorsque le ou les motifs invoqués ont un intérêt plus limité que pour avoir — à eux seuls — motivé une personne raisonnable à accomplir cet(ces) acte(s)¹³⁰².

5.2.3.2.4. Probable mise en branle de l'instrument de l'évasion fiscale

Conformément à la clause anti-abus générale, lorsque le contribuable ne parvient pas à rapporter la contre-preuve qui lui incombe, l'administration fiscale est *ipso facto* fondée à mettre en branle l'instrument de l'évasion fiscale. Ceci consiste à ne pas tenir compte du ou des actes juridiques en cause, pour y substituer un complexe de faits permettant de rétablir l'imposition en conformité avec les objectifs législatifs contrariés, comme si l'abus n'avait pas eu lieu¹³⁰³.

Cette inopposabilité, qui implique un redressement, n'est pas génératrice en soi d'une imposition ; il revient à l'administration d'indiquer au contribuable la manière dont seront imposées les opérations visées, à savoir conformément à l'objectif de la loi ; non pas comme si les actes juridiques en cause n'avaient pas eu lieu, mais plutôt comme si l'abus n'avait pas eu lieu¹³⁰⁴. Dans cet esprit, l'administration est tenue de restaurer l'imposition conformément au but et à l'esprit de la disposition contrariée, en appliquant scrupuleusement cette dernière¹³⁰⁵. A cet effet, elle doit justifier pourquoi l'imposition qu'elle projette d'appliquer à l'état de fait est conforme à l'objectif de la loi ; ce devoir de motivation étant étroitement lié à celui que le fisc doit fournir pour pouvoir qualifier les actes juridiques visés d'évasion fiscale¹³⁰⁶. Certes, cette référence aux objectifs des lois est censée empêcher les autorités fiscales de redéfinir les éléments essentiels de l'impôt, à leur guise et de manière arbitraire (sur la base de leur propre

¹³⁰²Exposé des motifs, Doc. Parl., Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 114 s ; Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012 (Moniteur Belge du 14 mai 2012).

¹³⁰³BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.500; MALHERBE J., *Fraude*, p.19; PANIS, *GAAR and other rules*, p.187

¹³⁰⁴VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.5 ; MALHERBE J., *Fraude*, p.19

¹³⁰⁵DE BRAUWERE/DE FOY, *Planification*, p.220 ; DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.151 ; PANIS, *GAAR and other rules*, p.188

¹³⁰⁶VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.5. L'auteur précise, en revanche, que l'administration fiscale n'est plus tenue, comme sous l'ancienne disposition anti-abus, de donner une autre qualification juridique aux opérations visées et la taxation ne peut donc plus « trébucher sur la différence d'effets juridiques existant entre la requalification du fisc et la qualification que le contribuable/redevable avait donnée à son opération, comme c'était le cas avec l'ancienne disposition anti-abus ». Dans la même veine, TIBERGHIEEN relève que, désormais, il n'est pas besoin de la requalification des actes pour conclure à l'inopposabilité ; seuls les actes suffisent. Selon lui, la conception de la qualification de l'acte était antérieure à 2012, dans la mesure où la disposition anti-abus a d'abord été introduite dans la version initiale en 1993 (pour le CIR 92) et en 1994 (pour le C. Enr). Dans la nouvelle version de 2012 (Loi-programme du 29 mars 2012), actuellement en vigueur, la disposition anti-abus rend l'acte juridique ou les actes juridiques soupçonnés d'abus fiscal d'inopposables au fisc, sans qu'il soit besoin de les requalifier juridiquement. Cf. TIBERGHIEEN, *Droit fiscal*, p.40 s N.0240 s et références citées. Du même avis, KIRKPATRICK/GARABEDIAN, *Régime fiscal*, p.79 ss ; BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.493

conception de la « normalité » ou de la « réalité économique ») ; mais l'administration fiscale n'est plus contrainte —comme par le passé— au respect de tous les effets juridiques des actes réellement passés par le contribuable¹³⁰⁷.

- 642 Par ailleurs, aucune sanction pénale —notamment celle réservée à la fraude fiscale— ne peut, en principe¹³⁰⁸, être infligée au contribuable, moins encore une quelconque majoration fiscale, amende ou intérêt moratoire, pour cause d'évasion fiscale¹³⁰⁹. La seule sanction possible est l'inopposabilité de la construction juridique stigmatisée, avec pour conséquence la perception de l'impôt normalement dû. Cette simple inopposabilité est justifiée par le fait que l'intention d'économiser l'impôt —en cas d'évasion fiscale— ne se matérialise par aucune violation formelle de la loi ou altération de la vérité à l'égard de l'administration fiscale, mais seulement par un procédé qui tend à contrarier les objectifs de celle-ci¹³¹⁰. A notre sens, la conséquence de ce qui précède est que l'autorité fiscale qui irait au-delà de la sanction de l'inopposabilité et infligerait d'autres sanctions sans fondement juridique, se rendrait coupable d'arbitraire.
- 643 Au reste, les modalités de mise en œuvre de la peine d'inopposabilité, prévue pour sanctionner l'évasion fiscale commise via une simulation, pourrait dans certains cas heurter de plein front le principe de la légalité, singulièrement la sécurité juridique des contribuables. En effet, les travaux préparatoires ainsi que la Circulaire de 2012, destinée à la clarification de la clause anti-abus générale, soulignent que l'inopposabilité de l'acte affecté indéniablement par l'abus fiscal sera déclarée soit à l'égard des deux parties à la convention abusive, soit à l'égard d'une seule des parties, et que cette question sera « analysée au cas par cas »¹³¹¹. Dans un élan d'unanimité, la doctrine¹³¹² a stigmatisé cette prise de position, estimant qu'une telle faculté concédée à l'administration comporte le risque d'occasionner des doubles impositions

¹³⁰⁷BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.496

¹³⁰⁸Néanmoins, la Circulaire de 2012 sur la clause générale anti-abus, dispose que « des accroissements d'impôt peuvent être appliqués sur les suppléments établis en vertu de l'article 344, § 1, du C.I.R. » (Voy. Circulaire du 4 mai 2012, *Op.Cit.*, p.10). Cet état du droit est critiqué avec véhémence par la doctrine qui fait remarquer que les cas d'absence de déclaration et de déclaration incomplète ou inexacte pour lesquels la loi (article 444 du C.I.R.) prévoit des accroissements d'impôt sont ceux dans lesquels une déclaration obligatoire n'a pas été remise dans les délais ou avec la forme et le contenu prévus par la loi, ou encore, ne correspond pas à la réalité (sans que cela soit nécessairement intentionnel). Pourtant, l'existence d'une évasion fiscale (abus fiscal) suppose au contraire qu'aucune violation de la loi fiscale ou altération de la réalité à l'égard du fisc n'a été commise (Cf. BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.499 s et références citées).

¹³⁰⁹DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.151; PANIS, *GAAR and other rules*, p.189

¹³¹⁰VANDEN, *Disposition anti-abus*, p.6

¹³¹¹Doc. Parl., Ch., 3e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 37 ; Circulaire du 4 mai 2012, *Op.Cit.*, p.8 s

¹³¹²DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.155 ; BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.497; DE BRAUWERE/DE FOY, *Planification*, p.221

économiques (insécurité juridique)¹³¹³, dans la mesure où l'inopposabilité invoquée à l'égard d'une seule partie contractante pourrait donner lieu, le cas échéant, au rejet de la déduction d'une dépense dans le chef de ce contribuable, alors même que l'imposition du revenu corrélatif serait maintenue dans le chef de son cocontractant. A cet effet, BOURGEOIS/NOLLET¹³¹⁴ proposent que l'administration fiscale soit soumise à une « exigence de cohérence » dans l'invocation de l'inopposabilité, de telle sorte qu'en cas d'application à un état de fait, les conséquences soient corrélativement assumées pour l'établissement de l'imposition dans le chef de chacun des contribuables, partie à l'acte.

5.3. Délimitation de l'évasion fiscale avec quelques institutions juridiques voisines

5.3.1. Remarques préliminaires

L'évasion fiscale est un phénomène assez complexe et « évanescent »¹³¹⁵, dans la mesure où elle peut facilement se commuer en un autre phénomène semblable, notamment l'optimisation fiscale et la fraude fiscale. De ce fait, il nous semble opportun de faire une brève digression sur ces quelques notions proches de l'évasion fiscale, en vue de mieux en appréhender la distinction. Cet exercice a tout son pesant d'or, dans la mesure où l'opinion publique – tant dans la presse¹³¹⁶ que chez certains académiciens¹³¹⁷ – révèle souvent un *imbroglio* sur le contenu exact de certains faits d'évasion fiscale. Ces derniers sont, à l'emporte-pièce, soit simplement dédouanés sans caution sous le qualificatif d'optimisation fiscale (5.3.1), soit stigmatisés outre-mesure sous celui de fraude ou infraction fiscale (5.3.2). Cette confusion est parfois due au fait que, d'une part, ces trois phénomènes (évasion, optimisation et fraude) « touchent un domaine abscons et opaque (*ndlr* : la fiscalité), ou bien que pour les pratiquer, il est

644

¹³¹³ Sur l'insécurité juridique que crée une double imposition au préjudice du contribuable, voy notamment la section 7.1.1.2.2

¹³¹⁴ BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.497

¹³¹⁵ MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.118 N.207

¹³¹⁶ Nous pouvons épingler notamment cette phrase publiée dans le Dictionnaire Historique de la Suisse (« *Historisches Lexikon der Schweiz* » en allemand et « *Dizionario storico della Svizzera* » en italien) qui, à la lumière de la doctrine, cristallise une confusion assez nette – tout en prétendant la dissiper – sur la distinction entre évasion fiscale et fraude fiscale, en ces termes : « L'évasion fiscale, appelée également soustraction fiscale pour éviter la confusion avec l'évasion résultant de la fuite de capitaux sur le plan international, est une forme d'opposition à l'impôt, qui s'exprime par une violation de la procédure d'imposition au moyen d'une manœuvre fallacieuse ou d'une omission du contribuable engendrant de ce fait des impôts inférieurs à ceux qui devraient être légalement acquittés ». Voy. Doss. « Évasion fiscale », publié le 7 février 2013, en ligne : <http://www.hls-dhs-dss.ch/textes/f/F13773.php> (ressource consultée le 9 avril 2018). Nous verrons dans les lignes qui suivent que la soustraction fiscale n'est aucunement une évasion fiscale en droit helvétique, mais bien une fraude fiscale (infraction fiscale).

¹³¹⁷ A titre illustratif, nous pouvons citer l'exemple de LONGCHAMPS qui qualifie la soustraction d'impôt (une infraction fiscale en droit suisse) comme étant l'évasion fiscale. Cf. LONGCHAMP, *Secret pays du sud*, p.47 ; LONGCHAMP, *Secret bancaire*, p.21

nécessaire d'en avoir les moyens »¹³¹⁸ ; et, d'autre part, ils ont pour finalité commune la réduction ou l'exonération de la charge fiscale¹³¹⁹.

- 645 Cela dit, avant d'examiner respectivement l'optimisation fiscale et la fraude fiscale, il convient de préciser que le verbe « optimiser » correspond au fait de rendre meilleur quelque chose ; « évader » ou « s'évader » c'est le fait de se soustraire à l'emprise de quelque chose, pour mieux jouir de la liberté ; et « frauder » c'est réaliser un acte malhonnête, dans l'intention de tromper, en contrevenant à la loi ou aux règlements¹³²⁰.

5.3.2. Évasion fiscale et optimisation fiscale

5.3.2.1. Fondement de l'optimisation fiscale

- 646 Désignée également sous le vocable de planification fiscale (« *tax planning* » en anglais), l'optimisation fiscale (« *Tax optimization* » en anglais) désigne l'ensemble des montages fiscaux permettant à un contribuable – personne physique ou morale – de payer le moins d'impôt possible tout en respectant les dispositions légales, réglementaires ou conventionnelles¹³²¹. Ce procédé est indispensable pour tous les agents économiques (entrepreneurs ou particuliers) qui souhaitent économiser leurs ressources, par une réduction de la charge fiscale¹³²². Ainsi, l'épargne ou économie d'impôt licite (« *tax saving* » ou « *tax mitigation* » en anglais) peut être perçue comme la conséquence d'une optimisation fiscale licite ou autorisée, permettant à un contribuable de structurer au mieux son patrimoine, pour augmenter le rendement des avoirs après impôts, dans le respect des dispositions légales¹³²³.
- 647 L'optimisation fiscale est une opération éminemment judicieuse pour les structures de fortune complexes, et relève même « de bon sens, car celui qui ne pratique aucune planification fiscale gaspille ses ressources »¹³²⁴. En effet, il est tout à fait loisible et légitime d'organiser son patrimoine et ses affaires de manière à réaliser une économie

¹³¹⁸VERNIER, *Fraude fiscale*, p.20. Du même avis, BLANLUET, *Optimisation*, p.62 N.1

¹³¹⁹CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.33 N.34 ; MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.202 ; OUEDRAOGO, *Matière fiscale*, p.130 N.248 ; DUMAS, *Infractions fiscales*, p.404 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.51 ; SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.223

¹³²⁰Dans ce sens, voy. CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.28 N.28 ; MARGAIRAZ/MERKLI, *Fuite devant l'impôt*, p.25 ; BLANLUET, *Optimisation*, p.61 N.1 ; DEROUIN, *Fraude et évasion*, p.1 N.1

¹³²¹RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.160 s ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.17 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.28 s. N.28

¹³²²OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.19 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.293 ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.21

¹³²³KOFMEL, *Tax avoidance*, p.52 ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.77 N.88 ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.18 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.263 s ; MIHAIL, *Optimisation*, p.25 N.2.1 ; BLANLUET, *Optimisation*, p.62 N.1

¹³²⁴CORNU, *Evasion et interprétation*, p.293. En effet, l'auteure note qu'au regard de la notion de l'*homo economicus* (expression latine dont la traduction littérale française est « homme économique ») développée au 20^e siècle, une personne raisonnable et rationnelle cherchera toujours à réduire ses coûts et, par conséquent, sa charge fiscale. Du même avis, BLANLUET, *Optimisation*, p.62 N.1

d'impôt¹³²⁵, ce dans les limites autorisées par la lettre de la loi¹³²⁶. D'ailleurs, l'imposition elle-même se fonde en principe sur l'organisation économique du contribuable – à la fois sur le plan interne (management et actionnariat) et externe (relations avec les tiers) – influençant conséquemment son comportement¹³²⁷. De son côté, l'administration fiscale est en général liée par le choix effectué par le contribuable, sans pour autant pouvoir y substituer une autre option qui, certes, pourra conduire au même résultat, mais entraînerait un surcoût sur le plan fiscal¹³²⁸. C'est dans cette optique que le but du droit fiscal est évidemment de « délimiter la sphère d'intervention de l'État sur la sphère privée »¹³²⁹.

Cela dit, le principe de la licéité du choix de la voie la moins imposée, reconnu notamment tant en droit suisse¹³³⁰ qu'en droit belge¹³³¹, permet au contribuable de recourir légitimement au procédé juridique le plus favorable du point de vue fiscal – parmi plusieurs qui se présenteraient à lui – dans l'optique d'un même résultat économique¹³³². Aucune obligation ne lui incombe « de choisir la forme fiscale la plus rentable pour les caisses de l'administration des impôts »¹³³³, car « il n'existe pas de devoir patriotique d'augmenter ses impôts »¹³³⁴, ces derniers étant « une nécessité et non une vertu »¹³³⁵. Le principe de la licéité du choix de la voie la moins imposée est fondé sur un examen du libellé précis de la réglementation fiscale et suppose que l'évitement de l'impôt est en soi licite si les actes accomplis ne violent aucune disposition légale¹³³⁶.

Somme toute, l'optimisation fiscale est le comportement qui permet au contribuable de se maintenir en dehors du champ de définition du fait générateur d'un impôt¹³³⁷, en renonçant aux avantages personnels et/ou économiques liés à ce fait générateur,

¹³²⁵ OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.19 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.120 N.210 ; REICHEN, *Evasion*, p.705 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.33 N.34 ; GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.1 ; RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.86 N.31 ; TORRIONE, *Impôt éludé*, p.167 ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.78 N.88 ; DUMAS, *Infractions fiscales*, p.399 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.53 ; BLANLUET, *Optimisation*, p.62 N.1

¹³²⁶ PIAVIGNA, *Tax abuse*, p.65 s

¹³²⁷ AEBY, *Influence*, p.291a ; REYMOND, *Influence droit fiscal*, p.496 ; OBERSON, *Fiscalité et liberté*, p.344

¹³²⁸ MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.202 ; CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.4 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.294

¹³²⁹ OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.19 et référence citée.

¹³³⁰ Par exemple, le Tribunal fédéral suisse estime que l'économie d'impôt n'est pas seulement permise mais aussi légitime, et représente une nécessité d'une gestion raisonnable (« *Gebot vernünftigen Haushaltens* » en allemand). Cf. Arrêt du TF du 10 janvier 1994 consid.3b, in Archives 64, p.80 (81)

¹³³¹ Voy. Section 1.3.2.2

¹³³² CHAPPUIS, *Responsabilité contractuelle*, p.169 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.19 ; NOLLET, *Règle anti-abus*, p.297 ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.10 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.119 N.208 ; MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.202 ; DELAUNAY, *Planification*, p.241

¹³³³ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.295

¹³³⁴ GUTMANN, *Évasion*, p.534. Dans le même sens, KOFMEL, *Tax avoidance*, p.53

¹³³⁵ DEROUIN, *Fraude et évasion*, p.1 N.2. L'auteur insiste par ailleurs en disant que « la philanthropie n'est pas un devoir du contribuable ».

¹³³⁶ LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.56

¹³³⁷ MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.120 N.210 s. L'auteur fournit des exemples simples, mais assez expressifs : boire de l'eau au lieu du whisky pour éviter de payer les droits d'accise (impôt sur la consommation) ; arrêter de travailler en novembre et aller pêcher à la ligne, pour éviter que le revenu de décembre puisse propulser dans une tranche d'imposition supérieure.

voire en mettant à profit un vide législatif volontaire¹³³⁸. Certes, elle est théoriquement pleine de vertus, mais en pratique il n'est toujours pas évident de la distinguer de l'évasion fiscale avec laquelle elle entretient une large accointance. Il est donc pertinent, dans la section ci-après, de pointer méticuleusement un curseur comparatif sur les deux phénomènes en vue de mieux les distinguer.

5.3.2.2. Délimitation entre l'optimisation fiscale et l'évasion fiscale

- 650 Dès l'abord, il convient de reconnaître qu'il n'est pas évident de tracer nettement une limite entre l'optimisation fiscale et l'évasion fiscale¹³³⁹, compte tenu non seulement de leur accointance théorique très accentuée, mais aussi les deux notions relèvent en pratique de ce qu'il convient de qualifier de « résistance à l'impôt » (« *resistance to taxation* » en anglais) ou de « réduction d'impôt » (« *reduction of tax* » en anglais) ¹³⁴⁰.
- 651 Compte tenu de ce rapprochement manifeste, deux postulats sur l'économie d'impôt licite peuvent être esquissés, permettant ainsi de différencier l'optimisation fiscale de l'évasion fiscale :
- 652 (i) En vue de réaliser une économie d'impôt licite, le contribuable peut renoncer à l'état de fait imposable et, par conséquent, à tous les potentiels avantages liés à cet état de fait¹³⁴¹. Un exemple typique est celui d'une société qui décide de changer de siège, en délocalisant son activité entière dans une autre juridiction fiscalement avantageuse¹³⁴². Par ce mécanisme, la société renonce à tous les avantages relatifs à son siège d'origine et assume les contraintes économiques liées à son choix. Elle réalise également une économie d'impôt licite, en retour de la perte des avantages liés à la situation antérieure¹³⁴³. Pour revenir à l'exemple sus formulé, dans l'hypothèse où la même société ne déplacerait que fictivement le siège statutaire tout en gardant son siège effectif dans la même juridiction fiscale, il s'agirait dans ce cas d'une évasion fiscale, pour autant que la société

¹³³⁸DUMAS, *Infractions fiscales*, p.400

¹³³⁹RAPPO, *Fraude et évasion*, p.48

¹³⁴⁰KOFMEL, *Tax avoidance*, p.51

¹³⁴¹RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.86 N.31

¹³⁴²OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.19 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.296 ; REICHEN, *Evasion*, p.705

¹³⁴³La délocalisation du siège social d'une entreprise ou société — d'une juridiction vers une autre — est appelée « expatriation fiscale ». Cette démarche consiste pour une personne ou une entreprise à changer légalement de résidence fiscale afin de se mettre dans une situation fiscale plus favorable. Cette expatriation suppose donc que le concept de résidence fiscale existe dans le régime fiscal considéré et implique généralement le transfert de ladite résidence dans un pays ou une zone économique spéciale offrant une fiscalité plus favorable, les plus avantageux étant des « paradis fiscaux ». L'expatriation fiscale est à distinguer de l'*exil* fiscal qui consiste, de la part d'une personne, à se déclarer officiellement imposable dans un pays à faible taxation mais continuer à vivre dans son pays d'origine ou de résidence sans rien y déclarer. Il peut être assimilé à l'évasion fiscale et pourrait être puni au titre de fraude fiscale sous d'autres cieux comme en France. Cf. VERNIER, *Fraude fiscale*, p.17 ; GOUTHIERE, *Domiciliation*, p.75 ss ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.20 ; MIHAIL, *Optimisation*, p.282 s N.23.5

veut conserver le même avantage fiscal qu'antérieurement, mais ne consent pas à subir les inconvénients économiques du choix effectué (changement de siège)¹³⁴⁴.

- (ii) Le second postulat – esquisé notamment par CORNU¹³⁴⁵ pour expliciter une économie d'impôt autorisée – est celui où le contribuable tire profit d'une marge de manœuvre volontairement laissée par le législateur (caractère volontairement incomplet de la loi) pour économiser des impôts¹³⁴⁶. Selon l'auteure, cette circonstance est souvent prise en compte lorsque « le contribuable atteint les mêmes avantages que ceux de l'état de fait imposable en choisissant une autre forme ; soit lorsqu'on ne peut pas justifier l'économie d'impôt par la renonciation à ces avantages »¹³⁴⁷. L'auteure cite en exemple le cas du contribuable qui choisit de détenir ses participations dans sa fortune privée plutôt que dans sa fortune commerciale, pour profiter de l'exonération des gains en capital privé. 653

Il convient d'indiquer que nous avons du mal à dédouaner ce second postulat, dans la mesure où l'auteure ne fournit pas une nette distinction entre l'économie d'impôt autorisée et l'évasion fiscale, mais se limite à conclure – comme une pétition de principe – que « les comportements du contribuable tendant à éviter la réalisation de l'état de fait imposable qui ne peuvent pas être considérés comme constitutifs d'une économie d'impôt autorisée représentent des cas d'évasion fiscale »¹³⁴⁸. Nous sommes en droit de supposer, à juste titre, qu'en évoquant la possibilité pour un contribuable de tirer profit d'une marge de manœuvre volontairement laissée par le législateur, CORNU¹³⁴⁹ fait allusion aux lacunes improprement dites qui peuvent, sur le plan fondamental, donner lieu à leur comblement par une correction ponctuelle de la loi, c'est-à-dire une mise en application de l'instrument de l'évasion fiscale. Conséquemment, lorsqu'un contribuable profite du caractère volontaire incomplet de la loi, cela devrait plutôt être qualifié d'évasion fiscale et non d'économie d'impôt licite. Cette logique se recoupe avec une partie de l'argumentaire de l'auteure, lorsqu'elle affirme que « l'évasion fiscale – contrairement à l'économie d'impôt – revient à exploiter un domaine que le législateur fiscal avait la volonté de couvrir mais qu'il n'a pas – suffisamment – couvert »¹³⁵⁰. 654

De ce qui précède, nous accordons nos suffrages uniquement au premier postulat sus énoncé, dans la mesure où il décrit clairement le fil rouge – en l'occurrence l'abus de 655

¹³⁴⁴ OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.19 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.296 ; REICHEN, *Evasion*, p.705

¹³⁴⁵ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.296

¹³⁴⁶ Dans la même veine, voy. HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht*, p.170 N.71

¹³⁴⁷ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.296

¹³⁴⁸ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.297

¹³⁴⁹ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.296. En effet, l'auteure parle expressément de « lacune sciemment voulue par le législateur », ce qui équivaut plutôt à une lacune improprement dite. Cf. Section 1.2.3.1

¹³⁵⁰ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.297 et référence citée.

droit ou l'usage d'une forme insolite – infranchissable par la notion d'optimisation fiscale¹³⁵¹. En effet, cette dernière devient abusive – par conséquent non autorisée – lorsque le contribuable fait appel à un procédé insolite et inadapté qui heurte la bonne foi¹³⁵². Dans cette hypothèse, elle peut se substituer, à tout le moins, à l'évasion fiscale¹³⁵³.

- 656 Au reste, au-delà de leurs dissemblances, les deux phénomènes ont de fortes similitudes, notamment le fait que leurs procédés respectifs visent l'obtention d'une épargne (réduction) de la charge fiscale, soit autorisée (optimisation fiscale), soit non autorisée (évasion fiscale)¹³⁵⁴. Aussi, les deux procédés sont non seulement irrépréhensibles pénalement¹³⁵⁵ – à l'opposé des infractions fiscales comme la fraude fiscale – mais aussi ils interviennent avant la réalisation d'un état de fait, contrairement aux infractions fiscales qui impliquent qu'un état de fait se soit déjà réalisé pour être ensuite dissimulé afin d'éviter des conséquences fiscales¹³⁵⁶. Dès lors, lorsqu'un contribuable projette de réduire sa charge fiscale sans commettre une infraction fiscale, son comportement ne peut tomber que sous le coup alternatif, soit de l'optimisation fiscale, soit de l'évasion fiscale¹³⁵⁷. Dans la pratique, la frontière entre ces deux phénomènes n'est pas décidemment étanche et relève plutôt d'une question d'appréciation des faits que d'une application rigoureuse de critères juridiques¹³⁵⁸. Cela a pour conséquence que l'interprète peut être parfois amené à imposer (taxer) – au nom de l'équité fiscale – des cas relevant purement de l'optimisation fiscale, car, en tout état de cause, cette dernière relève axiologiquement d'une certaine « immoralité »¹³⁵⁹.

5.3.2.3. Problématique de la planification fiscale agressive à l'aune des travaux de l'OCDE et de l'UE

- 657 Il est indéniable que l'optimisation fiscale est un procédé tout à fait légitime, permettant aux contribuables de minimiser leurs charges fiscales et, de ce fait, de faire des économies de leurs patrimoines. Théoriquement, le mécanisme est d'autant légal et loin d'inquiéter face à une quelconque répression pour violation de la loi fiscale (fraude fiscale), qu'il est fondamentalement séparé de celle-ci par une notion intermédiaire, à savoir l'évasion fiscale. En d'autres termes, cette dernière constitue un point d'alerte entre l'optimisation fiscale et la fraude fiscale.

¹³⁵¹ Voy. OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.20 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.58 ; RAPPO, *Fraude et évasion*, p.48

¹³⁵² VERNIER, *Fraude fiscale*, p.17 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.295 et 299 ; REICHEN, *Evasion*, p.705

¹³⁵³ OBERSON, *Droit fiscal*, p.66 N.21 ; OGAZÓN/HAMZAOUI, *Tax avoidance*, p.6

¹³⁵⁴ HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht*, p.174 N.78 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.52

¹³⁵⁵ KOFMEL, *Tax avoidance*, p.52 ; RAPPO, *Fraude et évasion*, p.48

¹³⁵⁶ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.294 et références citées.

¹³⁵⁷ HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht*, p.166 N.62 s

¹³⁵⁸ PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.29 ; GUTMANN, *Évasion*, p.534

¹³⁵⁹ BOURGAIN, *Secret bancaire*, p.288 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.298

En pratique, il arrive en revanche que l'optimisation fiscale use de montages assez sophistiqués, aboutissant finalement à des résultats aussi choquants que ceux de l'évasion fiscale ou de la fraude fiscale¹³⁶⁰. Dans ce cas, on parle de la « planification fiscale agressive » (« *Aggressive tax planning* » en anglais)¹³⁶¹ contre laquelle les institutions internationales – notamment l'OCDE et l'UE – sont très investies dans le cadre de leurs travaux relatifs à la mise en place d'une meilleure politique fiscale universelle, permettant de mieux réguler les comportements fiscaux des contribuables à travers le globe¹³⁶². Au regard de cet élan régulateur, l'opinion a même parfois l'impression que l'époque de l'optimisation fiscale est désormais révolue¹³⁶³.

658

Au sein de l'OCDE, la planification fiscale agressive est, durant la décennie finissante, appréhendée dans le cadre des travaux sur les pratiques d'érosion de la base imposable et de transfert de bénéfices (BEPS)¹³⁶⁴. Ces pratiques peuvent être la conséquence directe de l'existence de lacunes, failles, frictions ou asymétries dans les interactions entre les législations fiscales de différents pays¹³⁶⁵. Elles séparent artificiellement les bénéfices imposables des activités qui les génèrent et aboutissent en général à une imposition faible ou nulle dans la plupart des juridictions. C'est pour cette raison que l'OCDE a préconisé que les États améliorent davantage leur coopération fiscale, notamment en promouvant une grande transparence en vue de lutter contre les pratiques fiscales dommageables et la planification fiscale agressive¹³⁶⁶.

659

En droit de l'UE, selon la définition présentée dans la Recommandation de la Commission européenne du 6 décembre 2012¹³⁶⁷, la planification fiscale agressive est appréhendée comme étant une pratique qui consiste à profiter des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux, afin de minimiser l'impôt dû. Elle peut revêtir diverses formes. On pourrait dénombrer parmi les conséquences de cette pratique, notamment les doubles déductions (une même perte est déduite aussi bien dans l'État de la source que dans celui de la résidence) ainsi que la double non-imposition, qui met en relief notamment le fait que des revenus non imposés dans l'État de la source sont exonérés dans l'État de la résidence¹³⁶⁸. Ces revenus sont ainsi dits « apatrides »¹³⁶⁹.

660

¹³⁶⁰MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.363 ; PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.54 N.175

¹³⁶¹OGAZÓN/HAMZAOU, *Tax avoidance*, p.6

¹³⁶²Voy. PISTONE, *Tax competition*, p.157 ss ; BLANLUET, *Optimisation*, p.64 N.4 ; PIANTAVIGNA, *Tax abuse*, p.66

¹³⁶³DELAUNAY, *Planification*, p.237

¹³⁶⁴Dans la même veine, voy. BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.147 s

¹³⁶⁵TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.5 N.1

¹³⁶⁶Voy. OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.13

¹³⁶⁷Recommandation de la Commission (2012/772/UE) du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive (JO UE n° L 338, 12 décembre 2012, p.41 ss).

¹³⁶⁸Recommandation 2012/772/UE, § (2). Dans le même sens, CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.93 N.62 ; DELAUNAY, *Planification*, p.238

¹³⁶⁹SAINT-AMANS/ROBERT, *Projet BEPS*, p.410

- 661 Par ailleurs, dans sa communication du 18 mars 2015 sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales¹³⁷⁰, la Commission européenne a souligné que :
- 662 « [...] de nombreuses formes d'évasion fiscale sont [...] contraires à l'esprit de la loi, s'appuyant sur une interprétation très extensive de ce qui est "légal" pour réduire au minimum la contribution fiscale globale d'une entreprise. Recourant à des techniques de planification fiscale agressive, certaines sociétés exploitent les failles juridiques des systèmes fiscaux et les asymétries qui existent entre les règles nationales pour éluder le paiement de leur juste part de l'impôt. De plus, dans un grand nombre de pays, le régime fiscal en vigueur permet aux entreprises de transférer artificiellement leurs bénéfices sur le territoire de ces pays, ce qui a pour effet d'encourager la planification fiscale agressive »¹³⁷¹.
- 663 Ainsi, la Commission européenne a conclu qu'il s'avère primordial de remédier aux situations de planification fiscale agressive, dans lesquelles un contribuable tire des avantages fiscaux en organisant la gestion de ses affaires fiscales de la manière que les revenus ne soient imposés par aucune des juridictions fiscales concernées. A cet effet, elle a estimé qu'une approche holistique et coordonnée au sein de l'UE était nécessaire, d'autant que les mesures spécifiques nationales de lutte contre les abus se sont révélées, dans bien des cas, inadéquates pour maintenir une protection efficace face aux structures de planification fiscale agressive¹³⁷².
- 664 Nous aborderons – dans la troisième partie de la présente recherche scientifique – l'essentiel des mesures préconisées au sein de l'OCDE et de l'UE pour lutter contre non seulement la planification fiscale agressive (évasion fiscale), mais aussi la fraude fiscale, dont il échet d'appréhender le sens et la portée juridiques dans la section ci-après.

5.3.3. Évasion fiscale et fraude fiscale

5.3.3.1. Complexité sémantique internationale entre « *tax avoidance* » et « *tax evasion* » – bref *excursus* en droit français

- 665 L'optimisation fiscale et l'évasion fiscale ne constituent pas les seules voies qu'un contribuable – personne physique ou morale – peut utiliser pour éviter l'impôt¹³⁷³ et *ipso facto* « frustrer le Trésor »¹³⁷⁴. Il est aussi possible de heurter carrément la lettre des dispositions fiscales pour arriver à réduire ou ne pas du tout payer l'impôt¹³⁷⁵, dans le but ultime de « jouir d'un patrimoine accru »¹³⁷⁶. Cela n'est rien d'autre qu'enfreindre la loi fiscale, et désigne génériquement dans plusieurs systèmes fiscaux ce qu'on

¹³⁷⁰Commission européenne - Communiqué de presse du 18 mars 2015, intitulé « Lutte contre l'évasion fiscale des entreprises : la Commission présente un paquet de mesures sur la transparence fiscale ». Disponible en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_fr.htm (ressource consultée le 28 avril 2018).

¹³⁷¹Idem, p.2

¹³⁷²Recommandation 2012/772/UE, § (5) et (8)

¹³⁷³Voy. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.309

¹³⁷⁴MARGAIRAZ, *Fraude fiscale*, p.22 ; MARGAIRAZ/MERKLI, *Fuite devant l'impôt*, p.31

¹³⁷⁵CHAPPUIS, *Responsabilité contractuelle*, p.171 ; PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.28

¹³⁷⁶NOËL, *Fraude fiscale*, p.15

qualifie de fraude fiscale¹³⁷⁷. Dans ce sens, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE appréhende la fraude fiscale comme étant « toute action du contribuable qui implique une violation à la loi, lorsqu'on peut prouver que l'intéressé a agi dans le dessin délibéré d'échapper à l'impôt »¹³⁷⁸. Dans la même veine, la Commission européenne reconnaît que la fraude fiscale relève du domaine de la violation de la loi fiscale dans l'optique de faire une économie de l'impôt¹³⁷⁹.

La différence entre l'évasion fiscale et la fraude fiscale n'est pas toujours évidente, pour autant que les régimes juridiques retenus pour ces deux phénomènes divergent d'un système fiscal à l'autre, sur le plan international¹³⁸⁰. Tant en droit suisse qu'en droit belge, l'évasion fiscale n'est pas répréhensible et correspond à la terminologie anglo-saxonne de « *tax avoidance* », à la différence de « *tax evasion* » qui est un terme générique renvoyant à toute infraction fiscale (« *tax offense* ») correspondant au minimum à la dissimulation ou l'omission volontaire de la matière imposable et répréhensible, à tout le moins, sur le plan administratif¹³⁸¹. Pour ce qui est de la fraude fiscale — en tant qu'infraction fiscale spécifique —, elle est punissable d'emprisonnement et correspond souvent à l'expression anglo-saxonne de « *tax fraud* »¹³⁸².

Par ailleurs, sous d'autres cieux comme en France, l'évasion fiscale est l'équivalence de « *tax evasion* » et désigne — tout en se situant à leur lisière (« zone grise »)¹³⁸³ — à la

¹³⁷⁷MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.119 N.209 ; MARGAIRAZ, *Fraude fiscale*, p.16 ss et références citées ; ALTINDAG, *Concurrence*, p.30 N.20 s ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.160

¹³⁷⁸OCDE, *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales : Rapport d'étape*, 2003 ; en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/echangederenseignements/14986175.pdf> (ressource consultée le 8 avril 2018).

¹³⁷⁹Commission européenne - Communiqué de presse du 18 mars 2015, intitulé « Lutte contre l'évasion fiscale des entreprises : la Commission présente un paquet de mesures sur la transparence fiscale » ; disponible en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_fr.htm (ressource consultée le 28 avril 2018).

¹³⁸⁰BURGER, *Délits fiscaux*, p.11; GIZ, *Tax evasion and tax avoidance*, p.9 s ; OGAZÓN/HAMZAOU, *Tax avoidance*, p.5 s ; BAKER, *Improper use*, p.5. Par exemple, ce dernier auteur note clairement ceci : « Many national tax systems make a distinction between tax evasion, which involves a taxpayer escaping from a tax liability that has already arisen (and which is a criminal matter), and the avoidance of tax liabilities that have not otherwise arisen (which is not criminal though it may possibly give rise to a tax penalty). Tax evasion involves, for example, the deliberate concealment of income or the deliberate miss-reporting of income, and can best be regarded as a form of fraud. Not all tax systems make this distinction so clearly, but it is helpful to think in terms of tax fraud (which involves criminal conduct), and tax avoidance (which may be unacceptable but does not involve criminal conduct) ». Dans la même logique, le glossaire des termes fiscaux de l'OCDE mis en ligne, renseigne ceci à propos de l'évasion fiscale (*tax avoidance*) : « A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow ». Quant à la fraude fiscale (*tax evasion*), il est indiqué ceci : « A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities ». Cf. <http://www.oecd.org/fr/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (ressource consultée le 28 avril 2018).

¹³⁸¹TORRIONE, *Impôt éludé*, p.157; PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.53 N.174

¹³⁸²TORRIONE, *Impôt éludé*, p.158

¹³⁸³DULIN, *Évitement fiscal*, p.19 ; VINDARD, *Qualification*, p.189 N.233 ; BOURGAIN, *Secret bancaire*, p.291 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.259 ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.160 s

fois un pan de l'optimisation fiscale (« zone blanche » représentant l'utilisation par des moyens légaux, de failles du système fiscal telle que l'exploitation de « niches fiscales »¹³⁸⁴, afin de réduire ou éviter totalement l'impôt) et un autre pan de la fraude fiscale (« zone noire » cristallisant la pratique illicite ou le détournement illégal du système fiscal afin de ne pas payer l'impôt)¹³⁸⁵.

668 Cette acception ressort notamment de la définition formulée par le Conseil des prélèvements obligatoires¹³⁸⁶, selon laquelle l'évasion fiscale est « l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. À l'inverse, si elle s'appuie sur des techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses acteurs, l'évasion s'apparente à la fraude »¹³⁸⁷. Dans cette logique, la partie extrême –et indéniablement légale– de l'optimisation fiscale, non couverte par l'évasion fiscale, est appelée « évitement fiscal » et correspond ainsi à « *tax avoidance* »¹³⁸⁸. Quant à la fraude fiscale (« *tax fraud* »), elle demeure une infraction fiscale pénale et est appréhendée par le code général des impôts [français] en ces termes :

669 « Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans [...] »¹³⁸⁹.

¹³⁸⁴ Les « niches fiscales » –appelées également « dérogations fiscales » ou « dépenses fiscales »– désignent en droit français les avantages fiscaux dont peuvent bénéficier les contribuables pour diminuer le montant de leurs impôts, dès lors qu'ils remplissent certaines conditions. Sans être illégales, elles peuvent résulter d'un vide ou d'une lacune juridique qui permet de minimiser l'impôt du contribuable qui –s'il maîtrise bien la fiscalité– peut en les invoquant ne pas payer d'impôt ou beaucoup moins que le montant de ses revenus ne le justifierait dans le cadre du régime général. Voy. Conseil des prélèvements/France, *Niches fiscales*, p.11 s ; MIHAIL, *Optimisation*, p.27 N2.3.

¹³⁸⁵ MALGOYRE, *Montages juridiques*, p.16 ss ; BURGER, *Délits fiscaux*, p.11 ss ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.15 ; PINTEAUX, *Évasion*, p.63 s ; GUTMANN, *Évasion*, p.549 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.79 N.96 ; DEROUIN, *Fraude et évasion*, p.1 N.1

¹³⁸⁶ Selon la Loi [française] n° 2005-358 du 20 avril 2005, le Conseil des prélèvements obligatoires est une institution associée à la Cour des comptes et substituée au Conseil des impôts, ayant pour mission d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative à ces prélèvements.

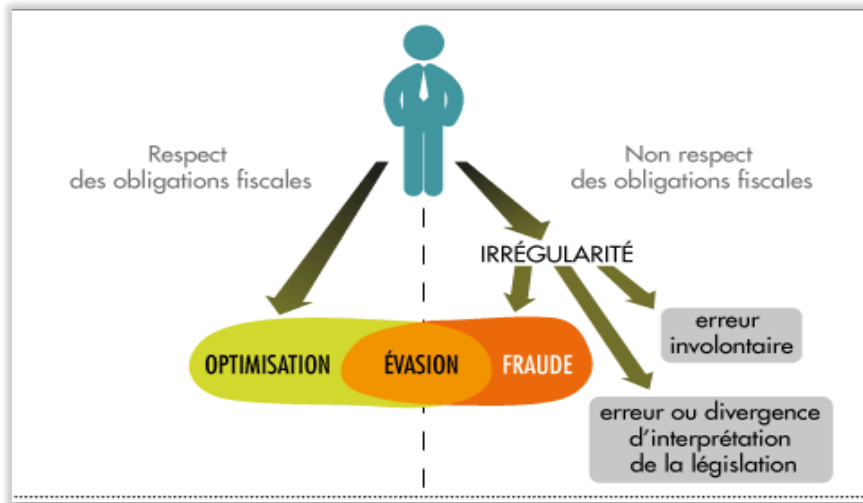
¹³⁸⁷ Conseil des prélèvements/France, *Fraude*, p.3. Dans le même sens, voy. VERNIER, *Fraude fiscale*, p.16 ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.6 ; BLANLUET, *Optimisation*, p.64 N.3

¹³⁸⁸ CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.84 s. N.107 s ; DEROUIN, *Fraude et évasion*, p.2 N.3. Pour une synonymie entre l'optimisation fiscale et l'évitement fiscal, voy. également MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.120 N.210

¹³⁸⁹ Article 1741 du code général des impôts (CGI), tel que modifié par la Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 (art. 106 V).

Cette conception française de l'évasion fiscale ainsi que ses contours peut être résumée schématiquement comme ci-après :

Figure 3 : Place de l'évasion fiscale en droit français



Source : www.lafinancepourtous.com (consulté le 24 septembre 2018).

5.3.3.2. Spécificité de la « *tax evasion* » en droit suisse

En droit suisse, la terminologie anglo-saxonne de *tax evasion* — désignant toute infraction fiscale cristallisant la fraude — correspond essentiellement à la soustraction fiscale et la fraude fiscale, qui sont juridiquement distinctes¹³⁹⁰. Une bonne partie de la doctrine estime plutôt que l'expression *tax evasion* ne couvre que l'infraction de soustraction d'impôt (« *Steuerhinterziehung* » en allemand) et que la fraude fiscale (« *Steuerbetrug* » en allemand) est en revanche l'équivalence de l'expression anglo-saxonne *tax fraud*¹³⁹¹. L'objectif de cette section n'est point de remettre en question cette conception doctrinale, moins encore de creuser en détail toutes les infractions fiscales. Nous nous limiterons plutôt à une présentation, en grandes lignes, de deux infractions fiscales susmentionnées, qui sont fortement liées à la « fraude » :

D'un point de vue de la nature juridique, la soustraction d'impôt est considérée comme une simple contravention au droit administratif (« *contravention* » en anglais et « *Übertretung* » en allemand)¹³⁹², pour autant que sa répression relève du domaine des amendes administratives (dites aussi amendes fiscales) proportionnées à la faute¹³⁹³,

¹³⁹⁰CORNU, *Evasion et interprétation*, p.309 et références citées.

¹³⁹¹Notamment TORRIONE, *Impôt éludé*, p.160 ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.78 N.88 ; OBRIST/HONGLER, *Exchange of information*, p.496 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.59 s

¹³⁹²Voy. Informations fiscales CSI, *Dispositions pénales*, Ch.1.2, spécialement p.3 ss ; REICHEN, *Evasion*, p.708 ; TORRIONE, *Infractions fiscales*, p.973 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.585 N.11 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.59 ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.162

¹³⁹³KUNZ, *Réserve*, p.5 ; RAPPO, *Fraude et évasion*, p.49

c'est-à-dire fixées en fonction du montant soustrait au fisc et du degré de culpabilité de l'auteur¹³⁹⁴. Typiquement, cette infraction est établie lorsque, intentionnellement ou par négligence, un contribuable fait en sorte qu'indûment une imposition ne soit pas effectuée ou qu'elle soit insuffisante, par le fait de ne pas fournir une déclaration fiscale complète aux autorités fiscales, de ne pas retenir absolument ou partiellement à la source le montant d'impôt dont on a l'obligation de retention, d'obtenir une restitution illégale ou une remise d'impôt injustifiée¹³⁹⁵.

- 674 Ainsi, cette contravention –qui n'est découverte par l'administration fiscale qu'une fois la taxation entrée en force– implique notamment une déclaration fiscale déficiente, dans laquelle le contribuable omet de signaler un élément du revenu ou de la fortune qu'il avait l'obligation de mentionner¹³⁹⁶, et ce, dans l'intention de réduire ou d'éviter carrément l'impôt¹³⁹⁷.
- 675 En ce qui concerne la fraude fiscale (désignée également comme « escroquerie fiscale » et « usage de faux fiscal »)¹³⁹⁸, elle constitue un « délit fiscal »¹³⁹⁹ et peut donner lieu à des sanctions d'emprisonnement¹⁴⁰⁰. Typiquement, est coupable de fraude fiscale au préjudice de l'administration fiscale, celui qui, intentionnellement et dans le but de commettre une soustraction d'impôt, aura fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu. Il s'agit des titres tels que des livres comptables (y compris les pièces comptables, à savoir les états financiers et leurs pièces justificatives¹⁴⁰¹), des bilans, des comptes de résultats ou des certificats de salaires et autres attestations de tiers, dans le dessein de tromper l'autorité fiscale¹⁴⁰², en lui faisant croire que les documents fournis émane de quelqu'un qui, en réalité, n'en est pas l'auteur ou à

¹³⁹⁴A plusieurs reprises, le Tribunal fédéral a rappelé en substance que, de manière générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait par le contribuable. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée. La fixation de l'amende infligée à la personne morale pour soustraction fiscale doit par conséquent obéir aux critères qui sont applicables au degré de la faute des organes tandis que la situation économique dont il faut tenir compte est celle de la personne morale au profit de laquelle la soustraction a eu lieu et non pas celles de ses organes. Voy. ATAF 2A.44/1992 du 30 septembre 1992, in Archives 62 p.668 consid. 3a ; ATF 135 II 86 consid. 4.4

¹³⁹⁵Voy. Articles 175 LIFD et 56 LHID ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.69 N.31 ; DUMAS, *Infractions fiscales*, p.396

¹³⁹⁶REICHEN, *Evasion*, p.706 ; RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.503 N.60

¹³⁹⁷ATF 135 II 86 consid. 4.2 ; ATAF 2C_276/2014 du 22 janvier 2015 consid. 4.1 et 4.3.1 ; ATAF 2C_674/2015, 2C_675/2015 du 26 octobre 2017 consid. 8.1

¹³⁹⁸En effet, pour désigner la fraude fiscale en matière d'impôts directs, le législateur suisse utilise l'expression « usage de faux », tandis qu'en matière d'impôts indirects c'est l'expression « escroquerie fiscale » qui est usitée. Nous pouvons admettre que les trois termes sont synonymiques. Voy. TORRIONE, *Infractions fiscales*, p.973 s ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.69 N.32

¹³⁹⁹Informations fiscales CSI, *Dispositions pénales*, Ch.1.3, p.7 ss ; RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.513 N.69 ; TORRIONE, *Infractions fiscales*, p.973 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.596 N.49

¹⁴⁰⁰La sanction –dont la procédure est régie par les dispositions pertinentes du code de procédure pénale– peut être une peine privative de liberté (ferme ou assortie d'un sursis) ou une peine pécuniaire. Elle est réservée, pour autant qu'en plus de l'une de ces deux peines à infliger à l'auteur du délit, une amende réprimant la soustraction en tant que telle doit être prononcée et le montant de l'impôt soustrait doit être payé dans tous les cas.

¹⁴⁰¹ATF 125 IV 17, consid. 2b ; ATF 129 IV 130, consid. 2.2

¹⁴⁰²Voy. Les articles 186 LIFD et 59 LHID.

l'origine¹⁴⁰³. De ce fait, l'infraction est consommée lors de la remise – avec l'intention de soustraire des impôts – des faux « titres »¹⁴⁰⁴ à l'autorité fiscale, sans pour autant qu'il soit impératif d'avoir affaire à une même identité (auteur) pour la commission à la fois de la fraude fiscale et de la soustraction fiscale¹⁴⁰⁵. Il convient de préciser que la déclaration d'impôts en elle-même ne constitue pas un titre¹⁴⁰⁶, dans la mesure où les documents qui sont visés par la loi sont ceux utilisés par le contribuable pour étayer le contenu de sa déclaration d'impôt¹⁴⁰⁷.

En rapport avec les adjectifs « faux », « falsifiés » et « inexacts » utilisés par le législateur dans la définition de l'infraction de fraude fiscale, l'AFC a eu l'occasion de les préciser en ces termes :

« On est en présence d'un faux dans les titres lorsque son auteur veut faire croire que le titre émane de quelqu'un qui, en réalité, n'en n'est pas l'auteur. C'est par exemple le cas lorsqu'une entreprise fait apparaître sur les décomptes d'un fournisseur des prestations fictives qui lui auraient été faites en sa propre faveur, et qu'elle les comptabilise. Il y a lieu de parler de titre falsifié lorsque l'auteur modifie ultérieurement, de manière illicite (« *unberechtigterweise* »), le titre établi soit par lui-même, soit par un tiers. Il en va par exemple ainsi lorsque l'auteur apporte des modifications à une facture qui lui est destinée ou à une pièce qu'il a lui-même établie (par ex. copie d'une facture délivrée à un client). Un titre est inexact quant à son contenu lorsque l'état de fait juridiquement déterminant qu'il atteste a été constaté de manière erronée. Par exemple, les factures fictives qu'établit un fournisseur à la demande du contribuable et à son intention ne sont pas falsifiées, mais bien inexactes quant à leur contenu. Une comptabilité est inexacte quant à son contenu lorsqu'elle fait apparaître les événements de la vie des affaires de manière incorrecte ou incomplète. Dans un tel cas, le bilan et le compte de résultats sont également inexacts quant à leur contenu. »¹⁴⁰⁸

En tout état de cause, la soustraction d'impôt et la fraude fiscale constituent évidemment deux infractions fiscales différentes¹⁴⁰⁹. La fraude fiscale (usage de faux ou escroquerie fiscale) est une infraction d'activité, alors que la soustraction fiscale est une infraction de résultat, dans la mesure où elle doit être consommée ; faute de quoi, c'est l'infraction de tentative de soustraction d'impôt qui serait retenue¹⁴¹⁰. En cas de fraude fiscale, il y a d'abord une soustraction d'impôt, poursuivie et punie

¹⁴⁰³DUMAS, *Infractions fiscales*, p.399

¹⁴⁰⁴Aux termes de l'article 110 al. 4 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (RO 54 781), sont réputés être des titres « *tous les écrits destinés et propres à prouver un fait ayant une portée juridique et tous signes destinés à prouver un tel fait. L'enregistrement sur des supports de données et sur des supports-images est assimilé à un écrit, s'il a la même destination* ».

¹⁴⁰⁵Informations fiscales CSI, *Dispositions pénales*, Ch.1.3, p.7 ; KUNZ, *Réserve*, p.5 ; DUMAS, *Infractions fiscales*, p.399

¹⁴⁰⁶OBERSOHN, *Droit fiscal*, p.596 N.51 ; REICHEN, *Evasion*, p.706 ; DUMAS, *Infractions fiscales*, p.399

¹⁴⁰⁷RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.514 N.69

¹⁴⁰⁸Circulaire AFC, *Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal*, Ch. IV, p.39

¹⁴⁰⁹Informations fiscales CSI, *Dispositions pénales*, Ch.1.3.1, p.7

¹⁴¹⁰En effet, la tentative de soustraction fiscale est une infraction à part entière, prévue et punie par les articles 176 LIFD et 56 al. 2 LHID. En fait, elle est caractérisée par un essai de réduire d'une manière illicite l'obligation fiscale, le plus souvent par une déclaration incomplète. Elle n'est sanctionnée que si elle est commise intentionnellement (ou par dol éventuel) et non en cas de négligence. Voy. RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.503 N.59

séparément ; à laquelle s'ajoute l'utilisation de titres faux ou falsifiés¹⁴¹¹, qui fonde la différence cardinale entre les deux infractions, dans la mesure où il n'y a pas de fraude possible sans l'existence et l'usage du faux¹⁴¹². Factuellement, les documents qui détiennent une plus grande force probante sont modifiés abusivement pour présenter des faits de façon erronée aux autorités fiscales ; ce qui justifie juridiquement que l'abus de la confiance placée dans de tels documents soit poursuivi et puni indépendamment de la soustraction d'impôt qu'il aura entraînée¹⁴¹³.

- 679 Par ailleurs, ce dualisme infractionnel (soustraction d'impôt et fraude fiscale) revêt une importance réelle en matière procédurale relative à la fiscalité directe. En effet, la compétence d'instruire un cas de soustraction d'impôt rentre dans les attributions de l'administration fiscale chargée d'appliquer les dispositions procédurales en matière de taxation. En revanche, pour ce qui est de la fraude fiscale, ce sont les autorités cantonales en charge des poursuites pénales qui en sont compétentes en vertu des articles 188 (alinéa 2) LIFD¹⁴¹⁴ et 61 LHID¹⁴¹⁵. La procédure y relative est menée selon les règles de la procédure pénale, avec pour conséquence que les mesures de contrainte prévue dans cette matière sont applicables en cas de fraude fiscale¹⁴¹⁶.
- 680 Aussi est-il évident que cette dichotomie infractionnelle [fiscale] helvétique (soustraction d'impôt et fraude fiscale) est méconnue sous d'autres cieux. Elle avait toujours nourri le débat dans les relations internationales de la Suisse, dans l'optique où celle-ci ne pouvait – sur base du principe de double incrimination¹⁴¹⁷ – accorder son entraide judiciaire que dans le cadre de la fraude fiscale et non de la soustraction

¹⁴¹¹Il en découle que l'infraction de fraude fiscale est réalisée même si le résultat recherché par le contribuable – en l'occurrence la soustraction d'impôt – n'est pas réalisé. Il n'est donc pas nécessaire que la soustraction fiscale soit consommée pour que soit réprimé la fraude fiscale. Cf. OBERSON, *Droit fiscal*, p.597 N.54

¹⁴¹²REICHEN, *Evasion*, p.706 ; CHAPPUIS, *Responsabilité contractuelle*, p.174

¹⁴¹³Voir le dossier « Soustraction d'impôts et escroquerie fiscale. Cette distinction est-elle depuis longtemps déjà fictive pour les Suisses? », Réponse écrite du DFF à la question du Conseil national, Session d'été 2009, Seizième séance 12.06.09 ; ressource disponible en ligne : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20091031> (consultée le 3 avril 2018). Dans le même sens, voy. DUMAS, *Infractions fiscales*, p.399

¹⁴¹⁴Dans ce contexte, pour mieux appréhender le contenu de l'alinéa 2 de l'article 188 LIFD, il est nécessaire d'énoncer le premier alinéa. Voici le contenu de deux alinéas : « 1) Lorsque l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct présume qu'un délit au sens des art. 186 et 187 a été commis, elle dénonce l'infraction à l'autorité compétente pour la poursuite du délit fiscal de droit cantonal. Celle-ci poursuit simultanément le délit commis en matière d'impôt fédéral direct. 2) La procédure est régie par les dispositions pertinentes du code de procédure pénale du 5 octobre 2007 (CPP) ».

¹⁴¹⁵Qui dispose : « Sauf disposition contraire du droit fédéral, la procédure pénale et l'exécution de la peine sont régies par la législation cantonale. Les décisions de la dernière instance cantonale peuvent faire l'objet d'un recours en matière pénale devant le Tribunal fédéral ».

¹⁴¹⁶MOLO, *Secret bancaire*, p.83

¹⁴¹⁷Selon le principe de double incrimination en matière d'entraide judiciaire, les autorités judiciaires d'un État requérant doivent prouver que l'acte faisant l'objet de l'enquête a existé et qu'il constitue bien une infraction pénale selon la loi du pays requis s'il se produit dans ce pays. Voy. BOURGAIN, *Secret bancaire*, p.291 ; BOURGAIN/PIERETTI, *Centres financiers*, p.69

fiscale, celle-ci n'étant pas une infraction pénale¹⁴¹⁸. En effet, la Suisse avait toujours émis une réserve à la disposition du MC-OCDE relative à l'échange de renseignements en matière fiscale, en avançant qu'elle ne fournirait des informations qu'en cas d'infraction [pénale] de fraude fiscale¹⁴¹⁹. Le DFF a, à maintes reprises, défendu le dualisme précité, notamment en ces termes :

« Durant les années écoulées, quelques États étrangers ont critiqué avec véhémence la distinction que la Suisse fait entre la soustraction d'impôt et la fraude fiscale. On a pu régulièrement entendre que cette différenciation n'existait pas à l'étranger et que personne n'était en mesure de la comprendre. La Suisse rappelle que d'autres pays connaissent la distinction entre fraude et soustraction fiscale, qui s'explique aisément en fait et en droit. La fraude présuppose une intention criminelle, alors que la soustraction peut sans autre résulter d'une négligence. Quiconque se montre sceptique quant à cette interprétation ne doit pas oublier que le droit fiscal est devenu, dans tous les États modernes, une matière complexe qui présente pour les citoyens sans formation d'expert fiscal – c'est-à-dire pour presque tout le monde – de nombreuses difficultés souvent insurmontables. Ces difficultés découlent de l'ignorance, d'incompréhension ou simplement du fait que le droit fiscal est devenu, pour les non-spécialistes, une science de plus en plus hermétique. En ce sens, il est parfaitement normal, correct et pertinent qu'une législation évalue les faits incriminés en fonction de leur gravité et prévoie en conséquence des sanctions différenciées, chaque État étant en principe libre d'établir la distinction en fonction de sa tradition juridique et en fonction de ce qui lui paraît juste. La solution retenue par la Suisse résulte du jeu de la démocratie directe »¹⁴²⁰.

681

Ce refus de fournir une entraide, en cas de soustraction d'impôt, était non sans incidence sur les relations internationales de la Suisse vis-à-vis de quelques-uns de ses partenaires économiques, en particulier ceux de l'Union européenne, qui accusaient les autorités helvétiques de tirer leur épingle du jeu de l'évasion fiscale¹⁴²¹. Finalement, en date du 13 mars 2009, le Conseil fédéral avait décidé de reprendre intégralement les normes standards de l'OCDE en matière d'échange de renseignements en matière fiscale, et donc de retirer la réserve helvétique sur l'article 26 du MC-OCDE¹⁴²². Certes, l'extension du champs d'application de l'échange de renseignements à la soustraction fiscale a résulté d'une pression extérieure, mais elle semblait également justifiée par le fait que, fondamentalement, la soustraction fiscale constitue déjà elle-même une évidente illégalité en droit suisse¹⁴²³.

682

¹⁴¹⁸KUNZ, *Réserve*, p.5 ; PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.28 ; KENEL/PYTHON, *Politique fiscale*, p.56 ; LONGCHAMP, *Secret bancaire*, p.23

¹⁴¹⁹Pour plus de détails, voy. *infra* section 6.3.3.2

¹⁴²⁰Département Fédéral des Finances, *Secret bancaire et questions fiscales internationales-Position de la Suisse*, 1^{er} janvier 2009.

¹⁴²¹KUNZ, *Réserve*, p.5. L'auteur rappelle à cet effet que les partenaires de la Suisse ne pouvaient tolérer plus longtemps que le droit suisse protège indirectement les soustractions fiscales pratiquées par les citoyens d'autres pays, et de nombreuses menaces de sanction avaient été prononcées par l'OCDE et l'UE, certains pays allant même dans le sens de vouloir rediriger leur législation nationale contre la Suisse. C'était le cas, en fin avril 2009, du ministère allemand des Finances qui avait fait savoir qu'il préparait une loi contre la fraude fiscale qui défavoriserait expressément les citoyens et les entreprises allemandes qui feraient des affaires avec certaines juridictions, notamment la Suisse.

¹⁴²²Pour plus de détails, voy. Section 6.3.3.2

¹⁴²³KUNZ, *Réserve*, p.7

5.3.3.3. Spécificité de la « *tax evasion* » en droit belge

- 683 En droit belge, la *tax evasion* correspond essentiellement à trois infractions fiscales, à savoir la « fraude fiscale », le « faux et usage de faux fiscal » et la « fraude fiscale grave, organisé ou non », qui sont tous des délits punissables d'emprisonnement. En fait et en droit, les deux dernières infractions ont pour *substratum* la première (fraude fiscale).
- 684 La fraude fiscale est considérée comme une infraction à la loi fiscale commise — sciemment ou par omission délibérée — dans le but d'échapper à l'application de la loi fiscale ou d'en réduire la charge, en recourant à des pratiques frauduleuses (altération de la vérité)¹⁴²⁴. L'élément matériel et l'élément moral se retrouvent respectivement dans l'infraction à la loi fiscale et l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire¹⁴²⁵. Ainsi, par l'usage des pratiques frauduleuses, les personnes physiques ou morales mettent en place des mécanismes soigneusement étudiés et destinés à déjouer l'application de la loi fiscale et à mettre conséquemment en péril les intérêts supérieurs de l'État et de la collectivité tout entière¹⁴²⁶.
- 685 En droit belge, la répression de la fraude fiscale se fait à la fois sur les plans administratif et pénal¹⁴²⁷, avec pour postulat que si la procédure pénale est enclenchée, les sanctions administratives sont mises en hibernation jusqu'à l'issue de ladite procédure. Ainsi, si celle-ci s'arrête par une ordonnance de non-lieu rendue par une juridiction d'instruction, la suspension des sanctions administratives peut être levée pour permettre leur application. En revanche, au cas où le tribunal correctionnel serait saisi, aucune sanction administrative ne pourrait être prononcée, même si la procédure pénale se soldait par un acquittement du contribuable¹⁴²⁸. En principe, les sanctions administratives prennent la forme d'un accroissement d'impôt, en termes de majoration de l'impôt dû — afférent aux revenus non déclarés — et dont le montant

¹⁴²⁴SPREUTELS/ROGGEN/ROGER, *Droit des affaires*, p.736 ; KIRKPATRICK/GARABEDIAN, *Régime fiscal*, p.55 N.1.27. Dans cette optique, BOURGEOIS/NOLLET précisent que l'altération de la vérité à l'égard de l'administration fiscale peut se situer soit au stade des déclarations adressées aux autorités fiscales, soit en amont au stade des comptes annuels que les contribuables doivent tenir ou des actes juridiques qu'ils concluent entre eux et qui déterminent la consistance de leur matière ou base imposable (Cf. BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.494).

¹⁴²⁵BUYLE/BOURGEOIS, *Évasion et fraude*, p.22 N.40 ; SCARNA, *Blanchiment et fraude*, p.75 ss ; JONNAERT, *Blanchiment et fraude*, p.235

¹⁴²⁶SPREUTELS/ROGGEN/ROGER, *Droit des affaires*, p.735

¹⁴²⁷Certes la fraude fiscale n'est pas reprise comme une infraction au Code pénal, mais elle est reprise dans divers codes, notamment dans le Code TVA (articles 73 et suivants) et le Code des droits d'enregistrement (article 206).

¹⁴²⁸Voy. Article 444, al. 5, CIR 92 qui dispose : « Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité de l'accroissement d'impôt et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique [...]. La saisine du tribunal correctionnel rend l'accroissement d'impôt définitivement non exigible. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription ».

peut aller de 0 à 200 %¹⁴²⁹. L'augmentation du taux est tributaire de la gravité de la fraude ainsi que la mauvaise foi du contribuable¹⁴³⁰, mais elle ne peut aucunement être supérieure au montant des revenus non déclarés¹⁴³¹.

Sur le plan pénal, le législateur fiscal a consacré une infraction générale de fraude fiscale. Dans ce cadre, sera passible d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 à 500 000 euros (ou de l'une de ces peines seulement), tout contribuable qui – dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire – contrevient aux dispositions du code des impôts ou des arrêtés pris pour son exécution¹⁴³². Dans la même veine, le législateur belge a alourdi ladite peine en la fixant à un emprisonnement de huit jours à cinq ans en cas de fraude fiscale grave, organisée ou non¹⁴³³.

Puisque nous évoquons l'infraction de « fraude fiscale grave, organisée ou non », il convient de préciser qu'elle a été introduite dans le CIR 92 par la loi du 15 juillet 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude¹⁴³⁴. Le recours aux travaux préparatoires de cette loi permet d'appréhender notamment le sens des épithètes « grave » et « organisé », en ces termes :

« Le caractère grave de la fraude porte essentiellement sur la confection et/ou l'usage de faux documents, et le montant élevé de la transaction et le caractère anormal de ce montant eu égard aux activités ou à l'état de fortune du client.

Le caractère organisé peut être un élément aggravant et est défini comme l'utilisation d'un montage qui prévoit des transactions successives et/ou l'intervention d'un ou plusieurs intermédiaires, dans lequel sont utilisés soit des mécanismes complexes, soit des procédés à dimension internationale (même s'ils sont utilisés au niveau national). Les mécanismes complexes se traduisent par l'usage de mécanismes de simulation ou de dissimulation faisant appel notamment à des structures sociétaires et des constructions juridiques »¹⁴³⁵.

Il y a lieu de faire remarquer que les critères de gravité de l'infraction de fraude fiscale – tels que sus esquissés par les travaux préparatoires – ne permettent pas de la

¹⁴²⁹Voy. Article 444, alinéa 1 du CIR 92.

¹⁴³⁰Voy. Article 444, alinéa 1 *in fine* et 2 du CIR 92.

¹⁴³¹Voy. Article 444, alinéa 3 du CIR 92.

¹⁴³²Voy. Article 449, alinéa 1 du CIR 92.

¹⁴³³Voy. Article 449, alinéa 2 du CIR 92.

¹⁴³⁴Moniteur Belge du 15 juillet 2013.

¹⁴³⁵Doc. Parl, Ch. Repr., session 2012-2013, doc n° 53 2756/0001, p. 60-61. Il convient de relever que le caractère grave et organisé de la fraude fiscale avait également été clarifié dans l'exposé des motifs de la loi du 7 avril 1995 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, qui a fourni les indications ci-après : « La gravité de la fraude peut résulter notamment non seulement de la confection et de l'usage de faux documents ou du recours à la corruption de fonctionnaires publics, mais surtout de l'importance du préjudice causé au Trésor public et de l'atteinte portée à l'ordre socio-économique. Le critère d'organisation de la fraude peut, quant à lui, se définir notamment par rapport à l'utilisation de sociétés-écrans, d'hommes de paille, de constructions juridiques complexes, de comptes bancaires multiples utilisés pour des transferts internationaux de capitaux. Ces éléments précisent également la dimension internationale de la fraude ». Voy. Sénat, Doc. Parl., n° 1323-1/1994-1995, p.3

distinguer assez nettement du « faux et usage de faux fiscal ». Cette dernière infraction vise l'hypothèse dans laquelle une personne réalise un faux ou en fait usage afin de commettre une fraude fiscale¹⁴³⁶. Les deux infractions fiscales se rapprochent plus ou moins, à la seule différence que le critère de gravité en cas de fraude fiscale aggravée implique un montant élevé et insolite de la transaction en cause, par rapport à la situation économique de l'auteur. Cela suppose que l'évaluation de la gravité de la fraude fiscale aggravée implique nécessairement un élément subjectif, en dehors des éléments matériel et moral de l'infraction¹⁴³⁷ ; ce qui n'est pas le cas dans l'infraction de faux et usage de faux fiscal, qui ne prévoit pas une prise en compte de la situation économique de l'infracteur.

- 690 Au reste, il n'est pas sans intérêt d'indiquer que la Cour de cassation belge avait, dans une décision rendue le 20 janvier 2009, précisé que les personnes physiques ou morales qui auront été condamnées comme auteurs ou complices de fraude fiscale, sont tenues solidairement au paiement de l'impôt éludé¹⁴³⁸. A notre avis, cette obligation *in solidum* d'origine prétorienne a pour objectif de garantir — autant que faire se peut — les intérêts supérieurs du trésor public, mis en péril par l'acte de fraude fiscale.

5.3.3.4. Critères de distinction entre « *tax avoidance* » et « *tax evasion* »

- 691 D'entrée de jeu, il convient de faire remarquer que nous nous servons — pour la suite de notre recherche — de l'acception anglo-saxonne qui est assez générique et pour laquelle l'expression de fraude fiscale (*tax evasion*) désigne toutes les infractions fiscales¹⁴³⁹, en contraste avec l'évasion fiscale (*tax avoidance*) et l'optimisation fiscale (*tax planning, tax optimization, tax mitigation* ou *tax saving*), qui ne sont pas infractionnelles¹⁴⁴⁰.

¹⁴³⁶En effet, l'article 450 du CIR 92 dispose que « sera puni d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 250 à 500 000 euros ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, en vue de commettre une des infractions visées à l'article 449, aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou qui aura fait usage d'un tel faux. Celui qui, sciemment, établira un faux certificat pouvant compromettre les intérêts du Trésor ou fera usage de pareil certificat, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 à 500 000 euros ou de l'une de ces peines seulement ». Pour quelques commentaires de cette infraction par la doctrine, voy. MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.216 ss.

¹⁴³⁷Dans ce sens, voy. VANHULLE/BORGERS, *Fraude fiscale*, p.1 ss. Par ailleurs, les auteurs estiment que l'élément subjectif de l'infraction de fraude fiscale grave, pose un problème au regard des principes de la légalité et de l'égalité, dans la mesure où la prise en considération de la situation économique personnelle de l'infracteur pourrait créer une inégalité de traitement devant la loi. Du même avis, BUYLE/BOURGEOIS, *Évasion et fraude*, p.23 N.43

¹⁴³⁸Cass., 20 janvier 2009, R.G. n° P.08.1092.N

¹⁴³⁹A savoir : la soustraction fiscale et l'escroquerie fiscale/usage de faux fiscal (Suisse) ainsi que la fraude fiscale simple, la fraude fiscale grave et organisée ou non ainsi que le faux et usage de faux fiscal (Belgique).

¹⁴⁴⁰OGAZÓN/HAMZAOUI, *Tax avoidance*, p.5 s; BAKER, *Improper use*, p.5

Ainsi, nous avons vu dans les deux sections précédentes¹⁴⁴¹ qu’aussi bien en droit suisse qu’en droit belge, la fraude fiscale consiste de la part d’un contribuable à violer volontairement ou par négligence les dispositions impératives de la législation fiscale, et ce, particulièrement dans la phase de constatation de la matière imposable (déclaration d’impôt). Cette violation de la loi fiscale est particulièrement aggravée notamment en cas de faux et usage de faux documents ou d’utilisation des mécanismes complexes faisant intervenir des tiers dans l’entreprise criminelle. Somme toute, la *tax evasion* est punissable pénalement (prison) et/ou administrativement (amende financière), avec en toile de fond l’obligation incombant à l’infracteur de payer au minimum l’intégralité de la dette due au fisc. En tant qu’infraction à la loi fiscale, elle (*tax evasion*) doit être interprétée strictement, conformément au principe de la légalité pénale dont s’inspire la légalité fiscale^{1442/1443}.

692

De ce qui précède, il ressort que le critère fondamental de la distinction entre la fraude fiscale et l’évasion fiscale réside dans une « appréciation objective de l’état de fait »¹⁴⁴⁴. En effet, à l’opposé du *modus operandi* usité dans l’évasion fiscale, le contribuable qui commet la fraude fiscale ne paye pas un impôt nettement dû conformément aux dispositions de la législation fiscale. A cette fin, il peut notamment user d’une dissimulation par action ou inaction des éléments nécessaires à l’imposition, fabriquer – ou tout simplement utiliser – des faux documents ou titres pour abuser de la confiance du fisc¹⁴⁴⁵. Ainsi, la fraude fiscale implique qu’un état de fait se soit déjà réalisé fiscalement (naissance de la créance d’impôt ou réalisation du fait générateur) pour ainsi le cacher ou le renseigner piètrement à l’autorité fiscale¹⁴⁴⁶.

693

Quant à l’évasion fiscale, elle ne constitue aucunement une transgression de la loi fiscale¹⁴⁴⁷ et n’implique logiquement aucune dissimulation des faits générateurs,

694

¹⁴⁴¹A savoir, les sections 5.3.3.2 et 5.3.3.3

¹⁴⁴²MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.119 N.209

¹⁴⁴³Voy. Section 1.2.3.2

¹⁴⁴⁴CORNU, *Evasion et interprétation*, p.310

¹⁴⁴⁵TORRIONE, *Impôt éludé*, p.162 ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.20

¹⁴⁴⁶CORNU, *Evasion et interprétation*, p.294 et références citées.

¹⁴⁴⁷Il n’est pas sans intérêt de préciser que, certes la violation de la loi fiscale dans le cadre de la fraude fiscale (*tax evasion*) concerne la lettre même de la loi, mais l’évasion fiscale (*tax avoidance*) est aussi, fondamentalement, une violation de cette même loi dans son esprit, tout en aménageant assez scrupuleusement la lettre (Cf. DULIN, *Évitement fiscal*, p.19 ; GIZ, *Tax evasion and tax avoidance*, p.10). Dans la même veine, MARGAIRAZ estime que l’évasion fiscale et la fraude fiscale sont assez semblables, pour autant qu’elles présentent « la même réaction d’incivisme envers la légalité et surtout la moralité ». Plus loin, l’auteur ajoute que l’évasion fiscale constitue, sous l’angle du civisme, « un acte de fraude et d’insoumission, comparable à la désertion devant le service militaire » (MARGAIRAZ, *Fraude fiscale*, p.18 et 25. Dans le même sens, voy. MARGAIRAZ/MERKLI, *Fuite devant l’impôt*, p.27). Pour sa part, THALMANN note que l’évasion fiscale est « un comportement anticivique, égoïste des contribuables » (THALMANN, *Évasion fiscale*, p.21). Quant à ALTINDAG, il relativise en relevant que ce sont tout simplement les imperfections législatives, les silences, et l’acquiescement express du législateur qui justifient l’habileté du contribuable en cas d’évasion fiscale (ALTINDAG, *Concurrence*, p.30 N.20. Du même avis, voy. SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p.453). A notre avis,

moins encore une fabrication et/ou un usage de faux documents ou titres¹⁴⁴⁸. Par conséquent, il n'existe en principe aucune sanction pénale à l'encontre de l'auteur de l'évasion fiscale¹⁴⁴⁹ ; ce qui justifie tout naturellement une certaine orientation du contribuable plus vers l'évasion fiscale que la fraude fiscale¹⁴⁵⁰. L'auteur de l'évasion fiscale reste dans les limites de la norme fiscale¹⁴⁵¹ et évite simplement d'être assujéti à l'impôt, en accordant à son état de fait un habillage juridique non susceptible de déclencher une imposition¹⁴⁵². A cet effet, la personne fournit à l'autorité fiscale la situation de fait conformément à sa réalité véritable¹⁴⁵³, quand bien-même il serait cohérent de conclure « qu'il s'agit d'une construction insolite et donc sans effet du point de vue fiscal malgré sa validité et ses effets en droit civil »¹⁴⁵⁴. En d'autres termes, la sanction à réserver à l'évasion fiscale est simplement – à l'instar de tous les cas d'abus de droit¹⁴⁵⁵ – l'inopposabilité de la forme insolite choisie par le contribuable, avec pour conséquence une imposition conforme à la forme ordinaire adéquate au but économique recherché par le contribuable¹⁴⁵⁶.

- 695 En définitive, la dichotomie essentielle entre l'évasion fiscale et la fraude fiscale se trouve dans la consécration explicite, dans ce dernier cas, d'une disposition légale dont la violation est sanctionnée pénalement ou financièrement¹⁴⁵⁷. A cet effet, il est intéressant d'emprunter cette expression de LAUMONIER qui note que « l'évasion fiscale est en quelque sorte une asymptote de la fraude. De la même manière qu'en géométrie, une courbe se rapproche indéfiniment d'un référentiel sans jamais le croiser, l'évasion fiscale n'est, *stricto sensu*, jamais illégale puisqu'elle ne croise jamais la définition de la fraude fiscale qui est la seule infraction légalement définie »¹⁴⁵⁸. Du coup, le contribuable qui se permettrait – tout en se conformant indéniablement aux conditions de l'évasion fiscale – de cacher ou de fournir des renseignements inexacts dans le cadre de la procédure d'imposition, aura franchi la frontière de la licéité et se

certes l'évasion fiscale pourrait être tenue d'acte « amoral », mais aussi longtemps qu'il n'existerait point un texte qui en consacre expressément le caractère amoral, aucune violation ne serait établie. Autrement dit, pas de violation de loi sans texte.

¹⁴⁴⁸YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n.56 ad Remarques préliminaires ; RAPPO, *Fraude et évasion*, p.49 ; TORRIONE, *Impôt éludé*, p.162 ; RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.498 N.54 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.69 N.31 ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.78 N.88

¹⁴⁴⁹REICHEN, *Evasion*, p.708 ; CHAPPUIS, *Responsabilité contractuelle*, p.170

¹⁴⁵⁰DULIN, *Évitement fiscal*, p.10 s ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.310 et particulièrement la note de bas de page 2036.

¹⁴⁵¹PIANTAVIGNA, *Tax abuse*, p.66

¹⁴⁵²RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.88 N.31 ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.78 N.88 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n.56 ad Remarques préliminaires.

¹⁴⁵³En d'autres termes, en cas d'évasion fiscale, le contribuable assume ou accepte les conséquences juridiques de ses actes sans les dissimuler. Voy. AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.4 N.2 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.69 N.31 ; MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.202

¹⁴⁵⁴CORNU, *Evasion et interprétation*, p.310

¹⁴⁵⁵Sur la sanction de l'abus de droit en droit commun, voy. Section 4.1.2.2

¹⁴⁵⁶CHAPPUIS, *Responsabilité contractuelle*, p.170

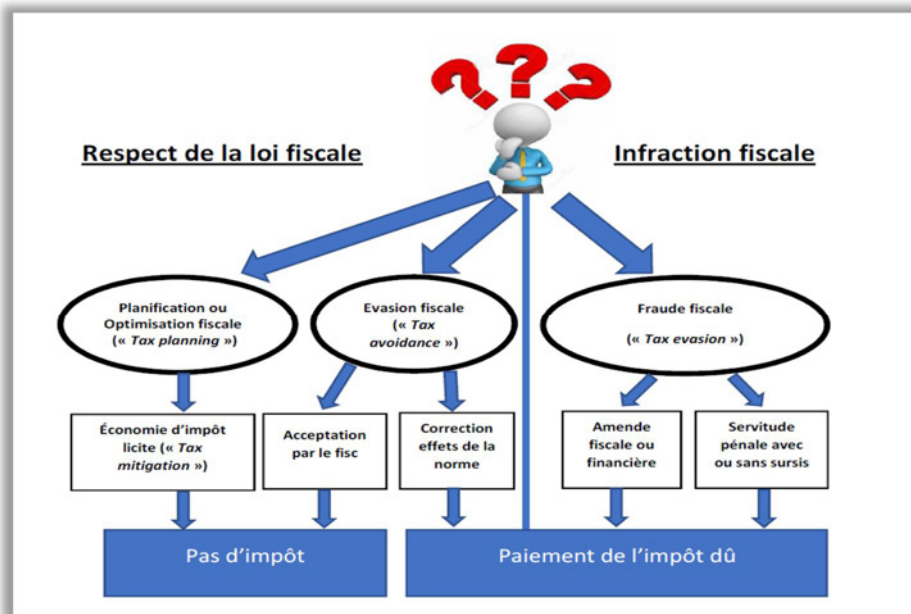
¹⁴⁵⁷TORRIONE, *Impôt éludé*, p.163 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.311

¹⁴⁵⁸LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.32 N.40

retrouvera sous la vigueur du droit fiscal pénal¹⁴⁵⁹. D'où la nécessité d'une constance et d'une circonspection dans le comportement, de la part de tout contribuable qui chercherait à optimiser sa charge fiscale. A cet effet, l'usage d'une décision fiscale anticipée (*ruling* ou *rescrit*) serait d'un apport appréciable¹⁴⁶⁰, lorsqu'un contribuable souhaite éviter toute requalification inopinée – en infraction fiscale – d'un schéma d'optimisation fiscale.

Pour clore définitivement cette section, voici un schéma permettant d'appréhender assez nettement le *distinguo* que nous avons esquissé entre les trois phénomènes sus analysés, en l'occurrence l'optimisation fiscale, l'évasion fiscale et la fraude fiscale :

Figure 4 : Optimisation fiscale, évasion fiscale et fraude fiscale



5.4. Enseignements tirés de l'étude sur l'évasion fiscale et perspective pour le système fiscal congolais

5.4.1. Épilogue et état des lieux en droits suisse et belge

Juridiquement, le phénomène de l'évasion fiscale fait référence à tout schéma ou montage (comportement) insolite ou anormal dont fait usage un contribuable aux fins de se dérober de l'esprit d'une loi fiscale, tout en observant normalement la lettre de cette dernière¹⁴⁶¹. De ce fait, ce phénomène transpire d'une interprétation conflictuelle

¹⁴⁵⁹OBERTSON, *Droit fiscal*, p.69 N.31 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.311

¹⁴⁶⁰Sur le bien-fondé du recours par un contribuable à la procédure des décisions fiscales anticipées, voy. Section 3.1

¹⁴⁶¹PINTEAUX, *Évasion*, p.63 ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.19 ; DEROUIN, *Fraude et évasion*, p.2 N.2

entre la lettre et l'esprit de la loi fiscale. Sémantiquement, le concept d'évasion fiscale renvoie également à l'ensemble des méthodes juridiques destinées à faire obstacle à tout montage insolite ou anormal dont serait tenté le contribuable de faire usage pour éviter l'esprit de la loi fiscale¹⁴⁶². Concrètement, ces méthodes anti-abus visent à adapter un état de fait insolite, pour le faire rentrer dans le champ d'application de ladite loi fiscale, sans néanmoins élargir le champ d'application de cette dernière¹⁴⁶³. On parle dans ce cas de la théorie, doctrine ou instrument de l'évasion fiscale.

- 699 Sur le plan axiologique, l'évasion fiscale relève de l'abus de droit¹⁴⁶⁴, ce dernier faisant référence à tout usage d'une institution juridique ou d'une disposition de loi, de manière manifestement déloyale et contraire à ses objectifs, pour la réalisation d'intérêts qu'elle n'est pas censée couvrir¹⁴⁶⁵. Le comportement évasif (montage insolite) est indéniablement orienté contre l'objectif (esprit) d'une loi fiscale¹⁴⁶⁶. Il se matérialise concrètement par le fait que le contribuable vise essentiellement, soit à éviter l'application d'un inconvénient fiscal, soit à obtenir un avantage fiscal, et ce, en contradiction avec les buts des dispositions qui prévoient cette charge ou cet avantage¹⁴⁶⁷.
- 700 En droit suisse, l'instrument de l'évasion fiscale n'a pas encore été codifié dans un texte de loi. Autrement dit, il n'existe pas à ce jour, dans le paysage juridique helvétique, une clause anti-abus générale écrite. La théorie de l'évasion fiscale – telle qu'existante dans ce pays depuis près d'un siècle – est une construction essentiellement doctrinale et prétorienne¹⁴⁶⁸. Néanmoins, il existe quelques dispositions « lacunaires » tant en droit fédéral qu'en certains ordres juridiques cantonaux, visant à lutter contre l'évasion fiscale. C'est le cas notamment de l'article 21 alinéa 2 de la LIA¹⁴⁶⁹ qui s'oppose au remboursement d'un impôt anticipé dans les circonstances où ce remboursement permettrait d'éluder l'impôt¹⁴⁷⁰.
- 701 En droit belge, en revanche, le législateur a consacré une disposition anti-abus générale, fondant les autorités fiscales à mieux combattre l'usage par les contribuables des montages juridiques insolites ayant pour l'unique but de réduire ou d'échapper

¹⁴⁶²CORNU, *Evasion et interprétation*, p.265 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.149

¹⁴⁶³GLAUSER, *Transparence fiscale*, p.497 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.66 N.22 ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.79 N.89

¹⁴⁶⁴REICHEN, *Evasion*, p.705 ; VUILLEUMIER, *Evasion fiscale*, p.91 ; TORRIONE, *Impôt éludé*, p.157 s ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.20 ; DUMAS, *Infractions fiscales*, p.404 s ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.155

¹⁴⁶⁵PICHONNAZ, *Abus de droit*, p.146 N.5 ss

¹⁴⁶⁶PONCE, *Évasion fiscale*, p.140 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.321 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n.56 ad Remarques préliminaires.

¹⁴⁶⁷Dans ce sens, voy. BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.499

¹⁴⁶⁸Voy. GLAUSER, *Evasion fiscale*, p.11 ; VUILLEUMIER, *Evasion fiscale*, p.92 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.67 N.24 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.139 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.314

¹⁴⁶⁹RO 1966 385.

¹⁴⁷⁰Pour plus de détails sur les conditions d'application de cette disposition, voy. DANON, *Share deals*, p.199 ss ; DANON, *Treaty et rule shopping*, p.114 ss ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.331 N.69 s ; HONGLER/WINZAP, *Swiss GAAR*, p.843 s

absolument à la charge fiscale. La base légale de ce dispositif est la Loi-programme (I) du 29 mars 2012, qui a permis une « réécriture »¹⁴⁷¹ du §1 de l'article 344 du CIR 92, du §2 de l'article 18 du C. Enr, et de l'article 16 du C. Succ. Cette clause générale anti-abus joue un rôle subsidiaire, pour autant que sa mise en branle n'est possible que dans l'optique où les dispositions spéciales relatives à la lutte contre l'évasion fiscale se seraient avérées inefficaces¹⁴⁷².

Par ailleurs, il est courant d'assimiler l'évasion fiscale à l'optimisation fiscale ou à la fraude fiscale (infraction fiscale). Les trois notions sont pourtant distinctes, quand bien même elles ont en commun pour finalité la réduction ou l'exonération de la charge fiscale¹⁴⁷³. L'évasion fiscale et l'optimisation fiscale sont – toutes les deux – légales et ne portent aucunement atteinte à la lettre de la loi fiscale ; mais l'évasion fait appel à l'usage d'une forme insolite heurtant la bonne foi, alors que l'optimisation – naturellement légitime pour la personne qui l'utilise – fait recours au choix de la voie la moins imposée, qui permet au contribuable de se maintenir licitement en dehors du champ de définition du fait générateur d'un impôt, en renonçant aux avantages personnels et/ou économiques liés à ce fait générateur, voire en mettant à profit un vide législatif volontaire¹⁴⁷⁴. Fondamentalement, l'évasion fiscale se distingue également de la fraude fiscale, sur le fait que cette dernière consiste en une atteinte à la fois à la lettre ainsi qu'à l'esprit de la loi fiscale. En d'autres termes, la fraude fiscale est une violation pure et simple de la loi fiscale (infraction fiscale), avec pour conséquence de faire activer certaines sanctions pénales et/ou administratives (financières).

702

5.4.2. Etat des lieux en droit congolais et perspective

5.4.2.1. Inexistence d'une théorie de l'évasion fiscale au profit d'une infraction générale de fraude fiscale et d'une clause générale de simulation en matière fiscale

En droit congolais, il n'existe ni une clause anti-abus générale (comme celle du droit belge), moins encore une construction jurisprudentielle de la théorie de l'évasion fiscale (telle que c'est le cas en droit suisse). Le législateur congolais n'emploie même

703

¹⁴⁷¹ Sur les raisons de cette réécriture, voy. BOURGEOIS/NOLLET, *Réécriture anti-abus*, p.493 ; DE BROE/BOSSUYT, *Disposition anti-abus*, p.134 ss ; NOLLET, *Règle anti-abus*, p.299 ; VANDEN, *Loi-programme*, p.6 ; MALHERBE J., *Fraude*, p.16

¹⁴⁷² BOURGEOIS/NOLLET, *Règles anti-abus*, p.185

¹⁴⁷³ CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.33 N.34 ; MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.202 ; OUEDRAOGO, *Matière fiscale*, p.130 N.248 ; DUMAS, *Infractions fiscales*, p.404 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.51

¹⁴⁷⁴ Voy. DUMAS, *Infractions fiscales*, p.400 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.120 N.210 s ; CHAPPUIS, *Responsabilité contractuelle*, p.169 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.65 N.19 ; NOLLET, *Règle anti-abus*, p.297 ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.10 ; MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, *Fraude et évasion*, p.202 ; KOFMEL, *Tax avoidance*, p.58 ; RAPPO, *Fraude et évasion*, p.48

pas le terme d'évasion fiscale, moins encore celui d'optimisation fiscale, pour pouvoir désigner certains comportements d'évitement fiscal. La doctrine congolaise, pour sa part, préfère parfois — à la place de l'évasion fiscale — le concept de « résistance à l'impôt » ; c'est-à-dire « un ensemble de comportements, individuels ou collectifs, qui tendent à réduire ou à supprimer la charge fiscale. Ces comportements peuvent être infractionnels ou non. [...] une attitude du contribuable devant l'impôt pour échapper au paiement de celui-ci sans pourtant enfreindre aux dispositions légales »¹⁴⁷⁵. Cela dit, seul le concept de « fraude fiscale » trouve une référence légale implicite, notamment dans la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales¹⁴⁷⁶.

- 704 En effet, l'article 101 de la loi précitée parle plutôt d'« intention frauduleuse », qui consiste de la part d'un individu « à poser des actes en vue de se soustraire ou de soustraire un tiers à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt dû »¹⁴⁷⁷. Il ressort de la volonté du législateur que la fraude fiscale (intention frauduleuse) est générique et renvoie à plusieurs types de violations à la loi fiscale, en l'occurrence : (i) l'omission volontaire de déclaration dans le délai prescrit ; (ii) la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ; (iii) la passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables ; (iv) l'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ; (v) l'émission de fausses factures ; (vi) l'opposition à l'action de l'Administration des impôts ; et (vii) l'agression ou l'outrage envers un agent de l'Administration des impôts¹⁴⁷⁸.
- 705 A la différence du droit suisse, il n'existe pas en droit congolais une différenciation entre une contravention fiscale (soustraction d'impôt) et un délit fiscal (fraude fiscale). Toutes les violations à la loi fiscale sus énoncées sont cristallisées — comme c'est également le cas en droit belge — sous l'infraction générale de fraude fiscale (intention frauduleuse), dont la commission se réalise volontairement ou par omission délibérée dans le but d'échapper à l'application de la loi fiscale ou de réduire la charge de l'impôt, en recourant à des pratiques frauduleuses (telle que la passation délibérée des écritures fictives ou inexactes). L'élément matériel et l'élément moral se retrouvent respectivement dans l'infraction à la loi fiscale et l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire aux intérêts du trésor public, en déjouant une loi fiscale compétente.
- 706 Comme en droit belge, la répression de la fraude fiscale en droit congolais se fait aussi bien sur le plan administratif (amendes financières) que celui pénal (emprisonnement). Sur le plan administratif, le législateur a consacré les pénalités d'assiette, les pénalités

¹⁴⁷⁵MUFUNDJI, *Système d'imposition des revenus*, p.378 et référence citée.

¹⁴⁷⁶Telle que modifiée et complétée par l'Ordonnance-loi n° 13/005 du 23 février 2013 (JO RDC, Numéro spécial, 2 mars 2013, col. 78, p.239).

¹⁴⁷⁷Article 101, alinéa 2, de loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

¹⁴⁷⁸Article 102 de loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

de recouvrement, les amendes administratives et les astreintes ¹⁴⁷⁹. Elles sont théoriquement précisées en ces termes :

« Les pénalités d’assiette comprennent l’intérêt de retard et les majorations. L’intérêt de retard vise à réparer le préjudice subi par le Trésor du fait du retard dans le paiement des impôts et autres droits dus, tandis que les majorations sanctionnent le défaut des déclarations au regard des délais légaux, les déclarations inexactes, incomplètes ou fausses.

Les pénalités de recouvrement comprennent les majorations, qui s’appliquent en cas de défaut, insuffisance ou retard de paiement, dans le délai, des impôts et autres droits déclarés ou mise en recouvrement.

Les amendes administratives répriment le non-respect des formalités comptables et fiscales ainsi que le mauvais comportement du contribuable, du redevable ou de toute autre personne, tendant à faire perdre au Trésor public les droits dus, soit par le contribuable ou le redevable légal, soit par les tiers.

Les astreintes constituent une sanction pécuniaire frappant les personnes mises en demeure par pli recommandé avec accusé de réception ou remis en mains propres sous bordereau de décharge pour n’avoir pas donné suite, dans le délai, à une demande de renseignement de l’Administration des impôts dans le cadre du droit de communication »¹⁴⁸⁰.

707

En pratique, ces sanctions financières se matérialisent sous la forme d’un accroissement d’impôt (en termes de majoration de l’impôt dû, éludé, reconstitué ou fixé forfaitairement par la loi ou en vertu de la loi) afférent aux revenus non déclarés et dont le montant peut aller de 2 à 100 %¹⁴⁸¹.

708

Du point de vue des sanctions pénales applicables, le législateur fiscal congolais ne fait aucune distinction entre les différentes violations constitutives de la fraude fiscale, pour autant qu’il n’est prévu que deux catégories de sanctions à l’encontre d’infracteurs : d’une part, en cas de violation initiale, l’auteur est passible d’un emprisonnement d’un (1) à trente (30) jours et/ou d’une amende égale au montant de l’impôt éludé ou non payé dans le délai ; d’autre part, en cas de récidive, le coupable serait passible d’un emprisonnement de quarante (40) à soixante (60) jours et/ou d’une amende égale au double du montant de l’impôt éludé ou non payé dans le délai¹⁴⁸². Il y a lieu de préciser que ces sanctions pénales fiscales sont applicables indépendamment de celles plus lourdes, qui seraient prévues par le Code pénal¹⁴⁸³ et auxquelles pourraient donner lieu les mêmes violations, notamment en cas d’infractions d’usurpation des fonctions publiques et de faux commis en écriture¹⁴⁸⁴.

709

Il ressort de ce qui précède que le législateur congolais ne distingue aucunement l’évasion fiscale de la fraude fiscale. Tout montage insolite (évasion) d’un contribuable qui viserait une simple minoration ou un évitement absolu d’un impôt, est réprimé sous le label de la fraude fiscale, à l’exception de cas de pure optimisation fiscale.

710

¹⁴⁷⁹Article 83 de loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

¹⁴⁸⁰Article 84 de loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

¹⁴⁸¹*Voy.* Articles 89 et suivants de loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

¹⁴⁸²Article 101, alinéa 1^{er}, de loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

¹⁴⁸³Décret du 30 janvier 1940 portant Code pénal (JO RDC, n° Spécial, 30 novembre 2004, 45^{ème} année).

¹⁴⁸⁴En effet, ces infractions, respectivement prévues par les articles 123 et 124 du code pénal, peuvent donner lieu à des servitudes pénales allant jusqu’à deux (2) et cinq (5) ans.

- 711 En guise d'illustration de l'optimisation fiscale, nous pouvons évoquer notamment le cas d'un citoyen vivant à Kinshasa –ou ailleurs dans le pays– qui se réserverait de faire une commande de voiture d'occasion du Japon ou des Émirats Arabes Unis, préférant en acheter localement en vue d'éviter le paiement du droit de douane (impôt à l'importation). C'est aussi le cas pour des concubins qui refuseraient de se marier légalement, évitant à l'effet même d'être imposés conjointement en ce qui concerne l'impôt professionnel sur les rémunérations, conformément aux dispositions pertinentes de l'Ordonnance-loi n° 69-009 du 10 février 1969, telle que modifiée et complétée à ce jour¹⁴⁸⁵, relative aux contributions cédulaires sur les revenus. En effet, une imposition conjointe des époux légaux avec personnes à charge est légèrement lourde par rapport à une imposition séparée, réservée aux conjoints concubins ayant le même nombre de personnes à charge¹⁴⁸⁶. Dans l'un ou l'autre de ces deux exemples d'optimisation fiscale, le contribuable se maintient en dehors du champ de définition du fait générateur de l'impôt (importation d'un véhicule ou acte de mariage), se traduisant par une abnégation des avantages personnels ou économiques liés à ce fait générateur. En conséquence, la loi fiscale n'est point énervée et rien ne peut être reproché aux concernés.
- 712 Par ailleurs, dans la vue d'appréhender certaines pratiques qui ne relèveraient pas *stricto sensu* de la fraude fiscale, mais permettraient d'éluder l'impôt, le législateur congolais a consacré une clause générale de simulation dans le domaine fiscal, cristallisée à l'article 40 de la législation relative aux procédures fiscales¹⁴⁸⁷. Au titre de rappel, nous avons vu précédemment qu'en droit suisse¹⁴⁸⁸ et belge¹⁴⁸⁹, la simulation est la représentation inexacte et volontaire d'un acte juridique conclu par les parties. Elle se matérialise typiquement par un contrat entre ces parties qui déclarent vouloir conclure l'acte apparent (simulé), mais elles passent par ailleurs un accord interne (contre-lettre) manifestant ainsi leur intention de ne pas accepter les effets essentiels de l'acte apparent dans leurs relations réciproques et, le cas échéant, dans leurs relations avec les tiers autres que ceux qu'elles veulent tromper. Juridiquement, la sanction de la simulation est l'inopposabilité de l'acte apparent, qui consiste à démasquer purement et simplement l'acte simulé (simulacre) – qui devient nul faute de volonté – et révéler au grand jour l'acte dissimulé qui est l'expression cachée de la réelle volonté des parties. Cela précisé, l'article 40 précité rentre précisément dans cette conception suisse et belge, en disposant que :

¹⁴⁸⁵Notamment par l'Ordonnance-loi n° 13/008 du 23 février 2013 modifiant et complétant certaines dispositions de l'ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus (JO RDC, 54^e année, numéro spécial, 27 février 2013).

¹⁴⁸⁶Dans ce sens, voy. KALONJI, *Imposition des personnes physiques*, p.245 ss.

¹⁴⁸⁷A savoir la Loi n° 3-04 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, telle que modifiée et complétée ultérieurement.

¹⁴⁸⁸Voy. Section 4.1.3.1

¹⁴⁸⁹Voy. Section 4.1.4.3

« Toute opération conclue sous la forme de contrats ou d'actes juridiques quelconques dissimulant une réalisation ou un transfert d'éléments imposables effectué directement ou par personnes interposées n'est pas opposable à l'administration des impôts. Celle-ci dispose du droit de restituer à l'opération son véritable caractère et de déterminer en conséquence les bases imposables des impôts et autres droits dus par des personnes physiques ou morales »¹⁴⁹⁰.

713

Comme on peut le constater, cette clause générale de simulation en matière fiscale ne pourrait être attachée, ni à la théorie de l'évasion fiscale, moins encore à celle de la fraude fiscale. Dans le premier cas (évasion fiscale), l'acte posé par le contribuable est unique, simplement insolite et ne comporte aucun mensonge ou tromperie comme c'est bien le cas avec la simulation qui exige, par ailleurs, l'existence de deux actes (un vrai et un faux). Dans le second cas (fraude fiscale), l'acte posé est forcément une violation de la lettre de la loi, alors que la simulation ne viole pas nécessairement ladite lettre. Par exemple, le fait pour deux entreprises – liées au sein d'un groupe multinational – de simuler un contrat de vente des biens en une donation à titre gratuit (justifiée par exemple par le déstockage des dépôts pour risque d'avarie), pour échapper à l'imposition, ne constitue aucunement – *ex mea sententia* – une violation de la loi sur l'imposition des opérations de vente, pour autant que la donation intervenue est aussi un acte juridique valable. En cas de démonstration suffisante de la simulation dans ce cas de figure, l'administration des impôts se limitera simplement à la requalification des faits pour ensuite déterminer convenablement la base imposable, sans application d'un quelconque redressement avec éventuelle pénalité.

714

5.4.2.2. Pour une codification en droit positif congolais de la clause générale anti-évasion fiscale

Certes, l'absence en droit congolais d'une distinction formelle entre l'évasion fiscale et la fraude fiscale garantit une répression généralisée de l'évitement d'impôt, sous le label de la violation de la loi fiscale, mais elle ne protège pas du tout le trésor public de toutes les situations juridiques (montages) qui, tout en ne relevant pas d'une quelconque violation de la loi fiscale, ne pourraient pas non plus être fondamentalement subsumées sous l'étiquette de la simulation fiscale. Reprenons à l'envers l'exemple fourni précédemment sur le couple concubin¹⁴⁹¹. A supposer qu'un couple légalement marié réalise que l'imposition conjointe sur ses rémunérations pèse plus que dans une situation où les concernés ne seraient pas mariés, ils seraient tentés de se présenter devant le juge pour requérir un divorce de forme, dans la seule intention d'être désormais imposé séparément en vue de payer moins d'impôts auprès du fisc, mais tout en restant unis de manière informelle (concubinage).

715

Ce cas de figure insolite qui, à notre avis, ne relève pas strictement d'une violation de la loi fiscale, moins encore de la simulation fiscale, constituerait plutôt une évasion fiscale, pour autant qu'il s'agît d'un détournement des objectifs d'une institution

716

¹⁴⁹⁰Article 40 de la Loi n° 3-04 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

¹⁴⁹¹Cet exemple est évoqué à la section 5.4.2.1

juridique (le divorce) à une fin qui en est étrange, à savoir minimiser une charge fiscale. Il convient de préciser qu'en droit congolais, les mariés ne peuvent pas divorcer pour des raisons essentiellement fiscales, et le divorce n'est possible uniquement qu'en cas de « destruction irrémédiable de l'union conjugale »¹⁴⁹². Pourtant, dans le cas de figure, il n'y a aucunement destruction irrémédiable de l'union conjugale, car les époux ont l'intention de poursuivre leur union après le prononcé du divorce, cette fois-là sous le format d'un concubinage. En plus, il n'existe aucune obligation légale pour des partenaires « idylliques » de contracter un mariage préalablement à une vie d'ensemble. En tout état de cause, dans l'état actuel de la législation fiscale congolaise, ce schéma juridique insolite (divorce de façade à des fins fiscales) échapperait carrément aux dispositions relatives à la fraude fiscale, pour autant qu'il ne rentre aucunement dans les sept (7) catégories de violations de la loi fiscale constitutives de l'infraction générale de fraude fiscale¹⁴⁹³, moins encore dans les dispositions juridiques relatives à la simulation fiscale.

- 717 Qu'il nous soit permis d'approfondir notre réflexion par un autre exemple déjà évoqué antérieurement dans le cadre de la présente recherche scientifique¹⁴⁹⁴, mais sous un autre angle : un citoyen étranger peut décider de requérir la nationalité congolaise par la naturalisation ou par le mariage, rien que pour échapper à l'impôt qui pèse sur les personnes étrangères au Congo, en ce qui concerne l'exercice d'une activité professionnelle sur le territoire congolais, à savoir un impôt exceptionnel sur les rémunérations du personnel expatrié¹⁴⁹⁵, institué par le législateur dans le but de favoriser l'embauchage de la main-d'œuvre nationale et ainsi décourager le recours à celle étrangère¹⁴⁹⁶. Le citoyen étranger concerné pourrait ainsi acquérir la nationalité congolaise uniquement pour travailler pendant quelques années sur le territoire congolais, échapper ainsi au régime fiscal applicable aux étrangers et, plus tard, recouvrer sa nationalité initiale en quittant le pays d'accueil. Il s'agit d'un cas

¹⁴⁹²En effet, les articles 549 et 550 de la Loi n° 87-010 du 1^{er} août 1987 portant code de la famille, telle que modifiée et complétée par la Loi n° 16/008 du 15 juillet 2016, disposent respectivement que « *chacun des époux peut agir en divorce en fondant son action sur la destruction irrémédiable de l'union conjugale* » et « *il y a destruction irrémédiable de l'union conjugale si le tribunal tire des faits, la conviction que la continuation de la vie conjugale et la sauvegarde du ménage sont devenues impossibles. Le tribunal devra indiquer dans les motifs de sa décision, les faits et situations d'où il déduit sa conviction que l'union est irrémédiablement détruite* ».

¹⁴⁹³Pour rappel, les sept violations constitutives de fraude fiscale sont : (i) l'omission volontaire de déclaration dans le délai prescrit ; (ii) la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ; (iii) la passation délibérée des écritures fictives ou inexacts dans les livres comptables ; (iv) l'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ; (v) l'émission de fausses factures ; (vi) l'opposition à l'action de l'Administration des impôts ; et (vii) l'agression ou l'outrage envers un agent de l'Administration des impôts.

¹⁴⁹⁴Voy. Section 4.3.2

¹⁴⁹⁵Cf. Ordonnance-loi n° 69-007 du 10 février 1969 relative à l'impôt exceptionnel sur les rémunérations versées par les employeurs à leur personnel expatrié. Cette Ordonnance a été modifiée au fil du temps notamment par : l'Ordonnance n° 76-72 du 26 mars 1976 ; l'Ordonnance-loi n° 81-09 du 27 mars 1981 ; et la Loi n° 03-05 du 13 mars 2003.

¹⁴⁹⁶Voy. KALONJI, *Droit fiscal*, p.66 s et références citées.

emblématique de détournement des objectifs d'une institution juridique (acquisition de la nationalité) à des fins qui en sont contraires, en l'occurrence minimiser la charge fiscale professionnelle pendant autant d'années possibles.

Cet état de faits cristallisant un cas de figure insolite –constitutif d'une évasion fiscale– échapperait en toute logique aux dispositions relatives à la fraude fiscale, dans la mesure où il n'y a pas de violation de loi fiscale quelconque. Il ne s'agit pas non plus d'un cas d'optimisation fiscale, pour autant qu'il y a indéniablement heurt à la bonne foi des autorités publiques, finalement révélé par l'attitude ultime de la personne prérappelée, à savoir l'abandon de la nationalité congolaise en vue du recouvrement de celle originelle. Il ne s'agit pas non plus d'un cas de simulation fiscale, pour autant qu'il n'y a pas un quelconque contrat liant deux personnes. 718

Ces quelques exemples –certes généraux, mais assez illustratifs des cas abusifs pouvant se situer dans la zone « neutre » entre l'optimisation fiscale et la fraude fiscale– plaident en faveur de la formalisation en droit positif congolais d'une clause anti-abus générale prévoyant qu'en cas d'abus de la part d'un contribuable, la forme juridique imprimée à l'état de fait est inopérante et sanctionnée par une imposition adéquate à la situation correspondant au résultat économique recherché par le contribuable¹⁴⁹⁷. Concrètement, par exemple dans le cas du couple marié ayant dissimulé derrière le divorce des motifs d'économie d'impôt, les autorités fiscales seraient fondées à continuer à imposer conjointement les revenus du couple, même après le divorce, dans la mesure où la vie commune serait maintenue entre les concernés (comme s'ils étaient toujours mariés). 719

Au demeurant, la clause anti-abus générale –dont nous souhaitons de tous vœux une intégration en droit positif congolais– pourrait s'inspirer, soit du modèle legaliste du système belge¹⁴⁹⁸, soit du modèle prétorien du système suisse¹⁴⁹⁹, que nous avons singulièrement passés en revue dans le cadre de cette recherche scientifique. 720

¹⁴⁹⁷Pour le sens et la portée d'une telle clause générale anti-abus, voy. OGAZÓN/HAMZAOUÏ, *Tax avoidance*, p.18 ; ÅSA/ØYSTEIN/SORBE, *Anti-avoidance*, p.8 N.16 s ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.315

¹⁴⁹⁸Pour plus de détail, voy. Section 5.2.3.1

¹⁴⁹⁹Pour plus de détail, voy. Section 5.2.2.3

Chapitre 6 :

Les paradis fiscaux comme catalyseurs de l'évasion fiscale internationale

D'entrée de jeu, il convient de faire remarquer qu'à l'échelle internationale, il n'est pas aisé de distinguer entre l'évasion fiscale et la fraude fiscale, pour autant que ce qui est parfaitement légale dans une juridiction peut bien être illégal dans une autre¹⁵⁰⁰. Néanmoins, il est généralement admis que l'évasion et la fraude fiscales internationales rompent les principes de l'équité et de l'égalité devant l'impôt, réduisent les recettes fiscales des États, et favorisent une mauvaise gouvernance en permettant la fuite de capitaux notamment vers les paradis fiscaux¹⁵⁰¹. Ces derniers cristallisent un système fiscal atypique qui permet notamment aux contribuables d'échapper à l'impôt et aux règles des juridictions fiscales où se situent véritablement les transactions qu'ils enregistrent et dans lesquelles ils ont un impact réel¹⁵⁰². Les paradis fiscaux facilitent ainsi l'émergence de l'évasion et de la fraude fiscales à l'échelle internationale¹⁵⁰³, quand bien même ces phénomènes (évasion et fraude) n'ont pas nécessairement besoin des paradis fiscaux pour fleurir¹⁵⁰⁴.

721

Ce chapitre¹⁵⁰⁵ permet d'appréhender le concept de paradis fiscal et son rôle dans le contournement de l'impôt à l'échelle internationale (6.1) ; il esquisse les critères de l'OCDE et de l'UE qui permettent de qualifier une juridiction de paradis fiscal (6.2) ; il s'intéresse particulièrement aux rôles des centres financiers *offshores* dans le phénomène de contournement de l'impôt (6.3) ; et, il relève l'interaction entre les paradis fiscaux, les entreprises multinationales et les prix de transfert dans la dynamique de contournement de l'impôt sur le plan international (6.4). En définitive, des leçons seront tirées de cette analyse, en vue de formuler des perspectives d'amélioration dans le paysage fiscal congolais (6.5).

722

¹⁵⁰⁰MARGAIRAZ/MERKLI, *Fuite devant l'impôt*, p.33

¹⁵⁰¹BOURGAIN, *Secret bancaire*, p.288

¹⁵⁰²PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.28 ss

¹⁵⁰³MARGAIRAZ/MERKLI, *Fuite devant l'impôt*, p.34

¹⁵⁰⁴Voy. VERNIER, *Fraude fiscale*, p.11 s

¹⁵⁰⁵Il convient de faire remarquer qu'au courant de nos recherches, une version synthétique et moins enrichie de ce chapitre 6 a fait l'objet d'une contribution dans la Revue Générale de Droit et Interdisciplinaire de l'Université de Likasi (n° 2018/1, volume 1, p.105-141), sous l'intitulé : « Le resserrement de l'étau autour des paradis fiscaux ou juridictions fiscales non coopératives sur la scène internationale : le système fiscal congolais est-il à l'abri du blacklisting de l'OCDE et de l'UE ? ».

6.1. Notion de paradis fiscal et *nexus* avec l'évasion et la fraude fiscales internationales

6.1.1. Remarques préliminaires

- 723 En général, l'évocation de l'expression de « paradis fiscal » fait malencontreusement miroiter au citoyen *lambda* l'idée d'un territoire somptueux et resplendissant, en l'occurrence des îles exotiques couvertes d'un doux soleil et bordées de vallées luxuriantes, où quelques milliardaires, agents mafiosiques et dictateurs corrompus cachent leurs fortunes mal acquises¹⁵⁰⁶. En réalité, c'est autre chose que cela et l'essentiel porte plutôt sur des règles fiscales et financières applicables dans les juridictions fiscales dites paradisiques¹⁵⁰⁷.
- 724 Globalement, il existe trois grandes zones susceptibles d'attirer les capitaux extérieurs, sans forcément être dotées d'une apparence exotique : les Îles Caraïbes, l'Asie (y compris l'Extrême-Orient) et l'Europe¹⁵⁰⁸. Parmi ces territoires, on retrouve aussi bien des États souverains — qui sont souvent des micro-États, mais parfois plus étendus — que des territoires bénéficiant d'un statut d'autonomie particulier, voire des territoires bénéficiant d'un régime économique spécial, ou encore de simples collectivités territoriales ou des colonies. De ce fait, le statut politique ou administratif d'un territoire ne peut aucunement servir de critère caractéristique d'un paradis fiscal¹⁵⁰⁹.
- 725 Pour mieux appréhender le phénomène de l'évasion fiscale, il nous semble pertinent de procéder d'emblée à sa rétrospective historique (6.1.2), pour permettre ensuite sa meilleure idéation sur le plan juridique (6.1.3), et, enfin, relever son incidence réelle sur l'effectivité de l'imposition (6.1.4).

6.1.2. Historique sommaire des paradis fiscaux

- 726 La forte médiatisation de récents scandales fiscaux sur le globe¹⁵¹⁰ — qui ont fait le tour du monde avec pour sujet topique les paradis fiscaux — pourrait donner l'illusion que

¹⁵⁰⁶PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.23 s

¹⁵⁰⁷Voy. AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.3 N.1

¹⁵⁰⁸BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.17 N.8 s. Pour la zone de l'Europe, l'auteur cite notamment la Suisse comme un paradis fiscal. Nous verrons plus loin (section 6.3.3.2) que si ce pays était jadis — et c'est encore bien le cas — qualifié par une certaine littérature de paradis fiscal, ce n'est pourtant pas correct juridiquement, dans la mesure où les principales organisations internationales prépondérantes sur la scène internationale (OCDE et UE) ne l'ont pas jusqu'à ces jours placé la Suisse sur la « liste noire » des juridictions non coopératives (paradis fiscaux).

¹⁵⁰⁹AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.5 N.3

¹⁵¹⁰Il s'agit de scandales à caractère fiscal que nous avons déjà évoqués dans l'introduction générale de la présente recherche scientifique, à savoir : « War Logs » (Wikileaks); « Cablegate » (Wikileaks); « Palestine Papers »; « Vati Leaks »; « Syria files » (Wikileaks); « Offshore Leaks » (ICIJ); Affaire Snowden; « LuxLeaks » (ICIJ); « Swiss Leaks » (ICIJ); « Panama Papers » (ICIJ); « Bahamas Leaks » (ICIJ); « Football Leaks » (ICIJ); « Malta Files » (EIC); « Paradise Papers » (ICIJ).

ces derniers constituent un fait nouveau. Ce qui n'est pourtant pas le cas, car l'histoire de ce phénomène est fort ancienne et souvent liée à celle de l'essor du transport maritime et à l'émergence des ports francs¹⁵¹¹.

Le phénomène des paradis fiscaux est aussi vieux que l'histoire de l'impôt et serait apparu près de 4000 ans loin de nos jours, lorsque les premiers commerçants grecs envoyaient déjà des émissaires dans certains ports afin que les vendeurs et les acheteurs se retrouvent – à l'occasion d'une transaction – à un point convenu (« *offshore* » : signifiant à l'époque « près du port ou des côtes ») pour transborder la marchandise et échapper ainsi aux taxes portuaires d'antan. Ensuite, deux milles ans après, apparurent les premières zones franches officielles, notamment sur l'Île de Délos où se pratiquait un commerce libre de taxes, impôts et droits de douane. Cette zone franche (Délos) devint ainsi un très important centre de commerce et d'échange en méditerranée orientale, servant de transit à un nombre de marchandises, tels que l'ivoire, les étoffes, le vin et les épices. Cette pratique de zones franches sera reprise au Moyen-Âge, non seulement dans les différentes villes dites « franches », mais également dans des ports et des foires qui bénéficièrent d'un principe d'extraterritorialité commerciale et fiscale. Si la franchise était limitée, pour les villes, à des espaces géographiques bien déterminés, elle était limitée temporellement à quelques jours ou semaines pour ce qui est des foires¹⁵¹².

En France par exemple, la première foire franche remonte au VII^e siècle, notamment avec la foire dite du Lendit (ou « Landy »)¹⁵¹³, à Saint-Denis, instituée par le roi Dagobert. Quelques années plus tard (entre le XII^e et le XIV^e siècle), les grandes foires françaises – Lyon, Brie, Beaucaire, Havre, Hans, Champagne – bénéficieront de la même réputation, à la suite du développement des routes commerciales terrestres en Europe occidentale. Dans la même optique, le port de La Rochelle prit de l'envol au XII^e siècle, alors que Marseille – en tant que république indépendante – disposa, dès le début de l'ère chrétienne, d'un port franc qui attirait plusieurs navires et produits de toute la Méditerranée. Ce n'est qu'à partir de 1481, lorsque le Roi de France s'empara de cette ville, que le statut de port franc sera remis en cause ; mais quelques privilèges relatifs à la franchise resteront en place jusqu'en 1817. A compter du XVI^e siècle, les comptoirs coloniaux se lancèrent aussi dans la tranche en développant des activités bancaires *offshores* liées aux opérations commerciales¹⁵¹⁴.

Lors de la première mondialisation intervenue entre 1850 et 1914, les paradis fiscaux se développent dans certains plus grands États et se multiplient avec l'expansion du

¹⁵¹¹RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.183

¹⁵¹²Voy. VERNIER, *Fraude fiscale*, p.32 ; NOËL, *Fraude fiscale*, p.44 s

¹⁵¹³Le Lendit est une fête religieuse « annoncée » ; d'où son nom « Endit » tiré du latin *indictum* – substantif dérivant du verbe *indicare* qui signifie « dire ou déclarer officiellement » – qui a donné lieu à Lendit ou Landy. Cf. VERNIER, *Fraude fiscale*, p.32

¹⁵¹⁴Voy. VERNIER, *Fraude fiscale*, p.32 s.

commerce ainsi que l'intensification des échanges de capitaux. Les territoires d'un même État sont parfois autorisés de se faire la concurrence, à condition d'avoir une certaine autonomie fiscale. C'est à cette époque que deux petits États américains – à savoir le New Jersey dans les années 1880 et le Delaware en 1898 – rencontrant des problèmes budgétaires, vont octroyer une franchise d'impôt aux grandes entreprises qui y domicilient leurs sièges sociaux. Ces villes devinrent ainsi les premiers paradis fiscaux au sens moderne du terme, c'est-à-dire une juridiction caractérisée par une défiscalisation partielle ou totale. Entre 1902 et 1919, le nombre d'entreprises enregistrées dans le Delaware passe de 1 407 à 4 776. Vers 1926, les revenus tirés de cette activité représenteront plus de 40 % des recettes fiscales de l'État. Cet héritage historique demeure jusqu'à ces jours aux États-Unis, d'autant que près de la moitié des entreprises américaines cotées en bourse ont leur siège social dans le Delaware¹⁵¹⁵.

730 Par ailleurs, c'est dans l'entre-deux-guerres mondiales que les paradis fiscaux se déploient sensiblement avec l'augmentation des prélèvements fiscaux à la suite de la crise de 1929. L'application de la fiscalité se fait plus sévère, et les prélèvements sur les revenus et les bénéfices sont institués presque dans toutes les juridictions modernes. A partir de cette période, il est fait mention de deux événements qui vont accélérer le développement des paradis fiscaux : d'abord en 1929, en Grande-Bretagne où l'administration chargée de la collecte des impôts (« *Inland Revenue* ») porte plusieurs affaires devant les tribunaux, et ceux-ci décident que la fiscalité de droit commun s'appliquerait aux entreprises multinationales dont la direction stratégique opère à partir de Londres. Les firmes font tout pour y échapper en inventant la « résidence fictive » par le déplacement du siège du conseil d'administration dans un autre pays. Le second événement est la loi sur le secret bancaire votée en Suisse en 1934¹⁵¹⁶ ; laquelle loi permet notamment de créer des « comptes masqués »¹⁵¹⁷ et place le secret bancaire sous la protection du droit pénal : un employé d'une banque suisse livrant des informations – y compris aux autorités fiscales – concernant l'identité de ses clients, nationaux ou étrangers, commet désormais un acte criminel punissable de servitude pénale¹⁵¹⁸.

731 Au lendemain de la Seconde Guerre mondiale, deux autres événements ont encore boosté le développement des paradis fiscaux. *Primo*, la croissance de la sphère publique et le relèvement des impôts destinés à la financer, qui incitent

¹⁵¹⁵ Voy. PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.32 ; DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.76 ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.34 ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.25

¹⁵¹⁶ Pour plus de détails sur la configuration du secret bancaire suisse, voy. section 6.3.3.2

¹⁵¹⁷ Il convient d'indiquer que, par abus de langage, les « comptes masqués » sont parfois appelés « comptes anonymes ». En réalité, ces derniers n'existent pas du tout, car le titulaire d'un compte est toujours connu de la banque, et il est techniquement difficile d'imaginer qu'il puisse en être autrement. C'est juste par un souci de discrétion à l'égard des employés de la banque que certaines opérations des clients sont traitées sous un numéro ou un pseudonyme, mais le banquier connaît toujours l'identité du titulaire du compte à numéro ou pseudonyme (compte masqué). Cf. CHAMBOST, *Paradis fiscaux*, p.20

¹⁵¹⁸ Voy. DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.76 ; PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.33 ss ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.34 ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.17

conséquemment à l'expatriation fiscale dans des territoires attrayants, tant pour les fortunes que pour certaines activités d'entreprises. *Secundo*, l'explosion de la circulation des « eurodollars »¹⁵¹⁹ qui a insufflé une nouvelle attirance à la gestion de grandes masses financières via des territoires à fiscalité faible ou nulle¹⁵²⁰.

Depuis lors, le nombre des paradis fiscaux n'a cessé de croître grâce à la globalisation de l'économie (avec notamment la liberté de circulation de capitaux et fonds liés à divers services immatériels ainsi qu'aux échanges de marchandises) et à la révolution technologique numérique (développement des moyens de communications télématiques) facilitant une célérité dans les mouvements de capitaux¹⁵²¹. Dans ce sens, une entreprise peut se décomposer en plusieurs entités, s'installant dans un territoire quelconque, s'adonnant à la production dans une autre juridiction, déposant ses avoirs financiers encore ailleurs où elle juge que la sécurité et la confidentialité sont assurées, et payant ses impôts dans une juridiction différente des précédentes¹⁵²².

Néanmoins, comme nous le verrons plus loin¹⁵²³, les actions entreprises par des institutions internationales telles que l'OCDE et l'UE – dès la fin des années 1990 jusqu'à ces jours – ont relativement mis un frein à l'expansionnisme des paradis fiscaux.

6.1.3. Essai de définition : juridictions à faible fiscalité aux fins de conquête des capitaux mobiles étrangers

Désigné par les terminologies anglo-saxonne de « *tax haven* » (dont la traduction consacrée en français est « port fiscal », « havre fiscal » ou « refuge fiscal »¹⁵²⁴) et germanophone de « *Steuerparadies* » ou « *Steuerparadies* » (« oasis fiscale »)¹⁵²⁵, le vocable « paradis fiscal » est certes couramment employé, mais malaisé à définir

¹⁵¹⁹Les « eurodollars » sont des dollars déposés et prêtés par les banques en dehors du territoire des États-Unis. Par extension, le terme désigne toute devise déposée et prêtée hors de son territoire d'origine. Cf. PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.41

¹⁵²⁰DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.76 ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.34

¹⁵²¹DULIN, *Évitement fiscal*, p.12 ss

¹⁵²²VERNIER, *Fraude fiscale*, p.34

¹⁵²³Voy. Parties III et IV de la présente recherche scientifique.

¹⁵²⁴En effet, le terme de « refuge fiscal » ou « pays-refuge » est celui qui est adopté notamment par l'administration fiscale belge, mais uniquement pour usage administratif et sans base légale. Voy. AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.14 N.14

¹⁵²⁵FOUMDJEM, *Blanchiment et fraude*, p.45 N.59 ; DELAUNAY, *Planification*, p.237 ; MIHAIL, *Optimisation*, p.281 N.23.1 ss ; CHAMBOST, *Paradis fiscaux*, p.19. Ce dernier auteur estime que l'image du port ou havre fiscal (*tax haven*) est assez congruente, d'autant que « l'homme d'affaires est ainsi comparé au marin cherchant refuge. Il traverse la mer des législations fiscales et ses tempêtes que sont les contrôles et la taxation sur les signes extérieurs de richesse, puis se repose au paradis fiscal, qui est le port ». Pour ce qui est de l'oasis fiscale, l'auteur estime que l'expression est aussi imagée pour traduire le fait que le contribuable peut se reposer dans une oasis « après avoir traversé le désert des impôts ».

scientifiquement¹⁵²⁶, dans la mesure où ses activités impliquent des « dimensions complexes »¹⁵²⁷, à telle enseigne qu'il est admis l'existence d'« autant de définitions qu'il y a de paradis fiscaux »¹⁵²⁸. En d'autres termes, chaque chercheur attribue à cette notion un sens distinct selon le point de vue duquel il se place pour l'appréhender¹⁵²⁹, à défaut de critère unique, précis et objectif¹⁵³⁰. Voici, ci-après, quelques essais de définition de la notion de « paradis fiscal » :

- 735 ➤ Au sens ordinaire tiré du dictionnaire français, le substantif « paradis » désigne le lieu où, après la mort, résident les âmes des justes et des anges, jouissant d'un bonheur éternel¹⁵³¹. Cette acception ne peut malheureusement être utilisée comme prémices à la définition des juridictions qualifiées de « paradis fiscaux », pour autant que les fraudeurs fiscaux et autres acteurs de la criminalité financière sont « loin d'être des justes, encore moins des anges », et leurs capitaux qui transitent par les juridictions paradisiaques ne « dorment pas d'un sommeil éternel », mais sont « destinés plutôt à être recyclés en vue de leur réinvestissement dans l'économie régulière »¹⁵³².
- 736 ➤ A en croire PALAN/MURPHY/ CHAVAGNEUX¹⁵³³, les paradis fiscaux peuvent être tout simplement appréhendés comme étant des pays ou des territoires – pour autant que tous les paradis fiscaux ne sont pas des États souverains – qui disposent d'une certaine autonomie (permettant de définir au moins leurs propres systèmes juridiques, fiscaux et financiers) dont ils se servent pour édicter des normes destinées à aider des personnes physiques ou morales à échapper aux obligations réglementaires des territoires où ces personnes réalisent effectivement leurs transactions économiques.
- 737 ➤ Pour AFSCHRIFT¹⁵³⁴, les paradis fiscaux sont des refuges que choisissent certains contribuables, soit pour y établir leur résidence fiscale, soit pour y envoyer simplement leur fortune aux fins d'échapper aux aléas de la fiscalité dans leur pays d'origine.
- 738 ➤ Selon BERTHET¹⁵³⁵, les paradis fiscaux sont des zones à fiscalité privilégiée où la régulation et la supervision financière sont très faibles, voire inexistante.
- 739 ➤ Enfin, GUINCHARD/DEBARD notent que les paradis fiscaux sont des « États ou territoires qui, en général pour attirer les capitaux étrangers, ont une fiscalité

¹⁵²⁶DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.75 ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.37 ; LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.553 N.1105 ; AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.13 N.13 ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1016 N.70600

¹⁵²⁷PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.23

¹⁵²⁸BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.27 N.31 et références citées.

¹⁵²⁹GOUTHIERE, *Domiciliation*, p.73

¹⁵³⁰BÈGUE, *Criminalité financière*, p.188 N.380

¹⁵³¹Dictionnaire Larousse de Poche, éditions 2013, p.579

¹⁵³²FOUMDJEM, *Blanchiment et fraude*, p.47 N.63

¹⁵³³PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.23

¹⁵³⁴AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.3 N.1

¹⁵³⁵BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.16 s N.6

sensiblement plus favorable que celle du reste du monde, alliée souvent à des mesures connexes. [...] »¹⁵³⁶.

Il découle de ces tentatives de définitions — choisies de manière aléatoire, dans la seule optique de faire avancer notre réflexion — que les paradis fiscaux impliquent deux réalités : d'une part, ce sont des juridictions qui appliquent une fiscalité nulle ou faible par rapport à la moyenne mondiale. A ce stade, l'énoncé n'est pas sans poser un problème, dans la mesure où — la fiscalité étant un domaine régalien laissé à la discrétion des États — il n'existe pas de standard universel sur les taux d'impôts applicables dans le globe, notamment dans le domaine de la fiscalité directe qui ne connaît presque aucune harmonisation au monde — même dans un cadre d'intégration régionale comme celui de l'Union européenne¹⁵³⁷ — et caractérisé par des disparités des taux notamment pour ce qui est de l'impôt des sociétés. D'autre part — et c'est la conséquence de la première réalité — les paradis fiscaux attirent vers eux des capitaux mobiles étrangers qui échappent aux juridictions à forte fiscalité, créant ainsi une distorsion dans la concurrence fiscale entre juridictions. Nous verrons plus loin¹⁵³⁸, que certaines organisations internationales — notamment l'OCDE et l'UE — s'évertuent à réguler la concurrence fiscale dommageable afin d'en limiter tant soit peu les effets préjudiciables pour certaines juridictions.

740

6.1.4. Incidence des paradis fiscaux sur l'effectivité de l'imposition

Plusieurs fuites massives de documents confidentiels qui se sont multipliées sur le globe depuis 2010 ont révélé une certaine connexion entre les paradis fiscaux et l'évasion et la fraude fiscales internationales¹⁵³⁹. Sans préjuger de la valeur juridique de ces alertes à grande échelle, qui concernent non seulement les aspects fiscaux mais aussi des faits criminels de droit commun (tels que le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme), il convient de relever qu'elles ont néanmoins permis — dans bon nombre de juridictions fiscales de source ou de résidence des personnes dénoncées — l'ouverture des enquêtes administratives et judiciaires approfondies, ayant parfois abouti au démantèlement de certaines pratiques fiscales dommageables pour le trésor public¹⁵⁴⁰.

741

¹⁵³⁶GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Paradis fiscaux », p.810

¹⁵³⁷Concernant la question d'absence d'une harmonisation de la fiscalité directe dans le marché unique européen, voy. section 6.2.2.1

¹⁵³⁸Voy. Chapitres 8 et 9.

¹⁵³⁹Nous faisons ici allusion aux « *Panama Papers* » et autres scandales déjà cités antérieurement dans la section réservée à l'historique des paradis fiscaux.

¹⁵⁴⁰Concernant, à titre illustratif, les « *Panama Papers* » (3 avril 2016), 150 enquêtes ont été lancées dans 79 pays pour évasion fiscale et blanchiment d'argent. Ces enquêtes ont permis aux fiscaux nationaux de recouvrer plusieurs dizaines de millions d'euros. L'onde de choc du scandale a fait perdre plus de 140 milliards d'euros de capitalisation boursière aux multinationales visées, et trois Chefs d'Etat et Ministres ont été poussés vers la démission. L'Etat du Panama lui-même a dû signer une convention

- 742 Certes, les paradis fiscaux – pris chacun séparément – peuvent donner l'impression d'être insignifiants par rapport à l'échelle mondiale, mais ensemble ils jouent un rôle crucial dans l'économie internationale, pour autant qu'ils ébranlent les processus de régulation et de taxation de grandes juridictions, en offrant une possibilité aux personnes physiques et morales de les contourner¹⁵⁴¹. En réalité, on ne recherche dans les paradis fiscaux qu'une résidence fictive ou purement juridique, et l'optimisation fiscale internationale est fondée sur cette fiction légale permettant aux multinationales et aux individus de devenir résidents d'une juridiction sans s'y trouver réellement¹⁵⁴². De ce fait, les paradis fiscaux sont exactement ces refuges ou oasis utilisés par ceux qui veulent échapper à l'impôt¹⁵⁴³. Ils constituent des destinations séduisantes pour tous ceux qui souhaitent s'adonner à l'évasion et la fraude fiscales internationales, en s'affranchissant de règles subtiles mises en place dans leurs juridictions fiscales naturelles ou tout simplement en échappant à l'imposition de leurs autorités fiscales dont l'habileté serait très aiguisée en cas d'acquisition de certains revenus ou fortunes¹⁵⁴⁴.
- 743 BERNASCONI – un éminent juriste suisse, spécialisé dans les questions liées à la criminalité financière – a pu évoquer avec pertinence son expérience personnelle, notamment en des termes qui nous paraissent assez congruents à la question sous examen : « Tout au long d'une carrière de magistrat et d'avocat longue de vingt-cinq ans, je n'ai connu aucun cas de criminalité organisée, de criminalité financière ou de blanchiment d'argent de grande envergure, dans lequel les auteurs n'aient pas utilisé une ou plusieurs sociétés commerciales ou financières ayant leur siège dans un paradis fiscal »¹⁵⁴⁵. A notre avis, cet auteur n'a pas du tout tort, dans la mesure où les personnes qui recourent généralement aux services proposés par des paradis fiscaux pour « protéger » leurs patrimoines, prétendent ne faire que suivre les conseils d'experts qui leur montrent comment utiliser au mieux les lois fiscales de différents pays – et leurs divergences – afin de réduire leur imposition (optimisation licite)¹⁵⁴⁶ ; ce qui n'est

internationale contre la fraude fiscale. Des dizaines de pays ont fait évoluer leurs législations, dont la France, qui a lancé un registre des bénéficiaires réels des personnes morales, en transposant dans la loi une directive européenne anti-blanchiment. La France a également créé un statut du lanceur d'alerte (loi Sapin II du 9 décembre 2016). Cf. DULIN, *Évitement fiscal*, p.13 et 41 ; Dossier Le Parisien intitulé « Tout comprendre aux "Panama Papers" (ICIJ) », Économie | T.d.L | 05 novembre 2017. Disponible en ligne : <http://www.leparisien.fr/economie/tout-comprendre-aux-panama-papers-icij-07-11-2017-7378827.php> (ressource consultée le 17 avril 2018).

¹⁵⁴¹PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.23 s.

¹⁵⁴²PALAN, *Paradis*, p. 86 ; PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.54 ss.

¹⁵⁴³L'OCDE indique, à cet effet, que les paradis fiscaux remplissent trois fonctions principales : ils offrent un lieu pour effectuer des investissements passifs (dépôts de fonds) ; un lieu pour attribuer des profits « purement comptables » ; et ils permettent de mettre les affaires des contribuables, notamment leurs comptes bancaires, bien à l'abri d'un examen par les autorités fiscales d'autres pays. Voy. OCDE, *Rapport 1998*, p.24 N.49

¹⁵⁴⁴BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.23 N.23

¹⁵⁴⁵BERNASCONI, *Criminalité*, p.130

¹⁵⁴⁶Voy. CHAPPUIS, *Responsabilité contractuelle*, p.169

toujours pas le cas, car les investigations judiciaires révèlent parfois que le recours aux paradis fiscaux occulte notamment des violations d'embargos, des financements secrets d'armements, de blanchiment d'argent, d'éventuelles fraudes à la TVA, qui ne sont pas des comportements forcément légaux ou licites¹⁵⁴⁷.

Par ailleurs, il convient de mentionner que le phénomène des paradis fiscaux est antinomique notamment aux valeurs d'équité et de redistribution des richesses¹⁵⁴⁸. Sous l'angle du manquement à l'équité fiscale, les entreprises multinationales sont économiquement capables, notamment, de réduire leur taux d'imposition effectif en transférant une partie de leurs bénéfices dans des filiales situées dans des paradis fiscaux¹⁵⁴⁹, ce que les entreprises nationales ou locales ne peuvent pas faire, se retrouvant ainsi dans une situation où elles sont désavantagées par rapport à leurs concurrentes multinationales, au risque même de faire faillite¹⁵⁵⁰. Quant à l'entorse à la redistribution des richesses, il convient d'indiquer qu'au regard de la globalisation économique, bon nombre d'entreprises multinationales font souvent usage de leur pouvoir économique pour exercer une pression sur les pouvoirs publics¹⁵⁵¹ – en particulier ceux des économies en développement – afin d'obtenir des réductions légales des taux d'imposition¹⁵⁵². Déjà en son temps, MONTESQUIEU relevait avec congruence que « les grandes entreprises des négociants sont toujours nécessairement mêlées avec les affaires publiques »¹⁵⁵³. Ce comportement a, tout compte fait, pour effet pratique de déplacer la charge fiscale sur les travailleurs et les ménages à faibles revenus, tout en inférant une réduction drastique des services publics¹⁵⁵⁴.

Toutes choses restant égales par ailleurs, certes l'évasion et la fraude fiscales internationales par le truchement de paradis fiscaux sont parfois la conséquence de la fuite de certains contribuables loin des États prédateurs ou caractérisés par une gouvernance de mauvaise qualité¹⁵⁵⁵ ; mais cet argument ne devrait pas occulter le véritable problème de l'évasion fiscale ainsi que la fraude fiscale à l'échelle internationale¹⁵⁵⁶. En effet, alléguer – en vue de justifier l'évasion ou la fraude fiscale internationale – l'existence ou le caractère d'un État Léviathan, qui prélèverait des impôts lourds et injustes ou qui gaspillerait les deniers publics¹⁵⁵⁷, est un argument

¹⁵⁴⁷CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.2 ; BOURGAIN, *Secret bancaire*, p.291

¹⁵⁴⁸VERNIER, *Fraude fiscale*, p.75 ; THALMANN, *Évasion fiscale*, p.26 ; BÈGUE, *Criminalité financière*, p.192 N.390

¹⁵⁴⁹Voy. Section 6.4.2

¹⁵⁵⁰EURODAD, *Rapport 2015*, p.11 ; BOUVIER, *Editorial*, p.VI. Dans le même sens, voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 18 mars 2015, intitulé « Lutte contre l'évasion fiscale des entreprises : la Commission présente un paquet de mesures sur la transparence fiscale », disponible en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_fr.htm (ressource consultée le 28 avril 2018).

¹⁵⁵¹Voy. KARNS/MINGST/STILES, *Global governance*, p.19 et références citées.

¹⁵⁵²Voy. OUEDRAOGO, *Matière fiscale*, p.239 ss N.511 ss

¹⁵⁵³MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, p.220

¹⁵⁵⁴BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.80 s N.192

¹⁵⁵⁵Dans ce sens, voy. BOURGAIN, *Secret bancaire*, p.290 ; THALMANN, *Évasion fiscale*, p.23 ; NOËL, *Fraude fiscale*, p.10 ss

¹⁵⁵⁶VERNIER, *Fraude fiscale*, p.75

¹⁵⁵⁷Sur les caractéristiques d'un État Léviathan, voy. MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.256 s

autant plus douteux qu'il peut blanchir ces contournements d'impôt (évasion ou fraude fiscale) même dans un contexte de fiscalité et de gouvernance optimales, dans la mesure où il suffira qu'une frange d'individus s'adonnent quand-même à ces contournements pour que le système tout entier soit qualifié d'inéquitable, accordant ainsi un prétexte à tous de faire autant¹⁵⁵⁸.

6.2. Critères distinctifs des paradis fiscaux à l'aune des travaux de l'OCDE et de l'UE

⁷⁴⁶ Nous avons vu qu'il n'existe pas de définition juridique universellement consacrée aux paradis fiscaux¹⁵⁵⁹, pour autant qu'il n'existe pas à proprement parler une législation fiscale internationale y afférente¹⁵⁶⁰. Du coup, les paradis fiscaux apparaissent comme « une notion à géométrie variable dont le contenu varie selon les institutions qui les répertorient »¹⁵⁶¹.

⁷⁴⁷ Sous la présente section, il sera passé en revue quelques critères distinctifs – presque un faisceau d'indices – des paradis fiscaux respectivement selon l'OCDE (6.2.1) et selon l'UE (6.2.2), quand bien même il existe bon nombre d'autres organisations et organismes internationaux tant publics que privés qui fixent également des critères permettant de caractériser une juridiction fiscale comme faisant partie de paradis fiscaux¹⁵⁶². Les résultats des travaux de ces autres entités, en matière de traitement des paradis fiscaux, ne sont point évoqués dans la présente recherche scientifique.

6.2.1. Conception de l'OCDE : la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales comme *criterium* essentiel d'identification des paradis fiscaux

6.2.1.1. Mise à l'agenda politique international couronnée de succès dans la caractérisation des paradis fiscaux

⁷⁴⁸ Soucieuse d'assurer la réussite d'une économie mondialisée, notamment en accompagnant les gouvernements dans l'intensification de leur coopération et dans la mise en place des cadres internationaux permettant un traitement efficace des problèmes au niveau mondial, l'OCDE¹⁵⁶³ avait mis en place le 19 mai 1998 un cadre international destiné à lutter contre la prolifération des paradis fiscaux et la concurrence fiscale dommageable, en adoptant un rapport intitulé « *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial* »¹⁵⁶⁴. L'objet de ce rapport était d'abord de fixer les

¹⁵⁵⁸THALMANN, *Évasion fiscale*, p.23 ; MARGAIRAZ/MERKLI, *Fuite devant l'impôt*, p.7 s

¹⁵⁵⁹Voy. Section 6.1.3

¹⁵⁶⁰DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.75 ; AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.6 N.4

¹⁵⁶¹PINTEAUX, *Évasion*, p.64

¹⁵⁶²Parmi les organisations et organismes qui établissent régulièrement des listes des paradis fiscaux, nous pouvons citer notamment l'ONU, le FMI, le GAFI, l'OXFAM et le RJS.

¹⁵⁶³Pour quelques détails sur les missions de l'OCDE, voy. Section 8.1.1

¹⁵⁶⁴Ce « Rapport de 1998 » a été approuvé le 9 avril 1998 par le Conseil de l'OCDE et présenté aux Ministres les 27 et 28 avril 1998. Certains pays comme la Suisse, la Belgique, l'Autriche et le Luxembourg décidèrent de s'en abstenir ainsi que sur l'ensemble du projet.

critères permettant d'identifier les paradis fiscaux ainsi que les régimes fiscaux préférentiels susceptibles d'affecter la localisation des activités géographiquement mobiles et, ce faisant, d'éroder la base d'imposition d'autres pays ¹⁵⁶⁵; ensuite de formuler des recommandations à destination des États membres de l'OCDE, relatives à la mise en œuvre de contre-mesures¹⁵⁶⁶.

Abordant avec acuité la question des paradis fiscaux, ce Rapport de 1998 a eu le privilège de déterminer quatre critères ou facteurs permettant pour la première fois une approche technique d'un sujet souvent « phantasmé » ¹⁵⁶⁷. Ces critères caractérisant une juridiction comme étant un paradis fiscal sont les suivants ¹⁵⁶⁸:

- (i) Les revenus correspondants (d'activités financières et autres activités de services mobiles sur le plan géographique) sont soumis à un régime d'impôt nul ou négligeable (critère des impôts insignifiants ou inexistants) ;
- (ii) Il n'existe pas d'échanges de renseignements effectifs concernant ce régime (critère de l'absence d'échanges de renseignements fiscaux avec d'autres États) ;
- (iii) Le régime applicable dans la juridiction en question manque de transparence, c'est-à-dire que les détails de ce régime ou de son application ne sont pas apparents, ou bien le contrôle réglementaire ou la communication d'informations financières sont insuffisants (critère de l'absence de transparence sur le régime fiscal) ; et
- (iv) La juridiction facilite l'établissement d'entités sous contrôle étranger sans obliger une présence locale substantielle, ou elle interdit à ces entités d'avoir un impact commercial sur l'activité économique locale (critère de l'absence d'activités substantielles).

Pour lutter efficacement contre les régimes fiscaux préférentiels dommageables, ce Rapport de 1998 prévoyait un certain nombre de recommandations contenant un ensemble de principes directeurs ainsi qu'un calendrier, afin que les pays membres de l'OCDE identifient, déclarent et suppriment les caractéristiques dommageables de leurs régimes préférentiels ¹⁵⁶⁹. Ces recommandations prévoyaient également un dialogue avec les économies non-membres sur la manière dont elles appliqueraient les principes directeurs¹⁵⁷⁰. Du reste, pour lutter contre la prolifération des paradis fiscaux, les recommandations avaient chargé le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (ci-après « Forum ») d'établir une liste de juridictions qui répondent à des critères distinctifs des juridictions paradisiaques du point de vue fiscal¹⁵⁷¹.

¹⁵⁶⁵OCDE, *BEPS Action 15*, p.13 N.2

¹⁵⁶⁶SALOMÉ, *Echange ruling*, p.514 ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.43 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.62 N.37

¹⁵⁶⁷SAINT-AMANS, *Standard OCDE*, p.21

¹⁵⁶⁸OCDE, *Rapport 1998*, p.25 N.52. Ces critères ont également été repris dans le Rapport de 2000 (Voy. OCDE, *Rapport 2000*, p.11, spécialement la note de bas de page 4).

¹⁵⁶⁹OCDE, *Rapport 1998*, p.63 s

¹⁵⁷⁰OCDE, *Rapport 1998*, p.66 N.156

¹⁵⁷¹OCDE, *Rapport 1998*, p.64 s N.149 ss ; SALOMÉ, *Echange ruling*, p.514

- 752 A l'aune du mandat reçu par le truchement du Rapport de 1998, le Forum avait, dans son rapport d'étape de 2000¹⁵⁷², identifié et évalué – sur base d'un examen factuel approfondi – 41 juridictions éligibles au *critérium* des paradis fiscaux¹⁵⁷³. Un petit nombre¹⁵⁷⁴ d'entre ces juridictions avait, durant les tractations antérieures à la publication du Rapport de 2000, pris publiquement un engagement politique au plus haut niveau (« engagement préalable ») de mettre fin aux pratiques fiscales dommageables et de se conformer aux principes du Rapport de 1998¹⁵⁷⁵. Au demeurant, 35 juridictions¹⁵⁷⁶ avaient été reconnues « coupables » de pratiques déloyales et de concurrence préjudiciable en matière fiscale, et donc qualifiées de paradis fiscaux¹⁵⁷⁷. Cette politique de *black-listage*, qui relève de la logique anglophone « *name and shame* » ou « *shaming by name* » (humilier nommément), a eu pour avantage de mettre une forte pression politico-économique sur les juridictions stigmatisées¹⁵⁷⁸.
- 753 Dans la même veine, le Forum attirait l'attention sur le fait que chacune des juridictions figurant sur la liste de paradis fiscaux était tenue de prendre un engagement préalable (« *commitment letter* » en anglais) de mettre fin à ses pratiques fiscales dommageables selon les modalités et les conditions de fond fixées par le Forum. Au cas contraire, la juridiction récalcitrante devait être automatiquement alignée sur une nouvelle liste

¹⁵⁷²Ce Rapport de 2000 est intitulé « *Vers une coopération fiscale globale. Rapport pour la réunion du conseil au niveau des Ministres de 2000 et recommandations du Comité des affaires fiscales. Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables* ». Comme résultats réalisés à la lumière des recommandations du Rapport de 1998, il contient notamment : a) une identification des régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables dans les pays Membres selon les critères figurant dans le rapport de 1998 ; b) une identification des juridictions répondant aux critères définis dans le rapport de 1998 pour la détermination des paradis fiscaux ; et c) un point sur l'état d'avancement des travaux effectués avec les économies non membres et des propositions en vue de poursuivre ces travaux.

¹⁵⁷³En effet, à partir de sources publiées, le Forum avait identifié un groupe initial de 47 juridictions susceptibles de répondre aux critères.

¹⁵⁷⁴Six au total : Bermudes, Îles Caïman, Saint-Martin, Île Maurice, Chypre, et Malte.

¹⁵⁷⁵Une juridiction qui avait pris un « engagement préalable » devait établir avec le Forum au plus tard le 31 décembre 2000 un plan acceptable décrivant la manière dont elle envisagerait de se conformer à ses engagements, le calendrier prévu à cette fin, ainsi que des étapes permettant de vérifier que les progrès sont réguliers, et notamment que des mesures concrètes et significatives ont été mises en œuvre au cours de la première année de l'engagement.

¹⁵⁷⁶Il s'agit de : Andorre ; Anguilla (Territoire d'Outre-mer du Royaume-Uni) ; Antigua et Barbuda ; Aruba (Royaume des Pays-Bas) ; Commonwealth des Bahamas ; Bahreïn ; Barbade ; Belize ; Îles vierges britanniques (Territoire d'Outre-mer du Royaume-Uni) ; Îles Cook (Nouvelle-Zélande) ; La Dominique ; Gibraltar (Territoire d'Outre-mer du Royaume-Uni) ; Grenade ; Guernesey/Sark/Aurigny (Territoire indépendant de la couronne britannique) ; Île de Man (Territoire indépendant de la couronne britannique) ; Jersey (Territoire indépendant de la couronne britannique) ; Libéria ; Liechtenstein ; République des Maldives ; République des Îles Marshall ; Principauté de Monaco ; Montserrat (Territoire d'Outre-mer du Royaume-Uni) ; République de Nauru ; Antilles néerlandaises (Royaume des Pays-Bas) ; Niue (Nouvelle-Zélande) ; Panama ; Samoa ; République des Seychelles ; Ste Lucie ; Fédération de St Christophe et Nevis ; St Vincent et Grenadines ; Tonga ; Îles Turks-et-Caïcos (Territoire d'Outre-mer du Royaume-Uni) ; Îles vierges des États-Unis (Territoire extérieur des États-Unis) ; et République de Vanuatu.

¹⁵⁷⁷OCDE, *Rapport 2000*, p.19 N.17

¹⁵⁷⁸PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.83

dite des « paradis fiscaux non coopératifs », et faire l'objet de mesures défensives coordonnées dans le but de neutraliser les effets nocifs des pratiques fiscales dommageables¹⁵⁷⁹. L'engagement nécessaire pour éviter d'être qualifié de « paradis fiscal non coopératif » consistait en une reconnaissance politique (« engagement programmé »¹⁵⁸⁰) pris publiquement par une juridiction, d'adopter un calendrier de réformes progressives visant à mettre fin aux pratiques fiscales internes, dommageables pour la communauté internationale, avant le 31 décembre 2005¹⁵⁸¹.

Toujours dans le cadre du Rapport de 2000, le Forum avait prévu un approfondissement du dialogue avec les juridictions coopératives, en axant ses travaux, notamment, sur la mise au point d'un modèle d'instrument sur l'échange de renseignements ainsi que la création d'un cadre multilatéral en vue de permettre des consultations avec les juridictions coopératives, sur l'échange de renseignements et autres questions relatives à l'élimination des pratiques fiscales dommageables¹⁵⁸². 754

Entre juin 2000 et avril 2002, la majorité des juridictions concernées par la liste des paradis fiscaux avaient officiellement pris l'engagement de mettre en œuvre les principes de l'OCDE en matière de transparence et d'échange effectif de renseignements à des fins fiscales, à l'exception de sept juridictions¹⁵⁸³ qui ne s'étaient pas engagées dans la même optique que les autres, s'attachant *mordicus* au secret bancaire notamment en matière d'évasion et de fraude fiscales¹⁵⁸⁴. De ce fait, ces sept juridictions avaient été qualifiées de « juridictions fiscales non coopératives » ou « paradis fiscaux non coopératifs » par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, en avril 2002¹⁵⁸⁵. 755

Il convient d'indiquer qu'entre ces deux périodes (juin 2000 et avril 2002), il y a eu un Rapport d'étape intermédiaire de novembre 2001¹⁵⁸⁶ qui avait permis de rendre 756

¹⁵⁷⁹OCDE, *Rapport 2000*, p.20 N.19. Sur la manière dont les mesures défensives devaient être appliquées, voy. OCDE, *Rapport 2001*, p.13 s N.47 ss.

¹⁵⁸⁰La procédure utilisée pour prendre un engagement programmé consistait pour une juridiction à soumettre par écrit une déclaration concernant l'engagement de son gouvernement. La déclaration devait prendre la forme d'une lettre au Secrétaire général de l'OCDE et devait être signée par un responsable habilité, c'est-à-dire un haut fonctionnaire ayant autorité en matière réglementaire et fiscale et désigné par la juridiction pour la représenter dans ses relations avec le Forum. Cette lettre devait être accompagnée d'une annexe exposant les principes auxquels la juridiction adhère, tels qu'ils ont été examinés avec le Forum.

¹⁵⁸¹OCDE, *Rapport 2000*, p.20 N.21

¹⁵⁸²OCDE, *Rapport 2000*, p.22 N.26

¹⁵⁸³Andorre ; Principauté de Liechtenstein ; Liberia, Principauté de Monaco ; République des Îles Marshall ; République de Nauru ; République de Vanuatu.

¹⁵⁸⁴BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.32 N.42

¹⁵⁸⁵Voy. Communiqué de l'OCDE intitulé « L'OCDE publie la liste des paradis fiscaux non coopératifs », du 18 avril 2002, ressource en ligne : <http://www.oecd.org/fr/investissement/anti-corruption/locdepublielalistedesparadisfiscauxnoncooperatifs.htm> (consulté le 13 avril 2018).

¹⁵⁸⁶Intitulé « Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2001 », publié le 14 novembre 2001. Il est consultable en ligne : <https://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/2664477.pdf> (ressource consultée le 13 avril 2018).

compte des travaux effectués concernant les paradis fiscaux, tant dans les pays membres que dans les économies non-membres. Il avait notamment modifié les critères des paradis fiscaux, de telle sorte que les engagements attendus des juridictions fiscales placées sur le « banc des accusés » devaient se concentrer sur l'amélioration de deux critères que sont la transparence et l'échange effectif de renseignements¹⁵⁸⁷, sans toutefois négliger les deux autres critères pour lesquels l'OCDE invitait tout de même les juridictions fiscales à plus d'efforts dans le perfectionnement¹⁵⁸⁸. C'est donc à partir de ce Rapport d'étape de 2001 que la dénomination « paradis fiscaux » avait évolué et être substituée par celle de « paradis fiscaux non coopératifs » ou « juridictions fiscales non coopératives », cristallisant ainsi l'importance cruciale accordée désormais aux critères de transparence et d'échange effectif de renseignements à des fins fiscales.

- 757 Par ailleurs, en s'efforçant de faire appliquer minutieusement les principes de transparence et d'échange effectif de renseignements, l'OCDE permet à chaque pays de préserver sa souveraineté sur les questions fiscales nationales et d'appliquer efficacement sa propre législation fiscale¹⁵⁸⁹. Dans cette optique, le Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale a été mis au point le 18 avril 2002, dans le cadre d'un sous-groupe de travail créé spécialement¹⁵⁹⁰, en vue de favoriser la coopération internationale dans un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales¹⁵⁹¹. Dans la même veine, l'article 26 du MC-OCDE revêt une importance capitale, pour autant qu'il aborde également la question de l'assistance administrative à laquelle est tenue toute juridiction fiscale membre de l'OCDE¹⁵⁹².
- 758 Après la divulgation de la liste des paradis fiscaux non coopératifs publiée en avril 2002, plusieurs autres rapports d'étape ont été publiés – notamment en 2004¹⁵⁹³, en

¹⁵⁸⁷Voy. OCDE, *BEPS Action 15*, p.17 N.7 ; ALTINDAG, *Concurrence*, p.43 N.68

¹⁵⁸⁸OCDE, *Rapport 2001*, p.10 s N.23 ss

¹⁵⁸⁹DULIN, *Évitement fiscal*, p.43

¹⁵⁹⁰Il s'agissait du sous-groupe de travail du Forum mondial pour un échange effectif de renseignement, présidé conjointement par Malte et Pays-Bas, comprenant des représentants de juridictions suivantes : Aruba, Australie, Bermudes, Royaume de Bahreïn, Canada, îles Caïmans, Chypre, France, Irlande, île de Man, Italie, Japon, Malte, île Maurice, Norvège, Pays-Bas, Antilles néerlandaises, République des Seychelles, République slovaque, Saint-Marin, Royaume-Uni, et États-Unis.

¹⁵⁹¹Le modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale représente la norme requise pour un échange effectif de renseignements aux fins de l'initiative de l'OCDE concernant les pratiques fiscales dommageables.

¹⁵⁹²Il convient d'indiquer que depuis 2009, il a été constaté que tous les pays de l'OCDE acceptent désormais l'article 26 du MC-OCDE, depuis sa version mise à jour en 2005, après que l'Autriche, la Belgique, le Luxembourg et la Suisse ont supprimé leurs réserves y relatives en mars 2009. Aujourd'hui, ces pays sont actifs dans la mise en œuvre de la norme. Cf. OCDE, *Coopération 2009*, p.13 ; SAINT-AMANS, *Standard OCDE*, p.21

¹⁵⁹³Intitulé « *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2004* », publié le 14 février 2004. En ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901107.pdf> (ressource consultée le 13 avril 2018).

2006¹⁵⁹⁴, en 2007¹⁵⁹⁵ et en 2008¹⁵⁹⁶ – et ont permis une nette amélioration des efforts fournis par les paradis fiscaux non coopératifs¹⁵⁹⁷. Le 2 avril 2009, à l’occasion du sommet du G20 de Londres, l’OCDE publiait une liste noire comportant 4 juridictions¹⁵⁹⁸, une liste grise avec 38 au total¹⁵⁹⁹, et une liste blanche sur laquelle figuraient plusieurs autres juridictions¹⁶⁰⁰. En effet, dorénavant, ces trois listes sont publiées à chaque évaluation, selon le degré d’absence de coopération : sont répertoriées sur la « liste noire », des juridictions qui ont refusé de respecter les standards internationaux ; la « liste grise » couvre des juridictions qui se sont engagées, au plus haut niveau politique, à s’aligner sur la norme ; et la « liste blanche » concerne les juridictions qui appliquent « substantiellement » les règles internationales, cela matérialisé par la signature de plus ou moins douze conventions de double imposition contenant la clause d’échange de renseignements à des fins fiscales¹⁶⁰¹.

Il n’est pas sans intérêt de s’interroger sur l’importance pratique de ces trois types de listes, en particulier en ce qui concerne la liste noire qui est la plus stigmatisante. En effet, en marge du sommet de Londres précité (avril 2009), le G20 avait – en vue de permettre une dissuasion à l’endroit des paradis fiscaux non coopératifs et de protéger les finances publiques de ses membres ainsi que les systèmes financiers du globe – dressé une série de mesures de rétorsion envisageable contre les « récalcitrants »¹⁶⁰². Il s’est agi notamment de : renforcement des obligations pour les contribuables et les établissements financiers de divulguer des informations fiscales ; retenue à la source ; refus de déduction de certains frais ; révision de stratégies d’investissement des établissements financiers ; réévaluation des programmes d’aides bilatéraux et des

759

¹⁵⁹⁴En 2006, il y a eu deux rapports. Le premier est intitulé « *Coopération fiscale : Vers l’établissement des règles du jeu équitable. Évaluation par le Forum mondial sur la fiscalité 2006* », Paris, 2006 ; et le second intitulé « *Projet de l’OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : mise à jour 2006 sur le progrès dans les pays membres* », publié le 25 septembre 2006 et consultable en ligne : <https://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/37446444.pdf> (ressource consultée le 13 avril 2018).

¹⁵⁹⁵Voy. OCDE, *Coopération fiscale : Vers l’établissement des règles du jeu équitable. Évaluation par le Forum mondial sur la fiscalité 2007*, Paris, 2007.

¹⁵⁹⁶Voy. OCDE, *Coopération fiscale : Vers l’établissement des règles du jeu équitable. Évaluation par le Forum mondial sur la fiscalité 2008*, Paris, 2008.

¹⁵⁹⁷Voy. OWENS, *Améliorer la transparence fiscale*, p.96

¹⁵⁹⁸Costa Rica, Malaisie, Philippines, et Uruguay.

¹⁵⁹⁹Antilles néerlandaises, Autriche, Andorre, Anguilla, Antigua et Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahreïn, Belgique, Belize, Bermudes, Brunei, Chili, République dominicaine, Gibraltar, Grenade, Guatemala, Îles Caïmans, Îles Cook, Îles Marshall, Îles Turks-et-Caïcos, Îles Vierges, Liberia, Liechtenstein, Luxembourg, Monaco, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Saint-Kitts et Nevis, Sainte-Lucie, Saint Vincent et les Grenadines, Samoa, Saint-Marin, Singapour, Suisse, Vanuatu.

¹⁶⁰⁰Notamment Seychelles, Île de Man, Irlande, Barbade, Île de Jersey et Chine.

¹⁶⁰¹LAMBERT, *Introduction*, p.1 ; DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.77 ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.38 ; OBERSON, *Fraude et évasion*, p.166 ; OBERSON, *International exchange*, p.8 ; SALVAT, *Recherche du renseignement*, p.108 s ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.67 N.39

¹⁶⁰²Voy. Point 15 de la Déclaration des chefs d’État et de gouvernement (G20) du 2 avril 2009. En ligne : <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communiqu0402-fr.pdf> (ressource consultée le 17 avril 2018). Dans ce sens également, voy. SAINT-AMANS, *Standard OCDE*, p.23

conditions d'attribution des aides octroyées¹⁶⁰³. De ce fait, pour une juridiction, être sur la liste noire est synonyme de s'exposer à ces mesures de rétorsion qui ne sont pas sans incidence sur l'économie domestique.

760 Quelques jours après la publication de la liste du 2 avril, soit le 7 avril 2009, toutes les juridictions répertoriées sur la liste noire avaient été retirées, au motif qu'elles s'étaient engagées au plus haut niveau politique à intégrer la norme de l'OCDE¹⁶⁰⁴. De ce fait, aucun paradis fiscal, qualifié comme tel en 2002, ne l'était plus à la date du 7 avril 2009¹⁶⁰⁵. Cette purge de la liste noire – aussitôt après sa publication – a été mal perçue au sein de l'opinion publique, celle-ci remettant en cause le côté technicien de l'OCDE, pour lui prêter le rôle d'un « simple instrument politique au service de certains [grands] États »¹⁶⁰⁶. Cela est d'autant croyable que certaines juridictions considérées comme non coopératives, parviendraient à monnayer leurs votes au niveau d'autres instances internationales – en retour d'une tranquillité concernant leurs pratiques fiscales dommageables – permettant aux grandes puissances de s'acheter à moindre frais « la consolidation de leur assise mondiale »¹⁶⁰⁷.

761 Au regard de cette remise en question de la technocratie de l'OCDE, nous pouvons conclure par cette expression de CHAVAGNEUX¹⁶⁰⁸ que « la lutte contre les paradis fiscaux est l'un des terrains où le G20 joue à la fois sa crédibilité et son efficacité ». A notre avis, il est donc de tout intérêt que soit priorisé le maximum d'objectivité possible, qui serait presque – hélas ! – chimérique dans le sérail d'une institution aussi hautement « politisée » que l'OCDE.

6.2.1.2. Perspective du *criterium* d'identification des paradis fiscaux et corrélation avec les pratiques fiscales dommageables

762 A l'orée de cette section, la préoccupation majeure est de savoir s'il existe encore des paradis fiscaux selon le *criterium* de l'OCDE, eu égard au couronnement avec succès des efforts fournis dans la mise en œuvre des standards *minima* de transparence et de

¹⁶⁰³BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.83 N.198

¹⁶⁰⁴Dans ce sens, voy. CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.67 N.39

¹⁶⁰⁵Nauru et Vanuatu ont pris leur engagement en 2003 et le Liberia ainsi que les Îles Marshall en 2007. Suite aux engagements pris par les trois dernières juridictions figurant sur la liste (Andorre, Principauté de Liechtenstein et Principauté de Monaco) de mettre en œuvre les principes de l'OCDE de transparence et d'échanges effectifs de renseignements en matière fiscale et le calendrier qu'elles ont adopté pour la mise en œuvre de ces engagements, le Comité des affaires fiscales les a retirés en mai 2009 de la liste des juridictions non coopératives. Cf. OCDE, *Coopération* 2009, p.13

¹⁶⁰⁶ALBERT, OCDE, p.25. L'auteur note que, certes la Suisse ne figurait pas sur cette liste, mais au regard des relations assez tendues entre elle et l'Allemagne, si cette dernière voulait l'y faire figurer, cela aurait pu évidemment se réaliser. Dans la même veine, VERNIER note que la Chine aurait négocié avec la France et la Grande-Bretagne non seulement pour être retirée des listes du 2 avril 2009 avant leur publication officielle, mais aussi pour faire bénéficier aux juridictions de Macao et de Hong-Kong le même traitement de faveur politique (Cf. VERNIER, *Fraude fiscale*, p.38).

¹⁶⁰⁷VERNIER, *Fraude fiscale*, p.78. L'auteur présente la recette certes avec humour, mais de manière assez congruente : « Je vote pour ta résolution et tu me laisses tranquille sur mon activité bancaire offshore et mes petits montages internes ».

¹⁶⁰⁸CHAVAGNEUX, *Lutte paradis fiscaux*, p.209

coopération fiscales par toutes les juridictions jadis qualifiées de non coopératives. En d'autres termes, l'année 2009 a-t-elle réellement sonné le glas de l'existence des juridictions fiscales non coopératives ?

La réponse à cette préoccupation est relative¹⁶⁰⁹. En effet, la vigilance de l'OCDE en la matière est restée en veille, depuis l'année 2009. Pour illustration, en septembre 2017, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (OCDE) a estimé que la juridiction fiscale de Trinidad-et-Tobago, qui figurait auparavant dans la catégorie des pays non coopératifs, n'a pas été en mesure de démontrer des progrès permettant de lui reconnaître un changement de catégorie. Dans la même veine, les Îles Marshall ne remplissaient que les conditions partielles¹⁶¹⁰. Ainsi, le fait d'effacer une juridiction fiscale de la liste noire ou grise n'est pas un *blanc-seing* définitif, pour autant que ces listes constituent un meilleur moyen de maintenir la pression. A cet effet, les propos de l'ancien Président français – prononcés à l'occasion de la célébration des 50 ans d'existence de l'OCDE – nous paraissent assez éloquents : « Quand un pays est sorti de la liste noire il doit pouvoir y revenir, il en va de notre crédibilité »¹⁶¹¹.

763

Pour autant, l'OCDE ne dort pas sur ses lauriers depuis les efforts payants des premiers travaux dont le pic était l'année 2009. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (ci-après « Forum mondial »)¹⁶¹² est désormais le cénacle multilatéral au sein duquel le travail en matière de transparence fiscale et d'échange de renseignements est mené par plus de 140 juridictions, qui participent aux travaux sur un pied d'égalité¹⁶¹³. Ce Forum mondial est chargé de la

764

¹⁶⁰⁹ Certains auteurs estiment par exemple que, compte tenu de l'évolution enregistrée dans la stigmatisation des paradis fiscaux, il n'en demeure désormais que de deux ordres : d'une part, les paradis fiscaux « transparents » qui ont déclaré accepter le standard de l'OCDE, et qui peuvent poursuivre leur course à l'attractivité en attirant des investissements étrangers par des mesures fiscales incitatives qui peuvent tomber sous le coup des mesures anti-abus d'autres juridictions ; d'autre part, des paradis fiscaux « opaques » qui réfutent totalement ou partiellement le standard de l'OCDE. Cette catégorie peut, logiquement, faire l'objet des mesures de rétorsion. Voy. GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1017 N.70600 et références citées.

¹⁶¹⁰ Voy. Rapport du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, intitulé « *Synthèse sur l'état d'avancement des normes internationales de transparence fiscale* » (en anglais), publié en septembre 2017. Disponible en ligne : <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/brief-and-FAQ-on-progress-on-tax-transparency.pdf> (ressource consultée le 13 avril 2018).

¹⁶¹¹ Extrait du discours de Nicolas Sarkozy, prononcé lors des 50 ans de l'OCDE en décembre 2010, In : Paradis fiscaux : le G20 de la dernière chance - Bilan en 12 questions - CCFD-Terre Solidaire - Sommet de Cannes 2011, p.10

¹⁶¹² Ayant remplacé le Forum mondial sur la fiscalité (Forum mondial) institué au début des années 2000 pour ouvrir un dialogue sur les questions fiscales avec les pays non-membres de l'OCDE, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a été restructuré en septembre 2009 afin d'élargir sa composition et son champ d'intervention et d'améliorer sa gouvernance. Les détails sur son organisation et son fonctionnement, peuvent être retrouvés en ligne : www.oecd.org/tax/transparency (ressource consultée le 13 mai 2018).

¹⁶¹³ Les paradis fiscaux ayant pris l'engagement d'appliquer les standards de l'OCDE sont devenus membres de ce forum, qui s'est ensuite élargi à des juridictions invitées à participer aux travaux. Voy. SAINT-AMANS, *Standard OCDE*, p.21 ; GOUTHIERE, *Domiciliation*, p.74

surveillance approfondie et de l'examen par les pairs de la mise en œuvre des standards en matière de transparence ainsi que d'échanges à la demande et automatique de renseignements¹⁶¹⁴. Au regard de ce rôle de « gendarme », l'opinion publique n'a pas manqué de considérer le Forum mondial comme un « tribunal international »¹⁶¹⁵. Son objectif est « d'assurer que les progrès dans ce domaine ne fassent pas long feu, mais s'installent durablement, y compris lorsque la pression politique aura diminué »¹⁶¹⁶. Il est également chargé de veiller à ce que les pays en développement bénéficient du nouvel environnement de transparence¹⁶¹⁷.

- 765 Toujours dans l'optique de promouvoir la transparence fiscale, l'OCDE a – dans le cadre de la mise en œuvre du Rapport final 2015 relative à l'Action 5 du Projet BEPS¹⁶¹⁸ intitulé « *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance* » – confié au Forum sur les pratiques fiscales dommageables (« *Forum on Harmful Tax Practices* »- FHTP, en anglais), qui est un organe placé sous le sceptre du Cadre inclusif sur le BEPS (« *Inclusive Framework on BEPS* » en anglais)¹⁶¹⁹, la charge de suivre et d'examiner les pratiques fiscales des pays du monde entier, en centrant son attention sur les caractéristiques des régimes fiscaux préférentiels¹⁶²⁰. Sont concernés par ces travaux, les régimes qui s'appliquent au revenu d'activités géographiquement mobiles telles que les activités financières et les autres prestations de services, y compris la fourniture de biens incorporels¹⁶²¹. Globalement, le FHTP a reçu une triple mission, en l'occurrence finaliser l'examen des régimes préférentiels des pays membres et associés ; adopter une stratégie d'extensions de la participation des pays tiers ; et examiner les possibilités de révisions ou d'ajouts à apporter au cadre existant¹⁶²².
- 766 Certes, le FHTP ne s'occupe pas directement de la problématique des paradis fiscaux (transparence et échange de renseignements à des fins fiscales), mais son intervention connaît des interactions avec les travaux du Forum mondial précité, pour autant que l'Action 5 du Projet BEPS requiert que le FHTP « refonde les travaux relatifs aux

¹⁶¹⁴ Ressource OCDE, disponible en ligne : https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/forum-mondial-sur-la-transparence-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales-rapport-d-examen-par-les-pairs_22194711 (consultée le 13 avril 2018).

¹⁶¹⁵ ALTINDAG, *Concurrence*, p.43 N.70 et références citées. De son point de vue, l'auteur note que ce qualificatif est tout de même « exagéré ». A notre avis, il n'y a rien du tout d'émphatique dans cette expression qui n'est qu'un ornement de style permettant de mieux stabiliser la mission de surveillance dévolue au Forum mondial.

¹⁶¹⁶ SAINT-AMANS, *Secret bancaire*, p.14

¹⁶¹⁷ PINTEAUX, *Évasion*, p.64

¹⁶¹⁸ Le contenu et la portée du Projet BEPS sont abordés avec détail plus loin (chapitre 9).

¹⁶¹⁹ Dont les informations peuvent être consultées en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/a-propos-de-beps.htm> (ressource consultée le 13 mai 2018).

¹⁶²⁰ OCDE, *Rapport 2017 Action 5*, p.11 N.1 ss

¹⁶²¹ OCDE, *Rapport 2017 Action 5*, p.13 N.7

¹⁶²² OCDE, *BEPS Action 5*, p.14 N.5

pratiques fiscales dommageables en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence »¹⁶²³. A cet effet, pour qu'un régime fiscal soit considéré comme préférentiel¹⁶²⁴, il doit offrir une certaine forme de préférence fiscale comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné et non par rapport aux principes appliqués dans d'autres pays¹⁶²⁵. En effet, l'OCDE n'ambitionne aucunement – dans le cadre de ses travaux consacrés aux pratiques fiscales dommageables – de promouvoir l'harmonisation générale des impôts sur les revenus ou des structures fiscales au sein ou à l'extérieur de son organisation, ni de dicter à une juridiction quelconque ce que devrait être le niveau approprié de ses taux d'imposition. Elle vise plutôt à limiter les distorsions inférées par la fiscalité sur la localisation d'activités financières et de prestations de service à caractère mobile, aux fins de favoriser une concurrence fiscale libre et équitable, dans laquelle les juridictions compétitionnent à armes égales¹⁶²⁶.

Dans cette veine, le FHTP a été obligé de reprendre notamment les quatre critères caractéristiques d'un paradis fiscal jadis énoncés dans le Rapport OCDE de 1998, pour pouvoir déterminer si un régime préférentiel est potentiellement dommageable¹⁶²⁷. Néanmoins, en évaluant les deux critères devenus – à l'issue du Rapport OCDE de 2011 – fondamentaux pour la qualification d'une juridiction comme étant un paradis fiscal (à savoir la transparence et l'échange effectif de renseignements), le FHTP examine spécifiquement comment un régime donné se situe par rapport à ces critères. Il ne tente aucunement de refaire le travail du Forum mondial, qui a une vision plus large et plus générale de ces deux critères. Et, pour autant que le Forum mondial met en lumière certaines questions concernant un régime en particulier, le FHTP en tient compte dans ses examens¹⁶²⁸.

767

¹⁶²³OCDE, *BEPS Action 5*, p.18 N.9

¹⁶²⁴Cette préférence peut prendre des formes diverses, par exemple la réduction du taux ou de la base d'imposition ou encore des conditions préférentielles de paiement ou de restitution d'impôts. Même un faible niveau de préférence suffit pour classer un régime comme préférentiel. *Voy. OCDE, BEPS Action 5*, p.22 N.13

¹⁶²⁵L'action 5 illustre, à cet effet, que lorsque le taux de l'impôt sur les sociétés appliqué à tous les revenus dans une juridiction quelconque est de 10 %, l'imposition de revenus tirés d'activités mobiles au taux de 10 % n'est pas préférentielle, même si ce taux est inférieur au taux appliqué dans d'autres pays. *Voy. OCDE, BEPS Action 5*, p.22 N.13

¹⁶²⁶*Voy. OCDE, BEPS Action 5*, p.14 N.3

¹⁶²⁷En dehors de quatre critères ou facteurs dits essentiels, il y a 8 autres facteurs qui servent pour l'essentiel à énoncer avec plus de détails certains des principes et hypothèses clés devant être considérés dans l'application des facteurs essentiels. Il s'agit de : (i) définition artificielle de la base d'imposition ; (ii) non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert ; (iii) exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère ; (iv) possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition ; (v) existence de dispositions relatives au secret ; (vi) accès à un vaste réseau de conventions fiscales ; (vii) promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt ; et (viii) encouragement par le régime des activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle. *Voy. OCDE, Rapport 1998*, p.28 ss N.59 ss ; *OCDE, BEPS Action 5*, p.22 N.16

¹⁶²⁸*Voy. OCDE, BEPS Action 5*, p.24

768 En d'autres termes, il est capital de distinguer les critères qui permettent à l'OCDE de qualifier, d'une part les paradis fiscaux dont les travaux relèvent du forum mondial – qui s'intéresse uniquement aux deux critères de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales – et, d'autre part, les régimes fiscaux préférentiels dommageables dont la tâche relève du FHTP, qui a carrément repris tous les critères du Rapport OCDE de 1998, y compris la transparence et l'échange de renseignement. Néanmoins, ces deux derniers critères sont examinés par le FHTP sous un angle différent de celui du Forum mondial, notamment dans l'objectif d'améliorer l'échange spontané obligatoire des décisions relatives aux régimes préférentiels¹⁶²⁹.

769 Au reste, il y a lieu d'indiquer que le premier de quatre critères prérappelés, qui avait été abandonné en 2001 dans le processus d'identification des paradis fiscaux – à savoir le taux d'imposition effectif nul ou peu élevé – a été désormais repris dans l'Action 5 du Projet BEPS et considéré même comme étant la cheville-ouvrière dans la qualification des régimes préférentiels potentiellement dommageables, ainsi que le « critère d'entrée » qui permet aux trois autres critères essentiels et, le cas échéant, aux huit autres critères, de déterminer globalement la nuisibilité potentielle¹⁶³⁰. Pour ce qui est de l'effectivité ou non de cette nuisibilité dans un régime fiscal, elle ne peut intervenir qu'après l'étape de la nuisibilité potentielle, et est subordonnée à la création d'effets économiques dommageables par le régime fiscal mis en cause¹⁶³¹.

6.2.2. Conception de l'UE : la bonne gouvernance fiscale au cœur de l'identification des paradis fiscaux

6.2.2.1. Absence d'harmonisation des politiques fiscales comme levier d'une concurrence fiscale dommageable

770 Depuis des lustres, l'UE est demeurée confrontée à la problématique d'harmonisation des politiques fiscales de ses États membres¹⁶³². Si cette harmonisation a été rendue possible dans le domaine de la fiscalité indirecte^{1633/1634}, elle n'est cependant pas

¹⁶²⁹Voy. OCDE, *BEPS Action 5*, p.25 N.23

¹⁶³⁰OCDE, *BEPS Action 5*, p.23 N.17 s

¹⁶³¹Voy. OCDE, *BEPS Action 5*, p.23 N.19 ss. En effet, trois questions sont essentielles pour examiner si un régime potentiellement dommageable l'est effectivement ou non : (i) le régime fiscal préférentiel a-t-il pour effet de déplacer des activités vers le pays qui l'applique plutôt que de créer un volume substantiel de nouvelles activités ? (ii) la présence et le niveau des activités dans le pays d'accueil sont-ils en rapport avec le niveau de l'investissement ou du revenu ? (iii) l'existence du régime préférentiel est-elle la motivation première du choix de la localisation d'une activité ?

¹⁶³²BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.57 N.116 ; BÉNASSY/PISANI, *Concurrence ou harmonisation*, p.87

¹⁶³³En effet, l'article 113 du TFUE (ancien article 93 TCE) dispose que « le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ».

¹⁶³⁴Pour un panorama sur l'évolution de l'harmonisation de la fiscalité indirecte, voy. MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.393 ss N.277 ss ; MAITROT, *Concurrence fiscale*, p.296 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*,

toujours propice en ce qui concerne la fiscalité directe¹⁶³⁵, pour autant que cette dernière est généralement considérée par les États membres comme étant « le dernier rempart de souveraineté de leur droit public économique »¹⁶³⁶, notamment lorsqu'ils doivent faire face à d'autres obligations tel que le respect du Pacte budgétaire européen¹⁶³⁷. De ce fait, ces États membres considèrent que, pour pouvoir atteindre particulièrement cet objectif, le moyen par excellence pour eux est de conserver leur liberté de choix en ce qui concerne leur législation fiscale¹⁶³⁸. Il résulte de cette dévolution de la gestion des politiques fiscales aux autorités nationales, une grande hétérogénéité des systèmes fiscaux, tant en termes de degré de pression fiscale que de composition des recettes fiscales et de principes de taxation des facteurs de production¹⁶³⁹.

Cet obstacle à l'harmonisation en matière de taxation directe se reflète à travers les principes de subsidiarité et de proportionnalité ainsi que la règle de l'unanimité qui gouvernent le droit européen¹⁶⁴⁰ :

La « subsidiarité »¹⁶⁴¹ et la « proportionnalité »¹⁶⁴² visent à déterminer le niveau d'intervention le plus pertinent dans les domaines de compétences partagées entre

p.25 ss N.18 ss. LAMPREAVE estime avec congruence que: « Accordingly, indirect taxation requires a greater degree of harmonization, mainly because such taxation affects the free movement of goods and services, thereby benefiting from fairly extensive common fiscal regulation » (LAMPREAVE, *Fiscal competitiveness*, p.2).

¹⁶³⁵ En effet, l'article 115 du TFUE (ex-article 94 TCE) prévoit néanmoins le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du Marché commun. En tout état de cause, les règles fiscales nationales doivent respecter les dispositions prévues par le Traité. Dans ce sens, voy. BARBIER, *Concurrence fiscale*, p.397 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.32 N.21 ; MAITROT, *Concurrence fiscale*, p.296 ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.517 N.344 ; LAMPREAVE, *Fiscal competitiveness*, p.1

¹⁶³⁶ BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.44 N.69. Dans la même veine, LAMPREAVE, *Fiscal competitiveness*, p.1

¹⁶³⁷ Le pacte budgétaire européen — officiellement le Traité sur la Stabilité, la Coordination et la Gouvernance (TSCG) — est un mécanisme sur lequel se sont accordés un grand nombre d'États membres de l'Union européenne, pour une convergence dans l'union économique et monétaire notamment la zone euro. Le texte du traité, signé le 2 mars 2012 par les Chefs d'État et de Gouvernement, est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2013. Son objectif est, entre autres, de renforcer le pilier économique de l'Union économique et monétaire, la coordination de leurs politiques économiques et la gouvernance de la zone euro (article 1 du Traité). En vertu de l'article 3 de ce texte, l'équilibre budgétaire (entre dépenses et recettes) a été institué en « règle d'or », considérée comme respectée si le déficit est inférieur à 0,5% du PIB. Voy. KALONJI, *Budget de l'Etat*, p.73

¹⁶³⁸ BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.44 N.69 ; DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.75

¹⁶³⁹ BARBIER, *Concurrence fiscale*, p.386 ; MARPILLAT, *Territorialité de l'impôt*, p.33

¹⁶⁴⁰ SAINT-ÉTIENNE/CACHEUX, *Croissance et concurrence*, p.13

¹⁶⁴¹ Le principe de la subsidiarité est formellement reconnu à l'article 5 § 3 du Traité de Maastricht qui dispose : « En vertu du principe de subsidiarité, dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union. [...] »

¹⁶⁴² Le principe de proportionnalité est prévu à l'article 5 § 4 du Traité de Maastricht qui dispose : « En vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités. »

l'UE et ses pays membres¹⁶⁴³. En tout état de cause, l'UE ne peut intervenir que si elle peut démontrer qu'elle est capable d'agir plus efficacement que les États membres à leurs échelons national ou local respectifs¹⁶⁴⁴. C'est ce qui justifie le fait que, quasiment, toutes les réformes relatives à la fiscalité directe prennent en principe la forme d'une directive ou d'une communication dont l'impératif ne porte que sur le résultat¹⁶⁴⁵, alors que le procédé de mise en œuvre reste tributaire du libre choix des juridictions nationales¹⁶⁴⁶. A titre illustratif, dans une communication du 23 mai 2001, la Commission européenne avait affirmé la conviction selon laquelle une harmonisation globale des systèmes fiscaux des États-membres n'est pas nécessaire, ces derniers étant libres de choisir les systèmes fiscaux les plus adéquats en fonction de leurs préférences, du moment qu'ils respectent la législation communautaire¹⁶⁴⁷.

- 773 Quant à l'« unanimité »¹⁶⁴⁸, elle prévaut pour les questions de taxation directe au Conseil, de telle sorte que l'adoption au niveau européen de toute réforme relative à l'imposition directe requiert nécessairement l'accord de tous les chefs de gouvernement, donnant ainsi un droit de veto à chaque État Membre sur toute politique de taxation au niveau européen¹⁶⁴⁹. Ce principe a été conçu à l'origine pour préserver la souveraineté fiscale des États membres, intransigeants sur une possibilité d'abandon de leurs prérogatives de puissance publique en matière de fiscalité directe¹⁶⁵⁰.
- 774 Cette absence d'harmonisation de la fiscalité directe est la cause de l'hétérogénéité des législations des États européens¹⁶⁵¹, avec pour conséquence la floraison d'une forte concurrence fiscale entre eux¹⁶⁵². En effet, arc-boutés sur l'idée qu'il n'y a point de

¹⁶⁴³Voy. LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.390 N.757 ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.9 N.29. Pour un cas pratique d'application de la subsidiarité et de la proportionnalité, voy. DANON, *Directive anti-évasion*, p.291 s

¹⁶⁴⁴ TRAVERSA, *L'autonomie fiscale*, p.33 N.17 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.47 ss N.76 ss ; BARBIER, *Concurrence fiscale*, p.396 s

¹⁶⁴⁵Concernant la portée d'une directive et d'une communication dans le système législatif de l'UE, voy. Section 9.1.1.1

¹⁶⁴⁶Voy. CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.32 ss N.21 ss

¹⁶⁴⁷Voy. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, *Politique fiscale de l'Union européenne - Priorités pour les prochaines années*, Bruxelles, CEE, 2001, COM (2001) 260.

¹⁶⁴⁸La règle de l'unanimité est prévue par l'article 115 TFUE qui dispose que « [...] le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ».

¹⁶⁴⁹MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.544 N.367

¹⁶⁵⁰Voy. BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.45 N.70 ; LAMPREAVE, *Fiscal competitiveness*, p.2

¹⁶⁵¹ALTINDAG, *Concurrence*, p.25 N.8

¹⁶⁵²DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.59 ; TRAVERSA, *Transparence ou harmonisation*, p.185. Dans cette veine, BÉNASSY/PISANI notent qu'en général au sein de l'UE, en matière fiscale, « la concurrence est la règle et la coopération l'exception » (BÉNASSY/PISANI, *Concurrence ou harmonisation*, p.86).

développement possible sans un apport important d'investissements étrangers¹⁶⁵³, les pays de l'UE sont en perpétuelle compétition pour accroître leurs revenus fiscaux ou attirer les investissements des entreprises étrangères, en utilisant comme leviers les taux d'imposition ainsi que la définition de leurs bases fiscales¹⁶⁵⁴. Typiquement, une juridiction qui veut inciter des entreprises étrangères à s'y implanter ou des personnes physiques fortunées à y résider fiscalement, diminue à cet effet son taux d'imposition¹⁶⁵⁵. En réponse, les juridictions voisines, redoutant la fuite des capitaux vers d'autres horizons (expatriation fiscale), diminuent aussi les leurs¹⁶⁵⁶.

Pour illustrer cela dans les faits, nous pouvons évoquer le cas du gouvernement français qui avait annoncé fin 2016, qu'à partir de 2017 il entendait réduire progressivement le taux de l'Impôt sur les bénéfices jusqu'à 28 % en 2020. Le Président de la République élu en 2017 avait même prévu dans son programme d'atteindre un taux de 25 %. Pour cette même période, le gouvernement du Royaume-Uni prévoyait de diminuer ce taux à 17 %. Ces effets d'annonce illustrent suffisamment la concurrence fiscale que se livrent les États membres de l'UE depuis de nombreuses années, en particulier sur la taxation des entreprises¹⁶⁵⁷.

Cette modulation fiscale « interdépendante »¹⁶⁵⁸ est indéniablement une course après l'attractivité, celle-ci étant un paradigme économique faisant référence aux mesures prises par les États d'accueil pour attirer les investisseurs étrangers¹⁶⁵⁹. Pour autant, les contribuables (personnes physiques et morales) sont fondés — sur justification d'une certaine rationalité économique — à chercher à être imposés dans les juridictions où la fiscalité est la plus faible possible (adoption de la résidence fiscale la plus avantageuse), dans l'objectif de faire des économies de l'impôt¹⁶⁶⁰. Du côté des juridictions fiscales, par crainte bien évidemment de perdre certaines bases fiscales mobiles, elles peuvent

¹⁶⁵³DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.59

¹⁶⁵⁴En effet, la concurrence fiscale au sein de l'UE se développe à travers deux phénomènes : le taux d'impôt sur les sociétés et les régimes spéciaux (*Patent box*, *tax ruling*, etc.). Parfois, des États combinent ces deux mécanismes pour plus d'attractivité. Voy. DULIN, *Évitement fiscal*, p.28

¹⁶⁵⁵DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.59 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.276

¹⁶⁵⁶BARBIER, *Concurrence fiscale*, p.394. En effet, l'auteur indique que la concurrence fiscale peut engendrer une fuite des capitaux des pays peu attractifs, vidant leur économie des fonds nécessaires. Du même avis, Voy. RASPILLER, *Concurrence fiscale*, p.7

¹⁶⁵⁷BROUSSOLLE, *Concurrence fiscale*, p.35

¹⁶⁵⁸LAMPREAVE souligne avec pertinence cette interdépendance des juridictions fiscales européennes en ces termes : « *The interdependence of each Member State is also patent. Each tax system is unavoidably affected by the other tax systems, especially when another Member State offers tax benefits to attract mobile factors (investment) to its territory* » (Cf. LAMPREAVE, *Fiscal competitiveness*, p.3).

¹⁶⁵⁹SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p.444 s ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.307 ss

¹⁶⁶⁰Un certain nombre d'études empiriques montrent que les considérations fiscales sont pertinentes en matière de choix de localisation et d'investissement. Cf. FLOCHEL, *Concurrence fiscale*, p.105 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.39 s N.55 s ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.58 ; LAMPREAVE, *Fiscal competitiveness*, p.4 ; MARPILLAT, *Territorialité de l'impôt*, p.33

poursuivre leur course effrénée après l'attractivité¹⁶⁶¹, avec pour conséquence finale le risque de fleurissement d'une concurrence fiscale dommageable (« *Harmful Tax Competition* » en anglais) ¹⁶⁶² ainsi qu'une perte de souveraineté fiscale due à l'alignement vers le bas de la charge fiscale sur lesdites bases imposables¹⁶⁶³. En 2016, certaines études ont révélé que le taux de l'impôt sur les sociétés a diminué de 10 points en dix ans, passant de 34,12 % à 23 % en moyenne dans l'Union européenne¹⁶⁶⁴.

- 777 Il convient de préciser — à la suite d'une doctrine abondante¹⁶⁶⁵ — que la concurrence fiscale est une compétition que se livrent différentes juridictions ayant le privilège de lever l'impôt et qui tentent d'attirer et de conserver chez elles une base fiscale mobile, en l'occurrence les entreprises et les ménages les plus riches. Aussi est-il évident que cette pratique vise à accroître la compétitivité de la juridiction qui l'utilise, mais s'apparente fréquemment à des pratiques déloyales lorsque la différence de fiscalité est très importante vis-à-vis de ce qui se pratique dans les pays voisins¹⁶⁶⁶.
- 778 Lorsqu'elle est normale ou licite, la concurrence fiscale facilite notamment à chaque État d'exercer sa souveraineté et autorise la diversité des préférences ; elle permet à certains États de compenser un handicap géographique¹⁶⁶⁷; elle s'avère un rempart contre un État Léviathan (réduction des dépenses publiques excessives et baisse de la pression fiscale) ; elle permet de lutter contre la tendance des États à taxer le capital plutôt que le travail et la consommation, car les entreprises ne votent pas et elles sont en quelque sorte piégées par leurs investissements passés¹⁶⁶⁸.
- 779 En revanche, la concurrence fiscale dommageable ou *dumping* fiscal fait référence à la politique fiscale exagérément incitative ou déloyale, menée par une juridiction fiscale dans le but de faire venir sur son territoire des capitaux ou des personnes¹⁶⁶⁹. En d'autres termes, le *dumping* fiscal est la compétition non coopérative entre plusieurs

¹⁶⁶¹THALMANN, *Évasion fiscale*, p.24. L'auteur relève, en effet, que « certaines assiettes fiscales sont si mobiles que l'on ne peut de toute façon pas les imposer au tarif ordinaire. Par exemple, il vaut mieux être clément à l'égard des vedettes que de les voir partir dans un paradis fiscal. Cela s'applique aussi à certaines formes de placements financiers ».

¹⁶⁶²Voy. SAINT-ÉTIENNE/CACHEUX, *Croissance et concurrence*, p.51 ss

¹⁶⁶³ALTINDAG, *Concurrence*, p.25 N.8

¹⁶⁶⁴DULIN, *Évitement fiscal*, p.28 et références citées.

¹⁶⁶⁵BARBIER, *Concurrence fiscale*, p.386 ; SAINT-ÉTIENNE/CACHEUX, *Croissance et concurrence*, p.30 ; RASPILLER, *Concurrence fiscale*, p.5 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.39 N.55 ; LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.389 N.756 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.270 ; LARBRE, *Concurrence fiscale*, p.89 N.2

¹⁶⁶⁶Voy. SAINT-ÉTIENNE/CACHEUX, *Croissance et concurrence*, p.13 ; BROUSSOLLE, *Concurrence fiscale*, p.35 ; BARBIER, *Concurrence fiscale*, p.393 s

¹⁶⁶⁷Dans la même veine, ALTINDAG note avec pertinence que « les conditions de la concurrence fiscale sont inégales entre les États. La taille des marchés, la superficie du territoire, le nombre d'habitants, le niveau de développement économique et les cultures administratives ne sont pas les mêmes entre les États. L'incitation fiscale est un moyen de compenser les désavantages des conditions inégales de la concurrence fiscale. [...] » (Cf. ALTINDAG, *Concurrence*, p.25 N.8).

¹⁶⁶⁸Voy. BÉNASSY/PISANI, *Concurrence ou harmonisation*, p.89 ss ; RASPILLER, *Concurrence fiscale*, p.16 s ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.59 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.292 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.33 N.21 ; LARBRE, *Concurrence fiscale*, p.91 N.4

¹⁶⁶⁹MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.155 N.299 ; ALTINDAG, *Concurrence*, p.28 s N.17 ss ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.292

acteurs publics – en particulier les États – cherchant chacun à améliorer l’attractivité de sa juridiction pour les acteurs économiques (personnes physiques et morales), par une fiscalité reposant sur une imposition plus faible que celle proposée par les autres concurrents¹⁶⁷⁰. Cette pratique est à la base, entre autres, de la pression à la baisse sur les taux d’imposition, notamment ceux pesant sur les facteurs mobiles ; du développement de mesures agressives visant à attirer la base fiscale, indépendamment de la localisation géographique effective de l’activité ; corrélativement, d’une augmentation de la fiscalité des facteurs immobiliers ; de la réduction des ressources des États-membres et, du coup, de la réduction des dépenses publiques ou d’un renforcement des déficits¹⁶⁷¹.

Au demeurant, la concurrence fiscale « n’est pas nécessairement néfaste, mais elle doit être soigneusement pilotée pour ne pas devenir dommageable »¹⁶⁷². Elle peut être horizontale lorsqu’elle confronte deux ou plusieurs juridictions de même nature (tels que les États), ou verticale entre deux ou plusieurs juridictions de niveaux différents mais qui lèvent l’impôt sur une même base fiscale (par exemple, un niveau fédéral/central face à des cantons/régions)¹⁶⁷³. Il convient de préciser que notre propos ne s’articule qu’autour de la concurrence horizontale que se livrent les États entre eux.

6.2.2.2. De la bonne conduite à la bonne gouvernance en matière fiscale : une prise de conscience porteuse d’importants progrès dans l’identification des paradis fiscaux

Conscients des conséquences néfastes relatives au *dumping* fiscal – facteur catalyseur des paradis fiscaux –, les ministres de l’Économie et des Finances (ECOFIN) des États membres de l’UE avaient adopté, en date du 1^{er} décembre 1997, une résolution sur un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises (ci-après « Code de conduite »)¹⁶⁷⁴, dans le but d’enrayer la concurrence fiscale dommageable au sein du marché commun¹⁶⁷⁵.

Ce Code de conduite n’est pas un instrument juridiquement contraignant¹⁶⁷⁶, mais constitue un engagement politique des États membres de réexaminer, modifier ou

¹⁶⁷⁰BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.50 ss N.88 ss

¹⁶⁷¹Voy. BARBIER, *Concurrence fiscale*, p.393 s ; BÉNASSY/PISANI, *Concurrence ou harmonisation*, p.92 ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.60 ; LARBRE, *Concurrence fiscale*, p.91 N.4

¹⁶⁷²BARBIER, *Concurrence fiscale*, p.394

¹⁶⁷³RASPILLER, *Concurrence fiscale*, p.5 ; LARBRE, *Concurrence fiscale*, p.89 N.2

¹⁶⁷⁴Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 1^{er} décembre 1997, sur un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises (JO CE du 6 janvier 1998).

¹⁶⁷⁵Voy. Code de conduite, Préambule, §5 ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.46 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.62 N.37 ; TRAVERSA/FLAMINI, *Impact of BEPS*, p.397 ; MAITROT, *Concurrence fiscale*, p.297

¹⁶⁷⁶Voy. Code de conduite, Préambule, §6 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.238 N.347 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.64 N.38.

supprimer les mesures fiscales existantes qui constituaient une concurrence fiscale dommageable (processus de démantèlement)¹⁶⁷⁷, et de s'abstenir d'en instaurer de nouvelles à l'avenir (processus de gel)¹⁶⁷⁸. Il vise les mesures fiscales (législatives, réglementaires et administratives) ayant –ou pouvant avoir– une incidence significative sur la localisation des activités économiques au sein de l'Union¹⁶⁷⁹. L'une des particularités du Code de conduite –par rapport à la plupart d'actes communautaires qui ne concernent que les États membres– est qu'il prévoit une clause de l'extension géographique qui permet à cet effet aux États membres de promouvoir également l'adoption des principes dudit Code par des pays tiers ainsi que dans des territoires auxquels ne s'appliquent pas les traités de l'UE¹⁶⁸⁰.

- 783 A l'époque de l'adoption du Code de conduite, le Conseil avait reconnu qu'une concurrence loyale peut avoir des effets bénéfiques¹⁶⁸¹, et c'est pour cette raison que le nouveau dispositif a été spécifiquement conçu pour déceler uniquement les politiques fiscales nationales qui relèvent du *dumping* fiscal¹⁶⁸². De ce fait, le Code de conduite fixe les critères permettant de décrypter les dispositions potentiellement dommageables, principalement les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur –y compris une imposition nulle– par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné¹⁶⁸³. Ce critère de départ est accompagné de cinq autres [critères] complémentaires ou auxiliaires qui permettent d'évaluer si les mesures potentiellement dommageables le sont réellement ou non¹⁶⁸⁴. Les critères complémentaires sont à la fois alternatifs et associatifs : alternatifs, car il y a un choix à faire parmi eux pour en retenir les plus congruents à l'état de fait et les associer au critère principal ; alors que l'associativité réside dans «

¹⁶⁷⁷Voy. Code de conduite, Point D ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.43

¹⁶⁷⁸Voy. Code de conduite, Point C ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.43

¹⁶⁷⁹Voy. Code de conduite, Point A ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.43 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.63 N.37

¹⁶⁸⁰Voy. Code de conduite, Point M ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.80 N.191

¹⁶⁸¹OBERSON, *Droit fiscal international*, p.18 N.59. Factuellement, l'élimination des pratiques fiscales dommageables n'entame en rien la concurrence fiscale. Elle exige seulement que celle-ci ne conduise pas à une discrimination entre entités établies sur un même territoire. Cf. BÉNASSY/PISANI, *Concurrence ou harmonisation*, p.87

¹⁶⁸²Voy. Code de conduite, Préambule, paragraphe 4 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.238 N.347

¹⁶⁸³Voy. Code de conduite, Point B, alinéa 1^{er} ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.238 s. N.348

¹⁶⁸⁴Il s'agit de critères ci-après : « 1) si les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents ; ou 2) si les avantages sont totalement isolés de l'économie domestique, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale ; ou 3) si les avantages sont accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l'intérieur de l'État membre offrant ces avantages fiscaux ; ou 4) si les règles de détermination des bénéfices issus des activités internes d'un groupe multinational divergent des principes généralement admis sur le plan international, notamment les règles approuvées par l'OCDE ; ou 5) si les mesures fiscales manquent de transparence, y compris lorsque les dispositions légales sont appliquées de manière moins rigoureuse et d'une façon non transparente au niveau administratif ». Cf. Code de conduite, Point B, alinéa 3.

une combinaison binaire du taux effectif d'imposition avec chacun des critères auxiliaires »¹⁶⁸⁵.

Conformément à une disposition du Code de conduite¹⁶⁸⁶, un groupe dénommé « Code de conduite (fiscalité des entreprises) » (ci-après « Groupe CC ») a été créé par le Conseil en date du 9 mars 1998, afin de recenser les mesures fiscales dommageables pouvant entrer dans le champ d'application du code de conduite¹⁶⁸⁷, et de suggérer des mesures idoines corrélatives pour les éliminer progressivement¹⁶⁸⁸. Il s'agit d'un organe de coopération dont l'acte de naissance est une résolution à portée politique, et dont l'existence et le fonctionnement ne sont pas fixés par les Traités ou le droit communautaire dérivé¹⁶⁸⁹. Dans un premier rapport rendu en novembre 1999, le Groupe CC avait relevé 66 mesures ou régimes fiscaux – sur un total de 271 régimes évalués – présentant des contenus dommageables¹⁶⁹⁰. Pour la Belgique, par exemple, les régimes des centres de coordination, de distribution et de services ont été qualifiés de dommageables¹⁶⁹¹. Depuis lors, le Groupe CC assure le suivi du gel et de la mise en œuvre du démantèlement, et en fait régulièrement rapport au Conseil de l'UE¹⁶⁹².

Par ailleurs, il découle de dispositions du Code de conduite que toute juridiction faisant partie du marché commun qui ne se conformerait pas aux principes de ce Code, peut – et la probabilité est faible compte tenu de la surveillance accrue – être labélisée comme étant un paradis fiscal, c'est-à-dire une juridiction qui ne se conforme pas à la bonne conduite fiscale¹⁶⁹³. En dehors même des juridictions membres, l'UE est logiquement fondée à évaluer les politiques fiscales des juridictions tierces – et c'est ici où la plausibilité est certaine – sur base de la clause de l'extension géographique

¹⁶⁸⁵ALTINDAG, *Concurrence*, p.42 N.65 s

¹⁶⁸⁶Voy. Code de conduite, Point H.

¹⁶⁸⁷Il convient d'indiquer que plusieurs sous-groupes ont été créés au fil des années par le Conseil économique et financier au sein du groupe « Code de conduite », notamment le « sous-groupe anti-abus » créé en 2013 et chargé de rédiger des orientations sur des questions anti-abus liées aux transferts de bénéfices en entrée ou en sortie et incompatibilités entre les systèmes fiscaux ; le « sous-groupe sur la clarification des troisième et quatrième critères » créé le 8 mars 2016, et chargé de clarifier les troisième et quatrième critères du code ; le « sous-groupe sur les pays tiers » créé le 8 mars 2016, chargé de s'occuper du dialogue avec les pays tiers concernés. En pratique, ce dernier sous-groupe assiste le groupe « Code de conduite » dans les travaux liés principalement à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales. Tous ces sous-groupes sont présidés par l'État membre qui exerce la présidence du Conseil et rendent compte au groupe « Code de conduite ».

¹⁶⁸⁸MAITROT, *Concurrence fiscale*, p.297

¹⁶⁸⁹ALTINDAG, *Concurrence*, p.44 N.72

¹⁶⁹⁰En l'occurrence 40 dans les États membres de l'UE, 3 à Gibraltar et 23 dans les territoires dépendants ou associés. Le rapport entier peut être consulté en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/primarolo_fr.pdf (consulté le 15 avril 2018).

¹⁶⁹¹CJCE, 22 juin 2006, Affaires C-182/03 et C-217/03 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.63 N.37

¹⁶⁹²BÉNASSY/PISANI, *Concurrence ou harmonisation*, p.87

¹⁶⁹³Voy. Code de conduite, Points D et J.

précitée, en vue de savoir si la juridiction remise en cause est un paradis fiscal ou non¹⁶⁹⁴.

- 786 En 2008, le Conseil de l'UE a approuvé l'idée que l'élaboration ou la révision de notes d'orientation pourrait contribuer à tirer parti des résultats du Groupe CC. Ce dernier a marqué son accord sur un certain nombre de notes d'orientation, que le Conseil de l'UE a approuvées au fil des années¹⁶⁹⁵. Leur mise en œuvre par les États membres est régulièrement examinée par le Groupe CC, qui a également élaboré d'autres conclusions du Conseil de l'UE, y compris des conclusions relatives à la liste européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, adoptée par le Conseil de l'UE en décembre 2017.
- 787 En effet, en date du 5 décembre 2017, l'UE avait publié une « liste noire » de 17 juridictions fiscales non-membres¹⁶⁹⁶, considérées comme non coopératives à des fins fiscales¹⁶⁹⁷. Précisons que cette publication est intervenue au bout d'un long processus géré par le Groupe CC. En mai 2016, le Conseil de l'UE avait approuvé le nouveau processus de recensement¹⁶⁹⁸ exposé dans la stratégie extérieure de la Commission européenne¹⁶⁹⁹, et avait ensuite adopté des critères communs pour évaluer les pays sélectionnés. Il avait chargé, à cet effet, le groupe CC de gérer le processus et de présenter une première liste de l'UE pour la fin de l'année 2017¹⁷⁰⁰. Le Groupe CC avait

¹⁶⁹⁴Voy. Code de conduite, Point M.

¹⁶⁹⁵<http://www.consilium.europa.eu/fr/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/> (ressource consultée le 17 avril 2018).

¹⁶⁹⁶A savoir : Bahreïn, Barbade, Corée du Sud, Emirats Arabes Unis, Grenade, Guam, Îles Marshall, Macao, Mongolie, Namibie, les Palaos, Panama, Samoa, les Samoa américaines, Sainte Lucie, Trinidad et Tobago et Tunisie. Cf. Annexe I aux Conclusions du Conseil relatives aux pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, Bruxelles, 5 décembre 2017 (JO C 438 du 19 décembre 2017, p.5). En ligne : <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5086-2018-INIT/fr/pdf> (ressource consultée le 2 octobre 2018).

¹⁶⁹⁷En effet, dans le cadre du programme ambitieux visant à assurer une fiscalité des entreprises juste et efficace au sein du marché unique, les États membres — qui sont déjà soumis à une surveillance interne assez méticuleuse (notamment dans l'application du code de conduite déjà cité) — avaient également demandé l'adoption d'une approche européenne permettant de faire face aux menaces extérieures qui pèsent sur leurs bases d'imposition, compte tenu de la dimension mondiale de la concurrence fiscale dommageable et de la planification fiscale agressive. Dans la même veine, le Parlement européen avait demandé l'adoption d'une position univoque de l'Union concernant les régimes fiscaux internationaux et d'une position plus ferme à l'encontre des paradis fiscaux, dans le cadre de ses travaux visant à lutter contre l'évasion fiscale des entreprises. Pour plus de détails, voy. *Infra* Section 9.2.5.2

¹⁶⁹⁸Voy. Communiqué de presse n° 281/16 du Conseil du 25 mai 2016, intitulé « *Conclusions du Conseil sur une stratégie extérieure en matière d'imposition et sur des mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales* ».

¹⁶⁹⁹Voy. Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, Bruxelles, 28 janvier 2016, COM (2016) 24 final.

¹⁷⁰⁰Ce long processus d'inscription sur la liste s'est déroulé en trois étapes : (i) *Présélection* : en septembre 2016, la Commission a amorcé une évaluation préalable de 213 pays à l'aide de plus de 1600 indicateurs (tableau de bord). Ces indicateurs ont permis de classer ces pays en fonction de leurs liens économiques avec l'UE, de leur activité financière, de leur stabilité juridique et institutionnelle

établi et soumis ladite liste – pour approbation – aux ministres des finances de l’UE lors de leurs réunions mensuelles. Les États membres avaient en outre pris acte des engagements de différentes juridictions et étaient convenus d’une approche générale en matière de sanctions à appliquer aux juridictions inscrites sur la liste.

Précisément, les critères cumulatifs d’inscription d’une juridiction sur cette liste noire de l’UE ont été fondés sur trois (3) normes de « bonne gouvernance fiscale » que les États membres sont tenus eux-mêmes de respecter – et respectent déjà –, à savoir la transparence, la concurrence fiscale loyale et la mise en œuvre des mesures BEPS de l’OCDE¹⁷⁰¹ :

788

- (i) *Transparence* : la juridiction fiscale doit respecter les normes internationales en matière d’échange automatique et sur demande d’informations dans le domaine fiscal. Elle doit également avoir ratifié la convention multilatérale de l’OCDE ou signé des accords bilatéraux avec tous les États membres afin de faciliter cet

789

et de leur degré de bonne gouvernance fiscale. Rassemblées dans un tableau de bord, ces données ont permis aux États membres de déterminer quels pays devaient être soumis à un examen plus détaillé. Sur la base de ce tableau de bord, les États membres ont retenu 92 pays à examiner de manière plus approfondie ; (ii) *Examen* : de janvier à décembre 2017, il a été pris contact officiellement avec toutes les juridictions retenues pour l’examen afin de leur expliquer le processus et de les inviter à coopérer avec l’UE. Les experts des États membres ont ensuite évalué de manière approfondie les systèmes fiscaux des juridictions sélectionnées, à l’aune des critères convenus. Pendant la phase d’examen, il y a eu de nombreux contacts avec ces juridictions au cours desquels des éclaircissements, des informations et des explications ont été demandés de part et d’autre. Dans cette phase, 20 juridictions avaient été déclarées en ordre et 72 invitées à remédier aux déficiences ; (iii) *Inscription* : à l’issue de la phase d’examen, les experts ont rendu leurs conclusions au groupe « Code de conduite ». Sur cette base, une lettre a été envoyée à chaque juridiction, soit pour confirmer qu’elle respectait les critères, soit pour mettre en évidence les déficiences de son système fiscal. Les juridictions concernées ont ensuite été invitées à prendre des engagements au haut niveau visant à remédier dans les délais prescrits aux déficiences constatées. Parmi les 72 juridictions déficientes, 47 s’étaient engagées au plus haut niveau politique (par les ministres des Finances, par exemple) à mettre en œuvre les normes de la bonne gouvernance fiscale selon un calendrier national clair (c’est notamment le cas de la Suisse, concernant le critère de l’équité fiscale) ; alors que 8 autres juridictions avaient été touchées par des ouragans de l’été 2017 (Anguilla, Antigua-et-Barbuda, les Bahamas, la Dominique, les Îles Turks-et-Caïcos, les Îles Vierges britanniques, les Îles Vierges américaines et Saint-Christophe-et-Niévès), donnant lieu à une prorogation de leurs échéances jusqu’au début de l’année 2018. En outre, une attention particulière a été accordée à la situation des juridictions en développement : Les pays les moins avancés ne disposant pas de centres financiers étaient automatiquement exclus du processus d’examen, tandis que d’autres pays en développement dotés de centres financiers ont eu davantage de temps (un an supplémentaire) pour combler leurs lacunes. Au demeurant, les juridictions qui s’étaient abstenues d’agir (17 au total) avaient été proposées en vue de leur inscription sur la liste noire. À chaque étape, les juridictions incriminées étaient encouragées à coopérer avec l’UE, à fournir toute information pertinente et à demander tous les éclaircissements nécessaires. Chaque pays a eu l’occasion de présenter ses arguments, de répondre aux préoccupations et d’étudier les moyens d’approfondir la coopération avec l’UE dans le domaine fiscal. Voy. Commission européenne – Fiche d’information, *Questions et réponses sur la liste de l’UE des juridictions fiscales non coopératives*, Bruxelles, 5 décembre 2017, MEMO/17/5122.

¹⁷⁰¹ Voy. Annexe aux conclusions du Conseil sur les critères et le processus relatifs à l’établissement de la liste de l’UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, Bruxelles, 8 novembre 2016, 13918/16 FISC 182 ECOFIN 991.

échange d'informations (critère de transparence). Dans un premier temps (ce, jusqu'en juin 2019), l'UE avait exigé au moins que deux de trois critères de transparence soient respectés. Après cette date, les pays se devaient d'une conformité aux trois exigences de transparence, sous peine d'être inscrits sur la liste. Aussi est-il évident que dans la perspective du futur échange, au niveau mondial, d'informations concernant les bénéficiaires effectifs, ce volet devrait être intégré à un stade ultérieur en tant que quatrième critère de transparence aux fins de l'évaluation (critère futur).

790 (ii) *Concurrence fiscale loyale* : le pays ne doit pas disposer de régimes fiscaux dommageables, qui vont à l'encontre des principes du code de conduite de l'UE ou du Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables. De ce fait, la juridiction qui décide de ne pas imposer les sociétés ou d'avoir un impôt à taux nul sur les sociétés, doit s'assurer que cette situation n'encourage pas les structures *offshores* artificielles dépourvues d'activité économique réelle.

791 (iii) *Mise en œuvre des mesures BEPS* : la juridiction doit s'être engagée à appliquer les normes minimales du Projet BEPS¹⁷⁰² de l'OCDE/G20, telles qu'explicitées plus loin, dans le cadre de cette recherche scientifique¹⁷⁰³.

792 Il convient de préciser qu'en droit européen, la notion de « bonne gouvernance fiscale » serait apparue d'abord vers les années 1960 où elle a été appréhendée comme une manière de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Ensuite, elle s'est développée vers les années 1970 – par le biais de la coopération avec l'OCDE – où elle a été perçue comme un moyen de lutter contre le blanchiment d'argent et le terrorisme au niveau international¹⁷⁰⁴. C'est surtout en 2001 que le concept apparaît concrètement dans un livre consacré à la gouvernance européenne¹⁷⁰⁵, qui a retenu cinq principes de la bonne gouvernance, à savoir l'ouverture, la participation, la responsabilité, l'efficacité et la cohérence¹⁷⁰⁶. La mise en œuvre de ces cinq principes de bonne gouvernance dans le domaine fiscal et financier [européen] est intervenue d'abord au courant de l'année 2008, avec la réunion du Conseil Ecofin du 14 mai¹⁷⁰⁷, ensuite en 2009 lors de la communication de la Commission du 28 avril¹⁷⁰⁸. Ainsi, dans sa nouvelle formulation,

¹⁷⁰²Sur le contenu du Projet BEPS, *voy.* Section 8.2

¹⁷⁰³Spécifiquement la section 8.2.3.1

¹⁷⁰⁴BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.73 N.165 s

¹⁷⁰⁵*Voy.* Livre blanc du 25 juillet 2001 sur la gouvernance dans l'Union européenne, Gouvernance européenne – Un livre blanc, Communication de la Commission [COM (2001) 428 final, J.O., C 287 du 12 octobre 2001].

¹⁷⁰⁶GRIGORE/DIAMANDESCU, *Bonne gouvernance*, p.552 ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.705 ss N.508 ss

¹⁷⁰⁷Lors de la réunion ECOFIN du 14 mai 2008, les ministres des finances avaient approuvé les décisions concernant la surveillance des marchés financiers au sein de l'UE et les dispositifs en matière de stabilité financière. Ils avaient à cet effet adopté des conclusions sur la bonne gestion dans le domaine fiscal.

¹⁷⁰⁸*Voy.* Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 28 avril 2009 intitulée « *Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal* », COM (2009) 201 final.

la bonne gouvernance fiscale a pour fonctions, la lutte contre l'évasion fiscale internationale ainsi que l'accompagnement des politiques de développement des pays tiers¹⁷⁰⁹.

Pour revenir à l'épicentre de notre propos — à savoir les trois critères cumulatifs d'inscription sur la liste noire européenne —, il y a lieu d'indiquer qu'en ce qui concerne les évaluations à venir¹⁷¹⁰, il est prévu que ces trois critères soient ajustés par le Conseil de l'UE, en fonction des besoins et compte tenu de l'évolution des normes internationales, des évaluations futures de ces normes et de l'ampleur des progrès constants et rapides que l'ensemble des pays et territoires concernés auront accomplis dans ces domaines¹⁷¹¹. A notre avis, il n'est pas exclu que le Conseil de l'UE revienne avec instance sur le quatrième critère qui a été écarté dans sa stratégie de janvier 2016, à savoir l'évaluation du niveau d'imposition d'une juridiction, pour savoir si elle ne possède pas d'impôt sur les sociétés ou pratique un taux zéro (nul). Les membres du

793

¹⁷⁰⁹MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.709 ss N.512 ss

¹⁷¹⁰En effet, une mise à jour annuelle de la liste est attendue du groupe « Code de conduite » sur base de la surveillance continue des juridictions recensées, ainsi que de celles qui se sont engagées à améliorer leurs systèmes fiscaux. De ce fait, un pays qui aura remédié aux problèmes préoccupants de l'UE et qui aura mis son système fiscal en totale conformité avec les critères de bonne gouvernance fiscale dictés, sera retiré de la liste. La Commission est habilitée à supprimer immédiatement de la liste une juridiction dès que les conditions sont remplies pour éviter tout retard inutile dans ce processus, et ce, sur recommandation du groupe « Code de conduite ». Déjà, le 12 janvier 2018, huit juridictions ont été retirées de la liste noire et placées en surveillance (« suivi attentif »), à la suite des engagements de haut niveau politique formulés. Il s'agit de : Barbades ; Grenade ; Corée ; Région administrative spéciale de Macao ; Mongolie ; Panama ; Tunisie ; et Émirats arabes unis. En date du 13 mars 2018, le Conseil a également retiré Bahreïn, Îles Marshall et Sainte-Lucie de la liste noire et y a ajouté Bahamas, Saint-Christophe-et-Nièves et Îles Vierges américaines. Le 25 mai 2018, Les Bahamas et Saint-Kitts-et-Nevis ont été élagués de la liste noire et placés sur la liste grise, à la suite des engagements pris à un niveau politique élevé pour remédier aux préoccupations de l'UE. Le même traitement a été réservé à la République des Palaos en date du 2 octobre 2018, pour avoir pris un engagement au haut niveau politique ; alors qu'à la même date le Lichtenstein et le Pérou ont été carrément élagués de la liste grise pour avoir implémenté des réformes ayant satisfait aux critères de la bonne gouvernance fiscale. Quant à la Namibie, elle a été retirée de la liste noire le 6 novembre 2018. Au total, il ne restait que 5 juridictions sur ladite liste noire de l'UE. Cependant, en date du 12 mars 2019, le Conseil a adopté une liste révisée, de telle sorte qu'outre les 5 juridictions déjà répertoriées, 10 autres juridictions non coopératives y ont été ajoutées, en l'occurrence : Aruba, Barbade, Belize, Bermudes, Dominique, Fidji, Îles Marshall, Oman, Émirats arabes unis, Vanuatu. Il a été reproché à ces juridictions de n'avoir pas mis en œuvre les engagements qu'elles avaient pris envers l'UE dans les délais convenus. Deux mois après, le Conseil informait l'opinion publique dans un communiqué de presse du 17 mai 2019, que d'autres juridictions fiscales étaient rétirées de la liste noire, en l'occurrence Aruba, Barbade et Bermudes. Le 14 juin 2019, c'était le tour de la Dominique d'être rétirée de la liste noire. Le 10 octobre 2019 également, le Conseil a décidé de retirer les Émirats arabes unis et les Îles Marshall de la liste noire, tandis qu'il a estimé qu'Albanie, Costa Rica, Maurice, Serbie et Suisse se conformaient à tous les engagements en matière de coopération fiscale. Somme toute, les travaux relatifs à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs constituent un processus dynamique. Le Conseil continuera à réexaminer et actualiser régulièrement la liste, bien qu'il ait demandé un processus plus stable à partir de 2020.

¹⁷¹¹*Voy.* Annexe aux conclusions du Conseil sur les critères et le processus relatifs à l'établissement de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, Bruxelles, 8 novembre 2016, 13918/16 FISC 182 ECOFIN 991.

Conseil de l'UE n'avaient pas trouvé un consensus sur la pertinence de retenir ce critère et avaient décidé de le réduire à la simple valeur d'indicateur du critère de la concurrence fiscale plus juste¹⁷¹².

- 794 Par ailleurs, concernant les sanctions (« mesures défensives ») réservées aux juridictions fiscales non coopératives, il est à noter que la liste noire est désormais liée aux financements de l'UE dans le cadre du Fonds européen pour le développement durable (FEDD)¹⁷¹³, du Fonds européen pour les investissements stratégiques (FEIS)¹⁷¹⁴ et du Mandat de prêt extérieur (MPE)¹⁷¹⁵. Les crédits issus de ces instruments européens ne peuvent pas transiter par des entités établies dans les pays inscrits sur la liste noire. Seuls les investissements directs dans ces pays (c'est-à-dire le financement de projets sur le terrain) sont autorisés, de manière à préserver les objectifs en matière de développement et de durabilité. Aussi est-il évident que les juridictions membres de l'UE ont convenu d'un ensemble de mesures de rétorsion qu'elles peuvent décider d'appliquer à l'encontre des pays recensés. Il s'agit notamment des mesures telles que le renforcement de la surveillance et des contrôles, les retenues à la source, les exigences particulières en matière de documentation et des dispositions anti-abus¹⁷¹⁶.
- 795 Au reste, il convient de relever que, jusqu'à l'avènement du nouveau processus d'identification des paradis fiscaux ayant abouti à la publication de la liste noire en décembre 2017, les États membres de l'UE suivaient une approche fragmentée, qui n'avait que des résultats relativement satisfaisants¹⁷¹⁷. Nous pouvons citer, à titre

¹⁷¹²Voy. Point 2.2 de la Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, Bruxelles, 28 janvier 2016, COM (2016) 24 final.

¹⁷¹³Le FEDD ou en Anglais EFSD (*European Fund for Sustainable Development*) a été créé par le Règlement (UE) 2017/1601 du Parlement européen et du Conseil du 26 septembre 2017 instituant le Fonds européen pour le développement durable (FEDD), la garantie FEDD et le fonds de garantie FEDD. Selon les préambules de ce Règlement, le FEDD vise à soutenir les investissements essentiellement en Afrique et dans les pays du voisinage de l'Union, dans le but de contribuer à la réalisation des objectifs de développement durable du programme de développement durable à l'horizon 2030 des Nations unies (« Agenda 2030 »), en particulier l'éradication de la pauvreté, ainsi que des engagements pris dans le cadre de la politique européenne de voisinage récemment révisée.

¹⁷¹⁴Le FEIS a été institué par le Règlement (UE) 2015/1017 du Parlement européen et du Conseil du 25 juin 2015 sur le Fonds européen pour les investissements stratégiques, la plateforme européenne de conseil en investissement et le portail européen de projets d'investissement et modifiant les règlements (UE) 1291/2013 et (UE) 1316/2013. Il a pour objectif d'aider à utiliser des fonds publics, y compris des fonds issus du budget de l'UE, afin de mobiliser des investissements privés pour un large éventail de projets menés dans l'UE, notamment dans des domaines tels que les infrastructures, la recherche et l'innovation, l'éducation, la santé et les technologies de l'information et des communications.

¹⁷¹⁵Le MPE est une décision du Parlement européen et du Conseil accordant une garantie de l'Union européenne à la Banque européenne d'investissement pour des prêts en faveur de projets à l'appui des objectifs de la politique extérieure de l'UE. Pour plus de détails : <https://www.consilium.europa.eu/media/28462/142205.pdf> (ressource consultée le 3 mai 2018).

¹⁷¹⁶Cf. Annexe III aux Conclusions du Conseil relatives aux pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, Bruxelles, 5 décembre 2017.

¹⁷¹⁷Par exemple, le 17 juin 2015, la Commission européenne avait publié la liste « paneuropéenne » des 30 juridictions fiscales non coopératives de pays tiers (simple compilation des listes des paradis

illustratif, le cas de la « *liste [française] des États et Territoires Non Coopératifs* » (ETNC), cette notion cristallisant toutes les juridictions fiscales caractérisées par une absence de transparence et d'échange d'informations fiscales¹⁷¹⁸, dont la stigmatisation avait clairement pour objectif « de les amener à résipiscence »¹⁷¹⁹. C'est également le cas de la « *liste [belge] des États à fiscalité inexistante ou peu élevée* » fixée par Arrêté royal à partir de 2010¹⁷²⁰ en vertu de l'article 307 (§ 1^{er}, alinéas 3 à 6) du CIR 92 et censée être mise à jour tous les deux ans¹⁷²¹. L'ultime mise à jour a eu lieu en 2016¹⁷²², et à ce jour le gouvernement se serait remis à la dynamique collective de l'UE en cette matière. Il n'est pas sans intérêt de préciser que cette liste belge n'est pas à confondre avec la « *liste des pays dans lesquels les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique* » dont l'objectif se situe dans le contexte de l'évitement de la double imposition des dividendes¹⁷²³. En principe, pour les juridictions visées par cette dernière liste, il n'y a pas de réduction des revenus définitivement taxés (RDI) sur les dividendes¹⁷²⁴.

Cela dit, dans sa stratégie extérieure pour une imposition effective¹⁷²⁵, la Commission européenne avait fait observer qu'une liste commune et unique de l'UE pouvait être un moyen plus efficace de lutter contre les pays qui encouragent les pratiques fiscales abusives, pour autant qu'elle (liste) aurait beaucoup plus de poids qu'une multiplicité de listes nationales, et exercerait un effet dissuasif notable sur les tierces juridictions fiscales paradisiaques¹⁷²⁶. Décidemment, cette liste unique est aussi de nature à rassurer et à encourager les partenaires économiques de l'UE qui se retrouvent dans cette catégorie, à participer à un dialogue avec elle, au lieu de faire face — comme par le passé — à « des divergences entre les approches nationales, qui comportent différents déclencheurs et critères d'inscription sur les listes »¹⁷²⁷.

796

fiscaux établies par chaque État membre), marquant la première étape vers une approche plus coordonnée au niveau de l'UE. Cette liste consolidée avait mis en évidence les disparités entre les listes des États membres, ainsi que la confusion qui en a résulté pour les entreprises et les partenaires internationaux. Voy. Commission européenne -Fiche d'information, *Questions et réponses sur le plan d'action pour un système d'imposition des sociétés plus juste au sein de l'Union européenne*, Bruxelles, 17 juin 2015, MEMO/15/5175 ; PINTEAUX, *Évasion*, p.65

¹⁷¹⁸Pour plus de détails sur le sens et la portée du *criterium* français des ETNC, voy. GOUTHIERE, *Domiciliation*, p.73 ss ; PINTEAUX, *Évasion*, p.64 ; GUTMANN, *Évasion*, p. 536 s ; CASTAGNÈDE, *Lutte contre l'évasion*, p.16 ss N.19 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.200 ss N.129 ter ss

¹⁷¹⁹GEST, *Échange de renseignements*, p.49

¹⁷²⁰Voy. Arrêté royal du 6 mai 2010 pris en exécution de l'article 307, § 1^{er}, alinéas 3 à 6, du CIR 92 relatif à la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée (MB du 12 mai 2010).

¹⁷²¹Voy. TRAVERSA/ZEYEN, *Recent trends*, p.49

¹⁷²²Voy. Arrêté royal modifiant l'article 179 de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée (MB du 11 mars 2016).

¹⁷²³Voy. Article 203, §1^{er}, 1^o du CIR 92.

¹⁷²⁴Voy. Arrêté royal du 1^{er} mars 2016 modifiant l'article 73/4quater de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique (MB du 10 mars 2016).

¹⁷²⁵Cf. Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, Bruxelles, 28 janvier 2016, COM (2016) 24 final.

¹⁷²⁶Pour d'autres détails sur la nécessité d'une liste commune européenne, voy. *Infra* Section 9.2.5.2

¹⁷²⁷Voy. Point 1 de la Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, Bruxelles, 28 janvier 2016, COM (2016) 24 final.

6.3. Centres financiers *offshores* et problématique de la protection du secret bancaire fiscal

6.3.1. Remarques préliminaires

- ⁷⁹⁷ D'entrée de jeu, il convient de faire remarquer qu'il existe une légère différence entre un paradis fiscal et un « centre financier *offshore* » (CFO)¹⁷²⁸. Ce dernier est une place financière active dans des affaires financières (flux financiers ainsi que transactions sur les marchés de capitaux et entre institutions financières), une plate-forme d'investissement ou de placement pour des clients non-résidents ; alors que le paradis fiscal est une juridiction (État ou territoire fiscal) qui présente un système d'imposition attractif¹⁷²⁹. De ce point de vue, un paradis fiscal peut être considéré comme un centre financier *offshore*, sans que ce dernier soit obligatoirement défini comme étant un paradis fiscal¹⁷³⁰.
- ⁷⁹⁸ Par ailleurs, il convient de préciser que l'étude du fonctionnement des centres financiers *offshores* relève globalement du domaine de la régulation financière ainsi que de la lutte contre le blanchiment d'argent et autres criminalités organisées¹⁷³¹. La présente étude ne saurait s'inscrire dans cette perspective¹⁷³², pour autant qu'elle ne s'intéresse qu'aux aspects fiscaux de ces entités *offshores*. C'est sur ce point que va porter, en référence au domaine de la fiscalité directe, l'exposé qui suit, où il s'agira d'esquisser en grandes lignes quelques notions et fondement juridiques des centres financiers *offshores* (6.3.2) ainsi que leur incidence sur l'imposition, sur fond de la protection du secret bancaire (6.3.3).

¹⁷²⁸Ce terme a pour variantes, notamment : Place [financière] *offshore* ; Centre financier international (CFI) ; Centre bancaire international (CBI) ; Facilité bancaire internationale (FBI) ; Centre bancaire *offshore* (CBO) ; et centre financier extraterritorial (CFE).

¹⁷²⁹REICHEN, *Evasion*, p.709, spécialement la note de fin de page n° 1.

¹⁷³⁰Cf. Assemblée Nationale [française], Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur les paradis fiscaux, 13^e législature, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 septembre 2009, p.12.

¹⁷³¹En effet, DUIGOU note avec pertinence que « les centres *offshores* demeurent [...] bien des havres financiers. Ils offrent aux capitaux spéculatifs des relais discrets et accueillants. Ils sont autant de lieux privilégiés d'implantation de circuits de financement pour les "activités grises" des États et des multinationales. Ils permettent notamment de brouiller les pistes sur le financement des exportations d'armement. Ils permettent de rendre opaque l'organisation de l'immatriculation de complaisance de navires et donc la chaîne de responsabilité. Ils servent aussi de base arrière aux circuits de corruption ». Cf. DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.89 s

¹⁷³²Plusieurs initiatives ont toujours été menées et des recommandations formulées sur le plan international pour juguler les effets néfastes des activités des centres financiers *offshores*. Dans cette optique, les institutions telles que le FMI, le GAFI et le FSF (Forum de la stabilité financière) jouent un rôle avant-gardiste, dans la mesure où ils ont reçu un mandat de surveillance et d'évaluation de la santé financière dans le monde. Voy. Dossier FMI intitulé « *Offshore Financial Centers. The Role of the IMF* », N.21 ss, publiée le 23 juin 2000. En ligne : <http://www.imf.org/external/np/mae/offshore/2000/eng/role.htm>N.top (ressource consultée le 19 avril 2018) ; DARBAR/BARRY/MARY, *Centres*, p.34 s

6.3.2. Notion et fondement juridiques des centres financiers *offshores*

6.3.2.1. Définition, caractéristiques et historique

D'entrée de jeu, il convient d'indiquer que la notion de « finance *offshore* » peut être appréhendée comme l'ensemble des services financiers fournis par des banques ou d'autres institutions financières à des agents économiques non-résidents (y compris le rôle d'intermédiation bancaire consistant à recevoir des dépôts de non-résidents et à prêter à des non-résidents)¹⁷³³. Cependant, il n'existe pas de consensus parmi les chercheurs et praticiens sur la définition des centres financiers *offshores*, même si diverses tentatives de définition ont été lancées depuis le début des années 1970, où ces centres financiers avaient commencé à avoir un impact sur les marchés financiers internationaux¹⁷³⁴.

799

Pour ce qui est singulièrement de l'épithète « *offshore* », même si elle est souvent connotée de façon péjorative, une assimilation systématique des activités y relatives à des pratiques illicites serait excessive¹⁷³⁵, car bon nombre d'activités dites *offshores* – bien qu'exploitant généralement un écart de contraintes réglementaires ou de taux d'imposition entre plusieurs juridictions – répondent à des motifs tout à fait légaux et sont conduites en toute transparence, sur les grandes places financières mondiales¹⁷³⁶. C'est le cas notamment de grands centres financiers internationaux (Londres ou New York) ainsi que de centres financiers régionaux (Hong-Kong, Singapour, Luxembourg).

800

Cela dit, la doctrine¹⁷³⁷ définit les centres financiers *offshores* comme étant des places ou juridictions (États, territoires rattachés ou zones franches et d'exceptions¹⁷³⁸) dont le secteur financier – largement contrôlé par des non-résidents – conduit des activités tournées essentiellement ou exclusivement vers l'international. Ces activités

801

¹⁷³³Les autres services fournis comprennent la gestion de fonds, l'assurance, les activités de fiducie, la protection des actifs, la planification d'entreprise et la planification fiscale. Voy. MÉSONNIER, *Centres financiers*, p.64 ; Dossier du FMI intitulé « *Offshore Financial Centers. The Role of the IMF* » précitée, N.2

¹⁷³⁴ZOROMÉ, *Offshore*, p.4 ; DARBAR/BARRY/MARY, *Centres*, p.32; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.735

¹⁷³⁵COCCA, *Secret bancaire*, p.9. L'auteur précise que le terme « *offshore* » n'est pas synonyme de délit fiscal. La clientèle fortunée peut aussi avoir des raisons parfaitement légales et légitimes de préférer la discrétion d'une place financière étrangère. Du même avis, AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.4 N.2

¹⁷³⁶MÉSONNIER, *Centres financiers*, p.64

¹⁷³⁷DARBAR/BARRY/MARY, *Centres*, p.32; DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.89 ; MÉSONNIER, *Centres financiers*, p.65 ; ZOROMÉ, *Offshore*, p.4 ; BOURGAIN/PIERETTI, *Centres financiers*, p.67 s ; EUROADAD, *Rapport 2015*, p.5 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.736

¹⁷³⁸Les zones franches et d'exceptions ne sont pas, à proprement parler, des paradis fiscaux ; mais elles peuvent l'être si elles sont instrumentalisées abusivement pour masquer un véritable paradis fiscal. Dans les conditions normales, elles sont simplement des instruments de la politique économique internationale à la disposition des États pour réaliser les objectifs de développement économique et financier des territoires où elles sont installées, ce d'autant qu'elles sont généralement accompagnées d'un régime ou statut fiscal avantageux ou des incitations fiscales. Voy. SACCHETTO, *Zones franches*, p.60 ss ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.32 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.304 s

bénéficient d'une réglementation modérée ou exceptionnelle (faible imposition ; faibles exigences de surveillance financière et bancaire ; secret bancaire assez pointu et doublé d'anonymat ; célérité et aisance dans la constitution de « sociétés écrans »¹⁷³⁹ ou de structures de gestion patrimoniale), inaccessible aux acteurs financiers dits « *onshores* »¹⁷⁴⁰ ou résidents. Dans la même veine, ce secteur financier présente des encours de créances et engagements extérieurs sans proportion avec les besoins d'intermédiation financière de l'économie intérieure ; et il effectue ou enregistre des opérations initiées le plus souvent ailleurs¹⁷⁴¹.

- 802 Au début des années nonante (quatre-vingt-dix), lorsque le FMI publiait des données sur les positions transfrontières des centres financiers *offshores* dans les Statistiques financières internationales (SFI), certaines définitions opérationnelles étaient proposées. Les centres financiers *offshores* ont été définis comme des pays où le système bancaire – agissant comme entrepôt financier – acquiert des comptes extérieurs substantiels au-delà de ceux associés à l'activité économique dans le pays concerné¹⁷⁴². En d'autres termes, les centres financiers *offshores* sont des pays où le *ratio* des actifs, les exportations de biens et de services sont nettement plus élevées que la moyenne mondiale¹⁷⁴³.
- 803 Par ailleurs, concernant l'historique des centres financiers *offshores*, la doctrine¹⁷⁴⁴ renseigne que leur essor a été tributaire de la réglementation restrictive mise en place par bon nombre d'États développés, dans les années soixante et septante (soixante-dix). Cette réglementation proscrivait la circulation de capitaux entre pays (sauf financement du commerce extérieur), limitait les taux d'intérêt des banques, ou majorait leurs frais de financement sur les marchés nationaux, notamment en leur exigeant la constitution de réserves obligatoires non rémunérées élevées. Ces restrictions prudentielles – destinées généralement à accroître le contrôle des pouvoirs publics sur la politique monétaire – ont entraîné le transfert des dépôts et des emprunts vers des établissements moins réglementés, notamment les établissements bancaires installés dans des pays qui étaient à l'abri desdites interdictions. Pendant que les entreprises multinationales et les établissements financiers délocalisaient leurs activités financières, naissait le marché des eurodevises permettant de transcrire les

¹⁷³⁹Les sociétés écrans (sociétés boîtes aux lettres ou entités *ad hoc*) sont des entités juridiques construites pour répondre à un besoin précis et spécifique. Elles ont généralement peu ou pas de salariés du tout et une faible substance économique (activités) ; mais elles sont souvent capables de gérer de grandes quantités de fonds, en raison des traitements fiscaux favorables qui leurs sont accordés par les législations fiscales des paradis fiscaux où elles sont installées. Voy. EURODAD, *Rapport 2015*, p.22

¹⁷⁴⁰Le terme « *onshore* » peut être défini par opposition au terme « *offshore* », c'est-à-dire des places ayant une clientèle domestique substantielle et qui n'offrent pas des conditions réglementaires et fiscales particulièrement avantageuses pour l'attrait de capitaux ou la domiciliation de sociétés. Cf. BOURGAIN, *Secret bancaire*, p.299

¹⁷⁴¹Par exemple, jusqu'en 2014, avec quelques 600 banques enregistrées pour moins de 40000 habitants, les îles Caïmans, colonie britannique des Caraïbes, accueillait un volume de dépôts de non-résidents égal à celui qu'accueille la France ! Voy. DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.89 ; ZOROMÉ, *Offshore*, p.7

¹⁷⁴²Notamment, IMF, *International Financial Statistics Yearbook*, Washington, 1995. Pour un commentaire, voy. ZOROMÉ, *Offshore*, p.6

¹⁷⁴³Dans le même sens, voy. Dossier FMI prérappelé, intitulé « *Offshore Financial Centers. The Role of the IMF* », N.3

¹⁷⁴⁴Voy. DARBAR/BARRY/MARY, *Centres*, p.32 s ; MÉSONNIER, *Centres financiers*, p.66 s

opérations financières (dépôts, prêts syndiqués et émissions d'obligations, de billets à ordre ou de billets de trésorerie) dans une monnaie autre que celle du pays où l'établissement est situé, puis les euromarchés de titres (euro-obligations, euro-notes, etc.). Ces transactions, d'abord proposées par les places financières européennes (Londres, par exemple), se sont rapidement étendues aux centres financiers *offshores*. Contrairement à l'opinion publique, qui estimait que les activités de ces centres se comprimeraient avec la libéralisation financière des économies industrielles des années huitante et nonante, elles se sont plutôt ajustées à la forte concurrence de grandes places financières *onshores* et représentent encore, à ce jour, un volume substantiel des flux financiers internationaux.

6.3.2.2. Choix stratégique de l'étiquette « *offshore* » par certaines juridictions et incidence sur la finance internationale

Quelles que soient les motivations d'orientation des transactions financières non résidentes vers les centres financiers *offshores* (savoir-faire local, fiscalité nulle, réglementation laxiste, etc.) et la nature des activités entreprises (banques, assurances, etc.), la mise en place d'un centre financier *offshore* résulte primordialement d'une volonté des pouvoirs publics de spécialiser l'économie domestique dans l'exportation de services financiers, afin de générer des recettes souvent constitutives d'une part essentielle du revenu national¹⁷⁴⁵.

En effet, les autorités locales mettent généralement en avant l'absence de stratégie alternative pour le développement de leurs territoires afin de recourir à l'économie *offshore*. Dans une économie mondialisée où disposer de gros acteurs économiques et/ou d'un large marché est essentiel, les petits territoires n'ont aucun avantage — à l'exception du secteur touristique — à faire valoir¹⁷⁴⁶. Ainsi, leurs gouvernants peuvent espérer de la mise en place d'une législation attractive, notamment la création de nouveaux emplois généralement plus qualifiés, une diffusion technologique due aux contacts entre secteurs bancaires domestique et *offshore*, un effet boule de neige sur d'autres secteurs de l'économie — comme le tourisme ou l'accueil de conférences internationales — et un expédient à certains problèmes comme l'expatriation des capitaux vers d'autres juridictions¹⁷⁴⁷.

Par ailleurs, les centres financiers *offshores* sont de moins en moins considérés comme des parasites de la finance mondiale, mais davantage comme des acteurs majeurs parfaitement intégrés dans les structures financières reliées aux grandes places internationales¹⁷⁴⁸. Dans ce sens, il leur est même reconnu un rôle positif — compensant leurs effets négatifs — notamment dans l'accroissement de la concurrence

¹⁷⁴⁵ZOROMÉ, *Offshore*, p.7 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.98 N.66

¹⁷⁴⁶PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.77

¹⁷⁴⁷MÉSONNIER, *Centres financiers*, p.67

¹⁷⁴⁸BOURGAIN/PIERETTI, *Centres financiers*, p.69 s

entre les places financières, l'allègement de charges fiscales pour certaines firmes qui évitent une délocalisation, et le développement de l'ingénierie financière (notamment dans certains produits structurés de la finance internationale)¹⁷⁴⁹.

807 Au reste, nous avons relevé précédemment¹⁷⁵⁰ que les paradis fiscaux sont des refuges utilisés par bon nombre de contribuables (particuliers fortunés et sociétés multinationales) qui veulent parfois s'adonner à de l'évasion ou la fraude fiscale internationale, en s'affranchissant de règles domestiques¹⁷⁵¹. De ce fait, les centres financiers *offshores* étant souvent un hébergement des paradis fiscaux, ils participent tout naturellement de cet objectif, dans la mesure où ils sont utilisés comme des plateformes financières internationales dans l'élaboration des stratégies d'organisation ainsi que la planification financière des personnes physiques ou morales. Néanmoins, pour autant que les activités des centres financiers *offshores* sont règlementées et surveillées par des institutions internationales (FMI, GAFI, etc.) ainsi que des autorités fiscales et financières nationales, nous estimons qu'il est plausible d'écarter d'emblée l'hypothèse de la « fraude fiscale » internationale.

6.3.3. Influence du secret bancaire fiscal sur le fonctionnement des centres financiers *offshores*

6.3.3.1. Infléchissement d'une tradition « légendaire » sous la pression des standards internationaux

808 Précédemment, dans l'identification des caractéristiques relatives aux centres financiers *offshores*¹⁷⁵², nous avons relevé que ces derniers se particularisent notamment par des législations très pointues sur la protection du secret bancaire. En effet, certes les opérations qui sont conduites dans ces juridictions couvrent de nombreux secteurs financiers (banque, assurance, valeurs) et quelques domaines non financiers (registres maritimes, par exemple), mais le secteur bancaire est dominant ; ce qui justifie le qualificatif de « paradis bancaire »¹⁷⁵³ qui sert parfois de désignation à ces juridictions. La plupart des banques y implantées sont en réalité des succursales ou filiales des banques internationales, et leurs activités consistent notamment à recueillir des dépôts

¹⁷⁴⁹Parmi les indices des développements impulsés par les centres financiers *offshores* dans le domaine de la finance, on peut citer la gestion de *hedge funds*, de dérivés de crédits, de sociétés captives d'assurance ; les restructurations de dettes et l'organisation du cloisonnement d'éléments d'actif ou de passif dans un but de gestion des risques. Voy. BOURGAIN/PIERETTI, *Centres financiers*, p.66 s ; DARBAR/BARRY/MARY, *Centres*, p.33

¹⁷⁵⁰Cf. Section 6.1.4

¹⁷⁵¹PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.54 ss

¹⁷⁵²Cf. Section 6.3.2.1

¹⁷⁵³Si les « paradis bancaires » sont caractérisés par l'existence d'un secret bancaire assez raffiné, il existe aussi des « paradis judiciaires ou réglementaires » où les autorités publiques se préoccupent moins de l'origine des fonds ni des activités des détenteurs des comptes. Seuls les capitaux comptent, quelle qu'en soit la provenance. Voy. VERNIER, *Fraude fiscale*, p.36 s

sur divers marchés et les retransmettre à leurs établissements d'origine, à offrir aux particuliers fortunés des services spécialisés de premier plan (gestion de biens, planification successorale, commerce de devises et régimes de retraite), etc.¹⁷⁵⁴

La question du secret bancaire (« *banking secrecy* » en anglais et « *Bankgeheimnis* » en allemand) a fait couler beaucoup d'encre et de salives à travers l'histoire de la fiscalité. Certains auteurs pensent même qu'il est ardu « de trouver un sujet d'ordre fiscal qui suscite autant les passions que celui du secret bancaire »¹⁷⁵⁵. Ce dernier peut être appréhendé comme étant le devoir de discrétion de la banque — et de certaines personnes qui lui sont liées — quant aux relations commerciales qu'elle entretient avec ses clients¹⁷⁵⁶. Il se traduit par l'interdiction faite au banquier de communiquer à des tiers des informations obtenues de son client à l'occasion de l'ouverture, du fonctionnement et de la fermeture d'un compte bancaire¹⁷⁵⁷. Il constitue, de ce fait, un devoir professionnel¹⁷⁵⁸ — qui ne protège pas la banque en tant que titulaire du secret mais au contraire ses clients — et se révèle ainsi comme étant un « secret du client de la banque »¹⁷⁵⁹. Il s'apparente au secret professionnel des ecclésiastiques, des médecins ou des avocats¹⁷⁶⁰. Somme toute, il contribue au bon fonctionnement du système économique et renforce également les droits de la personnalité sociale, en assurant une confidentialité salubre aux épargnants et aux preneurs de crédits¹⁷⁶¹.

Néanmoins, au-delà des vertus qui auréolent l'institution du secret bancaire, ce dernier peut occulter certains effets néfastes à l'intérêt collectif¹⁷⁶². En refusant systématiquement de transmettre aux juridictions d'origine les informations qui leur permettraient de taxer leurs contribuables normalement, la juridiction attachée au secret bancaire facilite l'évasion et la fraude fiscales internationales¹⁷⁶³. En effet, en vue de payer moins d'impôts, certaines personnes physiques ou morales préfèrent généralement dissimuler cet argent dans des juridictions aux « cieux fiscaux plus

¹⁷⁵⁴DARBAR/BARRY/MARY, *Centres*, p.33

¹⁷⁵⁵AFSCHRIFT, *Secret bancaire*, p.5. L'auteur indique qu'il y a deux blocs qui s'affrontent au sujet du secret bancaire : d'une part, ceux qui estiment que les pouvoirs publics doivent tout savoir, et qu'une exacte taxation est un paradigme qui supprime les droits individuels (dont le droit à la vie privée) ; et d'autre part, ceux qui défendent le domaine privé en se basant sur des valeurs qui font primer les droits individuels sur les pouvoirs d'investigation des pouvoirs publics. Selon l'auteur, cet antagonisme est inconciliable, dans la mesure où les deux « courants » reposent sur des axiomes diamétralement opposés : soit l'État, soit l'individu.

¹⁷⁵⁶AUGSBURGER/PERRIN, *Avant-propos*, p.7 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.333

¹⁷⁵⁷FOUMDJEM, *Blanchiment et fraude*, p.52 N.73

¹⁷⁵⁸BÈGUE, *Criminalité financière*, p.122 N.235

¹⁷⁵⁹MOLO, *Secret bancaire*, p.79 et références citées. L'auteur précise que le secret bancaire est axé sur le rapport contractuel entre la banque et son client.

¹⁷⁶⁰GEIGER, *Secret bancaire*, p.30

¹⁷⁶¹AUGSBURGER/PERRIN, *Avant-propos*, p.7 ; MARGAIRAZ/MERKLI, *Fuite devant l'impôt*, p.21

¹⁷⁶²VERNIER, *Fraude fiscale*, p.36 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.158 N.308

¹⁷⁶³HERKENRATH/LONGCHAMP/MISSBACH, *Evasion fiscale*, p.5 s ; LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.47 N.66 ; AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.10 N.10

cléments » offrant une certaine discrétion¹⁷⁶⁴. Cela a pour effet d'engendrer des effets pervers sur la gouvernance publique, susceptibles de se propager à l'ensemble de l'économie domestique, voire internationale. La confidentialité bancaire permet aux bases fiscales les plus mobiles d'échapper à l'impôt et engendre des distorsions à la fois politiques et économiques : d'une part, elle implique une pression fiscale accrue sur les bases les moins mobiles – comme le travail – et sur les petites entreprises ; d'autre part, le secret bancaire assure la longévité des systèmes économiques fondés sur la captation des rentes par des groupes proches du pouvoir, en fournissant des instruments protecteurs de la corruption, en particulier dans les pays en développement et émergents¹⁷⁶⁵.

- 811 Par ailleurs, nous avons vu qu'au sein de certaines organisations internationales (en l'occurrence l'OCDE¹⁷⁶⁶ et l'UE¹⁷⁶⁷), le critère désormais essentiel permettant de caractériser un paradis fiscal est celui de la transparence et de l'échange d'informations à des fins fiscales. Dans cette perspective, une pression internationale irrésistible a été exercée à la fin des années 2000 sur toutes les juridictions ayant une tradition légendaire en matière de protection du secret bancaire (opacité des informations bancaires). Parmi les pays épinglés, figurait notamment la Suisse que d'aucuns classements¹⁷⁶⁸ ont souvent catégorisée parmi les paradis bancaires – à cause de son ancien système de verrouillage du secret bancaire – ou tout simplement comme un paradis fiscal.
- 812 Dans le cadre de cette pression internationale, l'élaboration de listes « noires » et « grises », assorties de mesures de rétorsions économiques, a poussé des juridictions fiscales jadis très attachées au secret bancaire – comme étant une tradition historique et culturelle¹⁷⁶⁹ – à beaucoup de recul autrefois inimaginable¹⁷⁷⁰. C'est le cas, entre autres¹⁷⁷¹, de la Suisse dont le secret bancaire en matière fiscale a été reconfiguré en mars 2009, tel que nous le démontrons dans la section ci-après.

¹⁷⁶⁴PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.54

¹⁷⁶⁵BOURGAIN, *Secret bancaire*, p.292. L'auteur précise que c'est sans doute au sujet du développement que « les arguments éthiques envers le secret bancaire ont eu une plus grande portée, car l'évasion touche ici les pays les plus pauvres. [...] Généralement, des évaluations du stock de fuite de capitaux en provenance des pays de l'Afrique subsaharienne sont comparées avec sa dette extérieure ou l'aide publique au développement. [...] Ces fuites pourraient représenter presque trois fois la dette extérieure des pays concernés. [...] Le manque de recettes fiscales peut être aussi converti notamment en hôpitaux, écoles et autres infrastructures, pour bien souligner son caractère choquant ».

¹⁷⁶⁶Cf. Section 6.2.1

¹⁷⁶⁷Cf. Section 6.2.2

¹⁷⁶⁸Nous pouvons citer notamment le classement biannuel de l'association *Tax Justice Network*, régulièrement publié en ligne sur : <https://www.financialsecrecyindex.com/>

¹⁷⁶⁹Voy. MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.331 s

¹⁷⁷⁰AFSCHRIFT, *Secret bancaire*, p.6

¹⁷⁷¹C'est aussi le cas de Hong-Kong, Singapour, Andorre, et Lichtenstein, qui avaient également annoncé de reconfigurer leur système de protection du secret bancaire. Voy. SAINT-AMANS, *Secret bancaire*, p.12

6.3.3.2. *Excursus : déclinaison traditionnelle et reconfiguration du secret bancaire suisse*

Dans cette section, nous étalerons très brièvement la conception traditionnelle du secret bancaire suisse ainsi que sa perspective, tout en démontrant l'argumentaire juridique qui a présidé à la reconfiguration intervenue en 2009. Nous nous épargnerons d'aborder les estimations chiffrées (statistiques) liées au secret bancaire ainsi qu'à la place financière suisse en général, pour autant qu'ils ne font pas l'unanimité dans les différentes rédactions qui y sont consacrées.

813

Historiquement¹⁷⁷², la spécialisation de la place financière helvétique dans le domaine de la gestion de fortune remonterait aux lendemains de la Première Guerre mondiale, et ses raisons d'être sont multiples : le niveau relativement faible de la fiscalité suisse en comparaison internationale, en particulier sur la fortune et les hauts revenus ; la forte stabilité politique et monétaire ; le savoir-faire accumulé en matière de gestion de fortune ; la qualité des services bancaires et l'intégration de la place financière... sont autant de facteurs qui expliquent le succès de la « *gestion made in Switzerland* »¹⁷⁷³.

814

Pendant les « Trente Glorieuses »¹⁷⁷⁴, la place financière helvétique deviendra « en valeur absolue la troisième place financière du monde et se hissera à la première position dans son domaine de prédilection de la gestion de fortune transfrontalière »¹⁷⁷⁵. L'un de ses atouts essentiels a cependant longtemps été l'existence d'un secret bancaire étanche à l'égard des autorités fiscales nationales et, à plus forte raison, celles étrangères¹⁷⁷⁶. A ce propos, il est vraisemblablement rapporté que le secret bancaire suisse a même servi de sanctuaire de protection des avoirs des Juifs et des autres minorités persécutées par le *Troisième Reich*, et aurait ainsi fait figure de rempart de défense des individus face aux régimes totalitaires de toute période¹⁷⁷⁷.

815

La Suisse fut le premier pays du globe à reconnaître légalement le secret bancaire¹⁷⁷⁸. Juridiquement, ce dernier se fonde essentiellement sur trois substrats, à savoir (i) la

816

¹⁷⁷²Pour une historicité du secret bancaire suisse, nous recommandons notamment : GUÉX, *Historique secret*, p.9 ss ; PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.34 ss ; FARQUET, *Paradis fiscal*, p.19 ss

¹⁷⁷³LONGCHAMP, *Secret bancaire*, p.24

¹⁷⁷⁴En guise de précision, les Trente Glorieuses désignent la période de forte croissance économique et d'amélioration des conditions de vie qu'ont connue la grande majorité des pays développés entre 1946 et 1975.

¹⁷⁷⁵FARQUET, *Paradis fiscal*, p.21. Dans le même sens, GUÉX, *Historique secret*, p.11

¹⁷⁷⁶LONGCHAMP, *Secret bancaire*, p.24

¹⁷⁷⁷ PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.40 ; FARQUET, *Paradis fiscal*, p.19 ; BOURGAIN, *Secret bancaire*, p.288 ; GUÉX, *Historique secret*, p.14. Ce dernier auteur note pertinemment que « Cette version [celle de protection des avoirs juifs], qui conférait une légitimité supplémentaire au secret bancaire en l'auréolant d'une dimension morale, s'est révélée une légende, complaisamment utilisée, — voire inventée [...] par les cercles financiers eux-mêmes ».

¹⁷⁷⁸BÉGUE, *Criminalité financière*, p.123 N.240

protection de la sphère privée selon l'article 13 de la Constitution fédérale¹⁷⁷⁹ et des droits de la personnalité selon les articles 27 et suivants du Code civil¹⁷⁸⁰ ; (ii) l'obligation de la bonne et fidèle exécution du mandat dans le cadre relationnel du contrat entre la banque et son client, conformément à l'article 398 alinéa 2 du Code des obligations¹⁷⁸¹ ; et (iii) l'article 47 de la Loi sur les banques¹⁷⁸² qui constitue un dispositif de droit pénal administratif, sanctionnant ceux qui transgressent le secret bancaire¹⁷⁸³. Ce *substratum* légal interne a également trouvé appui sur le droit international¹⁷⁸⁴, notamment l'article 12 de la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme adoptée en 1948 par les Nations unies, qui interdit toute immixtion arbitraire dans la vie privée¹⁷⁸⁵.

- 817 Le morphotype juridique du secret bancaire suisse se différencie des dispositions analogues d'autres pays européens, en ce qui concerne ses limites en matière de fiscalité directe. Cette spécificité se manifeste notamment dans les prérogatives de l'administration fiscale, relativement à l'accès aux données bancaires dans les procédures internes¹⁷⁸⁶. En effet, conformément aux articles 43 alinéa 2 LHID et 127 alinéa 2 LIFD¹⁷⁸⁷, la possibilité pour le fisc d'exiger directement d'une tierce personne des attestations portant sur ses relations contractuelles avec le contribuable n'est envisageable que de manière subsidiaire, si ce dernier n'en produit pas alors même qu'il en a l'obligation. Cette faculté souffre d'une réserve liée au secret professionnel protégé légalement. Est également concerné par cette réserve, le secret bancaire protégé par l'article 47 prérappelé de la Loi sur les banques. Sur fond de cette dernière

¹⁷⁷⁹En effet, l'article 13 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 précitée, dispose : « Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile, de sa correspondance et des relations qu'elle établit par la poste et les télécommunications. Toute personne a le droit d'être protégée contre l'emploi abusif des données qui la concernent ».

¹⁷⁸⁰Tant dans le Code civil du 10 décembre 1907 (RO 24 245) que dans la Loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (RO 1993 1945), le législateur protège la personnalité individuelle contre des engagements excessifs et contre toute forme d'atteinte à la vie privée et à la dignité humaine.

¹⁷⁸¹L'article 398 alinéa 2 de la Loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations), dispose que « le mandataire est responsable envers le mandant de la bonne et fidèle exécution du mandat ».

¹⁷⁸²Nous pouvons expressément relever uniquement l'alinéa premier de cet article 47 de la Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (RO 51 121), qui dispose : « Est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire celui qui, intentionnellement : a. en sa qualité d'organe, d'employé, de mandataire ou de liquidateur d'une banque, ou encore d'organe ou d'employé d'une société d'audit, révèle un secret à lui confié ou dont il a eu connaissance en raison de sa charge ou de son emploi ; b. incite autrui à violer le secret professionnel ; c. révèle un secret qui lui a été confié au sens de la let. a ou exploite ce secret à son profit ou au profit d'un tiers ».

¹⁷⁸³MOLO, *Secret bancaire*, p.79 et références citées. Pour les raisons ayant conduit à la criminalisation de la violation du secret bancaire, voy. GUERIN, *Historique secret*, p.13 s

¹⁷⁸⁴BÈGUE, *Criminalité financière*, p.127 N.246

¹⁷⁸⁵En stipulant que « nul ne sera l'objet d'immixtions arbitraires dans sa vie privée, sa famille, son domicile ou sa correspondance, ni d'atteintes à son honneur et à sa réputation. Toute personne a droit à la protection de la loi contre de telles immixtions ou de telles atteintes ».

¹⁷⁸⁶MOLO, *Secret bancaire*, p.80

¹⁷⁸⁷Les deux dispositions sont similaires : « [...] Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut l'exiger directement du tiers. Le secret professionnel protégé légalement est réservé ».

disposition ainsi que de l'article 127 alinéa 2 LIFD précité, une banque peut opposer le secret bancaire à l'égard d'une investigation fiscale. S'il y a ouverture d'une instruction contre un contribuable pour une soustraction d'impôt¹⁷⁸⁸, la compétence revient à l'administration fiscale et les dispositions de la procédure d'imposition seront d'application conformément à l'article 182 alinéa 3 LIFD¹⁷⁸⁹. En conséquence, le secret bancaire peut aussi être brandi à l'encontre d'une investigation fiscale relative à une soustraction fiscale, par application analogique des articles 127 alinéa 2 LIFD et 47 de la Loi sur les banques précités¹⁷⁹⁰.

Cette priorisation du secret bancaire par rapport aux prérogatives de l'administration fiscale – aussi bien dans le processus d'imposition que dans celle de la soustraction d'impôt – constitue une particularité du droit suisse par rapport à bon nombre de juridictions européennes¹⁷⁹¹. En droit belge, par exemple, si le fisc estime – lors d'une enquête menée auprès d'un contribuable – qu'il existe des éléments concrets (indices) qui permettent de présumer soit l'existence, soit la préparation d'un mécanisme d'infraction fiscale, elle peut requérir auprès de l'établissement bancaire des renseignements concernant son client aux fins de procéder à la taxation. La découverte de tels mécanismes justifie donc la levée du secret bancaire¹⁷⁹².

Toutefois, le dualisme suisse entre la soustraction d'impôt et la fraude fiscale n'est valable qu'en matière de fiscalité directe. En ce qui concerne les infractions relevant de la fiscalité indirecte (impôt anticipé, TVA, droit de timbre), la banque peut être contrainte de collaborer aux investigations de l'administration fiscale et ne peut opposer le secret bancaire, même en cas de simple soustraction fiscale. Il en est ainsi lors de la mise en œuvre des mesures d'enquête spéciales – fondées sur des soupçons de graves infractions fiscales (fraude fiscale ou soustraction continue d'importantes sommes d'impôt)¹⁷⁹³ – le chef de la DFF peut autoriser l'ouverture d'une mesure d'enquête spéciale, conformément à l'article 190 LIFD¹⁷⁹⁴. Dans ce cas et selon la pratique en vigueur, l'établissement bancaire ne peut opposer le secret bancaire à une requête de témoignage, ni à la perquisition ou à la saisie de papiers¹⁷⁹⁵.

Sur le plan international, la position de la Suisse était traditionnellement restée réservée en matière d'échange international de renseignements bancaires à des fins

¹⁷⁸⁸Sur le contenu de la contravention de soustraction d'impôt, voy. Section 5.3.3.2

¹⁷⁸⁹Qui dispose : « Les dispositions sur les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie ».

¹⁷⁹⁰MOLO, *Secret bancaire*, p.82

¹⁷⁹¹MOLO, *Secret bancaire*, p.83

¹⁷⁹²AFSCHRIFT, *Secret bancaire*, p.48

¹⁷⁹³Sur la notion de « graves infractions fiscales », voy. DUMAS, *Infractions fiscales*, p.411 ss

¹⁷⁹⁴En effet, cet article 190 LIFD dispose : « Lorsqu'il existe un soupçon fondé de graves infractions fiscales, d'assistance ou d'incitation à de tels actes, le chef du DFF peut autoriser l'AFC à mener une enquête en collaboration avec les administrations fiscales cantonales. Par grave infraction fiscale, on entend en particulier la soustraction continue de montants importants d'impôt (articles 175 et 176) et les délits fiscaux (articles 186 et 187) ».

¹⁷⁹⁵OBERSON, *Droit fiscal*, p.602 N.73 ; MOLO, *Secret bancaire*, p.83 s ; DUMAS, *Infractions fiscales*, p.394

fiscales¹⁷⁹⁶, depuis l'instauration dans le MC-OCDE de la clause d'échange d'informations jusqu'au revirement de mars 2009, en passant par les premiers travaux de 1998 sur les pratiques fiscales dommageables¹⁷⁹⁷, la mise en place du Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale du 18 avril 2002, et la modification en juin 2004 de l'article 26 du MC-OCDE précité¹⁷⁹⁸.

- 821 En effet, jusqu'en 1994, la Suisse opposait une réserve expresse à l'article 26 du MC-OCDE, avec pour argumentaire à la clef que le but d'une convention de double imposition est d'éviter exactement les doubles impositions internationales et non de lutter contre l'évasion fiscale¹⁷⁹⁹. Dans cette veine, selon les autorités helvétiques, la lutte contre l'évasion fiscale devrait plutôt être assurée dans l'ordre juridique interne, notamment par le prélèvement d'un impôt à la source, à savoir, en Suisse, l'impôt anticipé dont le taux est de 35% sur tous les rendements de capitaux¹⁸⁰⁰. Du coup, toute insertion – dans une convention de double imposition – d'une disposition particulièrement destinée à faciliter l'échange de renseignements en vue de combattre l'évasion fiscale, serait superfétatoire¹⁸⁰¹.
- 822 De 1994 à 2004, la Suisse a procédé à une modification plus formelle que substantielle du contenu de sa réserve, en proposant de limiter l'application de l'article 26 du MC-OCDE aux seuls renseignements qui sont nécessaires pour rendre fonctionnelles les dispositions de la convention (« petite entraide »), à l'exclusion donc de celles tendant à mettre en œuvre des dispositions internes des États signataires¹⁸⁰². En d'autres termes, l'assistance n'est donnée que sous la double condition que le contribuable bénéficie d'une convention et que la demande de l'État requérant soit nécessaire pour établir si ce bénéfice est octroyé correctement¹⁸⁰³.
- 823 Il convient d'indiquer qu'avant 2004, soit le 2 octobre 1996, la Suisse avait renouvelé sa convention de double imposition avec les États-Unis, dans laquelle elle consentait

¹⁷⁹⁶OBERSON, *Echange de renseignements*, p.9 ; MOLO, *Secret bancaire*, p.88

¹⁷⁹⁷Pour rappel (voy. section 6.2.1.1), le Rapport de l'OCDE de 1998 qui a marqué un tournant décisif dans l'identification des paradis fiscaux, avait consacré que l'absence d'échange effectif de renseignements était l'un des critères qualificatifs d'un paradis fiscal. Dès cet instant, la pression sur la Suisse avait sensiblement augmenté par rapport aux anciens travaux de l'OCDE dans le domaine, dans la mesure où ce pays avait même émis une réserve notable à la clause d'échange de renseignements.

¹⁷⁹⁸En date du 1^{er} juin 2004, le Comité fiscal de l'OCDE avait apporté une modification substantielle à l'article 26 du MC-OCDE qui porte sur l'échange de renseignements, dont le nouveau paragraphe stipulait : « En aucun cas [...] un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque ».

¹⁷⁹⁹OBERSON, *Echange de renseignements*, p.9 ; OBRIST/HONGLER, *Exchange of information*, p.496 ; RAPPO, *Fraude et évasion*, p.51

¹⁸⁰⁰KENEL/PYTHON, *Politique fiscale*, p.56

¹⁸⁰¹MOLO, *Secret bancaire*, p.91

¹⁸⁰²OBERSON, *Fraude et évasion*, p.158 s ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.16 N.52

¹⁸⁰³OBERSON, *Droit fiscal international*, p.334 N.1135 ; MOLO, *Secret bancaire*, p.91

d'échanger des renseignements en cas de fraude fiscale ou d'infractions fiscales semblables (« *tax fraud or the like* » en anglais)¹⁸⁰⁴, cette dernière reprenant typiquement le concept d'escroquerie fiscale déjà développée par la jurisprudence¹⁸⁰⁵ dans le cadre de l'entraide internationale en matière pénale¹⁸⁰⁶. Cependant, en pratique, cette notion de *tax fraud or the like* recevra une interprétation extensive, conjecturant déjà une certaine inflexion de la Suisse par rapport à sa position traditionnelle en matière d'échange de renseignements¹⁸⁰⁷.

En octobre 2004, la Suisse avait conclu un certain nombre d'accords avec l'UE (dénommés « accords bilatéraux II »)¹⁸⁰⁸, parmi lesquels deux ont également bousculé tant soit peu la politique internationale de la Suisse en matière d'échange d'informations fiscales. En réalité, il s'est agi d'un « réel coup de canif dans la philosophie traditionnelle de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux »¹⁸⁰⁹ :

- *Primo*, l'accord sur la fiscalité de l'épargne (AFisE), conclu au Luxembourg le 26 octobre 2004 et entré en vigueur le 1^{er} juillet 2005¹⁸¹⁰, a pour but d'assurer

¹⁸⁰⁴En effet, selon la convention de double imposition de 1951 signée entre la Suisse et les États-Unis, la clause d'échange d'informations en cas de « *tax fraud or like* » a été très limitée par le Tribunal fédéral. C'est ce qui a poussé les deux juridictions à renégocier ladite convention en 1996 pour permettre à la Suisse d'envoyer désormais les copies originales des informations échangées. Cf. OBERSON, *International exchange*, p.40 s ; OBERSON/HULL, *International tax law*, p.306 s ; KENEL/PYTHON, *Politique fiscale*, p.56 s

¹⁸⁰⁵Selon le Tribunal fédéral, la notion d'escroquerie fiscale renvoie à « tout comportement astucieux par lequel l'auteur garde par devers lui une contribution (ou une part de celle-ci) — de quelque nature que ce soit — due à l'Etat, ainsi que tout comportement astucieux par lequel l'auteur porte atteinte au patrimoine fiscal de l'Etat. [...] Il n'est dès lors pas nécessaire que l'escroquerie ait été commise par le moyen de faux documents ; il suffit que l'on se trouve en présence d'une machination astucieuse, de manœuvres frauduleuses, d'un tissu de mensonges, voire de silences fautifs. La mise en scène de manœuvres frauduleuses est astucieuse lorsqu'elle dépasse la simple accumulation de mensonges, mais se présente comme un ensemble de moyens utilisés de manière systématique, intensive et planifiée, sans être nécessairement complexe ». Cf. ATF 111 Ib 242 consid. 4 ; ATF 115 Ib 68 consid. 3 ; 122 IV 197 consid. 3 ; ATF 125 II 250 consid. 3 ; ATF 126 IV 165 consid. 2.

¹⁸⁰⁶Dont la base légale en droit suisse est la Loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (RO 1982 846).

¹⁸⁰⁷Voy. OBERSON, *Fraude et évasion*, p.159 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.335 N.1140

¹⁸⁰⁸Il convient de préciser que les accords bilatéraux I avec l'UE avaient été signés le 21 juin 1999, couvrant sept secteurs, en l'occurrence : libre circulation des personnes ; obstacles techniques au commerce (« *Mutual recognition Agreement* » - MRA, en anglais) ; marchés publics ; agriculture ; transports terrestres ; transport aérien ; recherche. La seconde série d'accords (les Accords bilatéraux II) signés le 26 octobre 2004, prend en compte de nouveaux intérêts économiques (industrie des denrées alimentaires, tourisme, place financière) et élargit la coopération entre les deux partenaires à d'autres domaines importants dépassant le seul cadre économique, tels que la sécurité intérieure, l'asile, l'environnement ou la culture. Ces Accords bilatéraux II couvrent spécifiquement les domaines politiques importants ci-après : Schengen/Dublin ; fiscalité de l'épargne ; lutte contre la fraude ; produits agricoles transformés ; environnement ; statistique ; MEDIA (Europe Créative) ; pensions ; et éducation. Pour une explication détaillée du contenu de ces accords, voy. KADDOUS, *EU and Switzerland*, p.227 ss

¹⁸⁰⁹KENEL/PYTHON, *Politique fiscale*, p.57

¹⁸¹⁰Cette mise en vigueur est intervenue au même moment que la loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la fiscalité de l'épargne (RO 2005 2558).

l'imposition des intérêts versés à des personnes physiques résidentes de l'UE, lorsque le paiement est effectué par un agent payeur sis en Suisse. Parmi les mesures que cet accord prévoit, figure celle en vertu de laquelle la Suisse s'engage à fournir un échange de renseignements en cas de fraude fiscale – sur base du principe de la double incrimination – pour les éléments couverts par l'accord. Pour ce faire, une renégociation des conventions de double imposition antérieures signés avec les pays membres de l'UE, était prévue aux fins d'intégrer l'acquis de cet accord.

- 826 ■ *Secundo*, l'accord de coopération entre la Confédération helvétique et l'UE pour lutter contre la fraude – qui a été signé le 24 octobre 2004¹⁸¹¹ – est allé plus loin, dans la mesure où la Suisse avait consenti d'offrir une assistance internationale en matière d'impôts indirects même en cas de simple soustraction d'impôts (« grande entraide »), infraction fiscale jadis exclue par la Suisse de la sphère de l'échange de renseignements¹⁸¹².

- 827 En 2005, sous l'influence de la Convention fiscale avec les États-Unis sus relevée¹⁸¹³, la Suisse fait remarquer que sa réserve apposée en marge de l'article 26 du MC-OCDE ne couvrira pas les situations de fraude fiscale punissables de servitude pénale (peine privative de liberté) en vertu du droit des deux États contractants¹⁸¹⁴. Cette nouvelle approche coïncide avec la modification de la Convention avec l'Allemagne entrée en vigueur le 24 mars 2003¹⁸¹⁵ ainsi qu'avec l'article 10 de l'accord avec la Communauté européenne du 26 octobre 2004 en matière de taxation de l'épargne¹⁸¹⁶, l'acquis du principe de la double incrimination étant ainsi maintenu¹⁸¹⁷. En matière d'impôts

¹⁸¹¹ Accord de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers, conclu le 26 octobre 2004, approuvé par l'Assemblée fédérale (Suisse) le 17 décembre 2004, et appliqué provisoirement dès le 8 avril 2009 (RO 2009 1299).

¹⁸¹² Pour plus de détails sur ces deux accords, voy. OBERSON, *Fraude et évasion*, p.162 ss ; MOLO, *Secret bancaire*, p.105 ss

¹⁸¹³ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.16 N.53 ; RAPPO, *Fraude et évasion*, p.51

¹⁸¹⁴ En effet, la Suisse avait – à la suite de la recommandation formulée en 2005 par l'OCDE sur un échange de renseignements élargi – renouvelé sa réserve officielle en marge de l'article 26 du MC-OCDE en ces termes : « *Switzerland reserves its position on paragraphs 1 and 5. It will propose to limit the scope of this Article to information necessary for carrying out the provisions of the Convention. This reservation shall not apply in cases involving acts of fraud subject to imprisonment according to the laws of both Contracting States* ». Cette position avait également été reconduite dans la version de juillet 2008 du MC-OCDE. L'Autriche et la Belgique avaient également renouvelé leur réserve similaire.

¹⁸¹⁵ En l'occurrence l'article 27, alinéa 1^{er}, litera b, de la Convention conclue le 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RO 1972 3128).

¹⁸¹⁶ En effet, l'article 10 de l'Accord conclu le 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (RS 0.641.926.81), dispose notamment : « *Les autorités compétentes de la Suisse et de tout Etat membre échangent des renseignements sur les comportements constitutifs de fraude fiscale au regard de la législation de l'Etat requis, ou d'une infraction équivalente concernant des revenus couverts par le présent Accord.[...]* ».

¹⁸¹⁷ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.349 N.1180

directs, la notion de fraude fiscale dans les termes du droit helvétique demeurerait ainsi capitale¹⁸¹⁸.

Le « changement de paradigme »¹⁸¹⁹ dans l'histoire du secret bancaire suisse est intervenu le 13 mars 2009, lorsque le Conseil fédéral annonçait – à la suite d'une forte pression internationale tant politique qu'économique¹⁸²⁰ – que la Suisse reprendrait la norme internationale de l'OCDE reconnue en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales et retirerait sa réserve jadis formulée en marge de l'article 26 du MC-OCDE¹⁸²¹. De ce fait, le Conseil acceptait d'étendre cette norme à la soustraction fiscale¹⁸²².

Il convient d'indiquer que cette prise de position intervenait à la « veille » du sommet du G20 de Londres du 2 avril 2009, à l'issue duquel une liste noire des paradis fiscaux devait être publiée¹⁸²³. Il s'agit d'un revirement inattendu, pour autant que, quelques mois avant cette prise de position (soit en août 2008), le Conseil fédéral soutenait d'aplomb – en réponse à une interpellation parlementaire fédérale – qu'il n'était pas opportun d'adapter le dispositif suisse en matière d'échange d'informations¹⁸²⁴. De ce fait, au sein de l'opinion publique, la leçon du revirement a été bien assimilée et

¹⁸¹⁸OBERSON, *Fraude et évasion*, p.160 ; MOLO, *Secret bancaire*, p.91 s ; KENEL/PYTHON, *Politique fiscale*, p.57

¹⁸¹⁹Nous empruntons cette expression notamment à : OBERSON, *Fraude et évasion*, p.165 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.329 N.1106 ; NOËL, *Fraude fiscale*, p.89 ; ODIER, *Place financière suisse*, p.11

¹⁸²⁰En effet, à la fin de l'année 2008 durant laquelle s'est produite l'une des rares crises financières mondiales extrêmement essoufflante, la place financière suisse s'est retrouvée empêtrée dans une situation inconfortable comme jamais depuis la fin de la dernière guerre mondiale. En effet, le pays est tenu de faire face à des attaques simultanées sur plusieurs fronts, notamment politique et économique. Aux Etats-Unis, la principale banque suisse (UBS) qui est l'une des dix plus importantes banques mondiales, spécialisée dans le domaine de la gestion de fortune *offshore*, est confrontée à un scandale fiscal majeur (affaire Birkenfeld), pour lequel elle risque une amende faramineuse de l'ordre du milliard de dollars et – de surcroît – la perte de sa licence bancaire. De son côté, l'UE annonce vouloir renégocier la directive sur la fiscalité de l'épargne adoptée dans le cadre des accords bilatéraux conclus avec la Suisse en octobre 2004, que celle-là estime peu avantageuse pour ses membres. Depuis fin 2006, le régime fiscal des sociétés holdings et d'administration fait également jaser au sein de l'UE qui considère que les dispositions fiscales y afférentes sont contraires au traité de libre-échange conclu par la Suisse et la Communauté européenne en 1972 (pour plus de détails sur cette remise en question de certains régimes fiscaux suisses, voy. Section 3.2.1.5). Même l'OCDE annonce à l'automne 2008 son intention de passer à des sanctions à l'égard des pays qui ne respectent pas ses standards, lors d'une séance où la délégation suisse a officiellement « oublié » de se rendre. Voy. LONGCHAMP, *Secret bancaire*, p.22 ; MOLO, *Secret bancaire*, p.131 s ; OBERSON, *Fraude et évasion*, p.166 ; OBERSON, *International exchange*, p.8 ; ODIER, *Place financière suisse*, p.11 s ; SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.224

¹⁸²¹Voy. Communiqué du Département Fédéral des Finances du 13 mars 2009, intitulé « La Suisse entend reprendre les standards de l'OCDE relatifs à l'assistance administrative en matière fiscale », disponible en ligne : <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-25863.html> (consulté le 2 février 2019).

¹⁸²²OBRIST/HONGLER, *Exchange of information*, p.497 ; LONGCHAMP, *Secret bancaire*, p.21 ; KENEL/PYTHON, *Politique fiscale*, p.58

¹⁸²³Voy. Section 6.2.1.1

¹⁸²⁴Voy. Rapport du Conseil fédéral du 27 août 2008 à l'interpellation de Madame FÄSSLER-OSTERWALDER HILDEGARD, 11 juin 2008.

retenue pour l'avenir : « mise sous forte pression internationale, la classe politique suisse a tendance à céder »¹⁸²⁵. Effectivement, quelques années plus tard, cette classe politique cédera derechef à la pression de l'UE, après s'être cabrée quelque temps sur sa défensive concernant les régimes fiscaux cantonaux¹⁸²⁶. Nous restons convaincu – et c'est à l'avenir de remettre en cause notre avis – que la Suisse finira un jour par intégrer l'Union européenne, au regard non seulement de pressions politiques qu'elle a souvent subies de la part de cette organisation supranationale, mais aussi compte tenu de sa position enclavée dans l'espace géographique de l'Union¹⁸²⁷. Quant à la levée du secret bancaire fiscal, il s'est agi d'une décision difficile, mais qui s'était avérée inévitable et sans doute la plus importante « en politique fiscale internationale [suisse] depuis 50 ans »¹⁸²⁸. Malgré l'émotion suscitée à l'intérieur du pays, l'élan a été salué de l'extérieur comme un progrès majeur sur tout le globe¹⁸²⁹.

- 830 A la suite de cette nouvelle dynamique, le Conseil fédéral [suisse] avait défini les directives que l'Administration Fédérale des Contributions (AFC) – instance compétente pour négocier les conventions de double imposition – devait suivre pour intégrer l'échange de renseignements. L'exclusion de l'entraide pour des demandes groupées ou la pêche aux renseignements (« *fishing expeditions* » en anglais) en faisait partie¹⁸³⁰. En outre, le Conseil fédéral est parti du principe que l'assistance

¹⁸²⁵PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.107

¹⁸²⁶Pour les détails, voy. Section 3.2.1.5

¹⁸²⁷Il y a lieu d'indiquer qu'une première tentative de ralliement de la Suisse à l'Espace Economique Européen (EEE) en 1992 avait avorté à la suite de la votation populaire (référéndum) qui avait eu lieu le dimanche 6 décembre de la même année, s'étant soldée par le triomphe du vote contre (50,3%). Voy. <https://www.bk.admin.ch/ch/f/pore/va/19921206/index.html> (ressource consultée le 18 mai 2018). C'est à la suite de cet échec d'adhésion à l'EEE – échec qualifié par certains de « dimanche noir » – que des négociations ont été entamées dès la fin de l'année 1993 avec l'Union européenne, aboutissant le 21 juin 1999 par la signature de sept accords bilatéraux (sectoriels), couvrant les domaines ci-après : libre circulation des personnes ; obstacles techniques au commerce (aussi appelé MRA : Mutual recognition Agreement) ; marchés publics ; agriculture ; transports terrestres ; transport aérien ; recherche. Ces Accords bilatéraux I ont été acceptés le 21 mai 2000 par le peuple suisse par 67,2% des voix et sont entrés en vigueur le 1^{er} juin 2002. Venant compléter l'accord de libre-échange, ils ont ouvert à l'économie suisse un accès étendu au marché intérieur de l'UE, qui compte aujourd'hui plus de 507 millions de consommateurs potentiels. Cf. <https://www.eda.admin.ch/dea/fr/home/europapolitik/politique-europeenne/bilaterale-1.html> (ressource consultée le 15 mai 2018).

¹⁸²⁸OBERSON, *Droit fiscal international*, p.329 N.1106

¹⁸²⁹SAINT-AMANS, *Standard OCDE*, p.23 ; COCCA, *Secret bancaire*, p.8 ; GANTE, *Concurrence fiscale*, p.25

¹⁸³⁰Au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue dans le contexte de l'entraide pénale internationale, la pêche aux renseignements se définit comme « une recherche exploratoire de moyens de preuve prohibée, dans le but de recueillir des éléments à charge pour fonder le soupçon, sans qu'il existe au préalable des éléments concrets contre la personne. Cette définition, dans laquelle la pêche aux renseignements apparaît comme une notion essentiellement procédurale, peut être reprise *mutatis mutandis* dans le contexte de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. En effet, dans ce domaine également, la coopération de l'Etat requis n'a pas pour but de permettre à l'Etat requérant de découvrir des moyens de preuve s'il n'existe pas au préalable des éléments concrets contre la personne visée ». Voy. ATAF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1; ATF 128 II 407 consid. 5.2.1 p. 417; ATF 127 II 142 consid. 5; ATF 126 II 409 consid. 5 p. 413 ss, 86 consid. 5a p. 90 s.; ATF 125 II 65 consid. 6; ATF 113 Ib 257 consid. 5c.

administrative ne devait être accordée que dans des cas où les renseignements demandés sont pertinents pour la taxation de l'Etat requérant, c'est-à-dire qu'il doit s'agir des cas particuliers, suffisamment fondés (y compris sur une période bien ciblée), et que le contribuable concerné ainsi que le détenteur de renseignements demandés (banque ou intermédiaire financier) devaient être clairement identifiés¹⁸³¹. Les autres recommandations concernaient notamment le respect des droits de procédure et le principe de non-rétroactivité de l'article 26 du MC-OCDE, désormais agréé par la Suisse¹⁸³².

Ainsi, depuis lors, la position traditionnelle de la Suisse sur la protection du secret bancaire s'est globalement lézardée, au profit d'un renforcement de la coopération internationale en matière fiscale, matérialisée quelques mois plus tard par la signature d'un bon nombre d'accords d'échange de renseignements conformes au standard de l'OCDE¹⁸³³. Juridiquement, l'annonce faite par le Gouvernement suisse en date du 13 mars 2009 était dépourvue d'effets. Il a donc fallu attendre la conclusion effective avec une autre juridiction, soit d'une nouvelle convention, soit d'un avenant à la convention existante contenant le texte de l'article 26 du MC-OCDE¹⁸³⁴.

Par ailleurs, quelques années après, la Suisse avait mis en place les accords bilatéraux « Rubik »¹⁸³⁵ prévoyant un impôt libératoire à la source pour tous les détenteurs étrangers des comptes bancaires ouverts en Suisse, aux fins d'assurer les recettes fiscales de l'Etat co-contractant, tout en préservant la confidentialité des contribuables concernés¹⁸³⁶. Dans la même veine, le parlement suisse avait adopté la Loi FATCA (entrée en vigueur le 30 juin 2014)¹⁸³⁷, consécutivement à l'accord FATCA¹⁸³⁸ signé

¹⁸³¹Cf. Message Conseil Fédéral (Suisse), *Complément aux CDI*, Ch. 1.2. Pour les commentaires dans la doctrine, voy. OBRIST/HONGLER, *Exchange of information*, p.497 ; LONGCHAMP, *Secret bancaire*, p.28 ; KENEL/PYTHON, *Politique fiscale*, p.59 s.

¹⁸³²OBERSON, *Fraude et évasion*, p.165 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.350 N.1183 ss ; RAPPO, *Fraude et évasion*, p.52 ; MIHAIL, *Optimisation*, p.290 N.24.6

¹⁸³³Déjà une année après l'annonce de la reprise par le pays de la norme OCDE, plus ou moins 19 conventions de double imposition, intégrant la clause d'échange de renseignement, avaient été signées par la Suisse, avec notamment le Luxembourg (24 mai 2009), le Danemark (CDI paraphée le 26 mai 2009 et étendue aux Iles Féroé en septembre 2009), la Norvège (10 juin 2009), la France (11 juin 2009), le Mexique (15 juin 2009), les Etats-Unis (19 juin 2009), le Japon (26 juin 2009), les Pays-Bas (26 juin 2009), la Pologne (1er juillet 2009), la Grande-Bretagne (9 juillet 2009), l'Autriche (15 juillet 2009), la Finlande (23 juillet 2009), le Qatar (13 août 2009), le Singapour (31 août 2009), la Turquie (4 novembre 2009), le Kazakhstan (3 décembre 2009), le Canada (11 février 2010), la Slovaquie (11 mars 2010).

¹⁸³⁴MIHAIL, *Optimisation*, p.290 N.24.5

¹⁸³⁵Les accords « Rubik » ont été signés notamment avec l'Allemagne le 21 septembre 2011 (puis modifié le 5 avril 2012), le Royaume-Uni le 6 octobre 2011, et l'Autriche le 13 avril 2013.

¹⁸³⁶OBERSON, *Droit fiscal international*, p.362 ss N.1234 ss ; MOLO, *Secret bancaire*, p.355 s ; BÈGUE, *Criminalité financière*, p.733 ss N.1559 ss

¹⁸³⁷Loi fédérale du 27 septembre 2013 sur la mise en oeuvre de l'accord FATCA entre la Suisse et les Etats-Unis (RO 2014 1575).

¹⁸³⁸FATCA (« Foreign Account Tax Compliance Act ») est une Loi américaine de conformité fiscale pour les comptes financiers étrangers et s'inscrit dans la logique de la moralisation des activités économiques. Elle a été adoptée en 2010 et vise à assurer l'imposition des avoirs détenus à l'étranger par des

avec les États-Unis en date du 14 février 2013, afin que les établissements financiers helvétiques soient tenus – envers l'*Internal Revenue Service* (IRS)¹⁸³⁹ – d'identifier les comptes des citoyens américains en Suisse et de transmettre les renseignements y afférents, moyennant consentement des personnes concernées. A défaut d'accord de celles-ci, les établissements financiers communiquent certaines données relatives aux comptes sous une forme agrégée et anonymisée. Après réception de ce genre de données, les autorités fiscales américaines peuvent ensuite solliciter – dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative – la transmission de données spécifiques relatives aux clients et aux comptes, à condition que la CDI entre la Suisse et les États-Unis le permette¹⁸⁴⁰.

- 833 Finalement, l'Assemblée fédérale suisse a approuvé, en date du 18 décembre 2015, l'Accord multilatéral conclu le 29 octobre 2014 entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers¹⁸⁴¹, qui fonde l'échange annuel – entre juridictions fiscales parties à l'accord – des informations relatives aux comptes financiers et bancaires ouverts et détenus dans lesdites juridictions. En droit interne suisse, cet accord a été implémenté dans la Loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEAR)¹⁸⁴² ainsi que l'Ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (OEAR)¹⁸⁴³.
- 834 Par abus de langage, il est souvent fréquent d'ouïr au sein de l'opinion publique que les nouvelles normes internationales ont sonné le glas du secret bancaire suisse¹⁸⁴⁴. Ce qui n'est pas du tout exact, dans la mesure où le secret bancaire est – comme dans plusieurs juridictions du globe – un principe essentiel à la protection de la vie privée

contribuables américains. Son mécanisme consiste en une obligation faite aux établissements financiers étrangers de coopérer avec l'administration fiscale américaine en transmettant les renseignements relatifs aux comptes détenus par des américains, faute de quoi des mesures de rétorsion envers tout établissement financier récalcitrant sont envisagées, allant parfois jusqu'au retrait de la licence d'exploitation sur le territoire américain. Pour plus de détails sur l'historique, le cadre législatif, le champ d'application, les effets ainsi que le régime de sanctions de la législation FATCA, voy. BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.361 ss N.833 ss ; BÈGUE, *Criminalité financière*, p.709 ss N.1512 ss

¹⁸³⁹ En guise de précision, l'*Internal Revenue Service* (IRS) est l'agence fédérale du gouvernement américain rattachée au département du Trésor, qui collecte l'impôt sur le revenu ainsi que des impositions (taxes) diverses. Elle est chargée de faire respecter la législation relative au budget du gouvernement fédéral américain. Son site web est : <https://www.irs.gov/>

¹⁸⁴⁰ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.354 ss N.1200 ss ; MOLO, *Secret bancaire*, p.211 ss

¹⁸⁴¹ RO 2016 4721. Ce texte est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2017.

¹⁸⁴² Entrée en vigueur le 27 mai 2016 (RO 2016 1297).

¹⁸⁴³ Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017 (RO 2016 4885).

¹⁸⁴⁴ Parmi la multitude d'auteurs qui parlent abusivement de la « fin » du secret bancaire, nous pouvons citer BOURGAIN, *Secret bancaire*, p. 288. Dans le même sens, à la clôture du G20 de Londres du 2 avril 2009, l'ancien Président français s'exclamait en disant abusivement que « les paradis fiscaux, le secret bancaire, c'est terminé ! ». Voy. http://www.liberation.fr/france/2009/09/25/paradis-fiscaux-sarkozy-reve-tout-haut_583849 (ressource consultée le 21 avril 2018).

et de la confidentialité¹⁸⁴⁵. Le nouvel ordre mondial en matière de transparence et d'échange d'informations constitue tout simplement « une exception au secret bancaire étroitement encadrée qui permet précisément d'éviter tout abus à des fins délictueuses ou de fraude fiscale »¹⁸⁴⁶. Aussi est-il évident que les dispositions légales régissant le secret bancaire suisse, telles que prérappelées, restent d'application sur le plan interne¹⁸⁴⁷, avec pour effet que les administrations fiscales suisses ne peuvent aucunement – en ce qui concerne les impôts directs – interroger directement une banque ou un intermédiaire financier pour obtenir des informations concernant un contribuable assujéti en Suisse, à moins qu'un délit punissable d'emprisonnement ait été commis (fraude fiscale)¹⁸⁴⁸. Néanmoins, cet état de fait apparaît tout à fait comme une inégalité de traitement au détriment des autorités fiscales internes, et les voix s'élèvent progressivement pour que la levée du secret bancaire puisse également profiter aux administrations fiscales internes¹⁸⁴⁹.

Tout compte fait, pour la Suisse, la décision de mars 2009 n'a été qu'une simple reconfiguration du secret bancaire fiscal, dont la pratique traditionnelle, durant de longues années, consistait à proscrire la transmission d'informations bancaires à une administration fiscale étrangère dans des cas relevant de la soustraction d'impôt, en vertu du dualisme entre cette soustraction – considérée en droit suisse comme une simple contravention administrative – et la fraude fiscale, un délit pénal caractérisé par exemple par la falsification de documents¹⁸⁵⁰.

835

6.4. Paradis fiscal, multinationalisation de l'entreprise et prix de transfert : trois leviers stratégiques de l'évasion fiscale internationale

6.4.1. Remarques préliminaires : portée juridique de l'entreprise multinationale et son arborescence

D'entrée de jeu, il convient de relever que l'analyse théorique de la notion d'entreprise multinationale est l'un des sujets pluridisciplinaires et dynamiques qu'il serait malaisé de circonscrire – à la perfection – dans le seul cadre d'une recherche juridique comme

836

¹⁸⁴⁵Voy. DFF, *Place financière suisse 2009*, p.42. Les autorités fédérales ont assuré, à cet effet, qu'« une protection adéquate de la sphère privée demeure prioritaire. Le secret bancaire protège d'ailleurs la sphère privée, mais non les délits ». Dans la même veine, voy. OBERSON, *International exchange*, p.210 s ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.159 N.309 ; GEIGER, *Secret bancaire*, p.30 ; FOUMDJEM, *Blanchiment et fraude*, p.52 N.73 ; MARGAIRAZ/MERKLI, *Fuite devant l'impôt*, p.21

¹⁸⁴⁶SAINT-AMANS, *Standard OCDE*, p.22. L'auteur précise que l'échange d'informations est encadré pour préserver la confidentialité de l'information, de telle sorte que celle-ci ne peut être utilisée qu'aux fins requises. Le secret fiscal, qui connaît encore moins d'exception que le secret bancaire, est alors un garant de la protection de l'information, son non-respect par les agents des impôts entraînant des sanctions lourdes d'emprisonnement.

¹⁸⁴⁷OBRIST/HONGLER, *Exchange of information*, p.497 ; LIÉGEOIS, *Secret bancaire*, p.33 ; OHL, *Renseignement fiscal*, p.481

¹⁸⁴⁸OBERSON, *Droit fiscal international*, p.351 N.1191

¹⁸⁴⁹DUMAS, *Infractions fiscales*, p.394

¹⁸⁵⁰LONGCHAMP, *Secret bancaire*, p.23

celle-ci. Néanmoins, pour le besoin de faire avancer notre réflexion, il serait indispensable de définir et de dégager juridiquement quelques caractéristiques essentielles à cette notion [de la multinationale], ce à l'exclusion d'autres considérations notamment économiques, statistiques et sociologiques, que seule une approche holistique de ladite notion pourrait évidemment révéler. Et, même abordé sous le seul angle juridique, la notion d'entreprise multinationale est une mosaïque à multiples faïences qui peut donner matière à réflexion notamment sur les règles de compétence et de rattachement, de personnalité juridique, de responsabilité et d'obligations¹⁸⁵¹, que nous n'abordons aucunement dans le cadre de cette recherche scientifique, nous limitant uniquement à y faire référence en tant que de besoin.

837 Aussi, notre approche se positionne au-dessus de toute polémique sémantique en rapport avec la question de savoir laquelle des épithètes « multinationale » ou « transnationale » devrait être utilisée pour désigner le type d'entreprise ou de société sous revue. En effet, certains auteurs, notamment RIGAUX¹⁸⁵² estime que l'épithète de « multinational » est inappropriée, car elle laisse « faussement » entendre que la société ou l'entreprise a plusieurs nationalités. Selon lui, l'adjectif « transnationale » serait le mieux approprié, car il renvoie convenablement à une forme d'autonomie que les entreprises ayant des établissements dispersés sur les territoires de plusieurs États ont su conquérir à l'égard de chacun desdits États. PELLET¹⁸⁵³ partage cet avis, en émettant davantage des doutes sur l'adjectif « multinational ». Selon cet auteur, cet adjectif suppose une pluralité de nationalités, alors que – tout en admettant la possibilité pour une société d'avoir deux ou plusieurs nationalités – ce ne sont pas toutes les entreprises rangées dans cette catégorie qui détiennent deux ou plusieurs nationalités. Il suggère ainsi la substitution de l'adjectif « multinational » par celui de « transnational » qui rendrait mieux compte de la réalité de ce que l'on entend décrire en termes d'entreprise dont les activités se déploient à travers les frontières, quelle que soit leur nature juridique.

838 Pour notre part, tout en nous préservant de prendre goût à cette controverse, il nous revient néanmoins de faire remarquer que rejeter l'épithète « multinational » – parce qu'il sous-entendrait une appartenance à plusieurs nationalités – est un procès d'intention farfelu, dans la mesure où l'on pourrait bien évidemment faire asseoir, au même « banc des accusés », le succédané « transnational » qui, à son tour, donne l'impression d'un affranchissement par l'entreprise ou la société concernée de toute emprise de règles nationales ; ce qui ne serait pas correct car, juridiquement, l'entreprise ou société sous revue garde toujours un ancrage dans un pays ou territoire donné dont elle est soumise aux règles de droit en vigueur¹⁸⁵⁴. Aussi, il n'est pas

¹⁸⁵¹En ce qui concerne par exemple les obligations qui incombent aux entreprises multinationales, voy. OCDE, *Principes directeurs multinationales* 2011, p.22 ss

¹⁸⁵²RIGAUX, *Groupes transnationaux*, p.129

¹⁸⁵³PELLET, *Préface*, p.4

¹⁸⁵⁴Sur l'obligation pour chaque entreprise multinationale de se conformer au droit du pays auquel elle appartient, voir OCDE, *Principes directeurs multinationales* 2011, p.19 N.2

indéniable que les entreprises ou sociétés associées au sein d'un groupe multinational ont, chacune, une indépendance juridique qui leur confère, par ricochet, une appartenance respective à une nationalité.

Toute chose restant égale par ailleurs, nous retiendrons –sans pour autant nous exposer à cet accrochage sémantique– les deux épithètes (multinational et transnational) qui nous paraissent tous valables et synonymiques. Cependant, nous utiliserons couramment l'épithète « multinational » qui est également très prisée dans les travaux de l'OCDE et de l'UE en matière fiscale. Il en est de même des concepts de « société » et « entreprise » que nous emploierons indifféremment comme étant des synonymes, au-delà de tout juridisme qui voudrait que ces deux concepts soient cloisonnés isolément pour désigner respectivement deux entités économiques différentes¹⁸⁵⁵.

Après cette mise au point sémantique –relativement prolixe mais nécessaire au contexte de cette étude–, nous pouvons ainsi nous intéresser à la notion même de l'entreprise sous analyse. En effet, désignée notamment par les expressions « entreprise ou société multinationale », « firme internationale ou transnationale », « groupe international », « groupe d'entreprises ou de sociétés », « groupe multinational », « entreprise mondialisée », la multinationale est une entreprise de grande taille, dotée d'une gestion ainsi que d'un contrôle centralisés, d'une base nationale déterminée et implantée dans plusieurs pays, couvrant généralement une zone géographique étendue – voire tout le globe – dans laquelle elle produit des effets économiques, grâce aux filiales ou une partie du capital qu'elle y détient¹⁸⁵⁶.

A notre avis, cette définition met en relief quatre critères essentiels, propres à un groupe multinational :

- (i) Il doit s'agir d'une entreprise ou société, c'est-à-dire une entité économique – peu importe la structure juridique ou le secteur d'activité – qui s'occupe soit de la production, soit de la distribution (commercialisation), soit encore simultanément de ces deux maillons de la chaîne économique. Cet aspect permet d'exclure mécaniquement de la notion de groupe multinational, toute organisation notamment politique ou juridique, même implantée dans plusieurs pays, telles que les organisations internationales ou les organismes non gouvernementaux de coopération économique, de promotion/protection des droits de l'homme, etc.

¹⁸⁵⁵C'est le cas de l'article 3 du MC-OCDE qui distingue entre société et entreprise.

¹⁸⁵⁶Faute d'unanimité sur la définition juridique de la multinationale, celle sus fournie est une [tentative d'] agrégation de formulations faites notamment par : OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.28 s ; OCDE, *Principes directeurs multinationales 2011*, p.19s N.4 ; GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Multinationale », p.745 ; MICHALET, *Capitalisme*, p.11 ss ; RIGAUX, *Groupes transnationaux*, p.130 ; ROZENBLAT, *Entreprises multinationales*, p.43 s ; DUBIN, *Entreprise multinationale*, p.15 et références citées.

- 843 (ii) La taille de la multinationale doit être importante. Il s'agit d'un critère mesurable, notamment en termes d'emplois générés par l'entreprise à l'échelle internationale et de son chiffre d'affaires.
- 844 (iii) L'implantation de la société —qui est au départ enracinée dans une juridiction déterminée— doit s'étendre à plusieurs pays, régions ou continents. Le préfixe même de « multi » renvoie à l'idée d'au moins deux pays ou territoires dans lesquels la société doit être présente, et englobe en son sein les entreprises binationales ou transfrontalières entre deux pays seulement¹⁸⁵⁷. Ainsi, il existe des multinationales à l'échelle régionale, continentale et mondiale.
- 845 (iv) La multinationale se caractérise par un centre décisionnaire unique, en termes de gestion et de contrôle des activités du groupe par une société associée, qui exerce une influence importante sur les filiales. Il convient de préciser que le « centre décisionnaire unique » ne signifie pas forcément un seul endroit physique, en l'occurrence dans un pays. Le groupe peut avoir plusieurs centres disséminés auprès des sociétés associées ou filiales dans quelques pays. L'idée est plutôt d'assurer une seule impulsion commune, en termes de cohérence des politiques et stratégies de gouvernance du groupe.
- 846 Par ailleurs, lorsque nous examinons les contours de la notion de multinationalisation des entreprises, nous réalisons que celle-ci est en toute évidence une dynamique de la globalisation économique. En effet, la mondialisation est un ensemble d'évolutions et de transformations technologiques qui facilitent une accélération du développement de l'activité économique, transcendant les frontières politiques nationales ou régionales et conduisant *ipso facto* à une diminution des obstacles aux échanges des services et des biens. Dans cette logique, DIALIGUE¹⁸⁵⁸ note que les deux piliers de la mondialisation économique sont l'intensification des échanges internationaux et l'apparition d'une sphère financière globale, auxquelles sont associés les phénomènes d'intégration des marchés, de déréglementation, de délocalisation, d'interdépendance, de concurrence et de *dumping*. Cela voudrait dire autrement que la mondialisation a toujours constitué de « lit » ou de « tremplin » à l'émergence fulgurante de l'internationalisation du monde des affaires.
- 847 Au siècle actuel, caractérisé par la révolution des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC), les activités des entreprises multinationales ont davantage explosé, avec une accentuation du rôle et du rythme des innovations en termes de fourniture de biens et services¹⁸⁵⁹. C'est à juste titre que

¹⁸⁵⁷En effet, selon la définition fournie par l'OCDE, la multinationale pourrait bien être implantée dans seulement deux pays. De ce fait, on entend par groupe d'entreprises multinationales, un « groupe d'entreprises associées ayant des installations d'affaires dans deux ou plusieurs pays ». *Voy OCDE, Prix de transfert 2017*, p.29

¹⁸⁵⁸DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.4 s et références citées.

¹⁸⁵⁹Pour quelques chiffres clé sur les facteurs d'augmentation de l'importance des entreprises multinationales, nous recommandons la lecture de SÈVE, *Multinationale*, p.VIII et références citées.

le Rapport final 2015 de l'Action 1 du Projet BEPS¹⁸⁶⁰ de l'OCDE intitulé « *Relever les défis fiscaux par l'économie numérique* », a constaté *inter alia* que « l'économie numérique a donné naissance à un certain nombre de nouveaux modèles d'affaires. Bien qu'un certain nombre d'entre eux aient leur équivalent dans les entreprises traditionnelles, les récents progrès des TIC permettent d'exercer divers types d'activité à une échelle et avec une portée nettement plus grandes qu'auparavant. [...] La numérisation de l'information, du texte, du son et des images permet à un vendeur de livrer de plus en plus de biens et de services sous forme numérique à des consommateurs situés de plus en plus loin de lui »¹⁸⁶¹.

Au-delà même de ces innovations relatives aux flux commerciaux, nous pouvons affirmer que c'est le processus même de la délocalisation/relocalisation des entreprises qui a été facilité, grâce notamment à l'internationalisation de la main d'œuvre qualifiée – que la mondialisation a rendu accessible quasiment sur tout le globe – ainsi qu'à la transcendence des obstacles liés notamment au transport et à l'importation (coût de convoyage et de douane, par exemple), facilitant ainsi une production locale à des coûts préférentiels.

En ce qui concerne les principaux facteurs d'internationalisation d'une entreprise, MICHALET¹⁸⁶² a eu, déjà en 1985, le privilège d'en dégager cinq qui, *ex mea sententia*, paraissent toujours d'actualité :

- *Primo*, l'entreprise s'internationalise à la recherche d'un accès direct aux matières premières. A notre avis, c'est ce qui justifie notamment l'implantation ou l'organisation des activités des entreprises multinationales dans des pays dotés d'une forte offre en matières premières très prisées, parfois au prix des pratiques peu recommandables, tel que le financement du terrorisme et autres guerres. A ce propos, une certaine littérature¹⁸⁶³ établit un lien de connexion, par exemple, entre les guerres répétitives dans l'est de la République Démocratique du Congo et le besoin inassouvi des entreprises multinationales de vouloir accéder notamment au *colombite-tantalite* (coltan) congolais.
- *Secundo*, l'internationalisation d'une entreprise est justifiée par le besoin de contourner certaines entraves à l'échange, notamment par la production sur le marché local où le produit sera consommé afin de ne pas être affecté par les tarifs

¹⁸⁶⁰Le Projet BEPS fait l'objet d'une analyse approfondie dans la section 8.2

¹⁸⁶¹OCDE, *BEPS Action 1*, p.63 ss N.116 et 120

¹⁸⁶²MICHALET, *Capitalisme*, p.33 ss et références citées.

¹⁸⁶³*Voy. JACQUEMOT PIERRE, L'économie politique des conflits en République démocratique du Congo*, In : *Afrique contemporaine* 2009/2 (n° 230), p.187-212 ; JACQUEMOT PIERRE, *Ressources minérales, armes et violences dans les Kivus (RDC)*, In : *Hérodote*, vol. 134, n°3, 2009, p.38-62 ; GLOBAL WITNESS, *Des victimes congolaises déposent un recours collectif contre une compagnie minière canadienne*, Communiqué de presse, 8 Novembre 2010 ; HUMAN WATCH RIGHTS, *Le chemin de la mort. Atrocités commises par la LRA dans le nord-est du Congo*, Mars 2010.

douaniers à l'importation. Cela se traduit en pratique, à notre avis, par l'installation des chaînes de production locales sous la gestion des filiales, partageant notamment un label commun au sein du groupe.

- 852 ■ *Tertio*, la recherche de débouchés extérieurs, à la suite de l'intensification de la concurrence sur le marché intérieur, fonde la nécessité pour une entreprise de s'internationaliser. Dans ce sens, il y a lieu de relever que la raison d'être d'une entreprise multinationale est justement d'effectuer des investissements directs à l'étranger et de se redéployer sur les territoires qui offrent des opportunités en termes de marché ou d'accès aux facteurs de production. Dès lors, les délocalisations renforcent bien souvent la compétitivité de la multinationale et contribuent parfois à préserver l'emploi dans son territoire d'origine¹⁸⁶⁴.
- 853 ■ *Quarto*, la perte d'un avantage technologique sur le marché national peut contraindre les entreprises à le produire à l'étranger, à moindre coût, afin de pouvoir continuer à le produire de façon rentable. En effet, telle est l'hypothèse où l'entreprise fait face à une forte concurrence sur le marché national et que, par instinct de survie, elle soit obligée de poursuivre sa production sous d'autres cieux où la demande pourrait encore être assez forte. Cela est fréquent dans le secteur de fourniture de biens.
- 854 ■ *Quinto*, enfin, la recherche de coûts du travail plus faibles est déterminante à la perspective d'internationalisation d'une entreprise. En effet, certains pays peuvent être caractérisés, entre autres, par une main d'œuvre peu coûteuse, un meilleur accès aux ressources naturelles, une fiscalité et une réglementation très attractives pour des entreprises étrangères en termes de facilités des affaires (*doing business*). Ce dernier aspect a beaucoup contribué à la délocalisation et relocalisation de la plupart d'entreprises dans le monde, notamment pour des raisons d'économie d'impôts (y compris certaines déviations en termes d'évasion et fraude fiscales), pour devenir des sociétés *offshores*. En effet, cette dernière est une société qui est basée dans un pays où le taux d'imposition est particulièrement favorable¹⁸⁶⁵.
- 855 Lorsque nous revenons à la définition de la multinationale susmentionnée – en l'occurrence une entreprise de grande taille implantée dans plusieurs pays grâce à ses filiales sur lesquelles une administration centralisée est opérée – il en ressort qu'il s'agit d'un groupe de quelques entreprises dont l'une, en tant que chef de file, est la société-mère et les autres sont des entreprises associées ou sociétés filles. En général, deux entreprises sont dites associées si l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre, ou si les deux

¹⁸⁶⁴COURNAC, *Entreprise multinationale*, p.13

¹⁸⁶⁵OBERSON, *Offshore*, p.108

entreprises sont soumises à un contrôle commun¹⁸⁶⁶. La société mère est celle qui se trouve à la tête des autres sociétés et détient dans celles-ci des actions ou parts sociales au capital. Elle doit exercer une « domination », un « contrôle ultime » effectif, une influence déterminante sur la marche des affaires du groupe^{1867/1868}.

Dans cette logique, EDGAR¹⁸⁶⁹ note qu'une société peut être considérée comme société mère du groupe, lorsqu'elle dispose directement ou indirectement de la majorité des voix au sein de l'organe suprême ; qu'elle dispose directement ou indirectement du droit de désigner ou de révoquer la majorité des membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration ; et, qu'elle peut exercer une influence dominante en vertu des statuts, de l'acte de fondation, d'un contrat ou d'instruments analogues.

Il convient de préciser que la notion du contrôle est difficile à mesurer et généralement conditionnée par la possession des actions d'une société, qui donne *ipso jure* un droit d'influence sur les décisions¹⁸⁷⁰. Selon l'OCDE, le critère d'influence est, dans certaines circonstances, la détention de plus de 50 % accordant les privilèges ou droits de vote au conseil d'administration¹⁸⁷¹ ; tandis que l'UE retient parfois la participation minimale de 10 % avec possibilité, par voie d'accord bilatéral, de remplacer le critère de participation dans le capital par celui de détention des droits de vote¹⁸⁷². Cette dernière notion (droit de vote) désigne la prérogative de participer à la prise de décision concernant une distribution, une modification des statuts ou une désignation d'administrateur¹⁸⁷³.

¹⁸⁶⁶Voy. OCDE, *Prix de transfert* 2017, p.28 (renvoyant à l'article 9 du MC-OCDE) ; Directive 2011/16/UE, article 3, point 15, lettre c), telle que complétée par l'article premier de la Directive (UE) 2015/2376.

¹⁸⁶⁷Dans ce sens, voy. OCDE, *Indicateurs économiques*, p.114 ss

¹⁸⁶⁸Pour un *excursus* en droit belge, l'article 6 point 1° du Code des sociétés du 7 mai 1999 définit clairement la société-mère comme étant « la société qui détient un pouvoir de contrôle sur une autre société ». Pour ce qui est du droit congolais, étant donné que ce système juridique fait partie du droit OHADA, notamment en matière du droit des sociétés commerciales, c'est donc vers l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (adopté le 30 janvier 2014 à Ouagadougou/Burkina Faso) qu'il faut se tourner pour trouver une définition à la société-mère. En effet, il ressort de l'article 179 (Partie I, Livre 4, Titre 3) qu'« une société est société mère d'une autre société quand elle possède dans la seconde plus de la moitié du capital. La seconde société est la filiale de la première. »

¹⁸⁶⁹EDGAR, *Notions d'entreprise*, p.86

¹⁸⁷⁰Pour un *excursus* en droit belge par exemple, le législateur a clairement défini la notion de contrôle d'une société, sur pied de l'article 5 § 1er du Code des sociétés précité, comme étant « le pouvoir de droit ou de fait d'exercer une influence décisive sur la désignation de la majorité des administrateurs ou gérants de celle-ci ou sur l'orientation de sa gestion ». Ensuite, au §2 du même article, le législateur fixe les critères d'un contrôle de droit ou celui de fait, et l'article 7 § 1er détermine le pouvoir de contrôle. Il en ressort *grosso modo* que le contrôle nécessite la possession de plus de la moitié des actions qui composent le capital social de la filiale. Le fait de contrôler la filiale permet généralement à la société mère de prendre une part prépondérante à la nomination des personnes qui administrent ou dirigent la société filiale (administrateur, président, directeur général, gérant...).

¹⁸⁷¹OCDE, *BEPS Action 3*, p.26 ss N.34 ss ; OCDE, *Les poids des multinationales*, p.11

¹⁸⁷²Voir les articles 2 et 3 de la Directive 2011/96/UE.

¹⁸⁷³OCDE, *BEPS Action 2*, p.136 Recommandation 12 (suite) et p.146 N.426

- 858 Par ailleurs, les entreprises ou sociétés associées peuvent être des filiales, succursales, sous-traitants ou toutes autres sociétés liées à la société-mère par voie conventionnelle¹⁸⁷⁴. Dans cette optique, il nous paraît opportun de distinguer rapidement –et ce, parmi tant d'autres– la filiale de la succursale ; car seule la première peut être considérée comme une société ou entreprise associée dans le cadre d'un groupe multinational. En effet, par opposition à une société mère, une filiale ou société fille est possédée totalement ou partiellement par une autre société dans le but d'être intégrée au groupe. Elle possède la personnalité juridique et est, en principe, indépendante juridiquement des autres sociétés du groupe¹⁸⁷⁵.
- 859 En revanche, une succursale ne détient pas de personnalité juridique, car elle est consubstantielle à la société étrangère dont elle constitue une représentation, un reflet dans un autre espace géographique¹⁸⁷⁶. Elle fait partie des « établissements stables » (« *Permanent establishment* » en anglais)¹⁸⁷⁷. En effet, selon l'OCDE, un établissement stable fait référence à « toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité »¹⁸⁷⁸. Dans la même veine, la

¹⁸⁷⁴SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p.448

¹⁸⁷⁵Dans ce sens, voy. EDGAR, *Notions d'entreprise*, p.91 ; BUTTY, *Filiales et succursales*, p.15 ss

¹⁸⁷⁶Pour un *excursus* exemplatif, en droit suisse, à défaut d'une définition de la succursale par le législateur fédéral, c'est plutôt le Tribunal fédéral qui a permis d'en appréhender suffisamment le contenu juridique en ces termes : « La succursale vise tout établissement commercial qui, dans la dépendance d'une entreprise principale dont il fait juridiquement partie, exerce d'une façon durable, dans des locaux séparés, une activité similaire, en jouissant d'une certaine autonomie dans le monde économique et celui des affaires. L'établissement est autonome lorsqu'il pourrait, sans modifications profondes, être exploité de manière indépendante. Il n'est pas nécessaire que la succursale puisse accomplir toutes les activités de l'établissement principal. Il suffit que l'entreprise locale, grâce à son personnel spécialisé et à son organisation propre, soit à même, sans grande modification, d'exercer d'une façon indépendante son activité d'agence locale. Il s'agit d'une autonomie dans les relations externes, qui s'apprécie de cas en cas d'après l'ensemble des circonstances, quelle que soit la subordination ou la centralisation interne » (Cf. ATF 103 II 199 consid.3a. Dans le même sens, voy. ATF 89 I 412 consid. 6 et citations; ATF 101 Ia 40 ; ATF 108 II 122 consid. 1 et citations ; ATF 117 II 85 consid. 3 ainsi que l'ATAF 4C.373/2004 du 27 janvier 2005). En droit belge, le législateur appréhende la succursale comme l'extension géographique d'une société principale étrangère qui décide de s'implanter en Belgique, sous certaines conditions liées notamment au dépôt d'un certains documents. La succursale et l'entreprise étrangère sont une seule et même entreprise/entité. Dès lors, la première ne détient aucune personnalité juridique, mais elle est un établissement commercial durable et autonome (dotée ainsi d'une direction distincte, jouissant d'une certaine autonomie et capable de commercer avec les tiers). La succursale est représentée en Belgique par un mandataire qui est attaché à la société étrangère. Celui-ci aura pour mission de gérer la succursale en Belgique et poser des actes juridiques. Voy. Articles 58 s et 81 ss du Code des sociétés prérappelé.

¹⁸⁷⁷C'est notamment le cas en droit suisse où les articles 4 al.2 et 51 al. 2 de la LIFD disposent en des termes analogues : « [...] Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois. »

¹⁸⁷⁸Voy. Article 5, al.1, OCDE, *Convention Revenu et fortune* 2014, p.26. Selon le deuxième alinéa du même article, sont considérés limitativement comme des établissements stables : un siège de direction ; une succursale ; un bureau ; une usine ; un atelier ; et une mine de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. En revanche, un chantier de construction ou de montage ne peut constituer un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Le même

Commission européenne estime qu'il s'agit de « toute installation fixe d'affaires située dans un État membre dans laquelle l'activité d'une société d'un autre État membre est exercée en tout ou en partie, dans la mesure où les bénéfices de cette installation d'affaires sont assujettis à l'impôt dans l'État membre dans lequel elle se situe en vertu du traité fiscal bilatéral applicable ou, en l'absence d'un tel traité, en vertu du droit national »¹⁸⁷⁹.

Dans la doctrine¹⁸⁸⁰, on commente généralement que trois éléments doivent être réunis pour que l'on soit en présence d'un établissement stable : d'abord, (i) l'existence d'une installation d'affaires, c'est-à-dire des locaux, des machines ou de l'outillage servant de support matériel nécessaire à l'exercice de l'activité de l'entreprise. Dès lors, il suffit d'avoir des installations minimales à cet effet, peu importe qu'elles appartiennent ou non à l'entreprise. Ensuite, (ii) l'installation d'affaires précitée doit être fixe, c'est-à-dire qu'un lien entre l'installation et un lieu ou point géographique doit exister. Le lien ne doit pas nécessairement être physique, il suffit qu'un centre localisé soit déterminé pour l'exercice de l'activité entrepreneuriale. Cette fixité doit également se caractériser par un degré de permanence, soit ne pas avoir un caractère purement temporaire. Enfin, (iii) il est impératif qu'une activité entrepreneuriale soit exercée par l'intermédiaire de ladite installation ; c'est-à-dire, il est nécessaire et suffisant que l'activité en cause — qui doit s'exercer selon la volonté de l'entreprise et en accord avec le but fixé — contribue à atteindre le but social et à réaliser l'activité commerciale. Cette condition n'implique pas nécessairement une présence physique du personnel, dans la mesure où un traitement automatique (ou robotisé) peut garantir une activité réelle dans les installations.

Dans l'optique de la troisième condition sus relevée, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE — qui a conduit bon nombre de travaux relatifs à la fiscalité du commerce électronique — a été amené à résoudre la question de savoir si la simple utilisation du matériel informatique (situé dans un pays pour y effectuer des transactions de commerce électronique dans ce même pays) pourrait bien constituer un établissement stable. Ledit Comité a relevé qu'il est primordial de distinguer entre, d'une part, l'équipement informatique qui — à certaines conditions — peut constituer un établissement stable, et d'autre part, les données et programmes utilisés par cet équipement. Les sites web font partie de cette seconde catégorie, à l'exception des serveurs hébergeant des sites web qui, eux, peuvent être des établissements stables compte tenu de leur localisation physique dans un espace géographique donnée¹⁸⁸¹.

article contient une énumération négative des institutions non considérées comme des établissements stables.

¹⁸⁷⁹ Voy. Article 3 de la Directive 2011/96/UE pré rappelée.

¹⁸⁸⁰ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.133s N.419ss ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.126 ss N.373 ss ; RIU, *Sociétés et établissements stables*, p.79 N.123 et références citées.

¹⁸⁸¹ Voy. CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.462 s N.320

862 Après ce liminaire, assez prolixe, sur la portée et l'étendue de la notion d'entreprise multinationale, nous pouvons à présent pointer le « curseur » sur la corrélation entre ladite notion avec celles de paradis fiscal et de prix de transfert, dans l'optique de dégager l'incidence de cette interaction sur le phénomène de l'évasion fiscale.

6.4.2. Transfert artificiel de bénéfices par manipulation des prix de transfert et des dettes au sein du groupe d'entreprises : focus sur le modèle *Google* avec la recette de « sandwich hollandais et doublette irlandaise »

863 Les entreprises multinationales font partie de principaux utilisateurs des paradis fiscaux dans le monde. Depuis plusieurs années, elles exploitent la différence d'imposition qui existe entre la multitude de systèmes fiscaux du globe, s'appuyant ainsi sur les paradis fiscaux – dont la caractéristique commune est le faible taux d'imposition – pour manipuler les prix de transfert¹⁸⁸².

864 En effet, la manipulation des prix de transfert (« *abusive transfer pricing* » ou « *transfer mispricing* » en anglais) est considérée comme l'une des méthodes les plus utilisées par les groupes d'entreprises intégrées pour transférer indirectement leurs bénéfices dans des pays dotés d'une fiscalité plus avantageuse¹⁸⁸³, en faisant supporter des prix élevés aux filiales localisées dans les juridictions à niveau élevé d'imposition afin de réduire les profits réalisés dans ces juridictions¹⁸⁸⁴. C'est pour cette raison que les prix de transfert ont, depuis quelques années, une connotation péjorative au sein de l'opinion publique, et le vocable semble désormais à la mode dans le jargon du citoyen *lambda* pour désigner – par un jugement à l'emporte-pièce – l'évasion et la fraude fiscales internationales.

865 Globalement, les prix de transfert sont les prix auxquels les entreprises ou sociétés associées – membres d'un groupe multinational – opèrent des transactions (services et biens) intragroupes¹⁸⁸⁵. Ces prix doivent être fixés selon le principe de pleine concurrence (*at arm's length standard*), c'est-à-dire être conformes aux prix de référence (ou prix marchands), qui sont également applicables à l'égard des entreprises ne faisant pas partie du groupe. Ce qui, pourtant, n'est toujours pas le cas. Suivant les estimations de l'OCDE, les échanges intragroupes représenteraient entre 40 et 60 % du

¹⁸⁸²DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.78 ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.23 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.438 N.659 ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.16

¹⁸⁸³MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.134 N.252 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.167 N.527 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.117 s N.72 ; LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.109 N.174

¹⁸⁸⁴RASPILLER, *Optimisation*, p.109; GIZ, *Tax evasion and tax avoidance*, p.22; EUROADAD, *Rapport 2015*, p.6; TULCINSKY, *Paradis fiscaux*, p.23 N.7 ; SAINT-AMANS, *Combat contre l'optimisation*, p.34 ; Christian Aid, *Report 2009*, p.4 ; HERKENRATH/LONGCHAMP/MISSBACH, *Evasion fiscale*, p.15

¹⁸⁸⁵Pour plus de détails, voy. Section 11.1.1.1

commerce international¹⁸⁸⁶. Cette fourchette laisse entrevoir le champ potentiel de la fraude¹⁸⁸⁷. Les zones de fraude peuvent concerner notamment la majoration des prix d'achat de biens et services importés ; la minoration des prix de vente des biens et services exportés ; la pratique de taux d'intérêts réduits ou majorés ; la pratique des prix excessifs pour les redevances et autres rémunérations ; la prise en charge de frais de gestion excessifs ; l'abandon de créances ou renonciation à des recettes¹⁸⁸⁸.

Toutes ces pratiques participent de la manipulation des prix de transfert à des fins fiscales¹⁸⁸⁹. En pratique, plusieurs transactions insolites ont été identifiées notamment aux États-Unis : des sceaux d'eau en plastique en provenance de la République tchèque importés au prix faramineux de 972,98 dollars l'unité ; des gants de toilette en provenance de Chine à 4121,81 dollars le kilo ; ou des verrous venant de France à 3067,17 dollars le kilo. Dans le sens inverse, des lance-missiles américains ont été exportés en Israël pour la modique somme de 52,03 dollars chacun ; des diamants exportés en Inde à 13,45 dollars le carat ; des caméras 35 mm exportées en Colombie à 7,44 dollars l'unité ; des sièges de voiture vendus en Belgique à 1,66 dollar l'unité¹⁸⁹⁰.

Tous ces exemples mettent en évidence la non-observation, par certaines multinationales, des prix de référence ou marchands –et donc le non-respect du principe de pleine concurrence dans la fixation des prix de transfert– au moyen d'ajustements habiles ou manipulés des prix d'achat ou de vente pratiqués entre leurs sociétés apparentées¹⁸⁹¹.

Par ailleurs, comme nous l'examinerons ultérieurement¹⁸⁹², le non-respect du principe de pleine concurrence est assez facile à repérer lorsqu'on a affaire à des échanges de biens ou de services corporels pour lesquels des prix référentiels sont retrouvables sur le marché libre. En revanche, il existe certains biens ou services incorporels, non dotés de prix référentiels (absence de comparable) et dont la valeur est complexe à estimer sur le marché¹⁸⁹³. C'est le cas des droits liés à la propriété intellectuelle (brevets,

¹⁸⁸⁶Voy. OCDE, *BEPS Action 11*, p.222 ss. Dans le même sens, voy. Christian Aid, *Report 2009*, p.3. La doctrine parle carrément de plus de la moitié du commerce international. Voy. DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.33 ss ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.118 N.72

¹⁸⁸⁷DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.78 ; FLOCHEL, *Concurrence fiscale*, p.103 s. VERNIER, *Fraude fiscale*, p.24

¹⁸⁸⁸Voy. EL ARIF, *Evasion fiscale*, en ligne : <<http://www.leconomiste.com/article/1023942-evasion-fiscale-les-prix-de-transfert-accuses>> (consulté le 23 avril 2018).

¹⁸⁸⁹PINTEAUX, *Évasion*, p.66 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.439 ss N.660 ss

¹⁸⁹⁰PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.59 et références citées. Dans le même sens, HERKENRATH et alii fournissent l'exemple des noix de cajou qui sont exportées du Nigeria vers les États-Unis (celui-là étant une juridiction à haute fiscalité par rapport au second) au prix de 50 cents le kilo, alors que leur valeur est de 5 dollars le kilo (sous-facturation), alors qu'inversement des câbles à fibres optiques valant 6 dollars l'unité sont importés au Nigeria au prix de 1372 dollars (surfacturation). Et, lorsque de telles opérations transitent par une filiale située dans un paradis fiscal, c'est à elle que sera attribuée la plus grande part des bénéfices du groupe, qui échappe ainsi à l'impôt (cf. HERKENRATH/LONGCHAMP/MISSBACH, *Evasion fiscale*, p.14).

¹⁸⁹¹RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.130

¹⁸⁹²Voy. Section 11.1.1.3

¹⁸⁹³CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.117 s N.72

marque de fabrique, licence d'exploitation, etc.)¹⁸⁹⁴. Il a été démontré que lorsque les grandes entreprises délocalisent leurs profits à l'étranger dans les juridictions à faible fiscalité, les actifs immatériels représenteraient la moitié des transferts de revenus, et les paiements d'intérêts l'essentiel du reste¹⁸⁹⁵. Parmi les cas emblématiques ayant défrayé la chronique dans l'opinion publique, figure notamment l'épopée de la firme multinationale américaine *Google*, avec la « recette du sandwich hollandais et du *double Irish* »¹⁸⁹⁶. Ce procédé assez complexe a consisté à tirer profit du faible taux d'impôt sur les sociétés en Irlande (12,5%), de la nullité d'impôt sur les redevances de la propriété intellectuelle en Hollande (Sandwich néerlandais ou hollandais) et de la nullité d'impôt sur les sociétés aux Bermudes (juridiction considérée comme un paradis fiscal¹⁸⁹⁷).

- 869 En effet, en vue de payer le moins d'impôt possible sur les bénéfices, *Google US Inc* concède – moyennant une redevance dont le prix de transfert assez faible a dûment été validé par l'administration fiscale américaine – son savoir-faire (« *know-how* ») à la société *Google Ireland Holdings* installée en Irlande, mais dont l'administration effective se trouve aux Bermudes (et considérée par le fisc hollandais comme résident fiscal aux Bermudes). C'est donc cette société qui détient tous les droits sur les brevets développés aux États-Unis ainsi que les marques de fabrique du groupe. *Google Ireland Holdings* confie à son tour à une autre société du groupe – *Google Ireland Ltd* (effectivement résident fiscal en Irlande) – la commercialisation du savoir-faire ainsi que la gestion de l'ensemble des activités dans le monde (notamment en Europe, Moyen-Orient et Afrique), moyennant également une redevance. *Google Ireland Ltd* reçoit, de ce fait, plus de 88% du chiffre d'affaires réalisés par le groupe hors des États-Unis (recettes publicitaires).
- 870 Le groupe pourrait faire passer l'ensemble de ces 88% aux États-Unis par le versement de la double redevance via les Bermudes où est réellement installée *Google Ireland Holdings*, mais une retenue à la source de 12,5% serait obligatoire en Irlande pour toute redevance (royaltie) versée dans un pays non-membre de l'UE (à savoir la « *tax exit* »¹⁸⁹⁸), dans le cas d'espèce les Bermudes. C'est ici qu'intervient l'utilité du « sandwich hollandais », caractérisé non seulement par une nullité d'impôt sur la propriété intellectuelle, mais aussi par l'inexistence d'une *tax exit* aux Pays-Bas¹⁸⁹⁹. A ce stade, *Google Ireland Ltd* verse la redevance (représentant environ 72% de son chiffre d'affaires, en surévaluation) due à *Google Ireland Holdings* à une société-écran du

¹⁸⁹⁴RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.130 ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.24 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.441 N.662 ; MARPILLAT, *Territorialité de l'impôt*, p.43 ss

¹⁸⁹⁵PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis*, p.59 et références citées. Les auteurs notent que les industries pharmaceutiques, informatiques et électroniques, à fort contenu immatériel, sont de grosses utilisatrices de ce genre de pratiques. Pour un autre exemple sur la délocalisation de bénéfice vers les paradis fiscaux, voy. HAYAT, *Prix de transfert*, p.154 ss

¹⁸⁹⁶C'est l'expression communément utilisée par la presse internationale, lorsqu'elle commente cette affaire *Google*. Voy. notamment <http://www.leconomiste.com/article/1014793-sandwich-hollandais-et-double-irlandais-la-recette-fiscale-de-google> (ressource consultée le 26 avril 2018).

¹⁸⁹⁷Dans ce sens, voy. CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.115 N.71

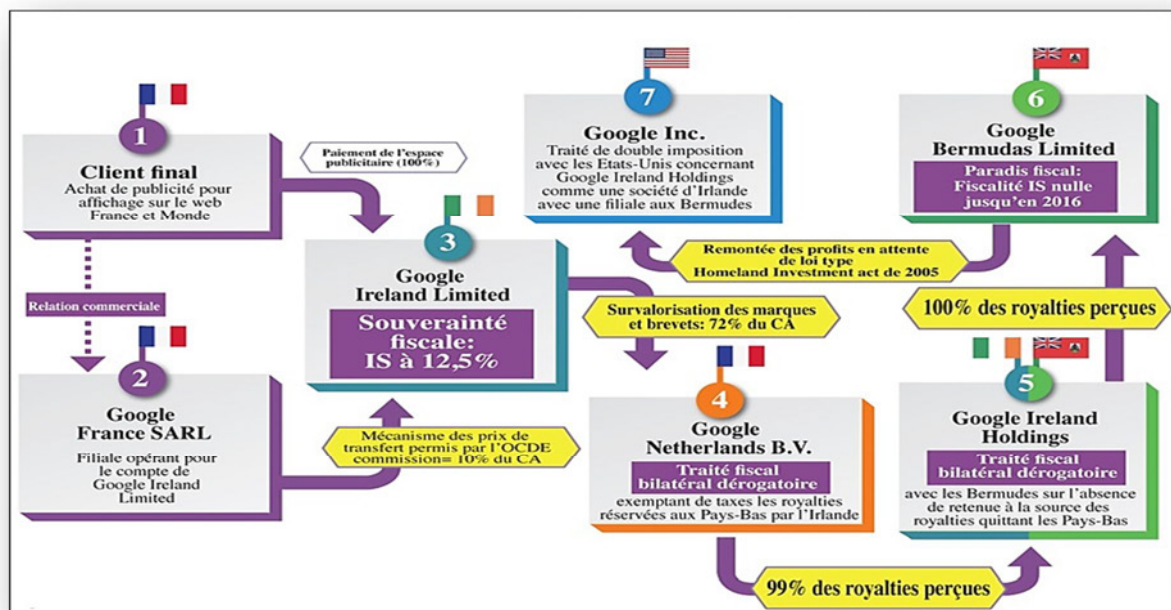
¹⁸⁹⁸Pour quelques détails sur la *tax exit* ou taxe à la sortie, voy. Section 9.2.2.3

¹⁸⁹⁹En effet, avant l'avènement de la Directive ATAD (cf. section 9.2.2) qui oblige chaque pays membre de l'UE de se doter d'une *tax exit*, les Pays-Bas avaient la particularité de ne pratiquer aucune retenue à la source sur les redevances qui quittent leur territoire, ce qui leur valait le qualificatif d'« Etat tunnel ».

groupe installée aux Pays-Bas, à savoir *Google Netherlands Holdings BV*, sans paiement d'aucune retenue à la source, pour autant que la Hollande est membre de l'UE. A son tour, la société hollandaise reverse la totalité de la redevance reçue à *Google Ireland Holdings* dont la gestion effective est aux Bermudes, sans paiement d'une *tax exit*, conformément au droit hollandais.

C'est ainsi que la redevance transite entre les deux sociétés irlandaises (*double Irish* ou double irlandais ou encore doublette irlandaise) sans aucun prélèvement, puisqu'il n'y a pas de prélèvement à la source entre deux sociétés européennes. Au demeurant, près de 98% des bénéfices réalisés dans le monde via l'Irlande atterrissent aux Bermudes où les bénéfices ne sont pas imposables. Tout cela se termine avec une cerise sur le gâteau : étant donné que le système fiscal américain autorise ses entreprises à avoir des filiales à l'étranger, et que les transferts de bénéfices de l'étranger vers le territoire américain ne sont taxés qu'à 4% lorsqu'ils proviennent des filiales, tous ces bénéfices provenant du monde, en passant par l'Irlande, les Pays-Bas et les Bermudes, seront ainsi imposés seulement à concurrence de 4% aux États-Unis. Voici, ci-après, un schéma résumant le procédé utilisé par Google dans cet élan d'optimisation fiscale :

Figure 5 : Schématisation du mécanisme de planification fiscale utilisé par Google (sandwich hollandais et *double Irish*)



Source : BENOMAR REDA, *Google ou l'art d'esquiver les impôts*, In : L'Économiste, édition n° 5093 du 25 août 2017, en ligne : <http://www.leconomiste.com/article/1016620-google-ou-l-art-d-esquiver-les-impots> (ressource consultée le 29 avril 2018).

Ce montage artificiel de Google¹⁹⁰⁰ a certes été toléré depuis 2004, mais en 2015 le gouvernement irlandais a mis un terme à la possibilité pour toutes les entreprises de

¹⁹⁰⁰Pour d'autres détails sur cette planification fiscale de Google, voy. PINTEAUX, *Évasion*, p.65 s ; VERNIER, *Fraude fiscale*, p.93 s ; DULIN, *Évitement fiscal*, p.119 ss ; LARBRE, *Concurrence fiscale*, p.91 N.3 et

profiter de « *double Irish* », en annonçant que celles qui se basent en Irlande doivent également y avoir une résidence fiscale. Néanmoins, les entreprises qui utilisent ce procédé d'optimisation ont jusqu'à 2020 pour le démanteler¹⁹⁰¹.

- 874 A notre avis, aussi longtemps qu'il serait difficile d'évaluer le prix, sur le marché international, de l'utilisation d'une marque de fabrique telle que *Google* (pour laquelle il n'existe pas de véritables comparables), il serait malaisé de qualifier d'abusifs la plupart des montages mis en place par les entreprises multinationales pour éviter de payer l'impôt normalement dû, notamment dans le secteur de l'économie numérique ou de la grande consommation. Cela paraît tout de même choquant, dans la mesure où l'effet global de ces montages est d'éroder la base d'imposition sur les entreprises de nombreux pays, allant à l'encontre de l'objectif poursuivi par les politiques fiscales et budgétaires nationales¹⁹⁰². Des études scientifiques et des rapports techniques ont démontré que tout le groupe des GAFAM (*Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft*) constitué de géants américains du *web* ainsi que d'autres entreprises comme les NATU (*Netflix, AirBnb, Tesla, Uber*) s'évertuent dans la même forme de planification fiscale, à quelque différence près¹⁹⁰³.
- 875 Il conviendra de rappeler, à ce propos, que l'économie d'impôt — qui consiste à organiser ses affaires de manière à payer le moins d'impôts possible — demeure légitime et licite¹⁹⁰⁴. Pour une référence aux droits suisse et belge, la planification fiscale ne devient agressive (évasion fiscale) que lorsqu'elle franchit le cap du caractère insolite ou artificiel, c'est-à-dire lorsqu'elle est dénuée de raison économique et n'ayant pour visée que d'éviter ou d'économiser des impôts¹⁹⁰⁵. La jurisprudence de la CJUE s'est déjà également prononcée dans ce sens à maintes reprises, notamment dans l'affaire *Halifax* déjà évoquée précédemment¹⁹⁰⁶.
- 876 Par ailleurs, le recours par les entreprises au transfert indirect de bénéfices vers les juridictions à faible pression fiscale, demeure le moyen le plus couramment usité dans le monde en vue d'optimiser de l'impôt. En France, par exemple, le taux nominal de

références ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.150 ss ; NDIKUMANA, *Faire payer les multinationales*, p.23 ; MARPILLAT, *Territorialité de l'impôt*, p.37 ss

¹⁹⁰¹ En effet, en présentant le budget pour l'exercice 2015, le ministre irlandais des Finances avait dit notamment : « J'abolis la possibilité pour les entreprises d'utiliser le double irlandais [...] en exigeant que les entreprises enregistrées en Irlande soient également des résidents fiscaux ». Source : <http://www.lefigaro.fr/conjoncture/2014/10/14/20002-20141014ARTFIG00288-l-irlande-durcit-les-regles-fiscales-pour-les-entreprises.php> (ressource consultée le 3 mai 2018).

¹⁹⁰² OCDE, *Lutter contre l'imposition*, p.51

¹⁹⁰³ Voy. LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.112 N.180 ; BROTHERS, *From the double Irish*, p.687 ss ; MARPILLAT, *Territorialité de l'impôt*, p.36 ss

¹⁹⁰⁴ Cf. Section 5.3.2.1

¹⁹⁰⁵ Cf. Sections 5.2.2 et 5.2.3

¹⁹⁰⁶ Cf. Section 5.2.3.2

l'impôt sur les sociétés étant très élevé¹⁹⁰⁷ — alors même que les comportements de délocalisation de bénéfices sont déterminés par le niveau des taux nominaux¹⁹⁰⁸ — les tentations d'optimisation fiscale sont probablement fortes, ce d'autant que des pays comme la Belgique, le Luxembourg ou la Suisse — qui disposent de mesures fiscales parfois très avantageuses pour les entreprises — sont limitrophes au territoire français¹⁹⁰⁹. Il a été constaté que même les entreprises à participation publique ne font pas du tout exception de ce procédé, et effectuent des mouvements purement comptables de profit en faveur de leurs filiales. Dans le lot, les entreprises comme *Énergie de France (EDF)*, *GDF Suez*, *France Télécom*, *Thales* ou encore *Veolia* dont l'État est actionnaire, sont parfois épinglées pour leur utilisation des filiales financières aux Pays-Bas. *France Télécom* aurait même placé dans ce pays les bénéfices de ses activités effectuées en Espagne, en Moldavie, en Irak, en République démocratique du Congo, et en Suède, au sein d'un groupe financier administré par une société fiduciaire¹⁹¹⁰.

Il est indéniable que, dans la pratique du transfert artificiel de bénéfices, les prix de facturation pour les opérations intragroupes sont significativement plus bas que les prix référentiels, uniquement pour les transactions vers les juridictions ayant des faibles taux d'imposition¹⁹¹¹. Ce manquement au standard de pleine concurrence rime généralement avec la pratique de manipulation des dettes (« *manipulation of debt location* » ou « *debt shifting* » en anglais) qui consiste — au sein d'un groupe d'entreprises — à transférer la plupart des dettes dans les comptes des filiales situées dans les juridictions à haute fiscalité, afin de déduire le plus d'intérêts possible à transférer aux comptes des filiales « prêteuses » situées dans les juridictions à faible fiscalité¹⁹¹².

Dans cette veine, TRAVERSA¹⁹¹³ précise que les multinationales ont tendance à financer les filiales qui résident dans les pays à fiscalité élevée en utilisant une dette extérieure excessive, tandis que les sociétés affiliées résidant dans des juridictions à fiscalité basse sont généralement financées par des fonds propres. En conséquence, les paiements d'intérêts déductibles sont utilisés pour réduire de manière significative les bénéfices imposables dans les pays à forte fiscalité, et les économies d'impôt qui en résultent dépassent largement l'augmentation de l'impôt à payer dans les pays à faible taux

¹⁹⁰⁷En effet, le taux nominal de l'impôt sur les sociétés en France est de 33,33%, voire 38% si l'on y ajoute la contribution sociale sur les bénéfices et la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés. Une réduction à 28 % a été projetée pour l'exercice fiscal 2020.

¹⁹⁰⁸ALTINDAG, *Concurrence*, p.25 N.7 s ; LARBRE, *Concurrence fiscale*, p.91 N.3

¹⁹⁰⁹RASPILLER, *Optimisation*, p.109

¹⁹¹⁰DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.80

¹⁹¹¹RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.130 ; DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.79

¹⁹¹²TRAVERSA/HERBAIN/POSSOZ, *Plan BEPS*, p.334 ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.50 s ; SORBE/ÅSA/ØYSTEIN, *Multinationals*, p.1 N.1 ; ÅSA, et al, *Tax planning*, p.10 ss N.12 ss ; WAGENAAR, *BEPS on developing countries*, p.87

¹⁹¹³TRAVERSA, *Interest deductibility*, p.608 et références citées.

d'imposition. L'auteur estime que c'est l'une des raisons –sinon celle principale– pour laquelle les entreprises multinationales localisent les banques internes ou autres structures de financement interne du groupe dans les paradis fiscaux et financent les filiales opérationnelles par le biais de prêts intragroupes et d'autres instruments financiers de ces paradis fiscaux¹⁹¹⁴.

- 879 Selon les résultats d'une étude empirique menée par SORBE/ÅSA/ØYSTEIN¹⁹¹⁵, les stratégies de manipulation de la dette peuvent s'appuyer sur la dette interne ou externe. Une stratégie basée sur la dette interne consiste à mettre en place un prêt d'une filiale située dans une juridiction à faible fiscalité –un paradis fiscal– vers une filiale située dans une juridiction à haute fiscalité, par exemple en remplacement d'un investissement en fonds propres entre les deux filiales. Une stratégie basée sur la dette extérieure consiste, quant à elle, à s'endetter à l'externe, de préférence auprès des entités situées dans les juridictions à fiscalité élevée, et à utiliser des instruments autres que des dettes (par exemple des fonds propres) pour canaliser les fonds vers des entités situées dans des pays à faible taux d'imposition¹⁹¹⁶.
- 880 Tout compte fait, ces transferts indirects de bénéfices, au profit des sociétés associées situées dans des juridictions à faible imposition (paradis fiscaux), a pour conséquence d'éroder les bases imposables au détriment des juridictions fiscales de la source de ces revenus¹⁹¹⁷. C'est dans cette optique que les actions de l'OCDE et de l'UE sont très investies dans la lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert des bénéfices, afin d'en contrer autant que faire se peut les effets¹⁹¹⁸. Nous aborderons, dans la quatrième partie de la présente recherche scientifique, quelques-unes de méthodes préconisées pour recadrer les prix de transfert en adéquation avec le principe de pleine concurrence, et contrecarrer par ricochet l'évasion fiscale¹⁹¹⁹.

¹⁹¹⁴Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « *The MNEs, by comparison with purely domestic groups of companies, tend to finance those affiliates which are resident in high tax countries by using excessive external debt, while affiliates which are resident in low tax jurisdictions are usually financed with equity. As a consequence, deductible interest payments are used to reduce significantly the taxable profits in high-tax countries and the resulting tax savings then greatly exceed the increased tax liability in low-tax jurisdictions. This is one (if not the major) reason why multinational groups locate the internal banks or other financial companies of the group in tax havens and finance the operating affiliates through intra-company loans and other financial instruments from such havens* ».

¹⁹¹⁵SORBE/ÅSA/ØYSTEIN, *Multinationals*, p.8 N.12

¹⁹¹⁶Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant: « *Manipulating debt location allows MNEs to increase net interest payments in entities in higher tax rate countries and to reduce them in lower-tax rate countries. This is a way to shift taxable profit from higher to lower-tax rate countries and thus to reduce the overall tax burden of the MNE group. Debt manipulation strategies can rely on internal or external debt and empirical analyses show evidence of both [...]. A strategy based on internal debt is to set up a loan from an entity in a lower-tax rate country to an entity in a higher-tax rate country, for example as a substitute for an equity investment between the two entities. A strategy based on external debt is to take external debt preferentially in entities in higher-tax rate countries and use non-debt instruments (e.g. equity) to channel the funds to entities in lower tax rate countries [...]* ».

¹⁹¹⁷GIZ, *Tax evasion and tax avoidance*, p.22

¹⁹¹⁸MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.148 N.285; TRAVERSA, *Interest deductibility*, p.608

¹⁹¹⁹Voy. chapitre 11.

6.4.3. Subsumption de la manipulation des prix de transfert sous le dualisme classique évasion/fraude fiscale

D'emblée, il convient de préciser que le redressement fiscal est toute action par laquelle, pour une période ou une opération donnée, l'administration fiscale ajoute ou supplée aux éléments qui ont été ou qui auraient dû être déclarés par un contribuable et qui se traduit par une majoration immédiate ou différée de l'impôt exigible¹⁹²⁰. Ce pouvoir de redressement constitue une expression de la souveraineté fiscale – dont l'application directe est le réajustement comptable¹⁹²¹ – reposant sur deux conditions préalables, à savoir la qualification juridique d'une transaction donnée de transfert indirect de bénéfices à l'étranger, et la preuve du rapport de dépendance entre les sociétés sanctionnées¹⁹²². En cas de redressement par une juridiction, il revient à l'autre juridiction d'effectuer un réajustement corrélatif idoine et réduire son propre impôt à un niveau tenant compte de l'assiette résultant du prix de transfert ajusté, aux fins d'éviter la double imposition économique¹⁹²³. Autrement dit, l'ajustement corrélatif à effectuer en cas de redressement fiscal a pour finalité de « permettre une certaine symétrie de traitement entre entreprises associées »¹⁹²⁴.

881

Cela dit, dans la plupart des juridictions disposant d'un arsenal juridique dédié aux prix de transfert, le non-arriimage de ces derniers au principe de pleine concurrence donne lieu à des redressements fiscaux. Au sens strict des mots, dans ce cas, la manipulation des prix de transfert serait donc considérée comme un abus de droit¹⁹²⁵ ou – mieux – une simple évasion fiscale (*tax avoidance*) à l'échelle internationale. A l'instar de tous les cas qui rentrent dans la catégorie de la *tax avoidance*, la sanction est l'inopposabilité de l'acte ayant permis d'éluder l'impôt (comme s'il n'a jamais existé), aboutissant ainsi à une imposition conforme au but économique recherché par l'entreprise multinationale. Le fisc va ainsi redresser ou corriger le résultat imposable de l'entreprise du groupe soumise à l'impôt, en rectifiant le prix de la transaction par rapport à celui découlant de l'application du principe de pleine concurrence¹⁹²⁶.

882

En revanche, si le législateur a prévu d'autres sanctions pénales et/ou financières en plus du redressement fiscal de la transaction ou de l'opération ayant outrepassé le principe de pleine concurrence, la manipulation des prix de transfert peut être appréhendée *ipso jure* sous l'angle de la fraude fiscale (*tax evasion*) commise à l'échelle internationale. Cela se justifierait par le fait que, fondamentalement, la sanction de la

883

¹⁹²⁰DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.280 et références citées.

¹⁹²¹DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.170 N.537, également p.184 ss N.594 ss

¹⁹²²SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p.463

¹⁹²³MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.159 N.310

¹⁹²⁴DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.168 N.530

¹⁹²⁵Voy. DULIN, *Évitement fiscal*, p.122

¹⁹²⁶Dans ce sens, voy. HAYAT, *Prix de transfert*, p.148 et références citées.

tax evasion prévoit toujours une imposition conforme à l'état de fait recherché majorée d'une sanction pénale et/ou administrative (amende financière)¹⁹²⁷.

884 C'est cette conception qui est en vogue dans la plupart des juridictions qui ont calqué leurs législations relatives aux prix de transfert sur le modèle de la réglementation de l'OCDE ou de l'UE¹⁹²⁸. Par exemple, en Suisse¹⁹²⁹ et en Belgique¹⁹³⁰, le redressement fiscal pour non-respect du principe de pleine concurrence peut donner lieu à la fois au paiement des impôts soustraits au fisc ainsi qu'à une sanction pénale et/ou aux amendes y relatives (voire aussi au paiement des intérêts moratoires). En effet, comme nous le relevons ultérieurement, la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées par les sociétés apparentées doit être justifiée auprès des autorités fiscales, par un dépôt des documents y afférents¹⁹³¹. Cette documentation des prix de transfert est primordiale pour la procédure de taxation du bénéfice des multinationales, et sa dissimulation est indéniablement assimilable à une infraction fiscale¹⁹³².

6.5. Enseignements tirés de l'étude sur les paradis fiscaux et perspective pour le système fiscal congolais

6.5.1. Remarques introductives

885 Dans la mesure où les paradis fiscaux permettent aux personnes physiques et morales d'échapper à l'impôt ainsi qu'aux règles d'imposition des juridictions où se situent réellement les transactions économiques productrices des richesses (revenus et fortune)¹⁹³³, il est indéniable que leur existence facilite l'émergence de l'évasion et de la fraude fiscales à l'échelle internationale¹⁹³⁴. Ces deux phénomènes (évasion et fraude) ont, par ailleurs, d'autres facteurs d'éclosion¹⁹³⁵, tels que le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, que nous n'abordons aucunement dans le cadre de cette recherche scientifique.

886 À la suite de l'analyse faite précédemment sur les critères d'identification des paradis fiscaux, respectivement en droits de l'OCDE et de l'UE, il ressort que l'essentiel des

¹⁹²⁷ Voy. Section 5.3.3.4

¹⁹²⁸ C'est aussi bien le cas en France. Voy. DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.284 ss

¹⁹²⁹ Voy. Section 5.3.3.2.

¹⁹³⁰ Voy. Section 5.3.3.3

¹⁹³¹ Sur les obligations déclaratives des documents relatifs aux prix de transfert, voy. Section 11.1.1.4

¹⁹³² En effet, en Suisse notamment, selon le Tribunal fédéral, le non-respect du principe de pleine concurrence qui consiste dans la manipulation des prix de transfert peut donner lieu à des poursuites pour soustraction d'impôt. Voy. ATAF 2C_508/2014 et 2C_509/2014 du 20 février 2015, consid. 5.3.1 et références citées ; ATAF 2A.588/2006 du 19 avril 2007, Consid. 4.2 §2 et références citées ; ATAF 2C_788/2010 du 18 mai 2011, consid. 4.1

¹⁹³³ PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.28 ss

¹⁹³⁴ MARGAIRAZ/MERKLI, *Fuite devant l'impôt*, p.34

¹⁹³⁵ VERNIER, *Fraude fiscale*, p.11 s

indicateurs retenus en la matière convergent. Cela plaide *ex mea sententia* en faveur d'une communautarisation des actions de ces organisations, en vue d'une efficience et efficacité dans les résultats (6.5.2). Pour ce qui est du système fiscal congolais, il n'existe pas à ce jour des dispositifs juridiques internes pouvant faire de la République Démocratique du Congo un paradis fiscal (6.5.3). D'ailleurs, cette juridiction s'est déjà résolument inscrite dans la dynamique de lutte contre les paradis fiscaux, quand bien même son engagement reste encore perfectible (6.5.4).

6.5.2. Points saillants : approche fragmentée (OCDE et UE) dans la lutte contre les paradis fiscaux et justification d'une commission paritaire mixte d'identification des paradis fiscaux

D'entrée de jeu, il convient de relever que les « expéditions » respectives de l'OCDE et de l'UE contre les paradis fiscaux sont intervenues relativement tard, soit vers la fin des années quatre-vingt-dix. Si l'OCDE a dû attendre l'année 1998 pour poser, de manière décisive¹⁹³⁶, les fondements d'un processus de lutte contre la prolifération des paradis fiscaux et la concurrence fiscale dommageable, l'UE l'avait déjà devancée de quelques mois (décembre 1997) en adoptant formellement un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, destiné à faire échec à la concurrence fiscale dommageable au sein du marché commun.

Depuis lors, les actions de ces deux organisations sont exercées sur des champs apparemment différents, mais complémentaires¹⁹³⁷ : Dès le début, en 1998, l'action de l'OCDE stigmatisait les législations internes à la fois de ses États membres ainsi que des pays tiers. C'est cette approche qui s'est poursuivie jusqu'à ce jour, avec l'avènement du Projet BEPS¹⁹³⁸ dont le champ d'investigation couvre tout le globe¹⁹³⁹. Pour sa part, l'UE visait primordialement – dans les jalons offensifs posés en 1997 – les systèmes fiscaux de ses États membres. C'est seulement après avoir assaini de l'intérieur le marché commun durant une dizaine d'années, que le besoin s'est posé en vue de se sécuriser contre les menaces extérieures qui pèsent sur les bases d'imposition des pays membres, compte tenu de la dimension mondiale de la concurrence fiscale dommageable et de la planification fiscale agressive¹⁹⁴⁰. A ce jour, nous sommes d'avis

¹⁹³⁶En réalité, les travaux sur la concurrence fiscale dommageable ont été lancés en 1996 à l'occasion du sommet du G7 de Lyon du 27 au 29 juin. Cf. SAINT-AMANS, *Standard OCDE*, p.21 ; SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.223 ; SALOMÉ, *Echange ruling*, p.514 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.65 s N.39 ; GANTE, *Concurrence fiscale*, p.15

¹⁹³⁷Pour d'autres éléments de rapprochement et de divergence, lire également LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.403 s N.788ss

¹⁹³⁸Le contenu et la portée du Projet BEPS sont abordés avec détail plus loin (chapitre 9).

¹⁹³⁹Pour rappel, cette liste de 35 paradis fiscaux (reconnus coupables de pratiques déloyales et de concurrence fiscale dommageable) établie en annexe du Rapport de 2000, concernait à la fois les pays membres et non membres.

¹⁹⁴⁰Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, Bruxelles, 28 janvier 2016, COM (2016) 24 final.

que l'arme de l'UE contre les paradis fiscaux a même changé de cible, puisque la liste noire de 2017 n'a concerné que les juridictions tierces à l'Union. Ainsi, si les champs d'action respectifs de ces deux organisations (OCDE et UE) paraissaient différents au départ, aujourd'hui ils semblent converger compte tenu du caractère global de leur approche¹⁹⁴¹.

- 889 Par ailleurs, les critères retenus respectivement par l'OCDE et l'UE, pour identifier les régimes fiscaux dommageables, ont toujours été similaires¹⁹⁴². Le critère primordial ou fondamental dans les deux réglementations est celui du niveau d'imposition nettement inférieur [ou nul] au standard normal appliqué dans l'État concerné. Ce critère permet – tant pour l'OCDE que pour l'UE – d'amorcer toute évaluation d'une juridiction et de circonscrire, sur base d'autres critères complémentaires, les pratiques fiscales potentiellement dommageables¹⁹⁴³. Dans cette veine, il y a lieu de relever néanmoins que la liste de paradis fiscaux selon l'OCDE est essentiellement focalisée, depuis le Rapport d'étape de 2001, sur les critères de transparence et d'échange d'informations¹⁹⁴⁴ ; tandis que la liste de l'UE est désormais axée, quant à elle, sur un ensemble plus vaste de critères de bonne gouvernance fiscale, auquel adhèrent déjà les États membres de l'UE eux-mêmes. En dehors de la transparence et l'échange d'informations, l'UE s'intéresse aussi à l'équité fiscale, au respect des normes BEPS¹⁹⁴⁵ et au niveau de taxation, lorsque cela pourrait encourager les structures et dispositifs artificiels¹⁹⁴⁶.
- 890 De ce fait, nous pouvons admettre que sur le plan formel, le procédé d'identification des paradis fiscaux de l'UE a une portée plus large que celui de l'OCDE, mais les deux institutions œuvrent dans une complémentarité assez rapprochée¹⁹⁴⁷. Ainsi, l'UE tient compte, dans le cadre du processus d'examen des juridictions paradisiaques, des évaluations de l'OCDE portant sur les normes de transparence et les régimes fiscaux des juridictions. La Commission et les États membres entretiennent des contacts étroits et réguliers avec l'OCDE tout au long du processus de recensement afin de garantir que les travaux de l'UE et l'action internationale dans ce domaine restent complémentaires et se renforcent mutuellement¹⁹⁴⁸.

¹⁹⁴¹Dans ce sens, voy. TRAVERSA/FLAMINI, *Impact of BEPS*, p.397

¹⁹⁴²RASPILLER, *Concurrence fiscale*, p.24 ; RASPILLER, *Analyse concurrence*, p.71 ; ALTINDAG, *Concurrence*, p.43 N.68

¹⁹⁴³BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.30 N37, spécialement note de bas de page 27.

¹⁹⁴⁴LAMBERT, *Introduction*, p.2 ; ALTINDAG, *Concurrence*, p.43 N.68

¹⁹⁴⁵On aurait même l'impression qu'en exigeant aux juridictions le respect de ce critère, l'UE fait plutôt le travail de l'OCDE, en bousculant les juridictions qui traineraient le pas à accélérer leur alignement aux standards minima de l'OCDE.

¹⁹⁴⁶Voy. Commission européenne – Fiche d'information, *Questions et réponses sur la liste de l'UE des juridictions fiscales non coopératives*, Bruxelles, le 5 décembre 2017, MEMO/17/5122.

¹⁹⁴⁷Sur la complémentarité entre les travaux de l'OCDE et de l'UE, voy. TRAVERSA/FLAMINI, *Impact of BEPS*, p.400 ss

¹⁹⁴⁸Voy. Annexe aux conclusions du Conseil sur les critères et le processus relatifs à l'établissement de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, Bruxelles, 8 novembre 2016, 13918/16 FISC 182 ECOFIN 991.

Au reste, l'on pourrait se demander s'il est nécessaire pour l'OCDE et l'UE de continuer d'agir formellement de manière fragmentée dans la lutte contre les paradis fiscaux, pour autant que leurs *criteriums* respectifs se sont remarquablement rapprochés ces dernières années. Nous estimons que cette approche fragmentée contre les paradis fiscaux est inefficace, tant pour les deux institutions que pour les juridictions fiscales stigmatisées. En effet, d'une part, ces institutions feraient des économies de moyens en fédérant leurs actions au sein d'une commission paritaire mixte OCDE-UE chargée de l'identification des paradis fiscaux, laquelle commission aura pour mission d'uniformiser les vues entre les deux institutions, aboutissant sur la publication d'une liste unique des paradis fiscaux. Cela aurait pour avantage de rendre plus efficaces les mesures de rétorsion contre les juridictions stigmatisées, pour autant que la mise en application de ces mesures serait uniforme pour les deux organisations et exercerait un effet dissuasif notable. D'autre part, il serait moins complexe pour les juridictions *blacklistées* ou censurées de se conformer à une ligne de conduite unique, en participant à un seul dialogue au lieu de faire face à des divergences entre deux approches spécifiques (OCDE d'une part et UE d'autre part), qui comportent différents déclencheurs et critères d'inscription sur les listes.

891

6.5.3. Inexistence en droit positif congolais de dispositifs juridiques catalyseurs de juridiction paradisique

Il convient de rappeler qu'un paradis fiscal se caractérise globalement par deux réalités : d'une part, c'est une juridiction qui applique une fiscalité nulle ou faible par rapport à la moyenne mondiale, avec pour conséquence d'attirer vers elle des capitaux mobiles étrangers qui échappent aux juridictions à forte fiscalité¹⁹⁴⁹. De ce fait, elle facilite l'évasion et la fraude fiscales internationales ainsi que d'autres formes de criminalité internationale¹⁹⁵⁰. D'autre part, elle développe des législations financières laxistes assez attractives pour les étrangers, mais très pointues concernant notamment la protection du secret bancaire fiscal¹⁹⁵¹. Ces deux critères essentiels aux paradis fiscaux sont cristallisés par l'OCDE sous la notion de déficience de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales, et par l'UE sous le vocable d'absence de bonne gouvernance fiscale (transparence, concurrence fiscale loyale et mise en œuvre des mesures BEPS).

892

Au regard de ce *criterium*, la juridiction fiscale congolaise est — à l'instar de la plupart des juridictions africaines¹⁹⁵² — « bon élève », car elle n'a jamais, à ce jour, été *blacklistée* ou *greylistée* tant par l'OCDE que par l'UE. Cela s'explique notamment par le fait que

893

¹⁹⁴⁹ Voy. PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*, p.23 ; AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux*, p.3 N.1 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.16 s N.6 ; GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Paradis fiscaux », p.810

¹⁹⁵⁰ Voy. BERNASCONI, *Criminalité*, p.130

¹⁹⁵¹ Voy. MÉSONNIER, *Centres financiers*, p.65 ; DARBAR/BARRY/MARY, *Centres*, p.32 ; DUIGOU, *Paradis fiscaux*, p.89 ; ZOROMÉ, *Offshore*, p.4 ; BOURGAIN/PIERETTI, *Centres financiers*, p.67 s ; EUROAD, *Rapport 2015*, p.5 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.736

¹⁹⁵² En effet, tant du côté de l'OCDE que de l'UE, l'Afrique a souvent été représentée par moins de cinq pays sur les listes noires de ces deux organisations. Les juridictions généralement pointées du doigt durant la dernière décennie sont : Libéria, Namibie et Tunisie.

ladite juridiction ne dispose pas d'une fiscalité nulle ou faible sur les entreprises ou sociétés étrangères, par rapport à la moyenne interne (6.5.2.1.), moins encore d'une législation bancaire de protection verrouillée du secret bancaire fiscal (6.5.2.2.).

6.5.3.1. Inexistence de fiscalité nulle ou faible dans le système fiscal congolais : cas de l'impôt sur les bénéfices des entreprises

6.5.3.1.1. Base légale et circonscription sommaire de l'impôt sur les bénéfices des entreprises dans la constellation du système fiscal congolais¹⁹⁵³

894 Le système fiscal congolais de « droit commun »¹⁹⁵⁴ est constitué (i) d'impôts réels¹⁹⁵⁵, (ii) d'impôts cédulaires sur les revenus, (iii) d'impôts indirects¹⁹⁵⁶, et (iv) de multiples droits et taxes particulières^{1957/1958}. Les première, troisième et quatrième catégories n'intéressent pas notre propos, mais plutôt la deuxième, en l'occurrence les impôts cédulaires sur les revenus ou simplement les impôts sur les revenus, régis par l'Ordonnance-loi n° 69-009 du 10 février 1969, telle que modifiée et complétée à ce jour¹⁹⁵⁹.

895 Le concept de « revenu » renvoie à toutes les ressources périodiques d'une personne physique ou morale, issues de son travail (gains, salaires, traitements, rémunérations) ou de son capital¹⁹⁶⁰ ; tandis que celui de « cédule » — tiré du latin « *schedula* » — signifie « feuillet »¹⁹⁶¹. Les impôts cédulaires sur le revenu sont donc des impôts subdivisés en

¹⁹⁵³Cette section est légèrement inspirée de KALONJI, *Fiscalisation des revenus*, p.3 ss

¹⁹⁵⁴En effet, il existe également des régimes exceptionnels ou particuliers constitués notamment de la fiscalité pétrolière ; la fiscalité minière ; la fiscalité forestière ; la fiscalité des investissements ; la fiscalité des services publics et des établissements publics ; la fiscalité des entreprises publiques ou services publics transformées en sociétés commerciales ; la fiscalité des Associations Sans But Lucratif (ASBL) ; la fiscalité des Entreprises de petite taille ; la fiscalité applicable aux conventions de collaboration et aux projets de coopération ; etc.

¹⁹⁵⁵Régis par l'Ordonnance-loi n° 69-006 du 10 février 1969 (Moniteur du Congo de 1969, p. 475), telle que modifiée et complétée à ce jour. Il s'agit des impôts suivants : impôt foncier ; impôt sur les véhicules et taxe spéciale de circulation routière ; et impôt sur la superficie des concessions minières et d'hydrocarbures.

¹⁹⁵⁶Parmi lesquels nous pouvons citer notamment : la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui est régie par l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée (JO RDC, 52^e année, numéro 1, 1^{er} janvier 2011, p.6) ; les droits des douanes régis par l'Ordonnance-loi n° 10/002 du 20 août 2010 portant code des douanes (JO RDC, 51^e année, numéro spécial, 26 décembre 2010) ; et les droits de consommation ou accises régis par l'ordonnance-loi n° 18-002 du 13 mars 2018 portant Code des accises (JO RDC, 59^e année, numéro spécial, 18 avril 2018).

¹⁹⁵⁷Qui sont fixés notamment par l'Ordonnance-loi n° 13/002 du 23 février 2013 fixant la nomenclature des droits, taxes et redevances du pouvoir central, ainsi que l'Ordonnance-loi n° 13/001 du 23 février 2013 fixant la nomenclature des impôts, droits, taxes et redevances des provinces et des entités territoriales décentralisées ainsi que leurs modalités de répartition (JO RDC, 54^e année, numéro spécial, 27 février 2013).

¹⁹⁵⁸Dans ce sens, voy. KALONJI, *Le resserrement de l'étau*, p.124 ss ; MUFUNDJI, *Système d'imposition des revenus*, p.375 ; MANIKUNDA/MWAPE, *Le système fiscal de la République démocratique du Congo*, p.360 ss

¹⁹⁵⁹Notamment par l'Ordonnance-loi n° 13/008 du 23 février 2013 modifiant et complétant certaines dispositions de l'ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus (Journal officiel de la République Démocratique du Congo, 54^e année, numéro spécial, 27 février 2013).

¹⁹⁶⁰KALONJI, *Droit fiscal congolais*, p.54 ss

¹⁹⁶¹KALONJI, *Droit fiscal congolais*, p.55 ss et références citées.

feuilles et frappent toutes les ressources tirées d'un travail ou d'un capital. Ils sont répartis en trois feuilles (catégories) donnant lieu, chacun, à une imposition spécifique : (i) impôt sur les revenus locatifs ou impôt locatif¹⁹⁶² ; (ii) impôt mobilier sur les revenus des capitaux mobiliers ou impôt mobilier¹⁹⁶³ ; (iii) impôt sur les revenus professionnels ou impôt professionnel¹⁹⁶⁴ ; et (iv) impôt exceptionnel sur les rémunérations des expatriés¹⁹⁶⁵. Les feuilles sus indiquées aux points i, ii et iv sortent du cadre de notre réflexion, pour permettre à notre « curseur » de se focaliser uniquement sur l'impôt sur les revenus professionnels ou l'impôt professionnel qui atteint les revenus provenant d'activités professionnelles exercées en République Démocratique du Congo, alors même que le bénéficiaire n'y aurait pas son siège social, son principal établissement administratif, son domicile ou sa résidence permanente¹⁹⁶⁶.

La ramification sus déclinée ne se limite pas du tout à ce vestibule, pour autant qu'au sein même de l'impôt professionnel on peut distinguer cinq types d'impositions qui en constituent les bases imposables sur leur montant net, c'est-à-dire en raison de leur montant brut diminué des seules dépenses professionnelles faites – pendant la période imposable – en vue d'acquérir et de conserver ces revenus¹⁹⁶⁷. Il s'agit de :

- (i) Impôt professionnel sur les bénéfices des entreprises, qui frappe les bénéfices réalisés par les entreprises industrielles, commerciales, artisanales, agricoles ou immobilières, y compris les libéralités et avantages quelconques accordés aux associés non-actifs dans les sociétés autres que par actions¹⁹⁶⁸; 897
- (ii) Impôt professionnel sur les rémunérations, qui frappe les rémunérations diverses de toutes personnes rétribuées par un tiers, de droit public ou de droit privé, sans être liées par un contrat d'entreprise, celles des associés actifs dans les sociétés autres que par actions ou que l'exploitant d'une entreprise individuelle s'attribue ou attribue aux membres de sa famille pour leur travail, ainsi que les pensions, les rémunérations diverses des administrateurs, gérants, commissaires, liquidateurs de sociétés et de toutes personnes exerçant des fonctions analogues¹⁹⁶⁹; 898

¹⁹⁶² Voy. Titre 2 (articles 4 à 12) de l'Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relatives aux contributions cédulaires sur les revenus (Moniteur du Congo de 1969, p. 515).

¹⁹⁶³ Voy. Titre 3 (articles 13 à 26) de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁶⁴ Voy. Titre 4 (articles 27 à 94) de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée. Les exemptions à cet impôt sont fixées à l'article 94 de la même Ordonnance-loi.

¹⁹⁶⁵ Régi par l'Ordonnance-loi 69-007 du 10 février 1969 relative à [l'impôt] exceptionnel sur les rémunérations versées par les employeurs à leur personnel expatrié (Journal Officiel du Zaïre, numéro 2, 15 janvier 1972, p. 52).

¹⁹⁶⁶ Voy. Article 27, *ab initio*, de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

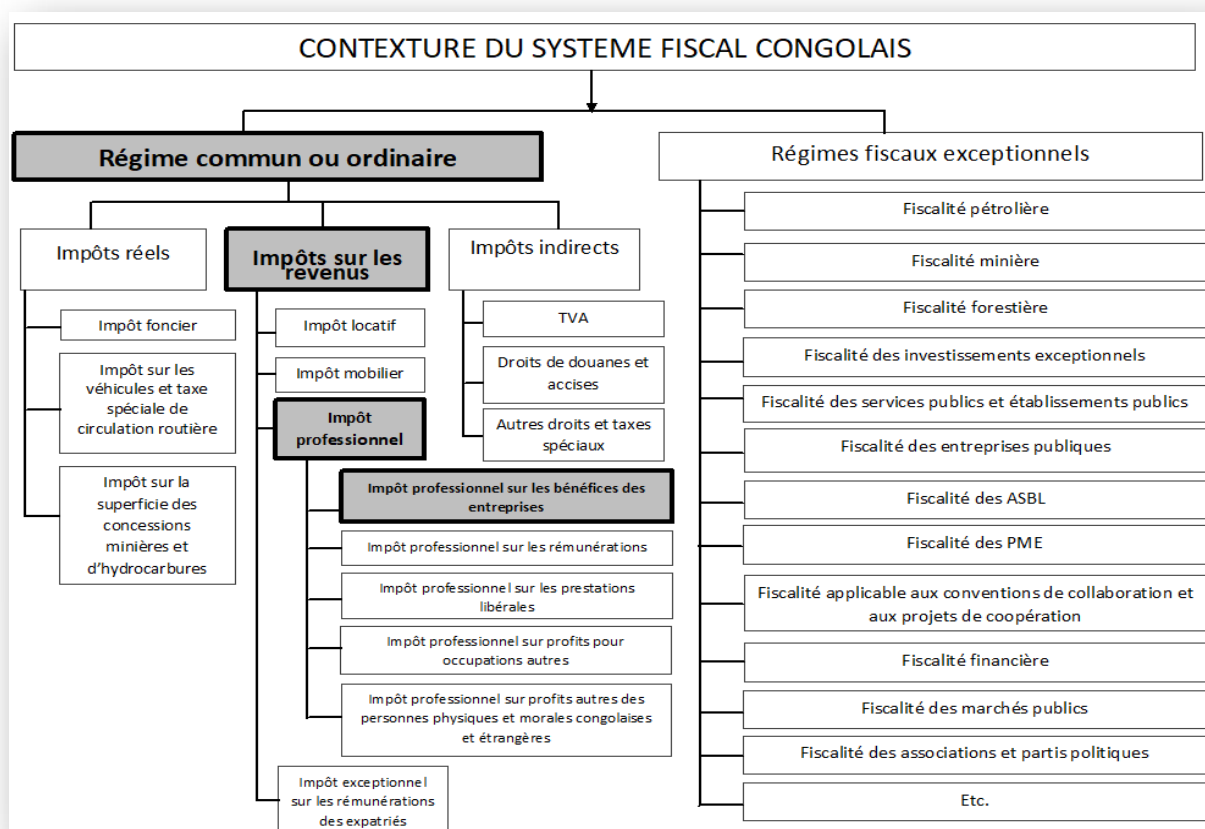
¹⁹⁶⁷ C'est ce qui ressort des articles 27 à 29 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée. Il convient de préciser que sont considérées comme réalisées pendant la période imposable, les dépenses et charges professionnelles qui, pendant cette période, ont été payées ou ont acquis le caractère de dettes ou pertes liquides et certaines.

¹⁹⁶⁸ Voy. Articles 30 à 46 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁶⁹ Voy. Articles 47 à 52 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

- 899 (iii) Impôt professionnel sur les prestations libérales qui frappe les profits, quelle que soit leur dénomination, des professions libérales, charges ou offices¹⁹⁷⁰;
- 900 (iv) Impôt professionnel sur tout profit qui frappe les profits, quelle qu'en soit la nature, des occupations non visées ci-dessus¹⁹⁷¹ ;
- 901 (v) Impôt professionnel sur les sommes payées en rémunération des prestations de services de toute nature, fournies par des personnes physiques ou morales étrangères non établies en République Démocratique du Congo¹⁹⁷².
- 902 Dans les sections qui suivent, seule la première catégorie (impôt professionnel sur les bénéfices) fera l'objet d'analyse concernant son taux d'imposition. Mais avant cela, le schéma ci-après permet de situer ce type d'impôt dans la constellation des impôts consacrés dans le paysage fiscal congolais :

903 **Figure 6 : Essentiel du système fiscal congolais et place de l'impôt sur les bénéfices des entreprises**



Source : KALONJI, *Imposition des personnes physiques*, p.251 (Schéma réaménagé).

¹⁹⁷⁰ Voy. Articles 53 à 58 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁷¹ Voy. Articles 85 à 87 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁷² Voy. Articles 68 à 73 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée. Dans le même sens, voy. Note de service de la Direction Générale des Impôts, référencée 1/0020/DGI/DG/CR/NGA/2013 du 12 février 2013.

6.5.3.1.2. Absence d'un régime d'imposition [des sociétés] préférentiel et attractif de capitaux mobiles étrangers : matière imposable, redevable et taux de l'impôt sur les bénéfices

D'entrée de jeu, il convient de préciser qu'un bénéfice désigne, en droit des sociétés commerciales, tout gain pécuniaire ou matériel qui s'ajouterait à la fortune des associés. Certes, il n'est pas nécessaire que le gain soit pécuniaire — pourvu qu'il soit appréciable en argent — mais il doit consister en un enrichissement positif, et non pas simplement en une économie d'une dépense¹⁹⁷³.

904

Aux termes de l'article 30 de l'Ordonnance-loi n° 69-009 précitée, la matière imposable de cet impôt est constituée de tous les bénéfices réalisés par une entreprise [industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou immobilière], provenant de toutes les opérations traitées par ses établissements sur le territoire congolais ainsi que tous accroissements des avoirs investis en vue des susdites activités, notamment les accroissements résultant de plus-values ou de moins-values, soit réalisées, soit exprimées dans les comptes ou inventaires du redevable, peu important l'origine et la nature¹⁹⁷⁴. Il convient de préciser que, juridiquement, les concepts de « plus-value » et de « moins-value » correspondent à la différence entre la valeur d'un bien à un moment donné et sa valeur comptable, c'est-à-dire celle qui figure dans la comptabilité de l'Entreprise¹⁹⁷⁵.

905

Il y a lieu de faire remarquer, par ailleurs, que l'impôt sous examen s'applique également aux bénéfices obtenus, d'une part, soit par la vente, la cession ou l'apport d'éléments d'actif quelconques affectés à l'exercice de la profession, de fonds de commerce, contrats, brevets d'invention, marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication, études ou connaissances commerciales, droits de vente, de façonnage, de fabrication ou autres analogues ; d'autre part, soit en contrepartie de la cessation totale ou partielle de l'activité, de l'annulation d'un contrat d'achat ou de fourniture ou de l'abstention de l'exercice de certains droits, et tout cela même en fin d'exploitation ou après cessation de celle-ci¹⁹⁷⁶.

906

¹⁹⁷³LUKOMBE, *Droit des sociétés*, p.62

¹⁹⁷⁴Abondant dans la même veine, l'article 31 de la même Ordonnance-loi n° 69-009, précise que « Sont compris dans les bénéfices : 1° les libéralités et avantages quelconques revenant à quelque titre et sous quelque forme que ce soit aux associés non actifs ou à leurs héritiers dans les sociétés autres que par actions ; 2° les sommes affectées au remboursement total ou partiel de capitaux empruntés, à l'extension de l'entreprise ou à la plus-value de l'outillage comptabilisées au débit d'un compte de résultat, au mépris de toute règle comptable ; 3° les réserves au fonds de prévision quelconques, le report à nouveau de l'année et toutes affectations analogues. Les primes d'émission ne sont pas considérées comme bénéfices pour autant qu'elles soient affectées à un compte indisponible ou incorporées au capital social ». Par ailleurs, l'article 67 fait remarquer que « dans les sociétés coopératives, les ristournes et avantages attribués aux associés et non associés, sont considérés comme des bénéfices.

¹⁹⁷⁵Dans ce sens, voy. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Plus-value », p.845 ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Plus-value », p.389

¹⁹⁷⁶Articles 32 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

- 907 Le législateur fiscal a néanmoins prévu un certain nombre d'immunités, exonérations et déductions en marge de l'impôt sur les bénéfices des entreprises¹⁹⁷⁷. Sous certaines conditions¹⁹⁷⁸, les immunités concernent notamment les accroissements résultant des plus-values non réalisées mais que le redevable a exprimées dans ses comptes ou inventaires, sans aucunement les traiter comme bénéfices¹⁹⁷⁹, à l'exception des accroissements résultant de plus-values réalisées sur immeubles, outillage, matériel mobilier, participations et valeurs de portefeuille, pour autant que le prix de réalisation dépasse le prix d'acquisition ou de revient, tout en déduisant le montant des amortissements déjà admis sur le plan fiscal¹⁹⁸⁰.
- 908 Pour ce qui est des exonérations, elles concernent — sous réserve de réciprocité¹⁹⁸¹ — les bénéfices qu'une entreprise établie dans une juridiction étrangère retire dans l'exploitation de navires ou aéronefs qu'elle détient en propriété ou en tant qu'affrètement et qui font escale sur le territoire congolais pour le besoin de chargement des cargaisons ou des personnes¹⁹⁸². Il en est de même des bénéfices qu'une entreprise non-résidente ou non établie sur le territoire congolais retire en contrepartie d'une souscription aux bons et obligations du trésor public¹⁹⁸³. D'autres exonérations sont également possibles en vertu du Code des investissements¹⁹⁸⁴ ou des lois particulières¹⁹⁸⁵.
- 909 Quant aux déductions imputables sur l'impôt sous examen, elles concernent, sous certaines conditions, notamment les pertes professionnelles d'un exercice comptable — dont le cumul avec des exercices antérieurs (report des pertes limité à 5 exercices) ne peut dépasser 60% du bénéfice fiscal avant imputations des toutes pertes¹⁹⁸⁶ — ainsi qu'un certain nombre de charges professionnelles¹⁹⁸⁷. En revanche, les provisions pour

¹⁹⁷⁷ Voy. Articles 34 à 46 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁷⁸ Lesquelles sont liées notamment à la tenue d'une comptabilité régulière.

¹⁹⁷⁹ Voy. Article 34 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁸⁰ Voy. Article 35 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁸¹ Cette réciprocité peut être matérialisée par la signature d'une convention fiscale entre la juridiction congolaise et les autres juridictions du globe. C'est le cas de l'Accord bilatéral signé à Kinshasa le 29 avril 1989 entre la République Française et la République Démocratique du Congo en vue d'éviter la double imposition en matière de transport aérien en trafic international. Entré en vigueur le 22 juin 1990, il vise à éviter la double imposition des revenus, bénéfices et plus-values des entreprises qui se consacrent au transport aérien en trafic international entre les deux pays. Il est consultable en ligne : <http://droit-afrique.com/upload/doc/rdc/RDC-Convention-fiscale-France-traffic-aerien.pdf> (ressource consultée le 20 juillet 2018).

¹⁹⁸² Voy. Article 38 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁸³ Voy. Article 38 bis de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁸⁴ En l'occurrence, la Loi n° 2-04 du 21 février 2002 portant Code des investissements (JO RDC n° 6, 15 mars 2002).

¹⁹⁸⁵ Voy. Article 39 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁸⁶ Voy. Article 42 et 42 bis de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁸⁷ Voy. Article 43 et 46 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée. Parmi ces charges professionnelles déductibles, figurent notamment les dépenses professionnelles (loyers, entretiens du matériel, salaires et autres traitements dus aux employés, intérêts sur capitaux empruntés, etc.), les amortissements des immobilisations, etc.

faire face à des pertes, à des charges ou à des dépréciations d'éléments de l'actif, font parties des dépenses non déductibles des revenus imposables, à moins qu'elles aient été formées notamment pour reconstitution des gisements miniers ou si elles cristallisent des provisions pour créances douteuses constituées par les établissements de crédit (bancaires et autres institutions financières)¹⁹⁸⁸.

Conformément aux dispositions de l'article 77 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée ainsi que des articles 12 à 16 de la loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réformes des procédures fiscales, les redevables de l'impôt sur les bénéfices sont les sociétés de droit ou de fait¹⁹⁸⁹ qui réalisent des bénéfices – même en cas de perte sur un exercice donné – et qui sont soumises au régime d'imposition de droit commun. Ce régime est celui qui impose la déclaration fiscale des bénéfices¹⁹⁹⁰, appuyée par les documents réglementaires, à savoir le bilan, le tableau de formation du résultat et du tableau économique, fiscal et financier complet, conformes aux modèles diffusés par le Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo (CPCC)¹⁹⁹¹. Par dérogation à ce régime de droit commun, les entreprises de petite taille – à savoir les « petites entreprises » et les « micro-entreprises »¹⁹⁹² – sont également redevables de l'impôt sur les bénéfices,

910

¹⁹⁸⁸ Voy. Article 46 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁸⁹ En effet, selon la volonté du législateur, toutes les associations momentanées sont également redevables de l'impôt sur les bénéfices. Elles doivent se faire connaître auprès de l'administration fiscale dans les dix jours de leur constitution, sous peine d'être sanctionnée comme pour refus de répondre dans le délai légal à une demande de renseignements, et doivent tenir une comptabilité propre et avoir une appellation précise, sans néanmoins être tenues de disposer d'un numéro d'identification national. Cf. Articles 67 bis et 67 ter de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée ainsi que le point I.2 de la Circulaire ministérielle n° 0023/CAB/MIN/FIN&BUD/2001 du 9 janvier 2001 relative à l'application du décret-loi n° 109-2000 du 19 juillet 2000 modifiant et complétant certaines dispositions en matière d'impôts cédulaires sur les revenus.

¹⁹⁹⁰ Il est également joint à la déclaration, un relevé récapitulatif des ventes réelles effectuées au cours de l'année précédente à des personnes physiques ou morales réputées « commerçants » ou « fabricants ». Les personnes morales devront aussi fournir une copie des procès-verbaux notariés des assemblées générales ordinaires et extraordinaires approuvant les états financiers joints à la déclaration fiscale ou ayant entraîné la modification des statuts.

¹⁹⁹¹ Créé par l'ordonnance n° 75-24 du 3 février 1975, tel que modifiée et complétée à ce jour, le Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo (CPCC) est l'organe technique d'avis et de conseil du gouvernement de la République Démocratique du Congo dans le domaine de la comptabilité, placé sous la tutelle administrative du Ministère des Finances. Il a pour objet, notamment la conception et la gestion du système comptable congolais, l'organisation et le fonctionnement de la Centrale nationale des bilans, la diffusion exclusive des imprimés du Plan Comptable Général Congolais. Ses missions sont articulées sur le site internet de l'institution, à savoir : <http://www.cpcc-rdc.org/mission.php> (ressource consultée le 20 juillet 2018).

¹⁹⁹² Il convient de préciser que, conformément à l'article 2 de l'Ordonnance-loi n° 13/006 du 23 février 2013, telle que complétée par l'article 30 de la n° 17/005 du 23 juin 2017 pour l'exercice 2017, « il faut entendre, au plan fiscal, par Entreprise de petite taille constituée en Micro-Entreprise ou Petite Entreprise, toute entreprise, quelle que soit sa forme juridique, qui réalise un chiffre d'affaires annuel inférieur à 80 000 000,00 de Francs Congolais. La Micro-Entreprise est toute entreprise qui réalise un chiffre d'affaires annuel ne dépassant pas 10 000 000,00 de Francs Congolais. La Petite Entreprise est celle qui réalise un chiffre d'affaires annuel supérieur à 10 000 000,00 de Francs Congolais et inférieur à 80 000 000,00 de Francs Congolais ». Pour une idée approximative de la valeur de change du francs congolais à fin mars 2018 : 1 CDF = 0,000516348 EUR (soit 1 EUR = 1 936,68 CDF) et 1 CDF = 0,000603245 CHF (soit 1 CHF =

conformément aux dispositions pertinentes¹⁹⁹³ de l'ordonnance-loi n° 13/006 du 23 février 2013 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profits¹⁹⁹⁴.

- 911 En ce qui concerne le taux de l'impôt sur les bénéfices, jadis fixé à 35% du revenu net des sociétés soumises au régime de droit commun¹⁹⁹⁵, c'est seulement récemment qu'il a été ramené à 30% par la loi de finances de l'exercice 2019¹⁹⁹⁶. Quant au régime dérogatoire de petite taille, le taux de l'impôt est fixé, d'une part à charge des petites entreprises à concurrence de 1% pour les activités de vente et 2% pour celles de prestation de services¹⁹⁹⁷, et d'autre part à charge des micro-entreprises fixé à un forfait de 50 000 francs congolais par année¹⁹⁹⁸. Par ailleurs, pour ce qui est des entreprises dont les revenus imposables sont constitués totalement ou partiellement des bénéfices, et qui ne relèvent pas du régime d'imposition des entreprises de petite taille, elles sont assujetties à un impôt minimum fixé à concurrence de 1% du chiffre d'affaires déclaré, lorsque les résultats sont déficitaires ou bénéficiaires mais susceptibles de donner lieu à une imposition inférieure à ce montant¹⁹⁹⁹. Nous estimons que cette catégorie d'entreprises concerne notamment les nouvelles entreprises innovantes (« *startups* ») qui, dotées d'un fort potentiel de croissance économique, sont fréquemment à la recherche d'importantes levées de fonds d'investissement et de spéculation financière sur leurs valeurs à venir. Généralement, avant d'atteindre leur phase commerciale, les *startups* sont caractérisées par un long cycle de recherche et de développement de leurs activités (produit innovant, test d'idée, validation de technologie ou de modèle économique, etc.), avec pour effet d'avoir un niveau de risque d'échec très supérieur à celui d'autres entreprises²⁰⁰⁰.

1 657,70 CDF). Source : <http://www.boursorama.com> ; <https://www.postfinance.ch/fr/> (consultés le 20 juillet 2018).

¹⁹⁹³ En effet, les articles 5 et 11 de cette Ordonnance-loi disposent respectivement que « *les Petites Entreprises sont imposées, en matière d'impôt sur les bénéfices et profits, sur le chiffre d'affaires annuel réalisé ou à raison de toute somme proportionnellement équivalente pour les périodes inférieures à un an* » et « *les micro-entreprises acquittent un impôt forfaitaire annuel de 50 000 francs congolais [...]* ».

¹⁹⁹⁴ JO RDC, n° spécial, 27 février 2013, 54^e année, col. 91.

¹⁹⁹⁵ Article 83 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁹⁶ Article 17 de la Loi de finances n° 18/025 du 13 décembre 2018 pour l'exercice 2019.

¹⁹⁹⁷ Article 6 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée. Par ailleurs, cette disposition précise que, dans l'optique où la petite entreprise exerce simultanément les activités de vente et de service, les chiffres d'affaires respectifs sont cumulés et imposés suivant l'activité principale.

¹⁹⁹⁸ Article 11, alinéa 1^{er}, de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

¹⁹⁹⁹ Voy. Article 92, litera 1), de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée. Par ailleurs, les literas 2) et 3) du même article disposent respectivement que « *les personnes physiques ou morales en activité, qui ne réalisent pas un chiffre d'affaires au cours d'une année, sont soumises au paiement d'un impôt forfaitaire au titre de l'impôt sur les bénéfices et profits de : 2 500 000 francs congolais pour les grandes entreprises ; 750 000 francs congolais pour les moyennes entreprises ; 30 000 francs congolais pour les entreprises de petite taille* » et « *les personnes physiques ou morales en cessation d'activités, sans s'être fait radier, selon le cas, au registre du commerce et du crédit mobilier conformément à l'article 97 de l'Acte uniforme de l'OHADA du 17 avril 1997 relatif au droit des sociétés commerciales et du regroupement d'intérêt économique ou de l'ordre de la corporation, sont soumises au paiement d'un impôt forfaitaire fixé à : 500 000 francs congolais pour les grandes entreprises ; 250 000 francs congolais pour les moyennes entreprises ; 30 000 francs congolais pour les entreprises de petite taille.[...]* ».

²⁰⁰⁰ Voy. SONGOLO, *Entreprenariat au Congo*, p.13 ss

Ce panorama – certes laconique mais assez expressif – du contenu de l’impôt sur les bénéfices en droit congolais démontre qu’il n’existe pas de régimes fiscaux préférentiels en matière d’imposition du bénéfice des sociétés, réservés aux entreprises étrangères, en vue d’attirer des capitaux mobiles étrangers sur le territoire national congolais. Les quelques exonérations spéciales à signaler sur le régime commun de l’impôt sous revue relèvent de la Loi n° 2-04 du 21 février 2002 portant Code des investissements²⁰⁰¹. En effet, les articles 14 à 18 de cette loi cristallisent un certain nombre d’avantages fiscaux et parafiscaux en faveur des entreprises porteuses de nouveaux investissements agréés, en l’occurrence une exonération totale de l’impôt sur les bénéfices. Il en est de même de la Loi n° 007/2002 du 11 juillet 2002 portant Code minier²⁰⁰², telle que modifiée et complétée par la Loi n° 18/001 du 9 mars 2018²⁰⁰³, qui prévoit un régime fiscal préférentiel de l’impôt sur les bénéfices – notamment en ses articles 529 à 533 – qui concerne essentiellement les reports déficitaires et charges professionnelles déductibles du revenu. En tout état de cause, ces régimes préférentiels concernent aussi bien les entreprises étrangères que celles congolaises, qui remplissent les conditions fixées. L’OCDE n’est jamais absolument opposée à ces genres d’incitants fiscaux, au reste existants dans bon nombre de pays en développement et destinés – dans un cadre juridique bien défini – à attirer certains investissements étrangers, développer l’activité économique dans certaines régions ou développer un quelconque domaine d’expertise²⁰⁰⁴.

912

Cela dit, les quelques incitants fiscaux prévues en marge de l’impôt sur les bénéfices, ne sont indéniablement pas des mesures préférentielles de nature à fausser la concurrence fiscale internationale dans le concert des juridictions fiscales, tant sur le plan régional africain que dans le monde. En conséquence, la République Démocratique du Congo est loin d’être étiquetée comme étant un paradis fiscal. Pour ce qui est singulièrement du taux d’impôt du régime commun (35% et récemment rabattu à 30 %), il est au-dessus de la moyenne mondiale, dans la mesure où celle-ci a oscillé, par exemple en 2018, autour de 24%²⁰⁰⁵. Le caractère élevé du taux de l’impôt sur le bénéfice – qui a d’ailleurs souvent été décrié aussi bien par le patronat congolais (FEC)²⁰⁰⁶ que par la doctrine²⁰⁰⁷ – pousse souvent certaines entreprises à procéder, par

913

²⁰⁰¹Cette loi, publiée au JO RDC (No. 6, 15 mars 2002), pourrait également être consultée en ligne : <http://www.droit-afrique.com/upload/doc/rdc/RDC-Code-2002-des-investissements.pdf> (consulté le 22 juillet 2019).

²⁰⁰²Publiée au JO RDC (No. Spécial du 15 juillet 2002), cette loi peut être consultée en ligne : <http://www.droit-afrique.com/upload/doc/rdc/RDC-Code-2002-minier.pdf> (consulté le 22 juillet 2019).

²⁰⁰³Cette loi, publiée au JO RDC (No. spécial, 28 mars 2018), pourrait être consultée en ligne : <https://www.leganet.cd/Legislation/Droit%20economique/Code%20Minier/Loi.18.001.09.03.2018.html> (consulté le 22 juillet 2019).

²⁰⁰⁴Dans ce sens, voy. WAGENAAR, *BEPS on developing countries*, p.85

²⁰⁰⁵Voy. La Lettre numéro 159 de Mai 2018 publiée par Vernimmen, en ligne :

http://www.vernimmen.net/Lire/Lettre_Vernimmen.php (ressource consultée le 21 juillet 2018).

²⁰⁰⁶Voy. FEC, *Economie congolaise 2007*, p.21

²⁰⁰⁷Voy. MATATA, *Qualité des institutions*, p.121 ss

le truchement des montages artificiels, au transfert indirect de leurs bénéfices vers d'autres juridictions pourvues d'une imposition faible sur les bénéfices des sociétés.

- 914 Comparativement à la Suisse et la Belgique, il convient d'indiquer que les taux pratiqués dans ces juridictions sont inférieurs à celui du Congo. En Suisse, l'impôt sur le bénéfice est prélevé au niveau fédéral, cantonal et communal. Au niveau fédéral, le taux statutaire de l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 8,5% du bénéfice net²⁰⁰⁸. Pour les associations, fondations et autres personnes morales, il est fixé à 4.25% du bénéfice net et n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas CHF 5 000²⁰⁰⁹. Quant aux placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe, l'impôt est de 4.25% du bénéfice net²⁰¹⁰. Globalement, il s'agit d'un taux proportionnel (aussi appelé taux fixe ou « flat »), dans chacun de cas évoqués²⁰¹¹. En Belgique²⁰¹², le taux nominal (taux d'imposition théoriquement payé par les sociétés) était de 33,99% et est passé à 29% à partir de l'exercice budgétaire 2018²⁰¹³, et il est prévu une baisse à 25% en 2020. Pour les sociétés (PME) dont le revenu imposable ne dépasse pas 322 500 euros, il existe un tarif réduit progressif dont le taux était, avant 2018, de 24,5% (de 1 à 25 000 euros), de 31,00% (de 25 000 à 90 000 euros), et de 34,50% (de 90 000 à 322 500 euros). A partir de 2018, le taux des PME qui était de 24,5% est descendu à 20%. Un impôt minimum est introduit pour les sociétés dont la base imposable après application de certaines déductions est supérieure à 1 million d'euros. Ces entreprises ne pourront plus appliquer entièrement certaines déductions fiscales au-delà de ce montant²⁰¹⁴. Il convient de faire remarquer que, contrairement à la Suisse et la Belgique qui ont, dans le passé, développé bon nombre des régimes fiscaux préférentiels destinés à attirer dans leurs juridictions des capitaux mobiles étrangers²⁰¹⁵, la République Démocratique du Congo n'a jamais fait l'objet de reproche de la part de la communauté internationale, concernant un quelconque régime fiscal applicable aux sociétés qui serait de nature à faire *blacklister* le pays auprès de l'OCDE ou de l'UE.
- 915 Pour un *excursus* comparatif avec le niveau régional d'Afrique centrale, les taux appliqués par les autres pays voisins de la République Démocratique du Congo avoisinent pratiquement ceux de cette dernière. Au Congo-Brazzaville par exemple, l'impôt sur les sociétés varie en fonction du type de société : 30% pour le bénéfice

²⁰⁰⁸Article 68 LIFD.

²⁰⁰⁹Article 71 LIFD.

²⁰¹⁰Article 71 LIFD.

²⁰¹¹OBRIST, *Droit fiscal*, p.235 N.269 ss

²⁰¹²*Voy.* Article 215 du CIR 92. D'autres détails sont fournis en ligne, via le lien ci-après :

https://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes/declaration/imposition
(ressource consultée le 21 juillet 2018).

²⁰¹³La contribution complémentaire de crise est passée de 3% à 2% et sera supprimée en 2020.

²⁰¹⁴Pour plus de détails sur ces réformes de l'imposition des sociétés, *voy.* FEB, *Impôt des sociétés*, p.3 ss

²⁰¹⁵*Voy.* Sections 3.2.1.5 et 3.2.2.6

imposable excédent 1000 FCFA (loi de finance 2014) ; 25% pour les sociétés agricoles, les micro-entreprises et dans l'éducation ; 35% pour les sociétés non-résidentes. Il existe également une taxe spéciale sur les sociétés (TSS) ou impôt minimum forfaitaire fixé à 1% du chiffre d'affaires et à 1 million de FCFA si le résultat fiscal est déficitaire ou si l'IS est inférieur à la TSS²⁰¹⁶. En Zambie également, les taux de l'impôt sur les sociétés est variable en fonction de l'activité de l'entreprise : agriculture (10%) ; exportation de produits non traditionnels (15%) ; industrie (35%) ; services bancaires (35%) ; opérateurs de téléphonie mobile (de 35% à 40%) ; et commerce et autres (35%)²⁰¹⁷.

Tout compte fait, en ce qui concerne l'imposition des sociétés étrangères, la juridiction congolaise ne dispose pas d'une fiscalité nulle ou faible par rapport aussi bien à la moyenne mondiale qu'au niveau interne, pour pouvoir éventuellement être catégorisée parmi les paradis fiscaux. 916

6.5.3.2. Inexistence en droit positif congolais d'une législation bancaire de protection absolue du secret bancaire fiscal

6.5.3.2.1. Enoncé et portée du principe du secret bancaire fiscal

Nous avons relevé précédemment²⁰¹⁸ que le secret bancaire est un devoir professionnel de discrétion, qui pèse sur toutes les personnes œuvrant dans le secteur bancaire. Il est destiné à protéger la sphère privée du client contre l'extérieur, par l'obligation faite aux banquiers de ne pas divulguer à des tiers des informations reçues de ce client. Somme toute, ce type de secret est un principe essentiel à la protection de la vie privée et de la confidentialité, et il existe dans la majorité des pays du globe. 917

Le droit congolais n'a pas dérogé à la règle. Il dispose d'un arsenal de textes réglementant le secteur bancaire, qui consacre le principe du secret bancaire. La Loi n° 18/027 du 13 décembre 2018, portant organisation et fonctionnement de la Banque Centrale²⁰¹⁹, consacre le principe du secret bancaire sous l'étiquette de secret professionnel²⁰²⁰. L'article 59, alinéa 1^{er}, de ladite Loi dispose que : 918

« Les membres des organes de la Banque et son personnel sont soumis au secret professionnel. Ils ne peuvent divulguer les informations confidentielles dont ils ont la connaissance dans le cadre de leurs fonctions sous peine des sanctions prévues dans le Code pénal congolais »²⁰²¹. 919

²⁰¹⁶Source : <http://www.brazzaville.cg/fr/environnement-fiscal-au-congo> (ressource consultée le 21 juillet 2018).

²⁰¹⁷Source : <https://import-export.societegenerale.fr/fr/fiche-pays/zambie/presentation-fiscalite> (ressource consultée le 21 juillet 2018).

²⁰¹⁸Voy. Section 6.3.3.1

²⁰¹⁹Publiée au JO RDC, 59^{ème} année, Numéro spécial du 28 décembre 2018.

²⁰²⁰Le Chapitre 4 du Titre II de cette Loi n° 18/027 est dénommé « *Du secret professionnel et de l'échange d'informations* ».

²⁰²¹Dans cette veine, l'article 73 du Code Pénal Congolais Livre II (Section VII : De la révélation du secret professionnel) dispose : « *Les personnes dépositaires par état ou par profession des secrets qu'on leur confie*

920 Ce secret professionnel — assorti d'une « épée de Damoclès », qui plane sur les banquiers, à savoir des poursuites pénales en cas d'indiscrétion — est un héritage de l'ancienne législation de 2002 sur la Banque Centrale du Congo²⁰²². Sous ce régime, le susdit secret avait été réaffirmé notamment par la loi bancaire de 2002²⁰²³ ainsi que d'autres textes intervenant dans le secteur bancaire²⁰²⁴. *In globo*, il en découle que toute personne qui participe ou a participé à la gestion ou au contrôle d'un établissement bancaire ou financier, est investie d'une fonction de confiance et peut, à ce titre, être considérée comme dépositaire des secrets qui lui sont confiés dans le cadre de sa profession. Pour ce faire, le caractère général et absolu du secret professionnel la contraint à l'obligation du silence, sous peine de poursuites criminelles.

6.5.3.2.2. Exceptions et limitations au principe du secret bancaire fiscal

921 Le législateur congolais a apporté des limitations (exceptions) au secret bancaire. Ce dernier ne peut être opposé à certaines autorités publiques, agissant dans des circonstances limitativement énumérées par la loi. En effet, les articles 59 (alinéa 2) et 60 de la Loi n°18/027 précitée, relative à la Banque centrale, disposent respectivement :

922 « Toutefois, la Banque peut communiquer des informations confidentielles dans les cas ci-après : 1. la communication est prévue ou autorisée par une loi ; 2. le témoignage en justice en matière pénale ; 3. la dénonciation des infractions pénales aux autorités judiciaires ; 4. les recours administratifs ou juridictionnels contre les actes ou décisions de la Banque et dans le cadre de toute autre instance à laquelle la Banque est partie ; 5. la publication sous une forme sommaire ou abrégée de façon à ce que des personnes physiques ou morales individuelles ne puissent être identifiées. La Banque peut rendre publique la décision de dénoncer des infractions pénales aux autorités judiciaires ».

923 « Sans préjudice des dispositions de l'article 59 de la présente loi organique, la Banque peut également, dans le cadre des accords de coopération visés à l'article 15 de la présente loi organique, communiquer des informations confidentielles à des banques centrales étrangères, des autorités étrangères de contrôle, des autorités étrangères de surveillance des marchés financiers, des institutions internationales ainsi qu'aux autorités nationales en charge du contrôle d'autres catégories d'établissements financiers et celles en charge de la surveillance

qui, hors le cas où elles sont appelées à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'une servitude pénale de un à six mois et d'une amende de mille à cinq mille zaires, ou d'une de ces peines seulement. »

²⁰²²En l'occurrence, la Loi n° 005/2002 du 7 mai 2002 relative à la constitution, à l'organisation et au fonctionnement de la Banque Centrale du Congo, dont l'article 45 alinéa 1^{er} disposait que « les membres des organes de la Banque et les membres de son personnel sont soumis au secret professionnel. Ils ne peuvent utiliser des informations confidentielles à des fins personnelles sous peine de sanctions prévues à l'article 73 du Code Pénal Congolais Livre II ».

²⁰²³En effet, l'article 73, alinéa 1^{er}, de la Loi [bancaire] n° 003/2002 du 2 février 2002 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit (JO RDC, n° spécial, mai 2002), dispose que « toute personne qui, à un titre quelconque, participe ou a participé à la gestion ou au contrôle d'un établissement de crédit est tenue au secret professionnel sous peine de sanctions prévues à l'article 73 du Code pénal congolais, livre II ».

²⁰²⁴C'est bien le cas de l'article 79, alinéa 1^{er}, de la Loi n° 002/2002 du 2 février 2002 portant dispositions applicables aux coopératives d'épargne et de crédit (JO RDC, n° spécial, mai 2002), qui dispose : « Toute personne qui, à un titre quelconque, participe ou a participé à la gestion ou au contrôle d'une coopérative d'épargne et de crédit est tenue au secret professionnel sous peine de sanctions prévues à l'article 73 du Code Pénal Congolais Livre I ».

des marchés financiers à condition qu'elles soient destinées à l'accomplissement des missions des autorités ou des institutions qui en sont les destinataires et que les informations soient dans leur chef couvertes par un devoir de secret professionnel. En outre, dans le cadre de l'application de l'article 22 de la présente loi organique, la Banque peut partager des informations confidentielles avec le ministère ayant les finances dans ses attributions. [...] »²⁰²⁵.

Cela dit, un dépositaire du secret professionnel bancaire ne peut être pénalement sanctionné pour l'avoir révélé conformément aux circonstances précisées ci-dessus²⁰²⁶. A notre avis, pour autant que la législation fait référence notamment aux témoignages en matière pénale et dénonciations d'infractions pénales, il est loisible que les dépositaires du secret professionnel bancaire ne soient tenus de répondre favorablement à une demande de renseignements ou d'informations leur adressée par une autorité judiciaire agissant en matière typiquement civile, par exemple dans une affaire pour divorce. 924

Une autre exception au secret bancaire existe en cas d'une demande faite par les autorités fiscales, dans le cadre d'exercice de leur droit de communication et de recherche. En effet, conformément à la volonté du législateur, les cadres et agents des administrations fiscale (DGI) et non fiscale (DGRAD), qui sont particulièrement en mission de service, ont le droit d'obtenir communication de toutes informations, pièces ou documents détenus par les personnes physiques et morales – notamment les établissements bancaires ou financiers – afin d'établir les droits dus à l'État et de procéder à des contrôles des opérations fiscales faites par les contribuables, sans qu'il ne leur soit opposé le secret professionnel²⁰²⁷. 925

Le régime exceptionnel au principe du secret bancaire fiscal est au privilège, par ailleurs, des investigations menées par des autorités administratives dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. En effet, l'article 27 de la Loi n° 4/016 du 19 juillet 2004, portant lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme²⁰²⁸, dispose que : 926

²⁰²⁵Il convient de préciser que l'article 22 auquel il est fait allusion à l'article 60 de la Loi n° 18/027 précitée, fixe un cadre de collaboration entre la Banque centrale et le Ministère des Finances en ces termes : « *Le ministère ayant les Finances dans ses attributions et la Banque concluent un accord pour définir leur coopération et les modalités d'exécution de leurs tâches respectives en relation avec la stabilité du système financier. Moyennant leur approbation, d'autres autorités nationales peuvent devenir parties à cet accord* ».

²⁰²⁶Dans ce sens, voir aussi : Article 73, alinéa 2, de la Loi n° 003/2002 précitée ; Article 79, alinéa 2, de la Loi n° 002/2002 déjà citée.

²⁰²⁷Voy. Article 117 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée ; Articles 46 à 56 de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, telle que modifiée et complétée à ce jour ; Articles 94 à 99 de l'Ordonnance-loi n° 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non fiscales. Pour un commentaire dans la doctrine, voy. MASTAKI, *Neutralité TVA*, p.218 ss

²⁰²⁸Source : <http://www.droit-afrique.com/upload/doc/rdc/RDC-Loi-2004-16-lutte-blanchiment.pdf> (ressource consultée le 21 juillet 2018).

- 927 « Le secret professionnel ne peut être invoqué pour refuser d'une part, de fournir les informations prévues à l'article 12 ou requises dans le cadre d'une enquête portant sur des faits de blanchiment ou de financement du terrorisme ordonnée par, ou effectuée sous le contrôle de l'autorité judiciaire et d'autre part, de procéder aux déclarations prévues par la présente loi »²⁰²⁹.
- 928 Dans la même veine, le secret bancaire fiscal ne peut être évoqué contre une demande d'entraide judiciaire dûment formulée par un Gouvernement étranger, dans le cadre de la coopération judiciaire internationale²⁰³⁰.
- 929 Tout compte fait, aucune poursuite pour violation du secret professionnel, ni action en responsabilité civile, pénale ou disciplinaire, ne peut être enclenchée ou intentée contre les professionnels des banques et autres établissements financiers qui, de bonne foi, auront transmis les informations ou effectué les déclarations dans le cadre des investigations pour blanchiment des capitaux et financement du terrorisme. Cela reste valable même dans le cas où des préjudices auraient été causés à des tiers, dans la mesure où seul l'État pourrait répondre desdites préjudices²⁰³¹.

6.5.4. Vers un renforcement de l'engagement de la juridiction fiscale congolaise dans la dynamique internationale de lutte contre les paradis fiscaux

- 930 Ces dernières années, soit au courant de la décennie 2010, le législateur congolais a pris un certain nombre de dispositions pour décourager les pratiques des entreprises consistant à transférer indirectement des bénéfices du territoire congolais vers des juridictions à fiscalité privilégiée (paradis fiscaux), notamment au travers de la manipulation des prix de transfert et de la surévaluation des dettes au sein des groupes d'entreprises. Le « curseur » est pointé particulièrement sur l'arsenal des dispositions applicables à l'impôt sur les bénéfices des entreprises, qui est le type d'impôt qui touche l'essentiel du revenu des sociétés en République Démocratique du Congo²⁰³².

²⁰²⁹ L'article 12 auquel renvoie l'article 27, dispose quant à lui : « Les établissements de crédit conservent et tiennent à la disposition des autorités énumérées à l'article 13 [en l'occurrence : la Cellule des Renseignements Financiers ; les fonctionnaires chargés de la détection et de la répression du blanchiment et des infractions liées à celui-ci agissant dans le cadre d'un mandat judiciaire ; les autorités judiciaires, et la Banque Centrale du Congo, dans le cadre de ses prérogatives] : 1°. les documents relatifs à l'identité des clients pendant 10 ans après la clôture des comptes ou la cessation des relations avec le client ; 2°. les documents relatifs aux opérations effectuées par les clients et les rapports prévus à l'article 11 pendant 10 ans après l'exécution de l'opération, sauf si la déclaration de soupçon faite à cet effet s'avère non fondée ».

²⁰³⁰ Voy. Articles 51 et 52 de la Loi n° 4/016 précitée.

²⁰³¹ Voy. Articles 24 de la Loi n° 4/016 précitée.

²⁰³² Il convient de relever, néanmoins, que le système fiscal congolais dispose d'un autre type d'impôt qui touche les sociétés, à l'instar de l'impôt sur le capital en droit suisse (« *Kapitalsteuer* » en allemand et « *capital tax* » ou « *tax on equity* » en anglais) (Pour plus de détails sur cet impôt en droit suisse, voy. OBRIST, *Droit fiscal*, p.255 ss N.289 ss). Il s'agit de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (ou tout simplement impôt mobilier) qui frappe les revenus d'actions (ou parts y assimilées) et d'obligations des sociétés congolaises ou étrangères (y compris les établissements stables). Le taux est globalement fixé à 20% pour les sociétés de droit congolais, et à 40% ou 50% pour les sociétés étrangères ayant seulement un établissement stable en République Démocratique du Congo. Voy.

Dans cette optique et dans la mesure où le droit positif congolais ne reconnaît pas encore expressément la notion d'évasion fiscale²⁰³³, le législateur fiscal subsume la notion de transfert indirect de bénéfices sous celle d'acte anormal de gestion, et non sous celle d'évasion fiscale, tel que nous l'avons précédemment relevé²⁰³⁴. Cette conception permet plus ou moins de faire échec à certaines pratiques financières d'entreprises multinationales, qui se serviraient des paradis fiscaux pour dissimuler des bénéfices et réduire les bases imposables dans la juridiction congolaise. En effet, l'article 11 de la Loi de finances de l'exercice 2014²⁰³⁵ prévoit qu'en ce qui concerne les groupes d'entreprises ayant leurs sièges ou leurs filiales dans la juridiction congolaise, tous « *les paiements ou dépenses effectués, par quelque moyen que ce soit, assimilables à des actes anormaux de gestion constituent des transferts de bénéfices passibles de l'impôt sur les bénéfices et profits* »²⁰³⁶.

931

Sans néanmoins fournir une définition de ce qu'il entend par « acte anormal de gestion », le législateur en dresse plutôt une liste d'exemples à titre purement indicatif, en l'occurrence : les versements sous forme de majoration ou minoration d'achats ou de ventes ; les paiements de redevances excessives sans contrepartie ; les renonciations à recette (notamment par vente à prix minoré, fourniture de prestations gratuite, octroi de prêts sans intérêt ou assortis d'un intérêt insuffisant) ; les abandons de créances ou de commissions ; les remises de dettes ; les avantages hors proportion avec le service rendu²⁰³⁷.

932

A cette liste d'actes anormaux de gestion, qui se caractériseraient par l'inexistence d'un « intérêt propre »²⁰³⁸ de la société à agir de la sorte, il convient de joindre les sommes versées par une société située en territoire congolais à une autre située dans un paradis fiscal. Les paiements considérés sont ceux en rapport avec la rémunération de l'utilisation de certains actifs liés à la propriété intellectuelle, en paiement d'intérêts ainsi qu'en rémunération de prestations de services, et ce, sans aucune correspondance pour ces paiements à des opérations réelles et sans exagération²⁰³⁹.

933

Par ailleurs, la Loi de finances de l'exercice 2017²⁰⁴⁰ a apporté plusieurs modifications et compléments à l'Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus. Ces modifications et compléments, qui s'inscrivent dans la

934

Articles 13 à 26 C de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée ; MUFUNDJI, *Système d'imposition des revenus*, p.376

²⁰³³ Voy. Section 5.4.2.1

²⁰³⁴ Voy. Section 6.4.3

²⁰³⁵ À savoir, la Loi de finances n° 14/002 du 30 janvier 2014 pour l'exercice 2014.

²⁰³⁶ Article 11, al.1^{er}, Loi de finances de l'exercice 2014.

²⁰³⁷ Article 11, al. 2, Loi de finances de l'exercice 2014.

²⁰³⁸ En effet, selon le législateur, la démonstration de l'intérêt général du groupe d'entreprises ne suffit pas pour disqualifier un acte jugé de gestion anormale, mais seulement — et seulement si — il existe un intérêt propre pour la société payeuse d'agir de la sorte.

²⁰³⁹ Article 11, al. 4, Loi de finances de l'exercice 2014.

²⁰⁴⁰ À savoir la Loi de finances n° 2017-05 du 23 juin 2017 portant budget de l'État pour l'exercice 2017.

continuité de la lutte contre le transfert indirect des bénéfices par la manipulation des prix de transfert et des dettes (surévaluation des intérêts) au sein d'un groupe d'entreprises ²⁰⁴¹, font l'objet – dans la quatrième partie de cette recherche scientifique ²⁰⁴² – d'un rapprochement avec les mesures du Projet BEPS de l'OCDE/G20 ainsi que celles de l'UE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale. A ce stade, il convient néanmoins de faire remarquer que la Loi de finances de l'exercice 2017 précitée a introduit en droit positif congolais une définition assez limpide des paradis fiscaux, en ces termes :

- 935 « Les personnes sont considérées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié de celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en République Démocratique du Congo, si elles y avaient été domiciliées ou établies »²⁰⁴³.
- « Sont considérés comme non coopératifs les États et territoires qui ne se conforment pas aux standards internationaux en matière de transparence et d'échange d'informations dans le domaine fiscal, de manière à favoriser l'assistance administrative nécessaire en application de la législation fiscale congolaise »²⁰⁴⁴.
- 936 Il ressort certainement de ce qui précède que la conception congolaise des paradis fiscaux est une inspiration de travaux de l'OCDE en la matière. Le législateur congolais s'est ainsi approprié les deux critères essentiels d'identification d'une juridiction comme étant un paradis fiscal, à savoir le manque de transparence et l'absence d'échange de renseignements à des fins fiscales²⁰⁴⁵. Aussi est-il évident que ces critères se rapprochent nettement de ceux fixés en droit de l'UE, d'autant que la Recommandation 2012/771/UE de la Commission européenne du 6 décembre 2012, relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal²⁰⁴⁶, fixe en guise de cette dernière deux critères : d'une part, l'adoption et l'application effective des mesures juridiques, réglementaires et administratives relatives au respect des normes de transparence et d'échange d'informations ; et d'autre part, la non application des mesures fiscales dommageables dans le domaine de la fiscalité des entreprises²⁰⁴⁷. Ces deux critères ressemblent nettement à ceux fixés dans le système fiscal congolais, tels que prédéfinis, pour l'identification des paradis fiscaux. Ce qui traduit l'engagement

²⁰⁴¹Ce sont notamment les articles 31 bis, 42, 42 bis, 43 bis A, 43 bis B et 43 bis C de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée, telle que modifiée et complétée par la Loi de finances n° 2017-05 précitée.

²⁰⁴²*Voy.* section 11.3.2

²⁰⁴³Article 43 bis B, §3, de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

²⁰⁴⁴Article 43 bis B, §4, de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée.

²⁰⁴⁵Pour plus de détails, *voy.* Section 6.2.1.1

²⁰⁴⁶En ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32012H0771> (ressource consultée le 15 août 2018).

²⁰⁴⁷Recommandation 2012/771/UE, Ch.3

de la juridiction fiscale congolaise à respecter et à faire respecter les normes minimales européennes de bonne gouvernance dans le domaine fiscal²⁰⁴⁸.

Néanmoins, il est souhaitable que la juridiction fiscale congolaise affermisson son engagement dans la lutte contre les paradis fiscaux, notamment par des mesures de rétorsions économiques. Celles-ci peuvent impliquer notamment le gel de la coopération économique avec toute juridiction fiscale étrangère qui remplirait les conditions de l'article 43 bis B (§3 et §4) de l'Ordonnance-loi n° 69/009 précitée (que nous avons mis en exergue ci-dessus). Cette approche « punitive » nécessiterait la mise en place d'une liste noire [congolaise] des paradis fiscaux, semblable à la liste française des États et Territoires Non Coopératifs (ETNC) ou la liste belge des États à fiscalité inexistente ou peu élevée, que nous avons évoquées précédemment²⁰⁴⁹. A notre avis, l'idéal serait même d'instaurer une taxe spéciale à l'encontre des sociétés qui ont des filiales dans des paradis fiscaux, à l'instar de la « taxe Caïman »²⁰⁵⁰ instituée en droit belge depuis 2015 pour décourager le recours aux paradis fiscaux²⁰⁵¹. Néanmoins, force est de reconnaître que cette perspective aux allures « souverainistes » risquerait d'être « suicidaire » sur le plan économique, dans la mesure où la place économico-financière congolaise est encore embryonnaire.

937

²⁰⁴⁸Pour plus de détails sur ces normes, *voir*. Section 6.2.2.2

²⁰⁴⁹Voir précisément à la fin de la section 6.2.2.2

²⁰⁵⁰En Belgique, l'impôt de transparence – surnommé « Taxe Caïman » – a été institué par la loi-programme du 10 août 2015 (M.B du 18 août 2015), modifiée successivement par la loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat (M.B. du 30 décembre 2015) ainsi que la loi-programme du 25 décembre 2017 (M.B du 29 décembre 2017), précisément aux articles 86 à 100 de cette dernière. Ce type d'imposition permet de taxer directement – à hauteur de 15% – des personnes physiques ou morales soumises à l'impôt des personnes morales, résidentes belges, fondateur(s) ou bénéficiaire(s) de structures étrangères qualifiées de « constructions juridiques » (et dûment déclarées par obligation légale), sur les revenus perçus par la construction juridique, même en l'absence de toute distribution à un résident belge : l'idée est d'agir comme si les revenus avaient été perçus par ceux-ci. Parallèlement, l'on taxe également les sommes distribuées par de telles entités, sauf lorsqu'elles ont déjà été imposées préalablement par transparence. Quant à la notion de « construction juridique », elle est définie à l'article 2 (§ 1^{er}, 13^o, b) du CIR 92 et vise notamment toute entité disposant ou non de la personnalité juridique (sous forme de société, d'association ou d'une autre personne morale), qui a la qualité de non-résident et qui n'est pas soumise à un impôt sur les revenus ou y est soumise à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis dans le système belge.

²⁰⁵¹TRAVERSA/ZEYEN, *Recent trends*, p.49 ; AFSCHRIFT, *Taxe Caïman*, p.13 ; LANNOY, *Tax Caïman*, p.289 ss

En droit fiscal international, les cas typiques d'abus de droit sont fréquents, particulièrement en matière d'application des conventions fiscales signées par plus ou moins deux juridictions fiscales. Ce chapitre²⁰⁵² s'oriente à en esquisser quelques-uns les plus emblématiques (7.3). Néanmoins, il semble préférable de passer préalablement en revue le phénomène de la double imposition internationale (7.1), qui constitue de nos jours l'une des raisons justifiant la conclusion des CDI, objets d'abus (7.2). En définitive, des leçons seront tirées en marge de cette analyse, pour formuler certaines pistes d'amélioration du régime congolais des conventions fiscales (7.4).

938

7.1. Double imposition internationale comme corollaire d'une juxtaposition des souverainetés fiscales

La double imposition internationale est inexorablement tributaire d'un conflit de souveraineté fiscale entre, à tout le moins, deux États ou juridictions²⁰⁵³. Elle trouve son origine dans l'entière souveraineté fiscale de ces États ou juridictions qui ont, chacun, toute latitude pour exercer leur droit d'imposer, soit en tant que juridiction fiscale de résidence, soit en tant que juridiction fiscale de source de la matière imposable (7.1.1). En pratique, elle se manifeste sous un aspect dichotomique, à savoir du point de vue économique (double imposition économique) ou sous l'angle juridique (double imposition juridique) (7.1.2). Aussi est-il évident, factuellement, que l'exercice conjoint des souverainetés fiscales des États entraîne plutôt une situation de double non-imposition dans le régime fiscal de certains états de fait (7.1.3.).

939

²⁰⁵²Il convient de faire remarquer qu'au courant de nos recherches, un résumé de ce chapitre ainsi que du chapitre 10 (soit une cinquantaine de pages au total) a fait l'objet d'une contribution dans le cadre du Prix OREF 2018, sous l'intitulé « Le *Principal Purpose Test* (PPT) de l'Action BEPS N° 6 et l'abus des conventions de double imposition : impact pratique pour la Suisse». Après délibération, le jury du concours nous a octroyé le 2^{ème} prix *ex aequo*. La contribution a été publiée en ligne : http://www.oref.ch/public/pdf/prixoref/18_Kalonji.pdf (ressource consultée le 12 février 2019). Par ailleurs, une seconde synthèse intitulée « La clause de limitation des avantages du Plan BEPS de l'OCDE et sa perspective en droits suisse et belge » a été publiée dans la REIDF, No. 2019/2, p.226-234.

²⁰⁵³Dans ce sens, voy. LANG M, *Double taxation*, p.181 s ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.28 ; TRAVERSA/VINTRAS, *Double imposition*, p.281

7.1.1. Exercice intransigeant de la souveraineté fiscale et ses conséquences

7.1.1.1. Prolégomènes sur la notion de souveraineté fiscale

7.1.1.1.1. Souveraineté fiscale *versus* souveraineté politique

- 940 Juridiquement, le concept de « souveraineté » (dérivé du latin médiéval *super, superus* : dessus) désigne la supériorité du pouvoir sur une zone géographique ou sur un groupe de peuples vivant en communauté. Sur le plan politique, la souveraineté est l'ultime degré de la puissance légale et de la liberté attribué à l'État, avec pour effet que ce dernier ne peut être obligé ou déterminé que par sa propre volonté, dans les limites du principe supérieur du droit, et conformément au but collectif qu'il est appelé à réaliser. Sur le plan du droit international, elle implique l'idée de l'indépendance de l'État et de l'égalité avec les autres États²⁰⁵⁴.
- 941 DE VRIES²⁰⁵⁵ fait remarquer que cette conception de la souveraineté territoriale — telle que susmentionnée — doit être relativisée lorsqu'on parle des communautés infranationales, à l'instar des cantons en Suisse, dont la souveraineté implique plutôt l'idée d'une expression assez épanouie du fédéralisme, d'une responsabilisation accrue dans la conduite de la vie nationale. En effet, selon l'auteur, les cantons ne sont pas « souverains »²⁰⁵⁶ comme des États au sens du droit international public, pour autant qu'il leur manque l'« immédiateté internationale », celle-ci relevant plutôt d'une autre autorité supérieure — la Confédération — qui fixe une certaine orientation à la vie nationale ainsi qu'un cadre pour l'expression de l'essence fédérale²⁰⁵⁷.
- 942 Cela précisé, la souveraineté fiscale est le pouvoir d'édicter un système d'impôts présentant une autonomie technique et budgétaire, avec pour conséquence que le système fiscal considéré est applicable, à l'exclusion de tout autre, dans les limites d'un domaine territorial déterminé²⁰⁵⁸. Elle découle de la souveraineté politique ou territoriale, et les deux font l'essence même d'un État, la souveraineté fiscale ayant pour objet le pouvoir public de prélever des impôts auprès des individus soumis à la

²⁰⁵⁴PIÉRARD, *Souveraineté*, p.87 s ; MAULIN, *Souveraineté territoriale*, p.11 ss ; GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Souveraineté de l'État », p.1066 s ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Souveraineté », p.482

²⁰⁵⁵DE VRIES, *Double imposition*, p.3 N.9 et références citées.

²⁰⁵⁶En effet, l'article 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RO 1999 2556) dispose : « Les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération. »

²⁰⁵⁷Le cadre pour l'expression de l'essence fédérale est fixé notamment par l'article 47 de la même Constitution suisse en ces termes : « La Confédération respecte l'autonomie des cantons. Elle laisse aux cantons suffisamment de tâches propres et respecte leur autonomie d'organisation. Elle leur laisse des sources de financement suffisantes et contribue à ce qu'ils disposent des moyens financiers nécessaires pour accomplir leurs tâches ».

²⁰⁵⁸ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Souveraineté fiscale », p.515 et références citées ; ALTINDAG, *Concurrence*, p.24 N.6 et références citées ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.9 et références citées.

souveraineté territoriale, c'est-à-dire ceux qui entretiennent avec l'État un lien spécial²⁰⁵⁹. Néanmoins, des entités territoriales sans souveraineté politique au sens stricte —c'est-à-dire sans reconnaissance internationale— peuvent détenir une souveraineté fiscale légitime sur le territoire où elles exercent leur pouvoir²⁰⁶⁰. Dans la même logique, l'exercice des attributs de la souveraineté fiscale est reconnu aux communautés infranationales dans certains pays —comme les cantons en Suisse— et leur permet notamment d'adopter, dans le respect de la Constitution fédérale et de certaines règles d'harmonisation (principe de la force dérogatoire des lois fédérales), le système fiscal qui leur paraît idoine, en termes de prélèvements et de procédures²⁰⁶¹.

Il y a lieu de faire remarquer que, contrairement à la souveraineté politique ou territoriale qui n'appartient par principe qu'à l'État et dont l'indivisibilité est indéniable, la souveraineté fiscale peut en outre être partagée entre l'État et une autre entité territoriale —et même être transférée à cette dernière— avec pour conséquence l'inadéquation ou l'absence de coïncidence entre le détenteur de la souveraineté territoriale et celui de la souveraineté fiscale. Dès lors, les deux types de souverainetés ne se confondent pas nécessairement et peuvent être dissociées, même si elles sont le plus souvent liées²⁰⁶². Voilà pourquoi, en droit de l'OCDE, pour évoquer un détenteur de la souveraineté fiscale, on utilise l'expression « juridiction fiscale », qui désigne « toute juridiction autonome sur le plan fiscal, qu'il s'agisse ou non d'un État »²⁰⁶³. C'est ce vocable que nous utilisons le plus dans le cadre de la présente recherche scientifique.

7.1.1.1.2. Limitations à la souveraineté fiscale

La souveraineté fiscale connaît en général deux limites pratiques :

Primo, c'est l'exigence d'un lien raisonnable, d'une relation suffisante entre la personne imposée et le titulaire de la souveraineté fiscale, exprimée au travers de règles de territorialité ou facteurs de rattachement des impôts²⁰⁶⁴. Ce lien de connexion entre le fisc et le contribuable peut prendre différentes formes, notamment la nationalité, le domicile, le siège social, la constitution d'une société conformément au droit national ou selon le lieu d'administration effective, l'existence d'un bien immobilier ou encore le lieu du travail²⁰⁶⁵.

Secundo, les règles supranationales constitutives de l'ordre juridique international et auxquelles les titulaires de la souveraineté fiscale (en particulier les États) ont souscrit,

²⁰⁵⁹GANI, *Limitation des bénéfices*, p.31 et références citées ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.1 N.1 et références citées ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.1 s N.3 s et références citées ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.53 N.56

²⁰⁶⁰MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.9 N.1, précisément la note de bas de page 1.

²⁰⁶¹DE VRIES, *Double imposition*, p.4 N.10 et références citées.

²⁰⁶²MAITROT, *Souveraineté*, p.839 s et références citées.

²⁰⁶³OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.566

²⁰⁶⁴Voy. CAVELTI, *Tax cooperation*, p.97 ss N.274 ss ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.9 et références citées.

²⁰⁶⁵TRAVERSA/VINTRAS, *Double imposition*, p.282 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.9 s et références citées

constituent une limite à l'exercice de la souveraineté fiscale²⁰⁶⁶. C'est le cas – en guise d'illustration – de l'UE au sein de laquelle les États membres doivent exercer limitativement leur souveraineté fiscale, sans porter atteinte aux libertés économiques fondamentales relatives au marché intérieur. Pour ce qui est de la Suisse, par ailleurs, il existe également une limite à la souveraineté fiscale de la Confédération par la souveraineté fiscale des cantons, en vertu de l'article 3 de la Constitution fédérale. Ces deux échelons d'exercice du pouvoir public (confédération et cantons) sont dotés, dans certaines occurrences, des compétences parallèles, à savoir le prélèvement d'un impôt respectif sur la même matière²⁰⁶⁷.

7.1.1.2. Quelques hypothèses de double imposition liées à l'application de la souveraineté fiscale

7.1.1.2.1. Remarques préliminaires : conflits de souverainetés fiscales tributaires des règles d'assujettissement, de qualification et d'attribution

947 Il y a conflit de souveraineté fiscale lorsque tout au moins deux juridictions fiscales s'estiment toutes compétentes pour imposer un sujet fiscal (personne physique ou morale) ou une matière fiscale (état de fait : transaction, opération ou situation). En guise d'illustration²⁰⁶⁸, nous pouvons évoquer le cas d'une entreprise établie dans un État A, qui décide d'étendre son activité sur le marché d'un autre État B. Cette entreprise sera assujettie dans cet État B dès l'instant où elle y aura installé une succursale. Mais les prétentions à l'imposition de l'État B pourraient entrer en conflit avec l'imposition de l'État du siège de l'entreprise, et donner lieu à une double imposition, celle-ci étant le résultat de l'exercice parallèle et illimité de la souveraineté fiscale par chacun des États où l'entreprise a un critère de rattachement.

948 La doctrine²⁰⁶⁹ relève que, fondamentalement, la double imposition internationale peut procéder de trois cas conflictuels différents : Premièrement, le conflit peut se révéler entre les règles de rattachement personnel ou économique de deux juridictions fiscales (« conflits d'assujettissement »). Deuxièmement, le conflit peut porter sur le désaccord entre les juridictions fiscales concernées, quant à la « qualification juridique »²⁰⁷⁰ à conférer à un état de fait international ou transfrontalier (« conflit de qualification »). En d'autres termes, ce type de conflit peut procéder d'une interprétation différente et contradictoire de la notion de « source du revenu », sur une qualification différente d'un même revenu ou encore dans le recours à différentes

²⁰⁶⁶ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Souveraineté fiscale », p.516 et références citées ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.2 N.5 et références citées.

²⁰⁶⁷Dans ce sens, voy. OBERSON, *Droit fiscal*, p.17 et références citées ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.3 s N.7 ss et références citées.

²⁰⁶⁸Voy. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.4 N.11 et références citées.

²⁰⁶⁹Dans ce sens, voy. OBERSON, *Droit fiscal*, p.4 N.10 et références citées.

²⁰⁷⁰Sur cette notion de qualification juridique, voy. Section 1.1.3

méthodes de calcul pour la détermination de la base imposable (notamment dans le cas d'un établissement stable)²⁰⁷¹. Enfin, troisièmement, le conflit peut résulter de l'attribution d'un élément imposable (revenu ou fortune) à une personne différente selon le système fiscal propre à chaque juridiction fiscale concernée (« conflit d'attribution »).

Dans la section ci-dessous, nous allons nous intéresser exclusivement à la portée du « conflit d'assujettissement », duquel découle la plupart des doubles impositions internationales.

949

7.1.1.2.2. Mise en branle des règles d'assujettissement et indices de la double imposition

Sémantiquement, un conflit d'assujettissement est notamment un affrontement, une collision ou une rivalité qui porte sur le pouvoir d'imposer. Il existe globalement deux types d'assujettissements, à savoir l'assujettissement illimité et l'assujettissement limité :

950

Un assujettissement est illimité (« *unlimited tax liability* » en anglais) lorsqu'il est fondé sur un critère de rattachement personnel tels que la nationalité²⁰⁷², le domicile ou le séjour pour les personnes physiques et le siège ou l'administration effective pour les personnes morales ; et on parle de principe d'imposition mondiale ou principe d'universalité (« *principle of worldwide taxation* » ou « *universaly principle* » en anglais)²⁰⁷³. Ainsi, tous les revenus mondiaux du contribuable sont soumis à l'impôt dans la juridiction fiscale de la nationalité, du domicile ou de la résidence, du siège ou de l'administration effective, exception faite des entreprises, établissements stables et immeubles situés sous d'autres cieux²⁰⁷⁴.

951

En revanche, un assujettissement est limité (« *limited tax liability* » en anglais) lorsqu'il est fondé sur un critère de rattachement économique. Ainsi, par exemple, une personne qui n'est pas domiciliée ou résidente (y compris siège social ou administration effective) en Suisse peut y être imposée pour autant qu'elle possède dans ce pays une entreprise, un immeuble ou un établissement stable. L'imposition est ainsi limitée, car elle ne couvre qu'une partie des avoirs du contribuable, à savoir ceux situés en Suisse²⁰⁷⁵.

952

²⁰⁷¹ TRAVERSA/VINTRAS, *Double imposition*, p.283

²⁰⁷² Il convient de préciser qu'à ce jour, seuls les États-Unis d'Amérique continuent d'appliquer le principe de la nationalité pour assujettir à l'impôt américain tous leurs ressortissants, sans égard à leur résidence.

²⁰⁷³ OBRIST, *Droit fiscal*, p.62 N.70 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.17 s

²⁰⁷⁴ TRAVERSA/ZEYEN, *Recent trends*, p.45 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.52 ss N.150 ss ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.22 ss N.54 s

²⁰⁷⁵ OBRIST, *Droit fiscal*, p.63 N.70 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.22 ss N.57 ss ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.67 ss N.194 ss

- 953 Du point de vue du pouvoir d'assujettissement, la doctrine²⁰⁷⁶ distingue trois types de conflits susceptibles de se produire lors de l'exercice de la souveraineté fiscale. Il s'agit en l'occurrence du conflit d'assujettissements illimités (conflit Résidence-Résidence), du conflit d'assujettissements illimité et limité (conflit Résidence- Source) et du conflit d'assujettissements limités (conflit Source-Source).
- 954 Le conflit Résidence-Résidence consiste de la part d'au moins deux juridictions fiscales (détentrices de la souveraineté fiscale) de se revendiquer toutes compétentes pour assujettir de manière illimitée un contribuable, sur base des critères d'assujettissement illimité sus relevés²⁰⁷⁷. C'est le cas, pour illustration, de la Société X qui a installé son siège social en Belgique et qui a son administration effective en Suisse. La juridiction fiscale belge décide d'imposer la totalité du bénéfice réalisé par Société X au courant de l'exercice 2019 en fonction de l'assujettissement illimité. La même prétention est avancée par la juridiction fiscale suisse. Du coup, on est en face d'une double imposition qui pourrait s'avérer préjudiciable à la Société X. Dans la même veine, nous pouvons évoquer le cas d'un individu qui a son domicile permanent dans l'État X où vivent sa femme et ses enfants, et a séjourné plus de six mois dans l'État Y. Selon la législation de ce dernier État, il est — en conséquence de la durée du séjour — imposé en tant que résident de cet État. Ainsi, chacun de deux États peut faire valoir que le concerné est entièrement assujetti à l'impôt dans sa juridiction. Par conséquent, on aura affaire à un conflit Résidence-Résidence, lequel aurait pour conséquence d'entraîner une double imposition préjudiciable au contribuable.
- 955 Quant au conflit Résidence-Source, il naît lorsque l'imposition effectuée par la juridiction fiscale de résidence, sur la base d'un assujettissement illimité, s'étend également à des éléments imposés par la juridiction fiscale de source qui agit sur pied d'un assujettissement limité²⁰⁷⁸. Ce genre de conflit est la cause assez fréquente de doubles impositions internationales par des juridictions fiscales ayant les mêmes systèmes fiscaux²⁰⁷⁹. Pour une idéation typique de ce conflit, nous pouvons évoquer le cas fictif de Madame Y qui réside à Kindu, en RD Congo (résidence), et qui dispose d'un immeuble à Neuchâtel, en Suisse (source). L'autorité fiscale congolaise souhaite imposer l'intégralité des revenus réalisés par Madame Y (y compris les rendements immobiliers), tandis que l'administration fiscale neuchâteloise souhaite imposer uniquement les rendements immobiliers au titre d'un assujettissement limité. Dans ce cas de figure, on est face à un cas de double imposition susceptible d'être dommageable pour Madame Y.

²⁰⁷⁶GANI, *Limitation des bénéfices*, p.32 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.7 ss N.17 ss ; PEZET, *Double imposition*, p.349

²⁰⁷⁷BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.30 s ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.7 N.17 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.5 N.12

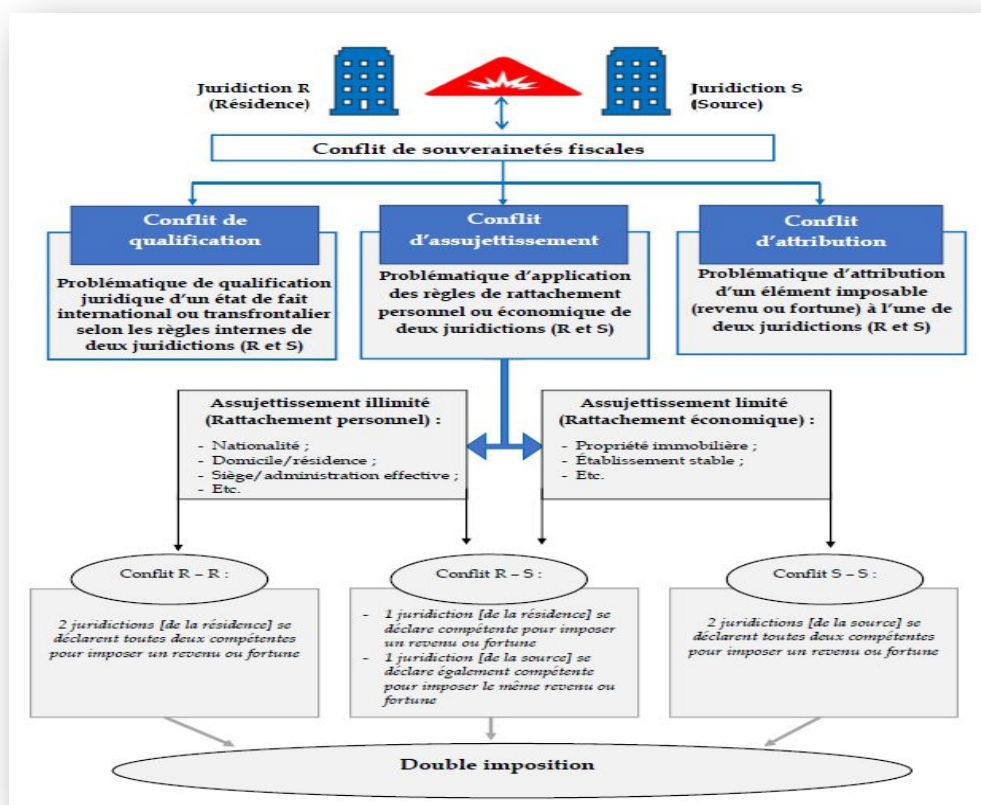
²⁰⁷⁸BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.31

²⁰⁷⁹OBERSON, *Droit fiscal international*, p.5 N.13 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.8 N.19 et références citées.

Enfin, le conflit Source-Source existe lorsque deux juridictions fiscales prélèvent de manière limitée un impôt sur le même objet qui présente un lien avec lesdites juridictions (sources), alors que le bénéficiaire est assujéti de manière illimitée dans une juridiction fiscale tierce (résidence). Le cas d'espèce est atypique dans la mesure où les CDI n'y consacrent pas de solution idoine²⁰⁸⁰. Pour une illustration : La Suisse voudrait imposer, au titre de juridiction fiscale de source, un intérêt payé sur un prêt au motif que la débitrice, Madame Y, est domiciliée sur son territoire, à Neuchâtel. De son côté, la Belgique prétend également imposer le même intérêt sur prêt au motif que l'immeuble hypothécaire du prêt est situé à Louvain-la-Neuve. C'est sans évoquer le fait que la bénéficiaire, Madame Z, est résidente à Kinshasa, en République Démocratique du Congo, et que cette juridiction pourrait également imposer le même prêt au titre d'une imposition illimitée. On est, somme toute, en face d'un cas de multi-imposition.

Tout compte fait, nous venons de constater que, dans les trois figures de conflits d'assujettissements susvisés, les exemples fournis débouchent sur un cas de double imposition internationale qui pourrait être préjudiciable pour le contribuable. Voici ci-après un schéma qui résume la problématique de la mise en œuvre simultanée de deux souverainetés fiscales, aboutissant dès lors à la double imposition :

Figure 7 : Conflit de souverainetés fiscales et révélation de la double imposition



²⁰⁸⁰ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.5 N.14 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.9 N.21

7.1.2. Dualisme de la notion de double imposition internationale : double imposition économique et double imposition juridique

7.1.2.1. Remarques préliminaires

- 958 D'entrée de jeu, il convient de rappeler que la double imposition internationale est un « phénomène »²⁰⁸¹ qui consiste en la mise en œuvre simultanée de deux ou plusieurs systèmes juridiques domestiques frappant d'imposition une même matière fiscale ou un même contribuable²⁰⁸². Elle trouve son origine dans les disparités et le manque de coordination entre les systèmes juridiques concernés qui – à cause notamment du principe de l'imposition universelle (mondiale) – peuvent imposer un contribuable sur l'ensemble de ses revenus de source nationale et étrangère²⁰⁸³.
- 959 Le phénomène de la double imposition est également envisageable sur le plan du droit interne. Par exemple, en Suisse, les souverainetés fiscales des cantons peuvent entrer en collision à propos d'une matière imposable et donner lieu à ce qu'il convient d'appeler la « double imposition intercantonale ». Celle-ci peut concerner deux ou plusieurs cantons ou communes, mais l'expression reste consacrée même lorsqu'il s'agit tout simplement des communes entre elles. La voie de droit fédéral qui permet d'éliminer la double imposition intercantonale est le recours en matière de droit public²⁰⁸⁴. Cette question de double imposition intercantonale dépasse le cadre de la présente recherche scientifique qui s'intéresse plutôt aux conflits entre souverainetés étatiques.
- 960 Cela dit, il existe deux types de doubles impositions internationales, à savoir la double imposition économique (7.1.2.2) et la double imposition juridique (7.1.2.3).

7.1.2.2. Double imposition économique internationale

7.1.2.2.1. Portée et étendue du phénomène

- 961 Selon la doctrine abondante²⁰⁸⁵, la double imposition économique (« *Double economical taxation* » en anglais) renvoie à la situation dans laquelle une même fortune ou un même revenu est imposé plus ou moins deux fois dans les mains de plus ou moins

²⁰⁸¹Le qualificatif est de CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.7 N.1

²⁰⁸²PEZET, *Double imposition*, p.348

²⁰⁸³PEZET, *Double imposition*, p.348 ; GHARSALLAH, *Conventions*, p.251

²⁰⁸⁴Voy. DE VRIES, *Double imposition*, p.6 N.15 s et références citées ; DE VRIES, *Recours double imposition*, p.195

²⁰⁸⁵NOËL, *Double imposition*, p.37 ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.121 N.131 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.20 s N.49 s et références citées ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.8 N.2 ; PEZET, *Double imposition*, p.349 ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Double imposition », p.183 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.4 N.9 et références citées ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.188 s N.141 et références citées ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.30 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.29

deux personnes différentes, tant au niveau d'une juridiction fiscale interne qu'au niveau international. Il s'agit d'une situation de fait fondée essentiellement sur des considérations économiques justifiées par l'existence de la personnalité morale reconnue aux entreprises ou sociétés. L'acquisition de cette personnalité morale confère logiquement aux entreprises ou sociétés une autonomie à la fois juridique et fiscale, qui fonde une imposition distincte dans le chef de l'entreprise multinationale et de ses associés, avec pour conséquence la possibilité d'une imposition multiple d'un même revenu entre les différents membres du groupe.

Comme nous le verrons plus loin²⁰⁸⁶, les prestations intragroupes entre sociétés associées doivent être effectuées sur base d'un prix de pleine concurrence, au cas contraire un redressement pourrait avoir lieu notamment dans la juridiction fiscale de la source du revenu ou de la fortune en cause. Ainsi, un cas typique de la double imposition économique peut résulter d'un redressement opéré auprès d'une entreprise d'un groupe multinational située dans un État A pour des prestations effectuées en faveur d'une autre entreprise du groupe située dans un État B²⁰⁸⁷. Dans ce cas, il est fort possible que l'imposition sur ces prestations ait lieu à la fois lors du redressement dans l'État A et simultanément dans l'État B où sont versées lesdites prestations. 962

Cette pluralité d'impositions ou de taxations, susceptible de ralentir potentiellement le développement économique des entreprises, fonde la nécessité et justifie l'existence d'un certain nombre de mécanismes juridiques, censés atténuer ou supprimer totalement les effets de la double imposition. 963

7.1.2.2.2. Mécanismes d'élimination du phénomène

Il existe bon nombre de mécanismes destinés à pallier la double imposition économique, parmi lesquels ALBERT/PIERRE/RICHER²⁰⁸⁸ distinguent trois : 964

Le premier est le régime de la transparence fiscale qui consiste à ignorer la personnalité juridique de la société afin d'en imposer le revenu directement dans les mains des associés, au *prorata* de leurs participations respectives dans le capital social²⁰⁸⁹. Cette 965

²⁰⁸⁶ Voy. Section 11.1.1.1

²⁰⁸⁷ Dans ce sens, voy. NOËL, *Double imposition*, p.38 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.8 N.2 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.9 N.22 et références citées.

²⁰⁸⁸ ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Double imposition », p.183

²⁰⁸⁹ C'est ce qui ressort des Commentaires sur l'article 1 du MC-OCDE 2017, en ces termes : « Le concept de "transparence sur le plan fiscal" [...] désigne les situations dans lesquelles, selon le droit interne d'un État contractant, le revenu (ou une partie du revenu) de l'entité ou du dispositif n'est pas imposé au niveau de l'entité ou du dispositif, mais au niveau des personnes qui détiennent un intérêt dans cette entité ou dans ce dispositif. [...] Dans le cas d'une entité ou d'un dispositif traité comme partiellement transparent sur le plan fiscal selon le droit interne de l'un des États contractants, seule une partie du revenu de l'entité ou du dispositif pourrait être imposée au niveau des personnes qui

méthode « consiste à lever le voile social en se concentrant sur l'État de résidence de l'actionnaire ou bénéficiaire ultime ou final »²⁰⁹⁰. Elle ne vise pas seulement à éviter la double imposition économique, mais se révèle également comme une arme efficace dans la lutte contre certains abus des CDI, notamment les cas de société relais que nous analysons ultérieurement²⁰⁹¹.

- 966 Le deuxième mécanisme est celui du régime fiscal applicable aux groupes d'entreprises (sociétés mères et filles), qui consiste à exonérer la société mère pour les dividendes distribués par ses filiales, pour autant que la participation de celle-là dans le capital social de la filiale atteigne un certain seuil fixé par la législation nationale. Ce mécanisme existe notamment dans la Directive européenne « mères-filles »²⁰⁹² dont l'objectif est évidemment d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère²⁰⁹³. Il y a lieu de faire remarquer que les directives européennes sont cardinales dans le cadre de l'élimination des doubles impositions internationales, en particulier celles résiduelles, c'est-à-dire celle qui subsistent après l'épuisement des voies d'élimination prévues dans le cadre d'une CDI. Elles viennent compléter à la fois les CDI et les dispositions nationales en la matière²⁰⁹⁴.
- 967 Le troisième mécanisme, enfin, est le régime d'avoir fiscal qui, *a contrario* de deux précédents, n'élimine pas la double imposition économique mais se limite seulement à en corriger les effets, par l'octroi d'un crédit d'impôt aux bénéficiaires des dividendes distribués par les sociétés²⁰⁹⁵. Ce dernier régime ressemble à la méthode d'imputation que nous reprenons dans le mécanisme d'élimination de la double imposition juridique²⁰⁹⁶.

7.1.2.3. Double imposition juridique internationale

7.1.2.3.1. Portée et étendue du phénomène

- 968 Selon une abondante littérature²⁰⁹⁷, la double imposition juridique – qui est en général simplement désignée comme la « double imposition » (« *Double taxation* » en anglais) –

détiennent un intérêt dans cette entité ou dans ce dispositif, [...] tandis que le reste resterait imposable au niveau de l'entité ou du dispositif ».

²⁰⁹⁰DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.72 N.210

²⁰⁹¹Voy. Section 7.3

²⁰⁹²Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le « régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents » [refonte], telle que modifiée et complétée par la Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015.

²⁰⁹³Voy. Article 4 de la Directive 2011/96/UE. Pour plus de détails sur le mécanisme, voy. MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.571 ss N.392 ss ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.18 N.61

²⁰⁹⁴MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.555 N.377

²⁰⁹⁵ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Double imposition », p.183 s

²⁰⁹⁶Voy. section 7.1.2.3.2

²⁰⁹⁷NOËL, *Double imposition*, p.37 ; PEZET, *Double imposition*, p.349 ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Double imposition », p.184 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.3 N.6 et références citées ; DE VRIES, *Droit fiscal*

est constituée lorsqu'un contribuable se trouve atteint, au titre d'une même base imposable et d'une même période, par des impôts de nature comparable appliqués par deux ou plusieurs juridictions fiscales. Cela a pour conséquence d'accoler la charge fiscale globale que le contribuable supporte, par rapport à celle qui résulterait de l'exercice, dans des conditions normales, d'un seul pouvoir fiscal. C'est donc la juxtaposition de différentes souverainetés fiscales qui justifie la dimension internationale de cette double imposition, qui nécessite – outre la charge fiscale – l'unité (ou identité) de la matière imposable, de la période d'imposition, de la personne imposable ainsi que de la comparabilité des impositions appliquées par deux ou plusieurs juridictions fiscales²⁰⁹⁸.

Typiquement, la double imposition juridique peut transpirer de deux situations : 969
premièrement, lorsqu'une personne est considérée sur le plan fiscal comme résidente par plus ou moins deux juridictions fiscales qui se reconnaissent chacune le droit d'imposer l'ensemble de ses revenus ou de sa fortune, même si ceux-ci ont une source extérieure ; deuxièmement, lorsqu'une personne résidente d'une juridiction fiscale perçoit des revenus ou possède des biens situés dans une autre juridiction et que les deux juridictions se réclament compétentes pour en imposer les profits²⁰⁹⁹.

Il n'est pas sans pertinence d'indiquer que la double imposition juridique 970
internationale peut être « effective » ou « virtuelle ». Dans le premier cas – celui de l'effectivité (également qualifiée de double imposition actuelle) – le conflit de souverainetés fiscales a essentiellement pour conséquence de créer une surcharge fiscale dans le chef du contribuable, avec pour cause le fait que l'impôt est effectivement payé dans tout au moins deux juridictions fiscales, alors que ladite charge n'existerait pas si l'impôt avait été payé seulement dans une seule juridiction²¹⁰⁰. Dans le second cas (celui de la virtualité), il s'agit d'une situation où la juridiction compétente pour prélever un impôt, en fonction de règles de compétences fixées dans une CDI, ne le fait pas, alors que l'autre État contractant – non habilité à imposer – le fait tout de même²¹⁰¹, notamment pour prévenir une double non-imposition. À ce propos, DE VRIES²¹⁰² fait remarquer qu'à l'inverse du droit fiscal intercantonal de la Suisse qui interdit la double imposition virtuelle, celle-ci n'est

international, p.17 N.40 et références citées ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.190 N.142 et références citées ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.29 s ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.29

²⁰⁹⁸ CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.9 N.2 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.17 N.40 et références citées.

²⁰⁹⁹ ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Double imposition », p.184 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.9 s N.3

²¹⁰⁰ OBERSON, *Droit fiscal*, p.3 N.7 et références citées ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.19 N.45

²¹⁰¹ OBERSON, *Droit fiscal*, p.3 N.8 et références citées ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.20 N.47 et références citées.

²¹⁰² DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.20 N.47 et références citées.

aucunement proscrite en droit fiscal international²¹⁰³. En effet, l'auteur précise que l'interdiction de la double imposition intercantonale, en droit suisse, se fonde sur le principe d'une souveraineté limitée des communautés de même rang, qui interdit d'empiéter sur le domaine de souverainetés d'autres communautés²¹⁰⁴.

7.1.2.3.2. Mécanismes d'élimination du phénomène

- 971 En ce qui concerne les méthodes d'élimination de la double imposition juridique internationale, il en existe généralement de deux ordres, à savoir l'exonération et l'imputation²¹⁰⁵ :
- 972 Selon une nombreuse doctrine²¹⁰⁶, la méthode de l'exonération ou de l'exemption consiste à éliminer la double imposition juridique par le retrait du droit d'imposer à l'un des deux États ou à tous les autres États en cas de pluralité. De ce fait, on parle de l'exonération « totale », lorsque le retrait implique de la part de l'État déchu de ne tenir aucun compte des revenus qui sont perçus dans l'autre État. Ainsi, dans les CDI, l'exonération totale s'applique uniquement dans l'État de la source mais une mise en œuvre dans l'État de résidence peut être envisagée juridiquement. L'exonération est dite « progressive » ou « avec progressivité » ou encore qualifiée de « méthode du taux effectif », lorsque l'État qui est appelé à exonérer les revenus est tout de même en droit de prendre en compte les revenus exonérés pour calculer le taux d'imposition applicable aux revenus qu'il a le droit d'imposer. C'est généralement dans l'État de résidence que s'applique la méthode prérappelée, lorsque les revenus concernés sont strictement imposables dans l'État de la source.
- 973 Fondamentalement, cette méthode vise à conforter la souveraineté fiscale de l'État de la source (et les choix de politiques fiscales que ce dernier aurait effectués) et favorise la neutralité à l'importation du capital (« *capital import neutrality* » en anglais)²¹⁰⁷. La méthode est recommandée pour sa simplicité et son efficacité à la fois pour les autorités fiscales et les contribuables, dans la mesure où elle ne nécessite point d'informations sur la situation étrangère du contribuable²¹⁰⁸. De ce point de vue, nous estimons que la méthode d'exonération ou d'exemption est potentiellement susceptible d'induire à des doubles non-impositions, pour autant que la non prise en compte des informations relatives à la situation étrangère, peut être exploitée négativement par les

²¹⁰³Sur le principe de l'absence de l'obligation pour les États d'éliminer les doubles impositions, voir également MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.183 s N.139 et références citées.

²¹⁰⁴DE VRIES, *Double imposition*, p.16 N.43 et références citées.

²¹⁰⁵*Voy.* Article 5 de l'Instrument multilatéral ; Articles 23A et 23B MC-OCDE 2017.

²¹⁰⁶PEZET, *Double imposition*, p.350 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.252 s N.862 ss ; NOËL, *Double imposition*, p.42 ; LAFAILLE, *Double imposition*, p.353 ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Double imposition », p.184 s ; CONSTANTIN, *Doubles impositions*, p.479 ; DIETER/SPENGEL, *Tax planning*, p.197

²¹⁰⁷TRAVERSA/VINTRAS, *Double imposition*, p.291

²¹⁰⁸MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.100 N.178

contribuables pour obtenir une non-imposition tant dans la juridiction fiscale de source que dans celle de résidence.

Quant à la méthode de déduction ou d'imputation, la doctrine²¹⁰⁹ l'appréhende comme un mécanisme par lequel les États en présence sont autorisés à imposer les revenus en cause, mais avec possibilité pour le contribuable de déduire intégralement (« *full credit* » en anglais) ou partiellement – et ce, avec ou sans plafonnement – (« *ordinary credit* » en anglais) de l'impôt dû dans l'État de résidence, un crédit d'impôt représentant l'impôt payé dans l'État de la source. Certains auteurs²¹¹⁰ estiment que cette méthode est un simple dispositif de correction des effets de la double imposition, celle-ci ne disparaissant pas totalement. Selon MALHERBE²¹¹¹, cette méthode est généralement la seule disponible pour des impôts qui ne sont pas reconnus – par les dispositions fiscales domestiques ou la CDI – comme étant semblables à l'impôt sur le revenu. Pour sa part, DE VRIES²¹¹² note que la méthode sous revue a pour particularité de fournir un avantage à la juridiction fiscale de résidence, singulièrement lorsque le niveau d'imposition y est plus élevé que dans la juridiction fiscale de la source. Dès lors, un État qui la prévoit dans son dispositif interne de prévention de la double imposition, préjudicie les investisseurs domestiques comparativement à ceux d'origine étrangère²¹¹³.

Les deux méthodes d'élimination de la double imposition précitées (à savoir l'exonération et la déduction) sont consacrées en droit de l'OCDE au travers des articles 23 A et 23 B du MC-OCDE. Elles sont également reprises en droit de l'UE, notamment dans la Directive mères-filles déjà citée²¹¹⁴. En effet, l'article 4 de cette Directive dispose :

« Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État membre de la société mère et l'État membre de son établissement stable :

a) **soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices** dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale, et les imposent dans la mesure où ils sont déductibles par la filiale; b) **soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés** afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-

²¹⁰⁹ LAFAILLE, *Double imposition*, p.353 ; NOËL, *Double imposition*, p.43 ss ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Double imposition », p.185 ; PEZET, *Double imposition*, p.350 ; CONSTANTIN, *Doubles impositions*, p.480 ; DIETER/SPENGEL, *Tax planning*, p.211

²¹¹⁰ PEZET, *Double imposition*, p.350 ; CONSTANTIN, *Doubles impositions*, p.480

²¹¹¹ MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.99 N.176

²¹¹² DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.251 s N.855 ss

²¹¹³ DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.252 N.860

²¹¹⁴ 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 (refonte), telle que modifiée et complétée par les Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 et Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015.

filiale relèvent des définitions de l'article 2 et respectent les exigences prévues à l'article 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant »²¹¹⁵. [Avec nos mises en gras]

977 Au demeurant, il y a lieu de faire remarquer que, loin d'être rigide ou alternatif, le dualisme de la double imposition internationale (juridique et économique) est plutôt interactif, dans la mesure où les deux versants peuvent s'appliquer concomitamment. En guise d'illustration de ce propos, il convient de relever qu'une même opération (telle qu'une distribution internationale de dividendes) peut être soumise, d'une part, à une double imposition économique par la taxation du dividende au niveau de la société avant de l'être au niveau de celui qui en est le bénéficiaire, et d'autre part, à une double imposition juridique pour autant qu'une fois redistribué, le dividende peut être frappé successivement par l'État de la source et l'État de la résidence²¹¹⁶.

978 *Tableau 2 : Double imposition économique versus double imposition juridique*

	DOUBLE IMPOSITION ÉCONOMIQUE INTERNATIONALE	DOUBLE IMPOSITION JURIDIQUE INTERNATIONALE
Cause	Juxtaposition intransigeante des souverainetés fiscales	
Conditions d'existence	1. Deux contribuables différents 2. Identité de l'objet de l'impôt 3. Identité de la période fiscale 4. Identité de l'impôt	1. Identité du contribuable 2. Identité de l'objet de l'impôt 3. Identité de la période fiscale 4. Identité de l'impôt
Mécanismes d'élimination	1. Régime de la transparence fiscale 2. Régime fiscal des sociétés mères et filiales 3. Régime d'avoir fiscal	1. Exonération ou exemption « totale » ou « partielle » (progressive ou méthode du taux effectif), 2. Déduction ou imputation « intégrale » (<i>full credit</i>) ou partielle avec plafonnement (<i>ordinary credit</i>)
Effets	1. Entrave au développement des échanges économiques (cause de la réticence pour des activités transnationales) ; 2. Atteinte à l'idée de justice fiscale (contribuables victimes du phénomène de double imposition payent plus que leurs pairs) ; 3. Insécurité juridique pour les contribuables ; 4. Etc.	
Principaux instruments d'élimination	1. Droit positif interne ou directives d'intégration régionale ; 2. Convention [de prévention] de double imposition (CDI).	

7.1.3. Antipode de la double imposition internationale : double non-imposition internationale et effet négatif des CDI

979 Nous avons relevé précédemment²¹¹⁷ que la double imposition internationale est généralement définie comme l'application d'impôts comparables dans deux ou plusieurs juridictions, au même contribuable, pour le même fait générateur, et pour des périodes identiques. Préjudiciable aux contribuables, cette situation produit également des effets néfastes au développement des échanges économiques

²¹¹⁵ Article 4, paragraphe 1, de la Directive 2011/96/UE, modifié par l'article 1^{er} 1) de la Directive 2014/86/UE.

²¹¹⁶ PEZET, *Double imposition*, p.350

²¹¹⁷ Voy. Section 7.1.1.2.2

internationaux. Étrangement, la situation inverse, à savoir la double non-imposition – quoi que favorable aux contribuables – peut aussi avoir des effets néfastes en termes d'équité des systèmes fiscaux et de distorsion potentielle du marché concurrentiel²¹¹⁸. La double non-imposition survient lorsque les éléments économiques (revenu, fortune, etc.) ne sont imposés par aucune juridiction fiscale ou lorsque l'imposition est extrêmement faible²¹¹⁹.

Il existe plusieurs facteurs de double non-imposition internationale²¹²⁰, mais nous pouvons seulement évoquer – en guise d'illustration du phénomène – le cas d'application d'une CDI qui peut étrangement en constituer une cause. En effet, comme relevé plus loin²¹²¹, les CDI permettent de répartir les droits d'imposition entre les États signataires et prévoient un abattement en cas de double imposition. L'application simultanée d'une CDI et des dispositions de la législation interne d'élimination de la double imposition, peut, dans certaines occurrences, entraîner une double non-imposition. Cette hypothèse est qualifiée d'« effet négatif » (« *negative effect* » en anglais) des CDI, et peut se traduire par une situation où une juridiction fiscale contractante – pour des raisons liées à sa politique fiscale interne (notamment en ce qui concerne la gestion de la dépense fiscale) – n'exerce pas du tout son droit légitime consacré par la CDI de prélever l'impôt²¹²².

Nous pouvons expliciter ce phénomène d'effet négatif par un *excursus* dans la jurisprudence helvétique. En effet, le Tribunal fédéral a relevé, à quelques occasions, qu'il convient de distinguer entre l'attribution de la compétence d'imposer un élément du revenu ou de la fortune (qui est réglée par la CDI) et l'exercice de cette compétence, qui relève, sous réserve de dispositions particulières fixées dans la CDI, du droit fiscal interne des États contractants. Ainsi, selon les Juges de Mon-Repos, un État contractant peut, pour des motifs de politique fiscale interne, ne pas faire usage de son droit d'imposer un élément du revenu ou du capital qui lui est pourtant attribué par une CDI, avec pour conséquence possible que cet élément soit l'objet d'une double non-imposition²¹²³.

²¹¹⁸Commission Européenne, Marché intérieur: exemples concrets de cas de double non-imposition, Document de travail des services de la Commission, TAXUD D1 D(2012), en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/double_non_tax/consultation_paper_fr.pdf (consultée le 17 février 2017) (ci-après « Commission européenne, Marché intérieur : double non-imposition »).

²¹¹⁹Dans ce sens, voy. DANON/SALOMÉ, *Double non-imposition*, p.677 et références citées

²¹²⁰Notamment : disparités de traitement d'une entité hybride ; disparités de traitement d'un même instrument financier ; non-respect des prix de transfert et accords préalables unilatéraux en la matière ; transactions avec des entreprises associées situées dans des pays à fiscalité nulle ou très faible ; financement par l'emprunt d'un revenu exonéré d'impôt ; différence de traitement des revenus passifs et actifs ; etc.

²¹²¹Voy. Section 7.2.2

²¹²²DANON/SALOMÉ, *Double non-imposition*, p.678 et références citées ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.49 N.138 et références citées.

²¹²³ATAF 2C_606/2016 et 2C_607/2016 du 25 janvier 2017, consid.3.5 ; ATAF 2C_436/2011 du 13 décembre 2011, consid. 4.1.1 ; ATAF 2C_625/2008 du 30 janvier 2009 consid. 4.2 ; ATAF 2A.421/2000 du 11 mai 2001 consid. 3c

- 982 Par ailleurs, les Commentaires MC-OCDE 2017 sur les articles 23 A et 23 B fournissent un mécanisme permettant de mettre en échec l'effet négatif des CDI et d'éviter du coup des cas de double non-imposition (évasion fiscale) internationale. En effet, ces dispositions prescrivent à la juridiction fiscale de résidence de la personne qui se prévaut d'une CDI, d'éliminer la double imposition par un dégrèvement d'impôt, dans la mesure où cette double imposition n'a pas été intégralement évitée par le truchement de la règle distributive applicable²¹²⁴. Toutefois, la juridiction fiscale de résidence n'est pas tenue d'exonérer les revenus lorsque l'État de la source, se fondant sur son droit interne, considère que les dispositions de la CDI lui interdisent d'appliquer un impôt²¹²⁵. Cette solution est également partagée par la Directive mères-filles de l'UE de 2011, telle que modifiée ultérieurement²¹²⁶. Malheureusement, ce procédé ne permet pas de pallier toutes les situations de double non-imposition découlant de l'application des CDI, notamment les cas de double non-imposition dus à des divergences d'interprétation des faits ou des dispositions de la CDI qui peuvent naître²¹²⁷.
- 983 Un autre exemple est celui d'une double non-imposition impliquant généralement l'utilisation abusive des CDI conclues entre certaines économies avancées et celles en développement, avec pour finalité d'élaguer la double imposition et de promouvoir véritablement les activités économiques dans les pays en développement. Ces CDI contiennent des clauses prévoyant un crédit d'impôt fictif et un alignement fiscal. Contrairement aux objectifs initialement poursuivis, les clauses favorables des CDI peuvent pourtant être utilisées de manière abusive dans certaines circonstances, pour parvenir à une double non-imposition²¹²⁸. Tel est le cas de la CDI entre la Belgique et la République Démocratique du Congo²¹²⁹, qui stipule notamment que :
- 984 « Sous réserve des dispositions de la législation belge relative à l'imputation sur l'impôt belge des impôts payés à l'étranger, lorsqu'un résident de la Belgique reçoit des éléments de revenu qui sont compris dans son revenu global soumis à l'impôt belge et qui consistent en intérêts ou en redevances, l'impôt de la République Démocratique du Congo perçu sur ces revenus est imputé sur l'impôt belge afférent auxdits revenus »²¹³⁰.

²¹²⁴ Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, ad. Articles 23A et 23 B, p.410 N.7 ss

²¹²⁵ Voy. Article 5, paragraphe 2, de l'Instrument multilatéral.

²¹²⁶ En effet, il ressort du considérant (3) de la Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, que « pour éviter les situations de double non-imposition découlant de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre États membres, il convient que l'État membre de la société mère et celui de son établissement stable n'octroient pas à ces entreprises l'exonération fiscale applicable aux bénéfices distribués qu'elles ont reçus, dans la mesure où ceux-ci sont déductibles par la filiale de la société mère ».

²¹²⁷ Commission européenne, *Marché intérieur : double non-imposition*, p.8

²¹²⁸ Commission européenne, *Marché intérieur : double non-imposition*, p.13

²¹²⁹ Signée à Bruxelles le 23 mai 2007.

²¹³⁰ Voy. Article 22, paragraphe 2 c), de la CDI BE-CD.

A notre avis, si l'on n'y prend pas garde, cette disposition conventionnelle qui prévoit un crédit d'impôt fictif peut être utilisée abusivement pour basculer vers une situation de non-imposition dans la juridiction fiscale congolaise, doublée d'une imputation sur l'impôt en Belgique. Néanmoins, cette hypothèse est quasi-impossible en pratique, dans la mesure où une imputation de l'impôt dans la juridiction fiscale de résidence (Belgique) est en principe actionnée par un justificatif de paiement de l'impôt dans la juridiction fiscale de source (Congo). Ce justificatif est une « facture payée » d'impôt qui, malheureusement, pourrait être trafiquée par des réseaux mafiosques — à l'instar de plusieurs actes administratifs servant d'attestation de paiement de créances dues au trésor public congolais²¹³¹ — pour servir de moyen d'obtention d'un crédit d'impôt en Belgique. Voilà pourquoi, la coopération internationale entre les différentes autorités fiscales, par l'échange d'informations à caractère fiscal, est une arme efficace contre des actes mafieux, incubateurs de l'évasion fiscale.

985

7.2. Approche conventionnelle d'élimination de la double imposition et évolution récente du multilatéralisme en matière fiscale

7.2.1. Remarques introductives : mesures internes unilatérales *versus* accords fiscaux internationaux dans l'élimination de la double imposition

Le phénomène de la double imposition internationale constitue une entrave au développement des échanges internationaux de biens et services et sur les mouvements transfrontaliers de capitaux, de technologie et de personnes²¹³². Autrement dit, il suscite de la réticence pour des activités transfrontalières ou interrégionales (commerce, industrie, finance, secteur libéral, etc.)²¹³³. Il cristallise également une atteinte à l'idée de justice fiscale, dans la mesure où certains contribuables, victimes de la double imposition, payent plus que leurs concitoyens ou concurrents²¹³⁴.

986

Dans l'objectif de pallier cette situation, une concession de compétences est primordiale dans l'exercice des souverainetés fiscales. Elle est susceptible d'être matérialisée au travers de mesures unilatérales, qui se fondent uniquement sur la seule

987

²¹³¹C'est le cas souvent en pratique avec des réseaux parallèles de paiements des frais académiques dans les universités publiques, notamment à l'Université de Kinshasa, l'Université Pédagogique Nationale, et bien d'autres : <https://www.rdc-congoleaks.net/societe/2018/09/09/rdc-lupn-prete-demanteler-les-reseaux-mafieux-autour-des-frais-academiques> (ressource consultée le 28 mars 2019).

²¹³²OCDE, *BEPS Action 1*, p.27 N.27

²¹³³BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.158 s N.348 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.32

²¹³⁴CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.10 N.3 ; VEGA, *Limitation on benefits*, p.15 ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.34 N.25

volonté d'une juridiction fiscale et sont matérialisées par exemple par des règles fiscales domestiques visant à éliminer la double imposition par une exemption ou un octroi par la juridiction fiscale de résidence d'un crédit d'impôt – sur les revenus de ses propres résidents – pour l'impôt prélevé dans une autre juridiction (État de la source)²¹³⁵. La présente recherche scientifique ne s'intéresse point aux mécanismes unilatéraux de droit interne, car ces derniers n'éliminent jamais parfaitement la double imposition²¹³⁶ et semblent moins usités en pratique, au regard du foisonnement de l'activité conventionnelle d'élimination de la double imposition : à ce jour, près de 3000 conventions fiscales sont en vigueur à travers le globe²¹³⁷. En effet, l'atténuation des souverainetés fiscales peut également être matérialisée au travers d'une négociation d'accords fiscaux internationaux, en l'occurrence les conventions de [prévention de la] double imposition (CDI).

- 988 Une CDI cristallise et met en relief un certain nombre d'arrangements entre juridictions, en vue de régler les questions de chevauchement des souverainetés en matière fiscale (7.2.2). La procédure de sa conclusion est pratiquement celle commune à tous les traités, à l'exception de quelques spécificités liées au caractère technique du domaine fiscal (7.2.3). Par ailleurs, alors que l'existence des CDI remonte à moins d'un siècle, les référentiels (modèles standards) dans ce domaine se sont plutôt nettement métamorphosés durant la dernière décennie, donnant ainsi naissance à une nouvelle ère en matière fiscale conventionnelle, boostée par le courant du multilatéralisme (7.2.4).

7.2.2. Fondement juridique de la convention de double imposition

7.2.2.1. Objet et étendue de la convention de double imposition

- 989 D'emblée, il convient de faire remarquer que la croissance du volume ainsi que de la libéralisation des échanges internationaux de biens et services a amplifié des situations juridiques (états de fait) qui portent en elles-mêmes des germes d'un conflit entre souverainetés fiscales. Les conséquences d'une double (ou multiple) imposition sont incontestablement néfastes à l'économie mondiale et justifient, de ce fait, une mobilisation collective en termes d'efforts étatiques afin de les éliminer dans toute la mesure du possible ; même s'il est reconnu qu'une élimination absolue relèverait d'une simple gageure²¹³⁸.
- 990 Parmi les outils destinés à l'élimination de la double imposition internationale, se trouve en « bonne place »²¹³⁹ la CDI. Celle-ci est –convient-il de le préciser– un

²¹³⁵BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.33

²¹³⁶BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.32

²¹³⁷OCDE, *Lutter contre l'imposition*, p.11 ; BROOKS/KREVER, *The Troubling Role of Tax Treaties*, p.160 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.14 N.6 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.32

²¹³⁸DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.5 N.13 et références citées.

²¹³⁹En effet, concernant par exemple l'imposition des sociétés étrangères en Suisse, le Tribunal fédéral a reconnu que ce sont avant tout les conventions conclues par la Confédération ou les cantons avec les

accord conclu entre deux ou plusieurs États ou juridictions, avec l'objectif principal de régler les problèmes de doubles impositions des revenus des contribuables, à la suite de la mise en œuvre des opérations ou transactions transfrontalières. Cet accord permet ainsi de déterminer la répartition de l'assiette imposable entre les juridictions signataires, par une harmonisation des règles juridiques internes respectives avec les dispositions conventionnelles distributives de compétences²¹⁴⁰. En d'autres termes, les CDI constituent des instruments fondamentaux de la fiscalité internationale dotés de la finalité primordiale d'éliminer la double imposition en tant que difficulté réelle et sérieuse entre juridictions fiscales²¹⁴¹.

Cela dit, l'objet d'une CDI est « exclusivement fiscal »²¹⁴². En dehors de la finalité d'éliminer la double imposition internationale, une CDI peut également *inter alia* contribuer à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales²¹⁴³, constituer d'instrument de sécurité juridique pour les contribuables dont les opérations comportent un caractère d'extranéité, sceller certains accords de collaboration intergouvernementaux, notamment en matière d'assistance administrative (en ce qui concerne l'assiette ou le recouvrement des impôts)²¹⁴⁴. Toutefois, dans la poursuite de ces objectifs accessoires ou complémentaires à l'élimination de la double imposition, les CDI peuvent être limitées par des normes spécifiques liées à des engagements multilatéraux, notamment en ce qui concerne les dispositions du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE)²¹⁴⁵.

991

pays étrangers qui sont déterminantes. A défaut de telles conventions, il appartient au législateur fédéral (pour les impôts fédéraux) et au législateur cantonal (pour les impôts cantonaux) d'édicter les prescriptions nécessaires pour éviter les doubles impositions internationales, et de fixer les conditions subjectives et objectives de l'imposition en Suisse des sociétés étrangères. C'est dans ce sens qu'intervient notamment en règle générale l'exonération du revenu immobilier à l'étranger. Si de telles prescriptions n'existent pas ou si elles sont insuffisantes pour résoudre un cas d'espèce, il faut alors appliquer les règles établies par la jurisprudence et faire appel aux principes généraux du droit. Voy. ATF 94 I 328, consid. 3 a) et références citées ; ATF 140 II 157, Consid. 7.5 et références citées. Dans la même optique, CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.10 s N.4

²¹⁴⁰ ARNOLD, *Conventions fiscales*, p.10 s N.43 ss ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Convention fiscale internationale », p.149 ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Convention fiscale internationale », p.151 ; GHARSALLAH, *Conventions*, p.251 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.13 N.31

²¹⁴¹ CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.15 N.7 ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.31 ; TRAVERSA/VINTRAS, *Double imposition*, p.283

²¹⁴² SALVAT, *Recherche du renseignement*, p.105

²¹⁴³ En 2015, à la suite des travaux conduits dans le cadre du projet BEPS, en particulier l'Action 6, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a proposé la modification des titres et/ou préambules des CDI conclues selon le MC-OCDE, en y insérant une incise qui stipule expressément que l'objet d'une CDI ne se limite pas seulement à l'élimination de la double imposition, mais aussi s'oppose à toute possibilité de non-imposition ou d'imposition réduite (évasion et fraude fiscales). Nous abordons la question avec assez de détails dans la section 10.1

²¹⁴⁴ TRAVERSA/VINTRAS, *Double imposition*, p.290 ; LAFAILLE, *Conventions*, p.254 ; ARNOLD, *Conventions fiscales*, p.11 N.46 ss ; GHARSALLAH, *Conventions*, p.252 ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Convention fiscale internationale », p.149

²¹⁴⁵ CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.15 N.8

7.2.2.2. Nature juridique et aspects formels de la convention de double imposition

- 992 Sous l'angle de la nature juridique, les CDI sont à part entière des traités bilatéraux et parfois multilatéraux. En tant que telles, elles sont régies –notamment en ce qui concerne leur interprétation– par les stipulations de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, qui est l'expression du droit coutumier international dans le domaine de l'interprétation²¹⁴⁶. A la lumière de leur nature d'accords écrits (traités) traduisant l'expression des volontés concordantes des juridictions signataires, visant à produire des effets juridiques régis par le droit international, les CDI ont notamment pour rôle de départager le pouvoir d'imposition entre les parties concernées, au cas où les revenus ou capitaux sont imposables à la fois dans les deux juridictions fiscales²¹⁴⁷.
- 993 Du point de vue matériel, DIALIGUÉ²¹⁴⁸ note qu'une CDI est « un pont jeté entre deux systèmes fiscaux », c'est-à-dire qu'elle se trouve à la fois « superposée à une partie du droit interne et juxtaposée à l'autre partie ». Elle n'est pas elle-même un système fiscal complet. Son champ d'application est étroitement circonscrit. Et, à l'intérieur même de son champ d'application, elle ne substitue ses dispositions qu'à un nombre limité de règles du droit interne. Dans la même veine, LAFAILLE²¹⁴⁹ précise que la CDI concerne généralement les impôts qui peuvent comporter un élément d'extranéité, notamment les impôts sur le revenu et sur la fortune. Mécaniquement, sauf exception quelconque, les impôts sur le chiffre d'affaires (TVA) et les autres droits indirects (douane et accises) ne sont pas concernés, car leur application est en principe limitée au territoire d'une juridiction fiscale nationale, excluant toute possibilité de double imposition internationale²¹⁵⁰.
- 994 Sur le plan de la forme, une CDI est un texte juridique de plusieurs articles et d'une multitude de pages. Globalement, elle peut être subdivisée en quatre parties²¹⁵¹ : la première contient les articles introductifs qui déterminent suffisamment la portée (domaines concernés), l'étendue (personnes, matières imposables et territoires couverts) et la définition des concepts usités par la CDI ; la deuxième cristallise les dispositions relatives à la répartition des compétences entre les parties signataires (règles distributives), c'est-à-dire la détermination des droits d'imposer en termes de revenus exclusivement imposables dans l'État de la résidence du bénéficiaire et ceux

²¹⁴⁶ Voy. Section 2.1.3.1

²¹⁴⁷ Dans ce sens, voy. LAFAILLE, *Conventions*, p.254 ss

²¹⁴⁸ DIALIGUÉ, *Prix de transfert*, p.18 et références citées.

²¹⁴⁹ LAFAILLE, *Conventions*, p.255

²¹⁵⁰ Dans ce sens également, voy. GHARSALLAH, *Conventions*, p.251

²¹⁵¹ ARNOLD, *Conventions fiscales*, p.7 s N.27 ss ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Convention fiscale internationale », p.152

imposables dans l'État de la source ; la troisième – qui est la plus importante²¹⁵² – met en relief des dispositions concrètes sur l'élimination des doubles impositions quant aux matières imposables qui relèvent en principe de la compétence de tous les deux États signataires ; enfin, la quatrième renferme diverses dispositions spéciales et finales que sont des mesures d'application pratiques de la CDI ainsi que celles relatives à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales. Par ailleurs, il existe généralement, en annexe d'une CDI, un ou plusieurs protocoles qui possèdent la même valeur juridique que les dispositions conventionnelles, et peuvent porter sur des éléments importants, tels que les clauses anti-abus, la dérogation au principe de non-discrimination, et bien d'autres²¹⁵³.

En tout état de cause, le nombre de parties exactes d'une CDI dépend souvent du modèle de convention qui a inspiré les rédacteurs. Pour ce qui est par exemple du MC-OCDE, il comporte dorénavant (depuis la mise à jour de novembre 2017) sept parties ci-après : Chapitre I : Champs d'application (articles 1 et 2) ; Chapitre II : Définitions des termes (article 3 à 5) ; Chapitre III : Imposition des revenus (articles 6 à 21) ; Chapitre IV : Imposition de la fortune (article 22) ; Chapitre V : Méthodes pour éliminer les doubles impositions (articles 23 A et 23 B) ; Chapitre VI : Dispositions spéciales (articles 24 à 30) ; et Chapitre VII. Dispositions finales (articles 31 et 32).

7.2.3. Quelques aspects procéduraux : élaboration et mise en vigueur de la convention de double imposition

L'initiative de conclure une CDI est généralement motivée par la demande des opérateurs économiques exerçant leurs activités entre les juridictions concernées, et qui rencontreraient des difficultés notamment dues aux doubles impositions dont ils seraient victimes. Le processus d'élaboration d'une CDI procède de quelques étapes que nous pouvons agréger en trois phases²¹⁵⁴, en l'occurrence la négociation et la signature (7.2.3.1), l'approbation et la ratification (7.2.3.2), et l'échange d'instruments suivi de la mise en vigueur (7.2.3.3).

7.2.3.1. Négociation et signature

Cette étape peut prendre quelques jours, des mois ou mêmes des années de discussions, à la recherche d'un contenu satisfaisant pour toutes les parties en présence. La négociation commence généralement par une première prise de contact entre les experts délégués par les juridictions concernées. Avant d'ouvrir des

²¹⁵²DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.14 N.35

²¹⁵³LAFAILLE, *Conventions*, p.254 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.385 s N.248 s

²¹⁵⁴Pour d'autres détails sur la procédure, voy. ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Convention fiscale internationale », p.152 s ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.383ss N.244 ss ; ARNOLD, *Conventions fiscales*, p.3 s N.11 ss

négociations, ces délégués prennent en considération bon nombre de facteurs, dont le plus important est le volume des flux du commerce et des investissements entre lesdites juridictions. À l'ouverture de négociations, les parties échangent leurs ébauches respectives du projet de l'accord et organisent une première réunion de négociation²¹⁵⁵.

- 998 Une fois la formulation de la convention fixée, les experts de deux parties y apposent leurs initiales pour l'authentifier, et des dispositions sont dès lors prises pour que le projet de convention soit signé par les représentants habilités (chefs des délégations en général), c'est-à-dire ceux munis de pleins pouvoirs de négociation ou des lettres de créance. Cette signature – qui ne suffit tout de même pas à engager les juridictions concernées – est généralement l'apanage du membre de l'exécutif national en charge des affaires étrangères²¹⁵⁶ ; mais, il est également possible que celui-ci délègue cette tâche à son collègue en charge des finances, compte tenu de la technicité fiscale liée à la nature d'une CDI. Ce pourrait également être l'ambassadeur à qui la charge de signer le projet de CDI soit conférée.
- 999 Il y a lieu de préciser qu'en Suisse et en Belgique, qui sont des États fédéraux, l'administration fédérale ne peut, en vertu de la Constitution, signer des CDI qui limiteraient les pouvoirs d'imposition – moins encore porteraient atteinte aux intérêts – des autorités fédérées (cantons en Suisse et communautés/régions en Belgique). Aussi est-il évident que les CDI signées par ces gouvernements fédéraux ne s'appliquent en règle générale qu'aux impôts fédéraux, en vertu du principe de « parallélisme des compétences internes et internationales »²¹⁵⁷. Toutefois, pour le besoin de l'unité et de la cohérence de la politique étrangère nationale, les CDI signées par les États fédéraux peuvent engager *ipso facto* les États fédérés ; quitte aux premiers d'associer les seconds à la préparation des décisions de politique extérieure affectant leurs compétences ou leurs intérêts, et de les consulter ou informer en temps utile et de manière détaillée²¹⁵⁸.
- 1000 Quant à la République Démocratique du Congo, qui est un État unitaire, malgré la décentralisation financière consacrée par la Constitution²¹⁵⁹, la politique extérieure relève de la compétence exclusive du pouvoir central, c'est-à-dire pilotée techniquement par le gouvernement de la République²¹⁶⁰.

²¹⁵⁵Dans la suite de la négociation, les discussions peuvent se dérouler alternativement sur les territoires des parties concernées.

²¹⁵⁶En Suisse, c'est le Chef du département fédéral (ou cantonal) des affaires étrangères ; alors qu'en Belgique et au Congo-Kinshasa c'est le Ministre des affaires étrangères.

²¹⁵⁷L'expression est de GAUTIER, *Régime des traités*, p.39 N.17

²¹⁵⁸Dans ce sens, voy. ARNOLD, *Conventions fiscales*, p.8 s N.36 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.34 ss N.89 ss et références citées ; GAUTIER, *Régime des traités*, p.39 ss N.17 ss

²¹⁵⁹En effet, l'article 171 de la Constitution de la RD Congo du 18 février 2006 déjà citée, dispose : « Les finances du pouvoir central et celles des provinces sont distinctes ».

²¹⁶⁰En effet, l'article 202 point 1 de la Constitution de la RD Congo du 18 février 2006 déjà citée, dispose : « Sans préjudice des autres dispositions de la présente Constitution, les matières suivantes sont de la

7.2.3.2. Approbation et ratification

Cette phase vise à marquer la CDI de l'estampille du souverain primaire. C'est l'étape dite également de la ratification, qui nécessite la saisine de l'organe législatif par le membre de l'exécutif chargé des affaires étrangères, afin qu'une force juridique soit allouée à la CDI par l'acte d'approbation parlementaire. 1001

A cet effet et en guise d'exemple, la Suisse étant un système moniste, la seule adoption par l'organe législatif suffit pour que la CDI soit ratifiée et applicable par tous les organes étatiques, pour autant que ses clauses soient claires et précises (principe de « *selfexecuting* » en anglais)²¹⁶¹. En revanche, les systèmes juridiques belge et congolais étant dualistes, il est impératif que le texte approuvé par l'organe législatif soit promulgué sous forme d'une loi par l'autorité détentrice du *treaty making power* – à savoir, respectivement, le Roi des Belges (ou le Ministre-Président de la Communauté ou de la Région²¹⁶²)²¹⁶³ et le Président de la République²¹⁶⁴ – pour marquer l'engagement solennel du pays à être lié sur le plan international par les termes de la CDI (ratification proprement dite). Pour illustration, après négociation diplomatique et approbation parlementaire de la CDI entre la Belgique et la RD Congo²¹⁶⁵, elle a été ratifiée en droit congolais par la Loi n° 11/021 du 24 décembre 2011 autorisant la ratification de la convention en vue d'éviter la double imposition et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune [...]²¹⁶⁶. 1002

Il n'est pas sans intérêt de préciser que le débat sur le dualisme et le monisme en droit international oppose deux conceptions antagonistes du rapport entre l'ordre juridique national et celui international : la conception moniste affirme que les règles du droit 1003

compétence exclusive du pouvoir central : les affaires étrangères comprenant les relations diplomatiques ainsi que les traités et accords internationaux ; [...] ».

²¹⁶¹RAPPO, *Fraude et évasion*, p.52 ; GANI, *Limitation des bénéfices*, p.98 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.37 s N.92 et références citées ; KUNZ-SCHENK, *GAAR and other rules*, p.761 et références citées.

²¹⁶²Le Ministre-Président de la Communauté ou de la Région, selon le cas, dispose seul du « *ius contrahendi* » pour les traités portant sur les matières qui, en droit interne, relèvent de la sphère de compétence de la Communauté ou de la Région. Voy. GAUTIER, *Régime des traités*, p.39 N.16

²¹⁶³En effet, l'article 167 § 2 et 3 de la Constitution fédérale de la Belgique déjà citée, dispose respectivement : « Le Roi conclut les traités, à l'exception de ceux qui portent sur les matières visées au § 3. Ces traités n'ont d'effet qu'après avoir reçu l'assentiment de la Chambre des représentants. » et « Les Gouvernements de communauté et de région visés à l'article 121 concluent, chacun pour ce qui le concerne, les traités portant sur les matières qui relèvent de la compétence de leur Parlement. Ces traités n'ont d'effet qu'après avoir reçu l'assentiment du Parlement ». Il se dégage de ces dispositions que l'exercice du *treaty-making power* en Belgique est divisé entre les niveaux fédéral et régional, et il suit la subdivision interne du pouvoir législatif. Voy. TRAVERSA/ RICHELLE, *The history of DTCs*, p.63 ss N.25 ss

²¹⁶⁴En effet, l'article 79 alinéa 2 de la Constitution de la République Démocratique du Congo précitée, dispose : « Le Président de la République promulgue les lois dans les conditions prévues par la présente Constitution. » et l'article 214 alinéa 1^{er} de la même Constitution dispose : « Les traités de paix, les traités de commerce, les traités et accords relatifs aux organisations internationales et au règlement des conflits internationaux, ceux qui engagent les finances publiques, ceux qui modifient les dispositions législatives, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes, ceux qui comportent échange et adjonction de territoire, ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi ».

²¹⁶⁵Pour quelques détails sur cette CDI BE-RDC, voy. Sections 7.4.2.1, 7.4.2.2 et 10.5.2.3

²¹⁶⁶JO RDC du 1^{er} janvier 2012, 53^e année, Première partie, No. 1, p.7

international et celles du droit interne sont consubstantielles et s'appliquent au titre d'un seul et même ordre juridique. Le droit international prévaut de façon immédiate en droit interne. Dès lors, la transposition des conventions internationales en droit national n'est pas nécessaire — pour autant que la ratification a déjà eu lieu — pour qu'elles soient applicables. Dans cette optique, les dispositions du droit international semblent avoir une prééminence sur celles du droit national²¹⁶⁷. En revanche, le dualisme tend à affirmer que les normes du droit international n'acquièrent de force juridique qu'en étant nécessairement transposées en droit interne. Il considère le droit international et le droit interne comme des ordres juridiques distincts, le droit interne devant déterminer à quelles conditions les règles internationales sont transposées en droit interne. Selon cette conception, les traités internationaux signés et ratifiés doivent être formellement repris par une loi interne (principe de la souveraineté parlementaire) et ont généralement, sauf exception, l'autorité de la loi qui les a intégrés dans l'ordre juridique interne²¹⁶⁸.

- 1004 Au reste, cette subdivision binaire (monisme et dualisme) n'est pas étanche pour tous les États, car certains orientent leurs régimes simultanément vers le monisme et le dualisme, notamment en ce qui concerne la primauté entre les règles internationales et celles nationales²¹⁶⁹. C'est le cas du Constituant congolais qui, tout en soumettant l'applicabilité des normes internationales à l'approbation *sine qua none* d'une loi ordinaire (régime dualiste), accorde plutôt la prééminence aux normes internationales sur les lois nationales (régime moniste). En effet, l'article 215 de la Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006 précitée, dispose : « *Les traités et accords internationaux régulièrement conclus ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve pour chaque traité ou accord, de son application par l'autre partie* ». Autrement dit, dans l'ordre juridique congolais, les traités et accords internationaux sont supérieurs aux lois nationales, mais leur valeur est inférieure à celle de la Constitution de la République.

7.2.3.3. Echange d'instruments et mise en vigueur

- 1005 Cette phase consiste à échanger des notes diplomatiques (instruments de ratification) entre les parties, en vue de constater réciproquement la ratification et mettre en vigueur la CDI. En général, c'est la publication officielle de la CDI qui la rend opposable aux contribuables, car cette publication marque la présomption de connaissance de la loi²¹⁷⁰. Par exemple, la voie consacrée pour des publications

²¹⁶⁷KOOIJMANS, *Internationaal publiekrecht*, p.82 s ; GANI, *Limitation des bénéfices*, p.97 s ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.37, singulièrement la note de bas de page 134.

²¹⁶⁸AKEHURST, *International Law*, p.45 s ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.37, précisément la note de bas de page 134.

²¹⁶⁹Sur cette question se rapportant au système helvétique, voy. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.37 N.92

²¹⁷⁰Dans ce sens, voy. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.38 ss N.93 ss

officielles est le « Bulletin Officiel » en Suisse, le « Moniteur Belge » en Belgique et le « Journal Officiel » en République Démocratique du Congo.

Cela dit, il nous semble non sans importance de relever un aspect relativement insolite tiré de la jurisprudence congolaise, en ce qui concerne la procédure de mise en vigueur d'une CDI. En effet, en 2014, une société sud-africaine dénommée UTI avait saisi la Cour d'Appel de Lubumbashi (dans l'actuelle province du Haut-Katanga, en RD Congo) – siégeant au premier degré de juridiction²¹⁷¹ – pour grief de non-respect par l'administration fiscale congolaise de certaines dispositions de la CDI du 29 avril 2005 signée entre l'Afrique du Sud et la République Démocratique du Congo²¹⁷². A cette occasion, la demanderesse UTI réclamait l'application à son revenu des articles 7 et 8 de ladite CDI, alors que l'administration fiscale congolaise (partie intimée) arguait que la CDI n'était pas encore en vigueur à cause de l'absence d'échange de notes par voie diplomatique, visé à l'article 28 de la CDI. Dans son arrêt du 1^{er} avril 2014, le Juge constatait que ladite CDI avait déjà été ratifiée par le parlement congolais et la loi y relative promulguée par le Président de la République et publiée au Journal officiel. C'est donc à juste titre que la Cour a estimé que ces processus de ratification, promulgation et publication rendait la CDI obligatoire vis-à-vis de tous. Elle a ainsi annulé les cotisations litigieuses établies en violation de la CDI, faisant par-dessus tout remarquer que celle-ci est supérieure aux lois fiscales nationales²¹⁷³.

1006

BERTIN²¹⁷⁴ a fait remarquer que l'enseignement essentiel de cette jurisprudence reste la détermination du moment exact de l'entrée en vigueur d'une CDI, celle-ci étant tributaire de l'accomplissement des étapes que nous avons sus décrites. L'auteur relève que, certes la Cour n'a pas constaté réellement l'échange d'instruments de ratification entre les deux États, mais elle était en droit de présumer que cet échange a réellement eu lieu, étant donné que l'Afrique du Sud ne pouvait déclarer officiellement – à l'attention de ses citoyens – l'entrée en vigueur de la CDI sans préalablement l'accomplissement de toute la procédure requise... Comme cerise sur le gâteau, l'administration fiscale congolaise n'a jamais formulé de pourvoi en cassation devant l'instance judiciaire supérieure, contre l'Arrêt de la Cour d'appel ; ce qui coule de source qu'elle n'aurait pas d'arguments très pointillés à faire valoir : « Qui ne dit mot consent », dit-on !

1007

²¹⁷¹En effet, conformément aux articles 108 et 109 de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales (tels que modifiée par les articles 55 et 56 de la Loi de finances n° 2017-05 du 23 juin 2017 pour l'exercice 2017) ainsi que les articles 69 et suivants de l'Ordonnance-loi n° 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non fiscales, les contentieux fiscaux relèvent, dans leur phase juridictionnelle (la première étant celle administrative), des Cours administratives d'appel. En attendant l'installation de celles-ci sur le territoire national, ce sont les Cours d'appels qui assument cette compétence.

²¹⁷²Nous abordons cette CDI RD Congo – Afrique du Sud notamment dans la section 7.4.2.2

²¹⁷³Cour d'appel de Lubumbashi, RA 345 du 1^{er} avril 2014 (Inédit).

²¹⁷⁴BERTIN OLIVIER, *La difficile application des conventions préventives de double imposition au Congo*, publié en ligne : http://www.daldewolf.com/documents/document/20160920150401-fiscologue_international.pdf (ressource consultée le 9 février 2018).

7.2.4. Évolution historique de l'approche conventionnelle d'élimination de la double imposition

7.2.4.1. Période antérieure au Projet BEPS et portée de quelques initiatives multilatérales préventives de la double imposition

- 1008 Il y a lieu de noter, en ce qui concerne l'aspect diachronique des CDI en général, que la « pionnière » dans ce domaine serait la Convention franco-belge du 12 août 1843 relative à l'assistance administrative en matière de droit de succession²¹⁷⁵. Dans la suite, la complexification des relations économiques internationales²¹⁷⁶ et la perspective de la décolonisation annoncée dans la première moitié du 20^e siècle, ont accéléré l'émergence des conventions fiscales internationales. Déjà en 1921, un début de réflexion au sein de la Société des Nations (SDN) avait donné lieu à la création d'un Comité financier²¹⁷⁷, chargé d'analyser les effets économiques de la double imposition internationale, et dont les livrables (*outputs*) ont permis l'élaboration des premiers modèles de conventions, à la Conférence de Genève de 1928²¹⁷⁸.
- 1009 Par la suite, le Comité financier de la SDN ayant cédé son rôle en matière d'impôt au Comité fiscal, les travaux de ce dernier permirent de formuler des règles fiscales pour l'imposition du revenu des entreprises exerçant leurs activités dans plusieurs États. Il élaborait deux modèles de CDI, à savoir celui de Mexico de 1943 et celui de Londres de 1946. Ces deux précurseurs « dinosauriens » des modèles de CDI ont eu à essuyer beaucoup de critiques, notamment pour avoir été perçus comme favorables, soit en faveur des économies en développement (pour celui de 1943), soit en faveur de celles industrialisées (quant à celui de 1946)²¹⁷⁹.

²¹⁷⁵Cette convention fiscale a été signée à Lille entre les deux pays par Louis Philippe (France) et Léopold 1^{er} (Belgique), et confirmée par l'article 14 de la convention fiscale du 20 Janvier 1959 entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et les droits d'enregistrement. Il convient de préciser que l'initiative de cette convention de 1843 revient à la Belgique qui, peu de temps après, soit en 1845, signait d'autres semblables accords d'assistance administrative avec deux autres pays voisins, à savoir les Pays-Bas et Luxembourg.

²¹⁷⁶Pour une illustration de la complexification des relations économiques, voy. BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.36 s

²¹⁷⁷Le « comité financier » décida de confier l'étude de la double imposition internationale à un groupe de quatre professeurs économistes, choisis à titre personnel en raison de leur compétence économique. Il s'agit de BRUINS (Hollandais), EINAUDI (Italien), SELIGMANN (Américain) et STAMP (Anglais). Pour plus de détails, voy. OCDE, *BEPS Action 1*, p.27 N.27 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.37 ss

²¹⁷⁸Dans ce sens, voy. ARNOLD, *Conventions fiscales*, p.4 N.17 ; LAFAILLE, *Double imposition*, p.351 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.31 N.81 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.12 N.5 ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Convention fiscale internationale », p.149

²¹⁷⁹Dans ce sens, voy. ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Convention fiscale internationale », p.149 s ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.32 N.81 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.12 N.5 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.41

C'est en 1963 que l'OCDE entre décidément²¹⁸⁰ sur scène dans ce domaine – avec l'aboutissement des travaux menés depuis 1961 – pour fournir un premier projet raffiné de référence pour la rédaction des CDI, à savoir le Modèle de convention concernant le revenu et la fortune (MC-OCDE)²¹⁸¹, lequel projet sera suivi en 1966 d'un modèle de CDI en matière d'impôt sur les successions et sur les héritages. Le Modèle de 1963 sera révisé en 1974 et remplacé en 1977²¹⁸².

1010

Il convient de relever que le succès rencontré par le MC-OCDE a justifié, dorénavant, des rencontres régulières au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, en vue de réfléchir sur des innovations à apporter au texte de ce Modèle – en tenant compte des évolutions économiques²¹⁸³ – afin de le rendre encore plus efficace, plus facile à utiliser et à interpréter²¹⁸⁴. Dans cette optique, le MC-OCDE se présente, depuis 1992, sous la forme de classeurs permettant une mise à jour régulière aussi bien du Modèle lui-même que des Commentaires et Rapports qui lui sont consubstantiels²¹⁸⁵. La dernière mise à jour de cet arsenal juridique remonte à 2017²¹⁸⁶ et a été préparée par le Groupe de travail n° 1 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, en tenant compte de la nouvelle donne impulsée par le Projet BEPS²¹⁸⁷. A ce propos, DE VRIES²¹⁸⁸ fait remarquer qu'avec l'écoulement du temps, il devient complexe de suivre les révisions du MC-OCDE ainsi que de ses Commentaires, car le rythme va croissant à telle enseigne que les mises à jour y afférentes ne sont sans poser des difficultés d'ordre

1011

²¹⁸⁰Il convient de relever que les premiers travaux chancelants remontent à 1955, lorsque l'Organisation pour la Coopération Économique Européenne (OCEE, dinosaure de l'actuelle OCDE) adopta sa première recommandation au sujet de la double imposition. Voy. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.28 N74

²¹⁸¹Une certaine flexibilité est laissée, dans certaines dispositions du MC-OCDE, pour les États qui veulent prendre ce modèle comme document de référence, afin de tenir compte de la situation particulière de chaque État contractant.

²¹⁸²Il convient d'indiquer que ces travaux de 1977 ont été renforcés par deux recommandations, en l'occurrence la recommandation du 11 Avril 1977 concernant la suppression des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, et la recommandation du 21 Septembre 1977 sur l'évasion et la fraude fiscales.

²¹⁸³Notamment : l'évolution des systèmes fiscaux dans différents États (développement des fiscalités nationales) ; l'accélération du développement des relations économiques internationales ; l'apparition et l'émergence fulgurante de nouvelles technologies de l'information et de la technologie ; le perfectionnement des stratagèmes d'évasion et de fraude fiscales ; le renforcement des relations fiscales internationales ; l'apparition de nouveaux secteurs d'activités au niveau international ; etc.

²¹⁸⁴MARCHESSOU/TRESCHER, *Droit fiscal*, p.30 N.29

²¹⁸⁵Dans ce sens, voy. ARNOLD, *Conventions fiscales*, p.4 s N.18 ss ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Convention fiscale internationale », p.150

²¹⁸⁶En effet, depuis la publication de la première version ambulatoire en 1992, le MC-OCDE a été mis à jour en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 et 2017. La dernière mise à jour, adoptée en novembre 2017, a pris en compte un nombre important de changements résultant du Projet BEPS, singulièrement les rapports finaux des Actions 2, 6, 7 et 14.

²¹⁸⁷Disponible en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/mise-a-jour-2017-modele-de-convention-fiscale.pdf> (ressource consultée le 13 février 2018).

²¹⁸⁸DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.29 N.76

pratique et théorique, avec pour conséquence l'instauration d'une interprétation dynamique, contraire à la Convention de Vienne de 1969 (sur le droit des traités)²¹⁸⁹.

- 1012 Certes, un autre modèle de convention sur le revenu et la fortune (1980)²¹⁹⁰ ainsi qu'un Manuel de négociation des conventions bilatérales entre pays développés et pays en développement (1979) ont été mis en place²¹⁹¹ par le Conseil économique et social de l'ONU, mais le MC-OCDE s'est imposé comme l'instrument permettant de résoudre les problèmes les plus fréquents en fiscalité internationale. Ce dernier assure une harmonisation des CDI et offre un cadre de référence incontestable pour les négociations bilatérales et le règlement des différends²¹⁹². Ce caractère référentiel concerne à la fois les pays membres et non membres de l'OCDE ainsi que les organisations internationales et régionales, lorsqu'elles mènent leurs travaux dans le domaine de la fiscalité internationale²¹⁹³. A ce jour, on compte des milliers de CDI dans le monde (plus de trois-mille) dont plusieurs s'inspirent du MC-OCDE ²¹⁹⁴.
- 1013 Néanmoins, le MC-ONU est très prisé par les pays en développement, pour autant qu'il se rapproche davantage de leurs réalités économiques²¹⁹⁵. En effet, il est reproché au MC-OCDE de favoriser davantage les pays importateurs de revenus ou capitaux (généralement ceux industrialisés ou développés) par rapport aux pays exportateurs (ceux en développement ou les moins développés). Concrètement, au travers d'une CDI conclue selon le MC-OCDE, la suppression ou l'allégement de la double imposition rime généralement avec l'obligation faite au pays de la source (exportateur) de certains revenus, de renoncer à une partie ou à la totalité de l'impôt dû par des résidents de l'autre pays contractant (importateur), afin que ce dernier s'en charge, généralement pour son propre compte²¹⁹⁶. Ce déséquilibre dans le partage de la compétence de taxation entre les pays développés et les pays en développement a poussé certains auteurs à s'interroger sur la nécessité même pour ces derniers pays à

²¹⁸⁹Sur la logique interprétative des traités à l'aune de la Convention de Vienne de 1969, *voy.* Section 2.1.31

²¹⁹⁰Ce MC-ONU a déjà été mis à jour à quelques reprises et la dernière mise à jour date de 2017.

²¹⁹¹En effet, déjà dans les années 1960, les pays en développement avaient conscience de la disproportion des mouvements des capitaux avec les pays industrialisés, nécessitant une approche différenciée des CDI. C'est dans cette optique que plus de dix ans après, soit en 1980, l'ONU a fourni un Modèle de convention censé prendre en considération les faiblesses des pays en développement, lequel modèle est identique à celui de l'OCDE sur le plan de la forme, mais dont le contenu diverge légèrement pour s'adapter aux réalités des pays en développement. Sa particularité est d'accorder davantage de compétences d'imposer aux États de la source, dans lesquels l'investissement ou l'activité économique a lieu. *Voy.* DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.32 N.82 ss

²¹⁹²MARCHESSOU/TRESCHER, *Droit fiscal*, p.30 N.29

²¹⁹³ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Convention fiscale internationale », p.150

²¹⁹⁴CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.14 N.6

²¹⁹⁵BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.43

²¹⁹⁶Certains auteurs, comme BROOKS/KREVER, qualifient ce genre de CDI — qui favorisent les pays développés au détriment des pays en développement — de « calice empoisonné » ('poisoned chalice') pour les pays en développement. *Voy.* BROOKS/KREVER, *The Troubling Role of Tax Treaties*, p.160

continuer d'être liés par des accords fiscaux qui les dépouilleraient²¹⁹⁷. Face à cette situation, PISTONE²¹⁹⁸ estime qu'il s'avère éthique pour les pays développés de repenser le système d'allocation du pouvoir d'imposition tel que fixé dans les CDI (au travers des règles distributives), pour désormais l'orienter en faveur – ou plus ou moins en équilibre avec – des intérêts des pays en développement [partenaires].

Cela dit, l'importante différence entre les deux modèles (MC-OCDE et MC-ONU) tient au fait que ce dernier impose moins de restrictions sur les droits d'imposition de l'État de la source, celui-ci disposant davantage de droits par rapport à l'État de la résidence²¹⁹⁹. Fondamentalement inadapté pour les pays exportateurs nets de capitaux, le MC-OCDE convient plutôt le mieux lorsque les flux d'échanges commerciaux et d'investissements entre les deux pays signataires sont raisonnablement comparables et que tous les revenus exonérés par le pays de la source sont imposés par le pays de la résidence. 1014

Dans le cadre des travaux de l'UE, s'inspirant du MC-OCDE, les États membres avaient adopté, en date du 23 juillet 1990, la Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées²²⁰⁰. Cette Convention a introduit une procédure d'arbitrage pour éviter la double imposition lors de la correction des bénéfices d'entreprises associées d'États membres différents. Le 25 mai 1995, le Conseil a adopté un Protocole modifiant la Convention 90/436/CEE afin de la proroger pour de nouvelles périodes successives de cinq ans. D'autres textes conventionnels du droit européen existent et contribuent à la dynamique de la lutte contre les doubles impositions. C'est le cas de la Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 (dite « mères-filles »), déjà évoquée dans le cadre de la présente recherche scientifique²²⁰¹. 1015

Cet élan multilatéral européen de la lutte contre la double imposition se retrouve également dans plusieurs organisations d'intégration régionale présentes sur d'autres continents, notamment en Afrique²²⁰². En effet, certaines organisations régionales africaines ont, à côté de leurs finalités principales, abordé également les questions 1016

²¹⁹⁷PISTONE, *Tax Treaties with Developing Countries*, p.428 s ; BROOKS/KREVER, *The Troubling Role of Tax Treaties*, p.165 ss

²¹⁹⁸PISTONE, *Tax Treaties with Developing Countries*, p.424 s

²¹⁹⁹ARNOLD, *Conventions fiscales*, p.5 s N.20 ss ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.33 N.86 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.43 s

²²⁰⁰JO UE n° L 225/10 du 20 août 1990, p.10 ss

²²⁰¹Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (refonte), telle que modifiée et complétée par les Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 et Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015.

²²⁰²Pour des commentaires sur les missions de quelques organisations africaines d'intégration régionale, voy. BARUTI, *Foreign investment*, p.201 ss ; MASTAKI, *Neutralité TVA*, p.416, précisément les notes de bas de page n° 1073 et 1074.

fiscales en adoptant notamment quelques instruments multilatéraux de lutte (ou de prévention) contre la double imposition internationale, voire aussi la double non-imposition internationale (évasion fiscale). C'est le cas de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC)²²⁰³ qui a produit, le 13 décembre 1966, l'Acte n° 5/66 UDEAC-49 portant Convention fiscale²²⁰⁴, dont le Titre 2 est consacré aux « doubles impositions ». Dans la même veine, le Marché commun de l'Afrique orientale et australe (« *Common Market for Eastern and Southern Africa* » – COMESA en anglais)²²⁰⁵ a, dans le Traité de sa création²²⁰⁶, émis le vœux ardent de voir les États membres s'engager à conclure entre eux des accords sur la prévention de la double imposition²²⁰⁷. De leur côté, les membres de la Communauté de développement d'Afrique australe (« *Southern African Development Community* » – SADC en anglais)²²⁰⁸ ont signé, à Pretoria, en date du 8 août 2002, un Mémoire d'entente sur les affaires fiscales²²⁰⁹ dans lequel ils ont reconnu la nécessité d'éliminer la double imposition internationale entre leurs juridictions, notamment en matière de revenus²²¹⁰.

²²⁰³ La CEMAC est une organisation internationale dont le traité d'institution a été signé le 16 mars 1994 à Ndjamena (Tchad) et est entré en vigueur en juin 1999. Son siège est à Bangui en République centrafricaine. Elle regroupe plusieurs pays d'Afrique centrale, créée pour prendre le relais de l'Union douanière et économique de l'Afrique centrale (UDEAC). Ses États membres sont : Cameroun ; République centrafricaine ; République du Congo ; Gabon ; Guinée équatoriale ; Tchad. D'autres informations sur cette organisation régionale peuvent être trouvées sur son portail électronique : www.cemac.int

²²⁰⁴ Disponible en ligne : <http://www.droit-afrique.com/upload/doc/cemac/CEMAC-Acte-1966-05-convention-fiscale.pdf> (ressource consultée le 22 février 2018).

²²⁰⁵ Le COMESA est une organisation internationale à vocation régionale de l'Est africain dont l'objectif est de créer une union douanière entre ses dix-neuf pays membres, en l'occurrence : Burundi ; Comores ; Congo (République démocratique du) ; Djibouti ; Égypte ; Érythrée ; Éthiopie ; Kenya ; Libye ; Madagascar ; Malawi ; Maurice ; Rwanda ; Seychelles ; Soudan ; Swaziland ; Ouganda ; Zambie ; et Zimbabwe. D'autres informations sur cette organisation régionale peuvent être trouvées sur son portail électronique : www.comesa.int

²²⁰⁶ Le Traité a été signé en décembre 1994 pour renforcer un accord de libre-échange en place depuis 1981.

²²⁰⁷ Voy. Article 161 du Traité intitulé « Accords sur la double imposition ».

²²⁰⁸ La SADC est une organisation régionale créée le 17 août 1992, lors du sommet des chefs d'État et de gouvernement réunis à Windhoek, en Namibie, et succède à la Conférence de coordination pour le développement de l'Afrique australe, fondée le 1er avril 1980. La SADC vise à promouvoir le développement économique de l'Afrique australe. Ses pays membres sont : Afrique du Sud ; Angola ; Botswana ; Congo (République Démocratique du) ; Lesotho ; Madagascar ; Malawi ; Maurice ; Mozambique ; Namibie ; Seychelles ; Swaziland ; Tanzanie ; Zambie ; et Zimbabwe. D'autres informations sur cette organisation régionale peuvent être trouvées sur son portail électronique : www.sadc.int. Concernant la dynamique de coopération fiscale au sein de la SADC, voy. HOULDER, *Tax competition*, p.85

²²⁰⁹ Don't l'intitulé en anglaise est « *Memorandum of understanding on co-operation in taxation and related matters* ».

²²¹⁰ Notamment en ces termes : « *In order to advance a competition policy in SADC, Member States will develop a fiscal framework for tax incentives that will, amongst other things, focus on [...]the extent to which the absence of tax sparing arrangements in treaties of Member States for the avoidance of double taxation reduce the effectiveness of tax incentives, specifically those aimed at attracting foreign direct investments* » (Article 4, paragraphe 5 c.) et « *Member States will give consideration to entering into bilateral and multilateral agreements with each other in order to deal with, amongst other things, the exchange of information on VAT* »

Dans cet élan régional africain de lutte contre la double imposition, l'exemple le plus révélateur est celui de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA)²²¹¹, dont le Conseil des ministres a adopté, le 26 septembre 2008, le Règlement n° 8/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale (mieux connu sous l'appellation « Convention fiscale UEMOA »)²²¹². Cette Convention est l'instrument de base de la coopération en matière fiscale entre les juridictions membres. Son champ d'application s'étend, non seulement aux impôts sur le revenu et aux droits de succession, mais aussi aux droits d'enregistrement et de timbre. Son analyse permet de constater qu'il répartit le pouvoir d'imposition des États membres relatif aux investissements intracommunautaires et traite des questions d'échange d'informations entre administrations fiscales et d'assistance mutuelle, aussi bien dans le recouvrement que dans le contrôle. Plus qu'une coordination ou du moins une harmonisation, la question de la double imposition et de la collaboration entre administrations fiscales y a pris la forme d'une uniformisation des politiques fiscales²²¹³.

1017

Au-delà de la coopération régionale en matière de lutte contre la double imposition, certains pays comme les États-Unis d'Amérique disposent également de leur propre modèle de convention de prévention de doubles impositions²²¹⁴, qui sert de support à la conclusion des CDI avec les autres pays, et constitue à cet effet une « première offre »²²¹⁵ à adapter aux réalités (spécificités) propres à chaque partenaire contractant. Ainsi, les premiers Modèles de convention US ont été publiés officiellement le 18 mai 1976 par le Département du Trésor, puis le 17 mai 1977 avec quelques moindres modifications. Ces modèles ont été largement influencés par le MC-OCDE, en l'occurrence la version de 1966 et de 1977²²¹⁶. Ces modèles seront remplacés en début des années octante, successivement par le Modèle du 16 juin 1981 ainsi que celui du 23

1018

and sales tax, the avoidance of double taxation, and mutual assistance on matters such as effective revenue collection» (article 6, paragraphe 8).

²²¹¹L'UEMOA est une organisation ouest-africaine qui a son siège à Ouagadougou (Burkina Faso) et créée à Dakar (Sénégal) le 10 janvier 1994, pour succéder à l'Union monétaire ouest-africaine (UMOA) créée en 1962. L'UEMOA a comme mission la réalisation de l'intégration économique des États membres, à travers le renforcement de la compétitivité des activités économiques dans le cadre d'un marché ouvert et concurrentiel et d'un environnement juridique rationalisé et harmonisé. Ses pays membres sont : Bénin ; Burkina Faso ; Côte d'Ivoire ; Guinée-Bissau ; Mali ; Niger ; Sénégal ; et Togo. D'autres informations sur cette organisation régionale peuvent être trouvées sur son portail électronique : <http://www.uemoa.int>. Concernant la dynamique de coopération fiscale au sein de l'UEMOA, voy. HOULDER, *Tax competition*, p.84 et référence citée.

²²¹²Entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009 (JO UEMOA n° 63, 3^e trimestre 2008, p. 8 ss). Ses modalités d'exécution ont été fixées par le Règlement d'exécution n°005/2010/COM/UEMOA du 17 novembre 2010.

²²¹³OUEDRAOGO, *Matière fiscale*, p.42 N.519 ss et références citées.

²²¹⁴DE VRIES, *Double imposition*, p.33 N.87

²²¹⁵GANI, *Limitation des bénéfices*, p.138 et références citées.

²²¹⁶GANI, *Limitation des bénéfices*, p.148 et références citées.

décembre de la même année, le second modifiant l'article 16 du premier. Durant près de quinze ans, ce modèle a servi de repère aux CDI conclues par les USA avec les autres juridictions fiscales. C'est donc le 20 septembre 1996 qu'un autre modèle va voir le jour, et restera en vigueur jusqu'au 15 novembre 2006, date à laquelle une autre version sera publiée concomitamment avec de nouvelles Notes explicatives (« *Technical Explanations* » en anglais). Ce Modèle de 2006 restera inchangé jusqu'à l'avènement du Projet BEPS de l'OCDE/G20, qui constitue un bouleversement global en matière de la fiscalité internationale²²¹⁷ ; ce qui poussera les autorités américaines à réviser leur modèle de convention en 2016. Nous y reviendrons dans la section suivante.

- 1019 Il est aussi intéressant d'indiquer qu'en juin 2010, la Belgique a élaboré son propre modèle de convention préventive de la double imposition. Selon le gouvernement belge²²¹⁸, ce modèle standard reflète la politique conventionnelle du Royaume, suit en grande partie le MC-OCDE, et est également le texte que les négociateurs belges envoient généralement à leurs interlocuteurs au début des négociations²²¹⁹. A cette occasion (négociations), il est sûrement tenu compte de la politique conventionnelle et des circonstances propres aux juridictions fiscales partenaires. Cela est autant évident que lors des pourparlers avec des économies en développement, les experts de ces dernières demandent souvent de reprendre certaines dispositions du MC-ONU, avec pour conséquence que le résultat final des négociations bilatérales est généralement un compromis entre les deux propositions de texte et un reflet de certaines dispositions fiscales internes de chaque partie²²²⁰.
- 1020 Somme toute, certes il existe dans le monde bon nombre d'instruments ou modèles de CDI – cela démontrant par ricochet l'intérêt accordé à ce phénomène –, mais la sphère d'investigation de la présente recherche scientifique se focalise uniquement sur le MC-OCDE ainsi que quelques Directives de l'UE en la matière. Toutefois, nous ferons sporadiquement référence aux autres modèles de conventions en tant que de besoin.

7.2.4.2. Période postérieure au Projet BEPS et avènement d'un instrument multilatéral de l'OCDE contre la double imposition

- 1021 Pour ce qui est de l'avenir des CDI dans le monde, il y a lieu de relever que l'avènement du Projet BEPS²²²¹ de l'OCDE/G20 a bouleversé de manière ostensible le régime

²²¹⁷Le contenu et la portée du Projet BEPS sont abordés avec détail plus loin (chapitre 9).

²²¹⁸Par le truchement de Monsieur WOUTER DE VRIENDT, alors Ministre des Finances-chargé de la Lutte contre la fraude fiscale, répondant aux Questions lui posées à la Chambre des Représentants sur l'évaluation des conventions préventives de double imposition conclues avec des pays en voie de développement (Questions publiées le 8 août 2015).

²²¹⁹Chambre des représentants, Questions et réponses écrites, In : Bulletin n° : B036 - Question et réponse écrite n° : 411 - Législature : 54, p.259 ; TRAVERSA/ RICHELLE, *The history of DTCs*, p.65 S N.32 SS

²²²⁰Ibidem.

²²²¹Le contenu et la portée du Projet BEPS sont abordés avec détail plus loin (chapitre 9).

juridique applicable aux CDI jusqu'à cette époque. En effet, la mise en œuvre holistique du Projet BEPS implique nécessairement un remaniement des modèles standards de CDI (notamment ceux de l'OCDE et l'ONU) ainsi que des CDI qui s'en inspirent, dans une dynamique collective de lutte contre l'érosion des bases d'imposition des États. Dans cette veine, compte tenu du nombre impressionnant des CDI circulant dans le monde, une mise à jour bilatérale du réseau conventionnel fiscal du globe constituerait un processus sempiternel et harassant ; ce qui limiterait l'efficacité des efforts multilatéraux²²²².

Parmi les mesures phares du Projet BEPS, l'Action 15 intitulée « *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales* » a analysé la possibilité d'élaborer une convention multilatérale en vue de déployer les mesures BEPS relatives aux CDI, permettant aux juridictions qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures formulées dans le cadre des travaux de l'OCDE et de modifier les CDI bilatérales²²²³. En d'autres termes, un outil juridique multilatéral, offrant une approche novatrice pour permettre aux États de modifier rapidement leurs CDI dans l'optique de mettre en œuvre les mesures élaborées dans le cadre du Projet BEPS, a été jugé souhaitable et possible dans le cadre de cette Action 15²²²⁴.

Dans cette optique et à toutes fins utiles, un mandat –pour la constitution d'un Groupe *ad hoc* chargé d'élaborer une Convention multilatérale– a été approuvé par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE et entériné par les ministres des finances et les gouverneurs de banques centrales des États du G20, en février 2015. Il y a lieu d'indiquer qu'en réalité, l'élaboration de cette convention multilatérale s'est faite en deux temps : d'abord, un groupe d'experts en droit international public et en fiscalité internationale²²²⁵ a examiné la possibilité de réaliser un outil multilatéral en vue de mettre en œuvre les mesures arrêtées au cours des travaux sur le BEPS et de modifier les CDI bilatérales²²²⁶. Dans le rapport du 16 septembre 2014²²²⁷ publié par l'OCDE, ce Groupe d'experts est arrivé à la conclusion qu'un tel instrument multilatéral était souhaitable et possible, pour autant qu'il en existait déjà dans les autres domaines de la fiscalité internationale²²²⁸. Dans un second temps, le mandat sus évoqué²²²⁹ a alors

²²²²OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.1 N.4

²²²³OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.1 N.3

²²²⁴OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.2 N.5

²²²⁵Ce groupe comprenait les personnalités ci-après, parmi lesquelles plusieurs membres de la Commission du droit international des Nations Unies : PHILIP BAKER (Royaume-Uni), THÉODORE CHRISTAKIS (Grèce), FRANK ENGELEN (Pays-Bas), CONCEPCIÓN ESCOBAR HERNANDEZ (Espagne), MATHIAS FORTEAU (France), ITAI GRINBERG (États-Unis), JAN KLABBERS (Pays-Bas), VAUGHAN LOWE (Royaume-Uni), PHILIPPE MARTIN (France), YOSHIHIRO MASUI (Japon), EKKEHART REIMER (Allemagne), GIORGIO SACERDOTI (Italie), DIRE TLADI (Afrique du Sud).

²²²⁶BONUCCI, *Lutte optimisation*, p.240

²²²⁷Lequel a donné naissance à l'Action 15 du Projet BEPS, dont le Rapport final a été publié en 2015.

²²²⁸Dans ce sens, voy. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.4 et références citées ; DANON/SCHELLING, *Post-BEPS world*, p.208

²²²⁹Ce mandat englobait les éléments principaux suivants de manière à garantir une élaboration efficace de l'instrument multilatéral : (i) l'objectif général et le champ d'application des travaux ; (ii) les

été décerné pour la concrétisation de la perspective conjecturée par les experts prérappelés, prévoyant le début des travaux en Juillet 2015²²³⁰ et leur conclusion – suivie de l'ouverture de l'instrument multilatéral à la signature – pour le 31 décembre 2016. Le Groupe *ad hoc* était ouvert à l'ensemble des États intéressés, participant sur un pied d'égalité. Au moins cent (100) juridictions fiscales y ont pris part en qualité de membres, dont quatre juridictions non étatiques²²³¹ et sept organisations internationales ou régionales en tant qu'observateurs²²³², en l'occurrence l'Association des dirigeants des administrations fiscales des pays islamiques (ATAIC), le Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF), le *Commonwealth Association of Tax Administrators* (CATA), le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT), le Cercle de réflexion et d'échange des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF), le Fonds monétaire international (FMI), et l'Organisation intra-européenne des administrations fiscales (IOTA).

1024 Il y a lieu de préciser avec DANON/SALOMÉ²²³³ que « la tâche du groupe *ad hoc* n'était pas de modifier la substance des résultats déjà obtenus dans le cadre du Projet BEPS, ni de créer de nouvelles mesures, sauf néanmoins en ce qui concerne les dispositions traitant du mécanisme d'arbitrage obligatoire et contraignant dans le cadre de la procédure amiable »²²³⁴. En effet, le point II²²³⁵ de l'Action 14 du Projet BEPS a prévu que, compte tenu de l'absence d'un consensus entre tous les pays de l'OCDE et du G20 sur l'adoption de l'arbitrage comme moyen d'assurer le règlement des cas soumis à la procédure amiable, un groupe de pays devrait s'en occuper en élaborant, dans le cadre de la négociation relative à l'instrument multilatéral conduite au titre de l'action 15 du Projet BEPS, une disposition prévoyant un mécanisme d'arbitrage obligatoire et contraignant. C'est donc au Groupe de travail *ad hoc* que cette tâche a également été confiée.

1025 En date du 31 mai 2016, un draft de travaux a été présenté par le Groupe de travail *ad hoc* et – le 24 novembre de la même année – à la suite de six sessions au total²²³⁶, lesdits travaux ont été adoptés formellement, donnant ainsi naissance à la « Convention

critères pour déterminer la participation aux travaux ; (iii) l'organe qui sera chargé de mener les travaux ; (iv) la durée des travaux ; (v) la gouvernance des travaux, y compris les règles et procédures applicables ; et (vi) le financement des travaux. Il est consultable en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/BEPS/BEPS-action-15-mandat-instrument-multilateral-mesures-relatives-conventions-fiscales.pdf> (consultée le 17 février 2017).

²²³⁰La réunion inaugurale du Groupe s'est plutôt tenue les 5 et 6 novembre 2015, en marge de la 20e réunion du Forum mondial sur les conventions fiscales pour représentants du gouvernement qui s'est tenu les 3 et 4 du même mois.

²²³¹Notamment le Hong-Kong.

²²³²OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.2 N.6 s

²²³³DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.199 et références citées.

²²³⁴Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est le suivant : « [...] *the task of the ad hoc group was not to change the substance of the BEPS outputs or to create new measures, except, however, with respect to the provisions dealing with mandatory binding mutual agreement procedure (MAP) arbitration.* »

²²³⁵Intitulé « Engagement relatif à un mécanisme d'arbitrage obligatoire et contraignant dans le cadre de la procédure amiable ».

²²³⁶SAINT-AMANS/DI MARIA, *Cadre multilatéral*, p.279

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 »²²³⁷ (ci-après « Instrument multilatéral »²²³⁸), contenant un préambule et sept parties (39 articles au total)²²³⁹. Elle a été adoptée simultanément avec sa Note Explicative (« *Explanatory Statement* » en anglais) qui décrit les différentes catégories de dispositions conventionnelles visées et explique de quelles manières elles doivent être modifiées²²⁴⁰. Ces deux textes – qui seront accompagnés plus tard par d'autres²²⁴¹ – ont été produits en anglais et en français (les deux langues faisant foi), tandis que les autres membres du Groupe du travail ont procédé à des traductions idoines dans d'autres langues du globe.

Le 7 juin 2017, à Paris, plus de 70 ministres et hauts représentants étatiques ont pris part à la cérémonie de signature de l'Instrument multilatéral, marquant ainsi un tournant décisif dans la fiscalité internationale et traduisant la capacité des gouvernements d'agir de concert sur des enjeux fiscaux d'envergure mondiale²²⁴². La liste des signataires inclut des juridictions fiscales de tous les continents et niveaux de développement²²⁴³. D'autres juridictions ont également exprimé leur intention de signer l'Instrument multilatéral dès que possible, pour autant que ce dernier reste ouvert à toute nouvelle adhésion²²⁴⁴. Parmi les signataires originels, la Suisse²²⁴⁵ et la Belgique²²⁴⁶ – qui avaient pris part active dans les travaux du Groupe du travail *ad hoc* prérappelé – ont été représentées.

1026

²²³⁷ En ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf> (ressource consultée le 19 février 2018).

²²³⁸ Certains auteurs préfèrent également les expressions « Convention BEPS » et « Convention multilatérale ». Dans la présente recherche scientifique, nous préférons à ces deux expressions celle d'Instrument multilatéral, au reste très fréquente dans le jargon de l'OCDE.

²²³⁹ Les parties sont, en l'occurrence : Partie I Champ d'application et interprétation des termes (articles 1 et 2) ; Partie II Dispositifs hybrides (articles 3 à 5) ; Partie III Utilisation abusive des conventions fiscales (articles 6 à 11) ; Partie IV Mesures visant à éviter le statut d'établissement stable (articles 12 à 15) ; Partie V Améliorer le règlement des différends (articles 16 et 17) ; Partie VI Arbitrage (articles 18 à 26) ; Partie VII Dispositions finales (articles 27 à 39).

²²⁴⁰ Cette Note explicative est disponible en ligne : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf> (ressource consultée le 19 février 2018).

²²⁴¹ Nous faisons ici allusion aux « Orientations sur les Textes de synthèse » ainsi qu'à la « Note du Secrétariat » que l'OCDE a rendues publiques en date du 14 novembre 2018.

²²⁴² DANON, *Treaty abuse*, p.31 ; DELFOSSE, *Instrument multilatéral*, p.15 ; SAINT-AMANS/DI MARIA, *Cadre multilatéral*, p.278

²²⁴³ La liste est disponible en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/BEPS-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf> (ressource consultée le 17 février 2018).

²²⁴⁴ SAINT-AMANS/DI MARIA, *Cadre multilatéral*, p.279

²²⁴⁵ En effet, selon le Département Fédéral des Finances, la Suisse a participé activement au projet BEPS et – en particulier – à l'élaboration de l'Instrument multilatéral. Elle a contribué à lui donner la souplesse nécessaire à ses yeux pour que sa mise en œuvre soit en accord avec la politique de la Suisse relative aux CDI. Cf. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.3

²²⁴⁶ A cette occasion, la Belgique a communiqué la liste des CDI (98 au total) qu'elle souhaitait voir être modifiées immédiatement par le truchement de l'Instrument multilatéral, et quels choix provisoires la Belgique entendait effectuer. Voy. DELFOSSE, *Instrument multilatéral*, p.23 N.34

- 1027 Il convient d'indiquer que sur près de 2'350 CDI que les juridictions fiscales avaient soumises au Secrétariat de l'OCDE, à la date de signature de l'Instrument multilatéral (7 juin 2017), plus de 1'100 [CDI] appariées étaient jugées prêtes pour être modelées aux dispositions de l'Instrument multilatéral²²⁴⁷. Pour ce qui est respectivement de la Suisse et de la Belgique, dans un premier temps, 14 CDI helvétiques²²⁴⁸ pour lesquelles les juridictions cocontractantes étaient déjà disposées à s'accorder sur la teneur exacte des modifications à apporter, ont été soumises à la vigueur de l'Instrument multilatéral²²⁴⁹. Quant aux autres CDI, les modalités de transposition technique de l'Instrument multilatéral viendraient ultérieurement par la voie bilatérale²²⁵⁰. Du côté de la Belgique, 98 CDI ont été initialement soumises à l'Instrument multilatéral²²⁵¹, dont celle signée avec la République Démocratique du Congo, le 23 mai 2007, à Bruxelles²²⁵². La modification des autres CDI suivrait, en toute logique, par la voie bilatérale.
- 1028 Il n'est pas sans importance d'indiquer que, parmi les économies industrialisées du globe qui n'ont pas signé l'Instrument multilatéral, il y a les États-Unis d'Amérique, pour la simple raison que – tout en étant juridiction membre de l'OCDE et de l'ONU – ils ne rédigent pas leurs CDI sur base du MC-OCDE, ni du MC-ONU. L'on est tout de même en droit de se demander pourquoi cette juridiction – assez influente au sein de l'OCDE – s'est réservé au fil du temps de se conformer au MC-OCDE. A cette préoccupation, GANI²²⁵³ estime que c'est à cause du fait que les États-Unis sont intervenus assez tardivement au processus de négociation du MC-OCDE. Il s'agit ainsi d'une raison plus politique que juridique.
- 1029 Cet argument nous paraît bien évident, dans la mesure où – avec les nouvelles orientations du Projet BEPS – le MC-OCDE a rejoint le Modèle de convention US dans ses grandes lignes, notamment avec l'innovation relative à l'intégration des clauses du

²²⁴⁷OCDE, Instrument multilatéral – Brochure d'information 20 octobre 2017, p.3

²²⁴⁸Il s'agit, en l'occurrence, des CDI signées avec : Afrique du Sud ; Argentine ; Autriche ; Chili ; Inde ; Islande ; Italie ; Liechtenstein ; Lituanie ; Luxembourg ; Pologne ; Portugal ; Tchèque (République) ; et Turquie.

²²⁴⁹En effet, la Suisse ne peut modifier que les CDI avec les juridictions fiscales qui partagent son opinion – selon laquelle l'Instrument multilatéral modifie les CDI concernées (de la même manière qu'un protocole de modification d'une CDI) – et qui sont disposés à déterminer d'un commun accord la teneur exacte de la CDI modifiée par l'Instrument multilatéral. Cf. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.7

²²⁵⁰Voy. Communiqué du Conseil fédéral, intitulé « La Suisse signe la Convention multilatérale visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », 7 juin 2017, disponible en ligne : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-66981.html> (ressource consultée le 17 février 2018).

²²⁵¹La liste y afférente est disponible en ligne : <http://www.oecd.org/tax/treaties/BEPS-mli-position-belgium.pdf> (ressource consultée le 17 février 2018).

²²⁵²<http://www.droit-afrique.com/upload/doc/rdc/RDC-Convention-fiscale-Belgique.pdf> (ressource consultée le 18 décembre 2017).

²²⁵³GANI, *Limitation des bénéfices*, p.143 et références citées.

critère des objets principaux (« *Purpose Principal Test* » en anglais)²²⁵⁴ et de la limitation des avantages (« *Limitation-On-Benefit* » en anglais)²²⁵⁵, qui existaient depuis longtemps dans les versions successives du Modèle de convention US. Sur le plan juridique, ce rapprochement du MC-OCDE vers le Modèle de convention US devrait plaider en faveur de l'abandon de la soltitude à l'américaine, afin de rejoindre la dynamique du consensus universel qu'est l'Instrument multilatéral. *Wait and see* ! Néanmoins, il convient de faire remarquer que l'avènement du Projet BEPS a apporté quelques bouleversements au Modèle de convention US. En effet, le 1^{er} mars 2016, le département du Trésor des États-Unis a publié une version révisée dudit Modèle, avec des changements portant notamment sur les régimes fiscaux particuliers ainsi que les situations dans lesquelles une juridiction partenaire à une CDI perçoit un niveau d'impôt considérablement diminué après les négociations initiales de la CDI. Ces innovations ne modifient pas automatiquement les CDI existantes, que les États-Unis ont signées avec d'autres pays, et doivent plutôt être renégociées²²⁵⁶.

Pour revenir à l'Instrument multilatéral, du point de vue de sa nature juridique, il s'agit d'un traité, c'est-à-dire un accord international conclu par écrit entre États et régi par le droit international, conformément à la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités²²⁵⁷. Il a pour finalité, notamment²²⁵⁸, de modifier — en toute célérité ainsi que de manière coordonnée²²⁵⁹ — toutes les « conventions fiscales couvertes »²²⁶⁰. Par cette dernière expression, il faut entendre toute CDI pour laquelle chaque juridiction signataire a formulé une notification auprès du Secrétariat de l'OCDE²²⁶¹, indiquant que ladite CDI (ainsi que tous les instruments de modification ou d'accompagnement) est susceptible de modification par le truchement de l'Instrument multilatéral²²⁶².

En ce qui concerne les mécanismes d'élimination de la double imposition, l'article 5 de l'Instrument multilatéral — intitulé « *application des méthodes d'élimination de la double imposition* » — prévoit trois options possibles, susceptibles d'être résumées comme ci-après :

« L'option A vise la situation dans laquelle l'Etat de résidence remédie à la double imposition d'un revenu par l'octroi d'une exemption. Si l'Etat de la source exempte le même revenu en

²²⁵⁴Sur la quintessence de la règle de *Principal Purpose Test*, nous renvoyons à la section 10.3

²²⁵⁵Sur la quintessence de la clause de *Litation-On-Benefit*, nous renvoyons à la section 10.4

²²⁵⁶Dans ce sens et pour plus de détails : <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/01/tmf-kpmg-report-initial-analysis-of-2016-us-model-treaty.html> (ressource consultée le 20 février 2018).

²²⁵⁷DELFOSE, *Instrument multilatéral*, p.17 N.6 ; BOSMAN, *Multilateral Instrument*, p.643

²²⁵⁸En dehors de fixer les règles relatives à l'utilisation abusive des CDI (Action 6 BEPS), l'Instrument multilatéral a trois autres champs d'application du Projet BEPS, en l'occurrence les dispositifs hybrides (Action 2), l'établissement stable (Action 7) et le règlement des différends (Action 14).

²²⁵⁹KLEIST, *Multilateral Instrument*, p.823 ; BOSMAN, *Multilateral Instrument*, p.643 ; GOMES, *Principal Purpose Test*, p.48

²²⁶⁰Voy. Article 1^{er} de l'Instrument multilatéral.

²²⁶¹Voy. Article 39, paragraphe 1, de l'Instrument multilatéral.

²²⁶²Voy. Article 2, paragraphe 1 a), de l'Instrument multilatéral.

appliquant la Convention, alors l'Etat de résidence n'octroie pas d'exemption. Si l'Etat de la source limite son pouvoir d'imposition relativement à ce revenu en appliquant la Convention, alors l'exemption se mue en un crédit d'impôt.

L'option B vise la situation dans laquelle l'Etat de résidence exempte un revenu qu'il considère comme un dividende. L'exemption se mue en imputation lorsque ce revenu a fait l'objet d'une déduction fiscale dans l'Etat de la source.

L'option C [...]. L'Etat de résidence accorde une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans l'autre Etat contractant sans que cette déduction ne puisse excéder la fraction de l'impôt (calculé avant déduction) afférent aux revenus ou à la fortune imposables dans cette autre Juridiction contractante »²²⁶³.

1033 Il ressort de ce qui précède que l'Instrument multilatéral a réitéré les méthodes d'exemption ou exonération (options A et B) et d'imputation ou déduction (option C), dont la portée avait déjà été fixée par les dispositions 23A et 23 B de l'ancienne version du MC-OCDE²²⁶⁴, tout en y apportant une cure de jouvence dictée par le renforcement de la dynamique de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (évasion fiscale).

1034 Dans un autre registre, un consensus se dégage autour de l'idée que l'Instrument multilatéral ne fonctionne pas de la même manière qu'un protocole portant modification d'une seule CDI existante, qui modifierait directement le texte de celle-ci. Il s'applique plutôt en parallèle avec les CDI existantes dont il modifie l'application, afin de mettre en œuvre les mesures BEPS²²⁶⁵. Dès lors, bien que certaines juridictions fiscales puissent, pour des raisons internes, produire des versions consolidées de leurs CDI telles que modifiées par l'Instrument multilatéral, l'élaboration de ces versions consolidées n'est pas une condition préalable à l'application de l'Instrument multilatéral²²⁶⁶. A ce sujet, il y a lieu de relever que, sur le plan pratique, l'idéal serait d'établir des versions consolidées des CDI telles que modifiées par l'Instrument multilatéral²²⁶⁷. Sous l'angle formel, en revanche, la Direction des affaires juridiques de l'OCDE a fait remarquer que ces versions consolidées « ne constitueront pas les instruments juridiques applicables sur le plan international entre les partenaires conventionnels [...] »²²⁶⁸. Elle a néanmoins précisé que « dans certains cas, ces [versions consolidées] pourraient être considérées comme des accords conclus entre les autorités compétentes en vertu de la procédure prévue dans les conventions fiscales bilatérales relatives au règlement par procédure amiable des questions se rapportant à l'interprétation ou à l'application de celles-ci »²²⁶⁹.

1035 Pour un *excursus* en droit suisse, selon le point de vue défendu par le Département Fédéral des Finances, l'Instrument multilatéral modifie le contenu des CDI conclues

²²⁶³DELFOSSÉ, *Instrument multilatéral*, p.28 N.66

²²⁶⁴Voy. Section 7.1.2.3.2

²²⁶⁵DELFOSSÉ, *Instrument multilatéral*, p.15 N.1 et références citées.

²²⁶⁶OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.3 N.13

²²⁶⁷DELFOSSÉ, *Instrument multilatéral*, p.21 N.29

²²⁶⁸Note Direction affaires juridiques OCDE, *MLI*, N.33

²²⁶⁹Note Direction affaires juridiques OCDE, *MLI*, N.33, précisément la note de bas de page n°27

sous l'inspiration du MC-OCDE. Cette position est donc différente de celle présentée par certaines juridictions fiscales qui estiment que l'Instrument multilatéral ne modifie pas le texte des CDI, mais qu'il y a tout simplement coexistence parallèle de ces deux types de textes (Instrument multilatéral et CDI) qui doivent être lus côte à côte, avec pour effet que le texte de l'Instrument multilatéral prime – en tant qu'acte juridique postérieur – sur les textes divergents des CDI antérieures. Le DFF a estimé que le point de vue défendu par la Suisse « mène non seulement à plus de sécurité juridique, de clarté et de lisibilité des CDI, mais encore il est en adéquation avec les exigences de la législation suisse sur la publication des traités »²²⁷⁰.

Tout bien considéré, la fonction principale de l'Instrument multilatéral est de surmonter les choix passés. DANON/SALOMÉ²²⁷¹ précisent à cet effet que cet outil juridique international ne donne aucun engagement en ce qui concerne les politiques conventionnelles à venir, mais traduit plutôt un engagement à effacer certaines décisions prises par les États dans des négociations conventionnelles passées. Selon ces auteurs, l'Instrument multilatéral pourrait certainement être utilisé pour mettre en œuvre d'autres mesures fiscales qui seraient élaborées à l'avenir dans le cadre des travaux de l'OCDE, à condition qu'elles soient conduites selon un consensus international suffisant²²⁷².

Au reste, l'Instrument multilatéral est entré en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2018, marquant ainsi une étape clé dans la mise en œuvre du Projet BEPS²²⁷³. Cette entrée en vigueur – un an seulement après la première signature – a fait suite au dépôt du cinquième instrument de ratification par la Slovénie le 22 mars 2018, après l'Autriche (22 septembre 2017), l'Île de Man (19 octobre 2017), le Jersey (15 décembre 2017) et la Pologne (23 janvier 2018)²²⁷⁴.

²²⁷⁰DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.4 s

²²⁷¹DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.202 et références citées.

²²⁷² Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant: « *As mentioned by some commentators, the primary function of the MLI is to overcome past choices. The MLI grants no commitments with regard to future treaty policy but rather entails a commitment to erase some decisions taken by states in past negotiations. Yet, the MLI could in our view certainly be used to implement further tax treaty measures that might be developed in the future by the OECD, provided that they are rooted in a sufficient international consensus* ».

²²⁷³OCDE, *Rapport chalandage fiscal 2019*, p.3

²²⁷⁴L'évolution relative au dépôt des instruments de ratification, d'acceptation ou d'approbation de l'Instrument multilatéral par les signataires et parties est disponibles en ligne, avec une mise à jour régulière : <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/beps-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf> (consulté le 28 juin 2019).

7.3. Quelques abus des conventions de double imposition

7.3.1. Remarques préliminaires

- 1038 En concluant « éventuellement »²²⁷⁵ une CDI, une juridiction renonce à une partie de sa souveraineté fiscale, en restreignant —par le biais de règles distributives (« *distributive provisions* » en anglais) ou celles d'élimination de la double imposition résiduelle (« *residual double taxation* » en anglais)²²⁷⁶— son droit d'imposer totalement ou partiellement certains flux de revenus, au profit de l'autre juridiction signataire²²⁷⁷. Il va sans dire que seuls les résidents d'au moins l'une de ces juridictions signataires peuvent bénéficier des avantages sous-jacents à la CDI concernée²²⁷⁸, dont le caractère « affriolant » pourrait éventuellement motiver les résidents des juridictions tierces à vouloir en bénéficier par l'usage de moyens insolites, avec le concours ou la complicité des résidents de droit.
- 1039 On parle d'abus des CDI²²⁷⁹ (« *treaty abuse* » en anglais) lorsque des allègements fiscaux sont obtenus indûment ou en abusant du droit par le biais d'une CDI²²⁸⁰. Pour un *excursus* en droit fiscal conventionnel suisse, l'Arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962, instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions²²⁸¹, précise qu'il y a abus des CDI toutes les fois qu'une personne physique ou morale « ayant son domicile ou son siège en Suisse, prétend abusivement à un dégrèvement d'impôt, lorsque cette prétention aurait pour conséquence qu'une partie essentielle de ce dégrèvement profiterait directement ou indirectement à des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention »²²⁸².

²²⁷⁵En effet, les États ne sont point contraints de souscrire des CDI bilatérales ou multilatérales les liant les uns aux autres et peuvent décider de laisser subsister des doubles impositions sans être tenus par une disposition de droit international public. Ainsi, il n'existe pas en principe de droit corrélatif du contribuable à l'élimination de la double imposition. Voy. TRAVERSA/VINTRAS, *Double imposition*, p.284 ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.554 N.376 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.28

²²⁷⁶Telles qu'elles découlent notamment des articles 6 à 23 des MC-OCDE et MC-ONU.

²²⁷⁷DANON/SALOMÉ, *Double non-imposition*, p.677; TRAVERSA/VINTRAS, *Double imposition*, p.284

²²⁷⁸DE BROE/VON FRENCKELL, *Bénéficiaire effectif*, p.292 s ; GANI, *Limitation des bénéfices*, p.459 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.231 N.722 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.160 N.352

²²⁷⁹Également qualifiés simplement de « fraude conventionnelle », « abus des convention », « usage impropre des conventions fiscales », etc. Voy. VEGA, *Limitation on benefits*, p.55; CHAND, *Guiding Principle*, p.484; KUNZ-SCHENK, *GAAR and other rules*, p.751

²²⁸⁰GANI, *Limitation des bénéfices*, p.458 ; MALEK, *Principal purpose test*, p.2

²²⁸¹RO 1962 1680.

²²⁸²Article 2, alinéa 1^{er}, de l'Arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962. Le second alinéa précise : « Un dégrèvement d'impôt est en particulier prétendu abusivement lorsqu'il concerne des recettes: a. Dont une partie essentielle est utilisée directement ou indirectement pour satisfaire aux prétentions de personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention; sont en règle générale considérées aussi comme utilisées à satisfaire à de telles prétentions les recettes servant à amortir des biens dont la contrevaletur est revenue ou revient directement ou indirectement à des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention; b. Qui

Cela dit, le fait de permettre à des personnes qui n'ont pas droit de manière directe aux avantages d'une CDI, d'en bénéficier indirectement en recourant à des montages artificiels (abusifs), revient à porter atteinte au caractère bilatéral et réciproque de ladite CDI²²⁸³. Ainsi, en cas d'abus avéré, l'équilibre conventionnel intrinsèque à la CDI est fondamentalement perturbé et l'État de la source des revenus [est] lésé dans ses droits²²⁸⁴. 1040

Les abus des CDI sont divers et diversifiés, de telle sorte qu'il serait une gageure d'en fournir un aperçu exhaustif dans le cadre de cette recherche scientifique. Néanmoins, pour le besoin de la compréhension juridique de ce phénomène, trois cas ou catégories peuvent être détaillés dans la présente recherche scientifique, en l'occurrence le recours à un *nominee* (7.3.2), le chalandage fiscal ou *treaty shopping* (7.3.3) et le *rule shopping* (7.3.4). Aussi, il convient d'indiquer que le Rapport final 2015 de l'Action 6 du Projet BEPS de l'OCDE/G20²²⁸⁵ – intitulée « *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales* » – a prévu d'autres situations constitutives d'abus des CDI, notamment : fractionnement de contrats ; cas de location de main-d'œuvre ; transactions destinées à éviter la qualification de dividendes ; et, transactions consistant à transférer des dividendes²²⁸⁶. Nous n'allons pas spécifiquement creuser en détails ces cas d'abus des CDI, mais nous y ferons référence en tant que de besoin. 1041

7.3.2. Recours à un *nominee*

7.3.2.1. Sens et portée de la notion de *nominee*

Un « *nominee* » est une personne physique ou morale qui, sur base d'un contrat, représente le propriétaire qui, pour l'occasion, veut cacher son identité. Le terme est emprunté à l'anglais dont l'équivalent en français est « fiduciaire » ou « prête-nom », à savoir quelqu'un qui fait louer son identité dans quelque acte où le véritable contractant ne veut point paraître. En d'autres mots, c'est une personne qui fait figurer son nom dans un contrat comme si elle agissait pour son propre compte, alors qu'en réalité elle n'intervient que comme mandataire d'une autre, sans que le cocontractant ait connaissance de cette interposition²²⁸⁷. 1042

profitent à une personne morale ayant son siège en Suisse, à laquelle des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention sont, pour une partie essentielle, intéressées directement ou indirectement sous forme de participation ou d'une autre manière et qui ne procède pas à des distributions de bénéfice appropriées ; c. Qui profitent, en vertu d'un rapport fiduciaire, à un fiduciaire n'ayant pas droit aux avantages de la convention ; d. Qui profitent à une fondation de famille ayant son siège en Suisse ou à une société de personnes ayant son siège mais n'exploitant pas d'entreprise en Suisse, auxquelles des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention sont intéressées pour une partie essentielle ».

²²⁸³OCDE, BEPS Action 6, p.24

²²⁸⁴DANON/OBRIST, *Anciennes réserves*, p.621

²²⁸⁵Le contenu et la portée du Projet BEPS sont abordés avec détail plus loin (chapitre 9).

²²⁸⁶OCDE, BEPS Action 6, p.75 ss N.29 ss

²²⁸⁷GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Prête-nom », p.877

- 1043 Ainsi, le *nominee* ou fiduciaire agit en son propre nom, mais pour le compte d'une tierce personne et — en cette qualité — il joue le rôle d'un mandataire agissant en toute confidentialité dans les limites de son mandat²²⁸⁸. Dans le cadre des sociétés *offshores*, il existe notamment un *nominee director* et un *nominee shareholder*. Le premier, en tant que fiduciaire directeur (ou administrateur désigné), dispose de larges pouvoirs et peut signer des contrats dans lesquels il fait apparaître son nom. Le second, en tant que fiduciaire actionnaire, offre un anonymat des véritables actionnaires. Tout cela devrait être fixé de commun accord, par le truchement d'un contrat ou convention de *trust* (« *declaration of trust* » en anglais).
- 1044 En guise de précision, originairement le « *trust* » est une institution juridique spécifique à la *Common law*, par laquelle le fondateur du *trust* (« *settlor* ») charge une personne (« *trustee* ») de gérer ses biens (« *corpus* »), qui lui sont conférés par l'acte de *trust* (« *trust deed* »), en faveur d'un ou plusieurs bénéficiaires (« *beneficiaries* »). Le *trust* peut comporter éventuellement un « *protector* » — qui surveille et contrôle la gestion du *trust* (et peut demander un remplacement du *trustee*) — ainsi qu'un *nominee* par l'intermédiaire duquel le *trustee* assure la gestion des biens qui lui sont confiés²²⁸⁹. En principe, le droit anglo-saxon distingue trois types de *trust* : D'abord, le « *fixed interest trust* » dans lequel les droits du bénéficiaire sont définis dans l'acte constitutif du *trust*. Le *trustee* est tenu d'effectuer les transferts au bénéficiaire au moment et selon la manière définis dans l'acte constitutif. Ensuite, le « *discretionary trust* » dans lequel le *trustee* dispose du pouvoir discrétionnaire de décider des distributions au bénéficiaire désigné dans l'acte constitutif. Et, enfin, l'« *accumulation trust* » qui a pour objet essentiel la gestion de biens, sans distribution²²⁹⁰. Comme nous le mentionnons plus loin²²⁹¹, cette distinction est très capitale notamment en matière de détermination de la qualité de bénéficiaire effectif, qui ne peut être reconnue qu'au *trustee* discrétionnaire.
- 1045 En tant que notion juridique, le *trust* n'a malheureusement pas de consécration dans certains paysages juridiques, notamment dans la Confédération Suisse²²⁹² ainsi que le Royaume de Belgique²²⁹³. Néanmoins, dans ces deux systèmes juridiques, les effets du *trust* restent reconnus, et quelques références de cette notion sont sporadiquement évoquées par le législateur. Concrètement, en droit suisse, les effets du *trust* sont en principe reconnus, au cas où ce dernier serait valablement constitué à la lumière d'une législation étrangère ; mais à condition de ne pas heurter une règle impérative du droit

²²⁸⁸DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.66 N.186

²²⁸⁹MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.31 s N.32 ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.343 ss et références citées ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.252 N.157 ter ; VEGA, *Limitation on benefits*, p.25 ; BÈGUE, *Criminalité financière*, p.165 ss N.330 ss ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Trust », p.572 s

²²⁹⁰ROMBOUTS, *Organisation*, p.18 ; SIBILLA, *Fondations et trusts*, p.254

²²⁹¹*Voy.* Section 10.2.1.1

²²⁹²Pour une analyse détaillée de la question, *voy.* OBERSON, *Droit fiscal international*, p.121ss N.383 ss ; SIBILLA, *Fondations et trusts*, p.255 ss

²²⁹³DE RAEDT/TRAEST, *Trust*, p.964

helvétique²²⁹⁴. Les conditions de cette reconnaissance d'un *trust* étranger ont été fixées par la Conférence suisse des impôts, dans la circulaire relative au traitement fiscal du *trust*²²⁹⁵. Quant au droit belge, il est également évident que les effets du *trust* sont reconnus, dans la mesure où il existe quelques références légales à cette notion. Par exemple, la Loi du 18 septembre 2017, relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ainsi qu'à la limitation de l'utilisation des espèces²²⁹⁶, fait moult références au *trust* qu'elle définit, en son article 4 §26, comme étant « une relation juridique créée par un acte du fondateur ("*trust* exprès") visée à l'article 122 de la loi du 16 juillet 2004 portant le Code de droit international privé »²²⁹⁷.

Pour revenir à l'épicentre de notre réflexion, il convient de noter qu'en fonction de la convention du *trust*, le *nominee* ou le *trustee* peut se présenter comme le bénéficiaire apparent du revenu privilégié par la CDI applicable, alors qu'en réalité le véritable bénéficiaire du revenu – à savoir le mandant ou *settlor* resté dans l'anonymat – n'a pas *de jure* accès aux avantages garantis par ladite CDI, notamment parce qu'il n'est pas résident de l'une des juridictions contractantes²²⁹⁸.

1046

7.3.2.2. Illustration typique du recours à un *nominee*

En guise d'illustration de l'abus des CDI via le recours à un *nominee*, nous pouvons évoquer le cas d'un investisseur suisse qui ambitionne d'investir notamment en République Démocratique du Congo. Étant donné que cette juridiction fiscale n'a pas, à ce jour, signé de CDI avec la Suisse, le ressortissant suisse concerné peut recourir à un *nominee* belge en vue de l'utiliser pour ses investissements en République Démocratique du Congo et, par ricochet, de bénéficier des avantages liés à la CDI du

1047

²²⁹⁴OBERSON, *Trust*, p.477. Cet auteur apporte une précision non moins importante – à la page 481 – en ces termes : « [...] En l'absence de norme légale spécifique, le régime fiscal du *trust* en Suisse n'est pas encore fermement établi. Certes, la ratification de la Convention de La Haye [*ndlr* : du 1^{er} juillet 1985 relative à la loi applicable au *trust* et à sa reconnaissance] lui donne un encrage juridique solide, mais le traitement fiscal demeure régi par le droit interne des États contractants. [...] Le *trust* est désormais reconnu en droit suisse de par la ratification de la Convention de La Haye. La définition du *trust*, posée à l'article 2 de cette Convention, est déterminante en droit suisse ».

²²⁹⁵Circulaire AFC, *Imposition des trusts*, particulièrement le Ch.4. Dans le même sens, Voy. SIBILLA, *Fondations et trusts*, p.255 ss

²²⁹⁶Moniteur Belge du 6 octobre 2017.

²²⁹⁷En vue de précision, l'article 122 de la loi du 16 juillet 2004 portant le Code de droit international privé (Moniteur Belge du 27 juillet 2004) dispose : « Au sens de la présente loi, le terme « *trust* » vise une relation juridique créée par un acte du fondateur ou par une décision judiciaire, par lequel des biens sont placés sous le contrôle d'un *trustee* afin de les administrer dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé. Cette relation juridique présente les caractéristiques suivantes : 1° les biens du *trust* constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine du *trustee*; 2° le titre relatif aux biens du *trust* est établi au nom du *trustee* ou d'une autre personne pour le compte du *trustee*; 3° le *trustee* est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes du *trust* et les règles particulières imposées au *trustee* par la loi ».

²²⁹⁸VEGA, *Limitation on benefits*, p.23 ss ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.66 s. N.187

23 mai 2007 entre la Belgique et la République Démocratique du Congo ²²⁹⁹. L'investisseur suisse qui ne voudrait pas voir ses revenus imposés doublement en RD Congo ainsi qu'en Suisse, ferait recours à un *nominee* belge (personne physique ou morale), en vue d'investir en territoire congolais (création de société ou prise de participations dans une société).

- 1048 Par ailleurs, il convient d'indiquer que la pratique du recours à un *nominee* peut être utilisée en dehors même de toute hypothèse d'abus des CDI, mais simplement pour échapper au contrôle des autorités fiscales nationales dans une perspective d'évasion fiscale. Pour illustrer cela, nous pouvons évoquer le cas²³⁰⁰ d'un individu – Mr John Smith – qui veut se soustraire à l'impôt dans son pays d'origine (pays A). Si Mr Smith possède plusieurs propriétés dans le pays A, et y détient des comptes bancaires ainsi que des investissements, il serait très facile pour les autorités fiscales du pays A de détecter que le concerné ne paie pas les impôts. Les autorités seraient au courant (par exemple par le biais d'une surveillance systématique de l'ensemble de ses biens, notamment grâce à la coopération avec l'organisme chargé de l'enregistrement des biens immobiliers) que tous les avoirs de Mr Smith n'ont pas été déclarés et que les impôts sur la fortune et les revenus y afférents n'ont pas été payés. Néanmoins, si Mr Smith veut masquer ses revenus ou ses propriétés, il peut facilement, soit les inscrire sous d'autres identités grâce au concours des prête-noms, soit créer des entreprises (dans lesquelles son nom n'apparaît pas) dans diverses juridictions, pour rendre beaucoup plus difficile l'identification de sa richesse.

7.3.3. Chalandage fiscal ou *Treaty shopping*

7.3.3.1. Sens et portée de la notion de chalandage fiscal

- 1049 Mieux connu sous la dénomination anglaise de « *treaty shopping* »²³⁰¹, le chalandage fiscal est une pratique qui est favorisée par l'existence du nombre impressionnant de CDI qui lient quasiment tous les pays du globe²³⁰². Elle résulte d'une démarche consistant à effectuer des comparaisons et des recherches systématiques des avantages liées aux CDI du monde, donnant ainsi la possibilité à une ou plusieurs sociétés d'intégrer le moindre coût fiscal possible dans leurs choix stratégiques, par des pratiques abusives des CDI ciblées²³⁰³.

²²⁹⁹Nous abordons la CDI BE-RDC plus loin, notamment dans les sections 7.4.2.1 et 7.4.2.2

²³⁰⁰Cet exemple, que nous avons traduit et adapté, est tiré de OECD/IADB, *BO Toolkit*, p.4 s

²³⁰¹Le terme « *treaty shopping* » est d'origine américaine et aurait été évoqué pour la première fois dans les années septante aux audiences du Congrès américain sur les juridictions fiscales non coopératives *offshores*. Etant donné que le verbe « *to shop* » est équivalent en français de « rechercher » ou « achalandier », le *treaty shopping* (chalandage fiscal) désigne le fait pour un contribuable de rechercher une meilleure convention fiscale parmi une multitude afin de mettre en œuvre des mécanismes qui puissent lui permettre de se procurer les avantages de ladite convention. Voy. BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.177 N.396 ; LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.108 N.169

²³⁰²Pour rappel, près de 3000 CDI sont actuellement en vigueur dans le monde. Voy. section 7.2.1

²³⁰³Voy. DE BROE, *International tax planning*, p.5 N.3 ; MARPILLAT, *Territorialité de l'impôt*, p.35 s

Mécaniquement, le chalandage fiscal est une technique par laquelle le résident d'un État (personne physique ou morale appelée « bénéficiaire final ») recevant des revenus d'un autre État (dit « État de la source »), profite des avantages découlant de dispositions d'une CDI (typiquement une exemption ou réduction du taux de l'impôt perçu à la source, notamment sur les dividendes, intérêts, redevances, etc.) conclu par cet État de la source avec un autre État tiers (dit « État de transit »), grâce à l'interposition d'une société-relais (« *conduit company* » en anglais) résidente dans cet État de transit²³⁰⁴. De manière générale, ce procédé est caractérisé par trois éléments atypiques : une réduction de l'imposition dans le pays d'origine du revenu (État de la source) ; un taux d'imposition faible ou nul dans l'État de transit ; et une faible (voire nulle) retenue à la source dans ce dernier pays, concernant les revenus versés dans le pays du bénéficiaire final²³⁰⁵.

1050

L'Action 6 précitée du Projet BEPS²³⁰⁶ mentionne l'utilisation abusive des CDI – et en particulier le chalandage fiscal – comme l'une des principales sources de préoccupation dans le domaine de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices²³⁰⁷. Elle relève notamment que « les contribuables qui se livrent au chalandage fiscal et à d'autres stratégies d'utilisation abusive des conventions portent atteinte à la souveraineté fiscale en réclamant l'avantage de conventions dans des situations où ces avantages ne devraient pas être accordés, ce qui prive les pays de recettes fiscales »²³⁰⁸. Cette stipulation démontre à suffisance que les réflexions de l'heure sur la fiscalité internationale sont notamment focalisées sur le phénomène du chalandage fiscal qu'il faille – autant que faire se peut – limiter par des mécanismes juridiques idoines.

1051

7.3.3.2. Déclinaisons du chalandage fiscal : « relais direct » et « relais tremplin »

Sur le plan formel, le procédé du chalandage fiscal peut être réalisé en deux stratégies ou techniques, à savoir le « relais-direct » et le « relais-tremplin »²³⁰⁹ :

1052

Dans la stratégie du relais-direct (« *direct conduit* » en anglais), les revenus versés par la société installée dans l'État de la source, à la société-relais située dans l'État de transit, sont aussitôt reversés par cette dernière à l'actionnaire final (personne physique ou morale installée dans l'État non-partie à la CDI) sous forme notamment de dividendes²³¹⁰. En d'autres termes, avec le relais direct, le revenu que reçoit la

1053

²³⁰⁴ TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.12 N.35 ; DANON, *Treaty et rule shopping*, p.133 ss ; DE BROE, *International tax planning*, p.5 N.4 ; OLIVIER/HONIBALL, *International tax*, p.550 ; GANI, *Limitation des bénéfices*, p.459 ; DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.213 et références citées ; VEGA, *Limitation on benefits*, p.27 s ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.160 N.353 ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Chalandage fiscal », p.81

²³⁰⁵ VEGA, *Limitation on benefits*, p.21 ss ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.68 N.195

²³⁰⁶ Le contenu et la portée du Projet BEPS sont abordés avec détail plus loin (chapitre 9).

²³⁰⁷ Du même avis, voy. WEBER, *Clauses anti-abus*, p.195 ; DE BROE, *LOB and PPT*, p.198

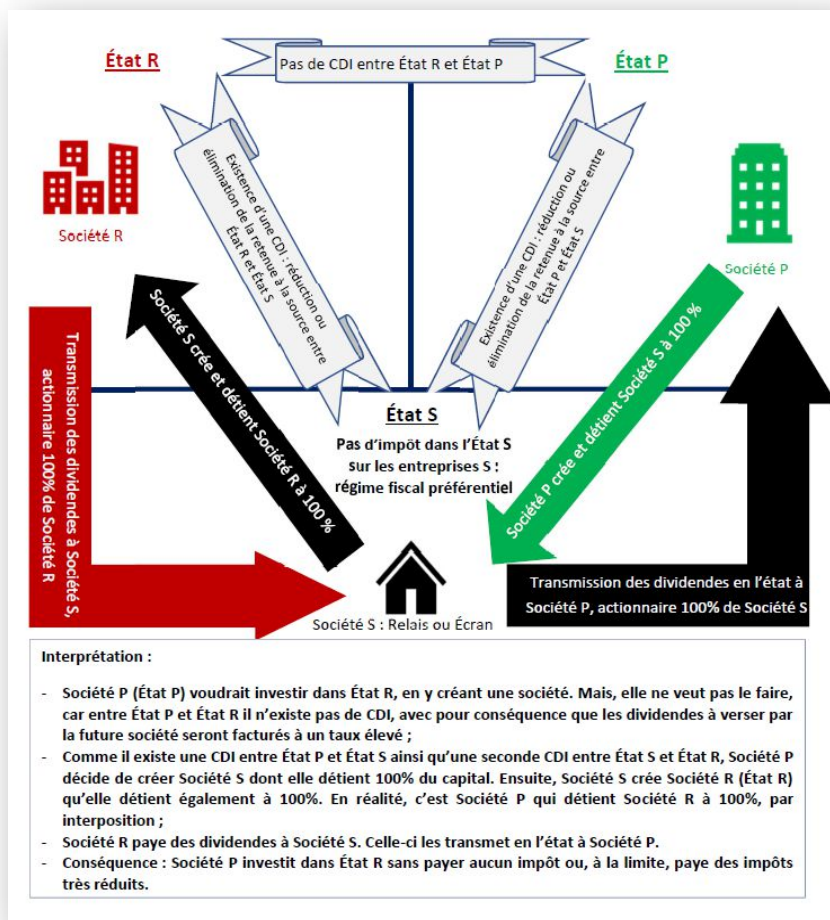
²³⁰⁸ OCDE, *BEPS Action 6*, p.9

²³⁰⁹ Dans ce sens, voy. MALEK, *Principal purpose test*, p.3

²³¹⁰ DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*, p.581 et référence citée ; WEBER, *Clauses anti-abus*, p.196 ; DE BROE, *International tax planning*, p.6 s N.5 ss

société transitaire sont transmis en l'état, sans traitement fiscal quelconque, dans la mesure où cette société n'a d'autre fonction que de prendre avantage du réseau des CDI dont dispose l'État où elle est installée (sans y exercer aucune activité commerciale) ; le pouvoir réel étant exercé indirectement par le bénéficiaire final ou réel dans un autre État²³¹¹. Dans ce cas de figure, l'État de transit doit normalement être un pays ou territoire à fiscalité privilégiée, pour permettre un transfert du bénéfice au bénéficiaire final, notamment sous forme de dividendes éligibles au régime de sociétés mères et filiales²³¹².

1054

Figure 8 : Stratégie du relais-direct (*direct conduit*)

1055

En ce qui concerne la stratégie du relais-tremplin (« *stepping stone conduit* » en anglais), sa différence fondamentale d'avec le mécanisme du relais-direct se situe au niveau de l'activité de la société-relais²³¹³. En effet, dans le cas de figure, la société-relais ou société-tremplin exerce souvent –et pas nécessairement– une activité réelle dans

²³¹¹DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.67 s N.189 ss ; DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.213 et références citées.

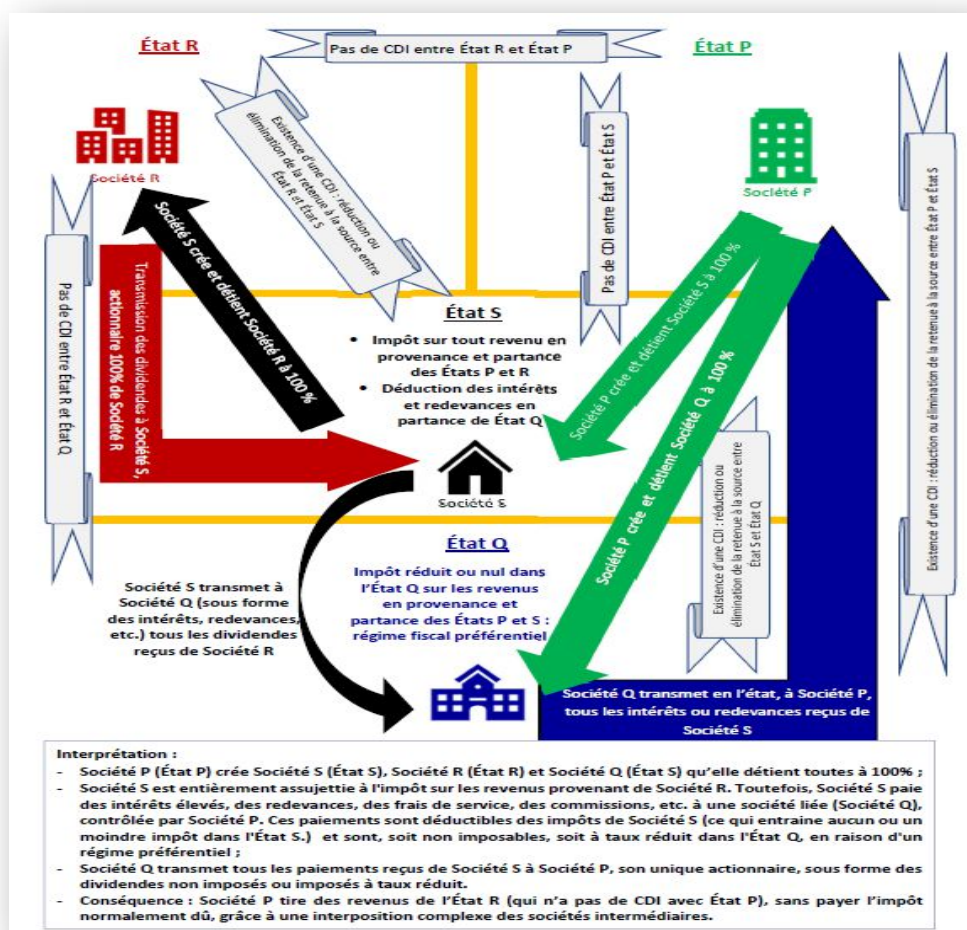
²³¹²DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*, p.581 et référence citée ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Chalandage fiscal », p.82

²³¹³STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1178 ; TULCINSKY, *Paradis fiscaux*, p.32 N.45

l'État de transit, consistant notamment à rendre des services administratifs ou financiers²³¹⁴, comme ce fut le cas avec la *Swiss finance branch*, précédemment évoquée dans le cadre de cette recherche scientifique²³¹⁵. Par conséquent, la société-relais est intégralement assujettie à l'impôt dans l'État de transit à raison de produits qu'elle perçoit de l'État de la source. En revanche, les paiements qu'elle verse au bénéficiaire final sont déduits de son impôt au titre notamment d'intérêts, redevances, frais de gestion ou rémunération de services, que la société-relais est souvent tenue de verser en montants élevés, afin de maximiser autant que faire se peut la charge déductible de sa situation fiscale²³¹⁶. Elle peut même, dans cette optique, verser ces intérêts, redevances, frais de gestion ou rémunération de services, à une autre société-relais située dans un quatrième État, selon la formule trouvée avec le bénéficiaire final²³¹⁷. Dès lors, l'impôt n'existe presque plus, car la base imposable est érodée par toutes les déductions successives²³¹⁸.

Figure 9 : Stratégie du relais-tremplin (*Stepping stone conduit*)

1056



²³¹⁴WEBER, *Clauses anti-abus*, p.196

²³¹⁵Voy. Section 3.2.1.5.1

²³¹⁶VEGA, *Limitation on benefits*, p.28; DE BROE, *International tax planning*, p.7 N.7

²³¹⁷DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.69 s N.196 ss ; DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.213 et références citées ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Chalandage fiscal », p.82

²³¹⁸DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*, p.581 et référence citée.

7.3.3.3. Variante du chalandage fiscal dans le contexte du droit européen : le *directive shopping*

- 1057 Il existe une autre forme d'abus de droit, dans le paysage juridique européen, assez semblable au *treaty shopping*, en l'occurrence le « *directive shopping* ». Ce dernier concept est récent et serait né avec l'adoption par le Conseil européen, en 1990, de la Directive mères-filles que nous avons déjà évoquée²³¹⁹. En effet, à en croire DE BROE²³²⁰, le *directive shopping* décrit la situation dans laquelle un résident d'un État non-membre de l'Union européenne « achète » une directive non autrement applicable qu'entre des États membres de l'Union, en interposant une société-écran dans l'un de ces États, pour bénéficier des exonérations de retenue à la source sur des revenus provenant d'un autre État membre. L'auteur précise que cette astuce permet au résident de l'État non-membre de l'Union d'organiser à terme une sortie de l'Union pour ses dividendes, intérêts et redevances provenant de l'Union, de la manière la plus avantageuse possible sur le plan fiscal. Ainsi, conclut-il, comme dans le cas du *treaty shopping*, l'avantage fiscal est obtenu au détriment de l'État de source des dividendes, intérêts ou redevances²³²¹.
- 1058 Pour illustration²³²², il y a *directive shopping* toutes les fois qu'une personne – résident d'un État non membre de l'UE (la RD Congo par exemple) – qui entend percevoir des dividendes, intérêts ou redevances d'un État membre de l'UE (la France par exemple ; qui n'a pas de CDI avec la RD Congo), crée une société dans un autre État membre (la Belgique notamment²³²³), qui recevra les dividendes, intérêts et redevances de manière plus favorable sur le plan fiscal que si ces revenus étaient versés directement de la France à la personne résidente de la RD Congo. L'avantage fiscal résulte du fait que la directive mères-filles prévoit une exonération des retenues à la source sur les dividendes distribués par une filiale établie dans l'Union européenne à ses sociétés associées établies dans le même espace. Dès lors, chaque fois qu'une retenue à la source est censée intervenir sur des dividendes, intérêts et redevances provenant d'une société française, à payer au résident congolais, il y a interposition de la société créée en Belgique, qui doit d'abord recevoir les revenus et les transmettre ensuite à son actionnaire majoritaire (à savoir le résident congolais), entraînant ainsi une économie

²³¹⁹Voy. Section 7.1.2.2.2

²³²⁰DE BROE, *International tax planning*, p.23 N.25

²³²¹Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant: « Hence, "directive shopping" describes the situation in which a resident of a non-EC Member State "shop" into an otherwise inapplicable Directive between two EC Member State. To this end a conduit company is interposed in an EC Member State to take advantage of the withholding exemptions for income originating in another EC Member State. This enables the non-EC Member State resident to organize an EU exit for its EC-sourced dividends, interest and royalties in the most tax beneficial way. [...] Like in case of treaty shopping, the tax advantage occurs to the detriment of the source State of the dividends, interest or royalties ».

²³²²Cette illustration est largement inspirée de termes abstraits formulés par DE BROE, *International tax planning*, p.22 s N.25

²³²³Dans la mesure où la Belgique a déjà une CDI avec la RD Congo. Voy. Section 7.4.2.2

d'impôt dans l'État de source du revenu (France), sur fond des dispositions idoines de la directive mères-filles. Les revenus entreposés en Belgique seront avantageusement transférés en RD Congo grâce à la CDI BE-RDC.

7.3.4. *Rule shopping*

7.3.4.1. Sens et portée de la notion de *rule shopping*

La doctrine distingue le *treaty shopping* d'avec le *rule shopping*. Ce dernier est, selon DE BROE²³²⁴, une technique fiscale qui met en relief le fait pour une personne qui, en sa qualité de résident de l'une des juridictions signataires d'une CDI quelconque, a droit aux avantages formulés par ladite CDI, mais décide d'utiliser celle-ci uniquement dans les dispositions les plus favorables ; c'est-à-dire en appliquant une règle de répartition favorable plutôt qu'une autre, certes défavorable mais normalement applicable²³²⁵. Dans la même veine, OLIVIER/HONIBALL²³²⁶ estiment que le *rule shopping* fait référence à l'ingénierie transactionnelle consistant à requalifier un autre revenu pour constituer, par exemple, des dividendes qui ne sont pas soumis à des retenues d'impôt à la source²³²⁷. 1059

De ces points de vue, il ressort qu'à la différence du *treaty shopping* qui consiste à dévoyer toute une CDI de son objectif, le *rule shopping* est plutôt une manœuvre *intra* CDI qui consiste à faire écarter une règle distributive particulière moins avantageuse pour lui substituer une autre plus avantageuse²³²⁸. 1060

7.3.4.2. Illustration typique du *rule shopping*

En guise d'illustration de cette forme d'abus des CDI, nous pouvons évoquer le cas d'une filiale qui, établie dans un autre État contractant (État de la source) que sa société-mère (située dans l'État de la résidence), est transformée en établissement stable afin que le transfert des bénéfices de l'État de la source vers l'État de résidence ne soit pas soumis à l'article 10 § 2 du MC-OCDE, mais plutôt à son article 7²³²⁹. 1061

²³²⁴DE BROE, *International tax planning*, p.10 N.12

²³²⁵Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « *Rule shopping concerns a person who as such is entitled to the benefits of a certain tax treaty and who employs that treaty in the most favourable manner. Rule shopping is usually directed towards making a certain distributive rule of a tax treaty applicable rather than another one* ».

²³²⁶OLIVIER/HONIBALL, *International tax*, p.550 s et référence citée.

²³²⁷Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « *Rule shopping refers to the engineering of a transaction to re-characterize the income to constitute, for example, dividends which are not subject to withholding taxes* ».

²³²⁸Voy. DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N.94 ad art.1; DE BROE, *LOB and PPT*, p.200; MALEK, *Principal purpose test*, p.3

²³²⁹Illustration empruntée chez DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.71 N.203. Pour une autre illustration schématisée du *rule shopping*, voy. DANON, *Treaty et rule shopping*, p.145 ss

- 1062 Un autre exemple est celui où une personne physique résidente de l'État A est actionnaire d'une société belge, notamment, qui a d'importants bénéfices non distribués. Afin d'éviter le paiement de la retenue à la source sur les dividendes en Belgique lors de la distribution des bénéfices de la société ou lors de la liquidation (15% en vertu de l'article 10 de la CDI Belgique - État A), l'individu concerné vend les actions à leur juste valeur marchande à sa société de *holding* personnelle belge (« BelCo ») détenue à 100%. La CDI est conforme à l'article 13 du MC-OCDE, mais l'État A n'impose pas d'impôt sur les plus-values. La société acquiert les actions contre un billet à ordre. Par la suite, la *holding* oblige sa filiale à distribuer un dividende d'un montant égal à ses bénéfices non distribués. Aucune retenue à la source n'est due sur le dividende, qui bénéficie de l'exonération de participation entre les mains de la société mère en vertu de la réglementation belge mettant en œuvre la Directive sociétés mères-filles. Comme le dividende est pratiquement exempt d'impôt, il est presque utilisé pour payer le billet à l'ancien actionnaire de « BelCo ». En structurant une transaction en vertu de l'article 13 plutôt que de l'article 10 de la CDI et en utilisant des règles fiscales nationales favorables dans les deux États, une économie d'impôt est conséquemment réalisée²³³⁰.
- 1063 En guise de conclusion de cette section consacrée aux abus des CDI, il convient de rappeler que lorsque l'abus de droit est indéniablement prouvé dans l'ordre juridique international, la sanction idoine est l'inopposabilité de toutes les opérations impliquées dans la pratique abusive, par leur redéfinition de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de l'abus²³³¹. Cette logique de la *fraus omnia corrumpit* (ou *exceptio doli generalis*) est logiquement applicable en cas d'abus des CDI. Concrètement, la solution applicable est simplement le refus du bénéfice ou de l'avantage lié à la CDI, pour défaut de substance économique ainsi que pour motivation essentiellement fiscale²³³².

7.4. Enseignements tirés de l'étude sur l'évasion fiscale en droit fiscal conventionnel et perspective dans le système fiscal congolais

7.4.1. Épilogue

- 1064 La double imposition internationale est un phénomène préjudiciable à l'économie mondiale, car elle freine certains flux économiques en termes d'échange de biens et services entre certaines juridictions fiscales²³³³. Conscients des effets néfastes de ce

²³³⁰Cet exemple est emprunté (et traduit de l'original) chez DE BROE, *International tax planning*, p.10 s N.12

²³³¹Voy. Section 5.2.3

²³³²OLIVIER/HONIBALL, *International tax*, p.550 ; STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1182

²³³³RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.29 ss

phénomène, les États du globe ont, depuis le début du dernier siècle, mis en place des mécanismes juridiques idoines en vue de transcender autant que faire se peut la double imposition internationale. Ces mécanismes consistent en des concessions entre les différentes souverainetés fiscales concernées, en vue de dégager quelques avantages profitables uniquement à leurs résidents respectifs, avec en toile fond le développement économique respectif de chaque juridiction. Le mécanisme approprié à cet effet est la conclusion d'une Convention de prévention de la double imposition (CDI), qui est un accord international produisant, dès ratification, des effets *erga omnes* à l'égard des juridictions parties, conformément à la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités.

En vue d'aider les États dans cette tâche de conclusion des CDI, certaines organisations internationales ont, au fil des années, proposé des modèles standards de CDI à adapter par les juridictions contractantes selon leurs contextes économiques respectifs, de manière à élaborer un texte qui soit acceptable par tous. Dans cet élan d'obligance, le MC-OCDE paraît le mieux offrant, dans la mesure où la plupart des CDI conclues dans le monde s'en sont inspirées. Toutefois, certaines organisations internationales (notamment l'ONU) et certains pays (notamment les États-Unis et la Belgique) ont aussi mis en place des modèles de CDI également raffolés par une catégorie de pays, à savoir ceux en développement pour ce qui concerne singulièrement le MC-ONU. 1065

Le MC-OCDE est né en 1963 et a subi des mises à jour au fil des années, en vue d'être adapté aux évolutions continues de la fiscalité internationale. Le dernier coup d'impulsion a été l'avènement du Projet BEPS, dont l'aboutissement des travaux a donné lieu à des rapports finaux en 2015, sous forme d'actions. L'action 15 dudit Projet a été dédiée à la rédaction d'un Instrument multilatéral ayant notamment pour objectif de proposer aux juridictions fiscales du monde (membres et non membres de l'OCDE), une nouvelle approche dans l'élaboration des CDI. En dehors de l'Action 15, il y a l'Action 6 qui, elle, traite de différents abus des avantages liés aux CDI. Ces deux Actions se recoupent ainsi au sein de l'Instrument multilatéral, pour offrir un dispositif amélioré dédié à la conclusion des CDI. L'avènement de l'Instrument multilatéral, en date du 31 mai 2016, a été salué par bon nombre des juridictions fiscales du globe ; ce qui justifie l'engouement pour sa signature en date du 7 juin 2017 par plus de 70 délégations de représentations des juridictions fiscales. Cet outil juridique marque ainsi une nouvelle ère dans l'élimination de la double imposition et la lutte contre les pratiques abusives des CDI, dans un cadre multilatéral. 1066

Au fil des années jusqu'à ce jour, la Confédération Suisse et le Royaume de Belgique ont signé, respectivement, des centaines de CDI avec d'autres États et territoires du globe²³³⁴, dont les contenus s'inspirent implicitement ou explicitement du MC-OCDE. 1067

²³³⁴ Les conventions fiscales déjà signées à ce jour par la Suisse peuvent être consultées en ligne : <<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/0.67.html>>. Pour celles de la Belgique, un aperçu est disponible sur le portail électronique : <<http://ccff02.minfin.fgov.be>> (ressources consultées le 9 février 2019).

Entre les deux juridictions fiscales, la première CDI remonte à l'année 1978²³³⁵. Un Avenant au texte original a été conclu le 10 avril 2014²³³⁶. Pour ce qui est du dispositif prévu par cette CDI dans l'optique de l'élimination de la double imposition, les deux parties ont opté pour simultanément la méthode de l'exonération (exemption) et celle de l'imputation (déduction), telles que nous les avons décrites précédemment²³³⁷. Elles sont cristallisées au Chapitre V (article 23) de la CDI.

- 1068 Par ailleurs, toute CDI contient fondamentalement des avantages fiscaux au profit des résidents de deux juridictions contractantes, en vue également de faciliter les échanges économiques entre celles-ci. Ces avantages fiscaux peuvent –et c'est bien souvent le cas– attirer les agents civils ou économiques (contribuables) de tierces juridictions, qui, voulant en bénéficier, utiliseraient parfois des mécanismes insolites avec la complicité des ayants droit (résidents des juridictions contractantes). De ce fait, cette pratique porte atteinte à l'équilibre de la CDI dans la mesure où les intérêts fiscaux de l'une des juridictions contractantes –en particulier l'État de source– se trouvent davantage amenuisés.
- 1069 Parmi les pratiques abusives des CDI, le chalandage fiscal (*treaty shopping*) occupe une part belle. Il cristallise le fait pour une personne physique ou morale de profiter des avantages (exemption ou réduction du taux de l'impôt perçu à la source) prévus par une CDI conclue entre deux juridictions, dont elle n'est aucunement résident fiscal, mais grâce à l'interposition d'une société-relais dans l'une des juridictions contractantes. En tout état de cause, cette pratique est évidemment révélatrice d'évasion fiscale, dans la mesure où la personne ayant concocté l'interposition de la société-relais semble respecter la lettre de la CDI, mais en réalité l'acte posé en frappe de plein front l'esprit, débouchant sur un anéantissement ou –dans le meilleur des cas– une économie de l'impôt normalement dû au trésor public. Il en est de même avec les autres pratiques, tels que le recours à un *nominee*, le *directive shopping* et le *rule shopping*, qui s'apparentent à quelque différence près au chalandage fiscal.
- 1070 En vue de permettre aux juridictions du globe de faire obstacle à ces types d'évasion fiscale, l'Action 6 du Projet BEPS de l'OCDE/G20 a proposé des mesures concrètes à insérer dans chaque CDI conclue sous l'inspiration du MC-OCDE. Ces mesures ont également été relayées par la Commission européenne dans le cadre du Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale, adopté en 2016, en vue d'une application optimale au sein

²³³⁵Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 28 août 1978 et entrée en vigueur le 26 septembre 1980 (RO 1980 1456). Également disponible en ligne : <<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19780180/index.html>> (consulté le 9 février 2018).

²³³⁶RO 2017 4061. En ligne : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2017/4061.pdf> (ressource consultée le 9 février 2018).

²³³⁷*Voy.* Section 7.1.2.3.2

du marché commun. Elles font l'objet d'une analyse-casuistique dans la quatrième partie de la présente recherche scientifique²³³⁸.

7.4.2. État des lieux du réseau congolais des conventions fiscales et nouvelles perspectives

7.4.2.1. Existence d'un faible réseau conventionnel fiscal au préjudice de l'attractivité de la place économique nationale

A ce jour, la République Démocratique du Congo n'a conclu que deux CDI bilatérales qui sont déjà en vigueur, en l'occurrence avec l'Afrique du Sud et la Belgique. Néanmoins, il y a lieu de signaler également l'existence d'un accord bilatéral signé avec la France en vue d'éviter la double imposition en matière de transport aérien en trafic international²³³⁹, ainsi qu'une autre convention bilatérale avec le Zimbabwe, mais dont la teneur n'a pas encore été rendue publique²³⁴⁰. Par ailleurs, la République Démocratique du Congo a signé en date du 8 août 2002, aux côtés de ses homologues²³⁴¹ de la SADC, un Mémorandum d'entente sur les affaires fiscales dans lequel il a été convenu de la nécessité d'éliminer la double imposition internationale entre les juridictions membres de l'organisation, notamment en matière de revenus²³⁴².

1071

Il n'est pas sans intérêt de faire remarquer que l'existence, jusqu'à ce jour, de moins de cinq CDI seulement pour une aussi grande juridiction — du point de vue de l'étendue territoriale — que la République Démocratique du Congo²³⁴³, dénote tout le risque des doubles impositions que courent potentiellement les contribuables congolais, en particulier les entreprises multinationales dont les activités sont disséminées sur les territoires des pays autres que l'Afrique du Sud, la Belgique et les pays de la SADC

1072

²³³⁸ Voy. Chapitre 10

²³³⁹ Accord du 29 avril 1989 entre le Gouvernement de la République française et le Conseil Exécutif de la République du Zaïre (actuelle République Démocratique du Congo) en vue d'éviter la double imposition en matière de transport aérien en trafic international. Cet accord qui avait été signé à Kinshasa, en vue d'éviter la double imposition des revenus, bénéfices et plus-values des entreprises qui se consacrent au transport aérien en trafic international entre les deux pays, était entré en vigueur depuis le 22 juin 1990. Il est consultable en ligne : <http://droit-afrique.com/upload/doc/rdc/RDC-Convention-fiscale-France-traffic-aerien.pdf> (ressource consultée le 12 avril 2018).

²³⁴⁰ Voir l'enquête de l'OCDE intitulée « *Profil sur le règlement des différends de la République démocratique du Congo (Dernière mise à jour: 9 Mars 2017)* », disponible en ligne : <https://www.oecd.org/tax/dispute/DRC-Dispute-Resolution-Profile.pdf> (ressource consultée le 17 juillet 2018).

²³⁴¹ En l'occurrence : Afrique du Sud ; Angola ; Botswana ; Congo (République Démocratique du) ; Lesotho ; Madagascar ; Malawi ; Maurice ; Mozambique ; Namibie ; Seychelles ; Swaziland ; Tanzanie ; Zambie ; et Zimbabwe.

²³⁴² Voy. Article 4 (paragraphe 5 c) et article 6 (paragraphe 8) du « *Memorandum of understanding on co-operation in taxation and related matters* ».

²³⁴³ En guise de précision, la République Démocratique du Congo est un territoire de 2 345 410 km², deuxième plus vaste pays d'Afrique après l'Algérie et quatrième pays le plus peuplé d'Afrique (derrière le Nigeria, l'Éthiopie et l'Égypte) ainsi que le pays francophone le plus peuplé au monde.

(juridictions avec lesquelles le pays a en commun des dispositifs de prévention de la double imposition). Il s'agit d'une insécurité juridique qui ne garantit pas – du point de vue juridique – les investisseurs étrangers contre la double imposition sur leurs revenus et bénéfices réalisés localement²³⁴⁴.

- 1073 Cet état de fait est particulièrement atypique, d'autant que certains pays voisins de la République Démocratique du Congo disposent de réseaux conventionnels fiscaux assez impressionnants. C'est singulièrement le cas de la Zambie – laquelle partage ses frontières nordistes avec quelques provinces congolaises sudistes très riches en matières premières – qui a signé bon nombre des CDI avec d'autres pays du globe²³⁴⁵. Quoi de plus abject que de constater une prédilection, de la part de certains investisseurs miniers étrangers, pour l'installation de leurs investissements en Zambie, alors même que certaines matières premières qu'elles exploitent et commercialisent seraient plutôt extraites du sol congolais !
- 1074 Il va sans dire que l'amélioration de l'environnement juridique – y compris la nécessité de la conclusion de plusieurs autres CDI – est l'un des piliers majeurs pour l'amélioration des flux des investissements internationaux ainsi que des transactions transfrontalières, avec pour conséquence le rayonnement de la place économique congolaise dans le *cosmos* des affaires. En 2014, le nombre moyen de CDI était de 75 dans chaque pays membre de l'OCDE, alors qu'il était de 20 dans les pays non-membres²³⁴⁶. Il résulte de ces chiffres que le réseau conventionnel congolais, qui est faible à date, nécessite d'être étiré, en vue d'atteindre plus ou moins la moyenne dans les autres pays en développement.

7.4.2.2. Dispositifs préventifs de la double imposition à la lumière du réseau conventionnel fiscal congolais

- 1075 L'Afrique du Sud est le premier pays à avoir conclu avec la RD Congo, en date du 29 avril 2005, à Pretoria, une CDI intitulée « *Convention pour la prévention de la double imposition et la prévention de l'évasion fiscale des impôts sur le revenu* »²³⁴⁷ (ci-après « CDI

²³⁴⁴Quand bien même le code des investissements (Loi n° 2-04 du 21 février 2002, JO RDC n°6, 15 mars 2002) prévoit un certain nombre d'exonérations fiscales à la faveur des investisseurs étrangers.

²³⁴⁵Par exemple, la Suisse appliquait à la Zambie la Convention avec la Grande-Bretagne et l'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu ; un privilège que la République Démocratique du Congo n'avait pas. Très récemment (29 août 2017), la Zambie a entièrement signé une CDI avec la Suisse. La Zambie et la France sont liées par une convention de non - double imposition signée le 14 décembre 1950 (sous l'empire colonial britannique) et ratifiée le 31 juillet 1951. Il existe une Convention entre le Canada et la République de Zambie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Lusaka le 6 février 1984. La liste peut encore être allongée avec les CDI signées avec le Japon et bien d'autres juridictions fiscales. Somme toute, la Zambie dispose à ce jour d'un réseau de 23 CDI bilatérales. Voy. OCDE, *Rapport chalandage fiscal 2019*, p.260

²³⁴⁶BROOKS/KREVER, *The Troubling Role of Tax Treaties*, p.160 et références citées.

²³⁴⁷Traduction libre de l'auteur, pour « *Convention between the government of the Republic of South Africa and the Government of THE Democratic Republic of Congo for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income* ». Disponible en ligne : <http://pmg-assets.s3->

RSA-RDC). Cette CDI est entrée en vigueur sur le territoire congolais à la suite de sa ratification par la Loi n° 11/019 du 15 septembre 2011²³⁴⁸. Elle s'applique aux impôts sur les revenus prélevés pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception²³⁴⁹. A cet effet, sont considérés comme impôts sur le revenu, tous les impôts frappant le revenu total ou des éléments du revenu, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers²³⁵⁰.

Il y a lieu de faire remarquer que la CDI RSA-RDC ne définit pourtant pas, de manière expresse, ce qu'elle entend par « revenu ». Néanmoins, l'article 3 §2 de cette CDI stipule que « tout terme qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue à ce moment la législation de cet État aux fins des impôts auxquels la Convention s'applique, le sens que lui attribue la législation fiscale applicable de cet État prévalant sur un sens donné à ce terme dans d'autres lois de cet État »²³⁵¹. 1076

Les impôts existants auxquels la CDI RSA-RDC s'applique dans la juridiction fiscale congolaise sont les suivants²³⁵² : l'impôt sur le revenu locatif (« *tax on rental income* »), l'impôt sur le revenu d'investissement (« *tax on investment income* »), l'impôt sur le bénéfice de société (« *tax on corporate income* »), l'impôt sur les revenus des professions libérales (« *tax on profits of liberal professions* »), et l'impôt professionnel (« *tax on employment income* »). Quant à l'Afrique du Sud²³⁵³, la Convention s'applique à l'impôt normal sur le revenu (« *normal tax* »), à l'impôt secondaire sur les sociétés (« *secondary tax on companies* »), et à la retenue à la source sur les dividendes (« *withholding tax on royalties* »). Aussi, la CDI RSA-RDC est appelée à s'appliquer à d'autres impôts de même nature que ceux sus énumérés, qui seraient créés après la signature conventionnelle. Dans cette veine, les deux juridictions se sont engagées à se signaler mutuellement sur des éventuels changements intervenus en droit fiscal interne²³⁵⁴. 1077

Quant à la seconde CDI bilatérale en vigueur sur le territoire congolais, elle est intitulée « *Convention entre le Royaume de Belgique et la République Démocratique du Congo en vue d'éviter la double imposition et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôts* » 1078

website-eu-west-1.amazonaws.com/docs/2005/050525congoconvention.pdf (ressource consultée le 9 février 2018).

²³⁴⁸Publiée au JO RDC du 1^{er} octobre 2011, 52^e année, Première partie, n° 19, p.11

²³⁴⁹Article 2, point 1, de la CDI RSA-RDC.

²³⁵⁰Article 2, point 2, de la CDI RSA-RDC.

²³⁵¹Traduction libre de l'auteur, pour le texte original ci-après : « *As regards the application of the provisions of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State* ».

²³⁵²Article 2, point 3, lettre (a), de la CDI RSA-RDC.

²³⁵³Article 2, point 3, lettre (b), de la CDI RSA-RDC.

²³⁵⁴Article 2, point 4, de la CDI RSA-RDC.

sur le revenu et sur la fortune »²³⁵⁵ (ci-après « CDI BE-RDC »), signée le 23 mai 2007, à Bruxelles. En Belgique, le processus de ratification de cette CDI avait été mené à son terme avec le vote du Sénat (décembre 2008) ainsi que de la Chambre des représentants (janvier 2009)²³⁵⁶. En République Démocratique du Congo, le Parlement (Assemblée nationale et Sénat) avait voté respectivement à l'unanimité la loi de ratification de ladite CDI²³⁵⁷, et les instruments de ratification avaient été échangés de sorte que la convention est entrée en vigueur depuis le 24 décembre 2011. Elle est applicable aux impôts dus à la source à partir du 1^{er} janvier 2012 ainsi que sur les revenus des périodes imposables commençant à partir de la même date, c'est-à-dire les autres impôts perçus ou mis en place sur le revenu lié aux périodes imposables commençant à compter de ladite date.

- 1079 Les impôts en vigueur auxquels s'applique cette CDI BE-RDC sont, en ce qui concerne la République démocratique du Congo²³⁵⁸ : l'impôt sur les revenus locatifs; l'impôt sur les revenus mobiliers; l'impôt sur les bénéfices des entreprises; l'impôt sur les profits des professions libérales; l'impôt professionnel sur les rémunérations; l'impôt exceptionnel sur les rémunérations versées par les employeurs à leur personnel expatrié; et l'impôt foncier sur les propriétés bâties (y compris les pénalités additionnelles auxdits impôts). En ce qui concerne le Royaume de Belgique²³⁵⁹, il s'agit des impôts suivants (y compris les précomptes) ainsi que les taxes additionnelles sous-jacentes : l'impôt des personnes physiques ; l'impôt des sociétés ; l'impôt des personnes morales ; l'impôt des non-résidents ; et la contribution complémentaire de crise. Aussi est-il évident que les deux juridictions contractantes ont convenu que la CDI s'appliquerait également aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis postérieurement à la signature conventionnelle et qui s'ajouteraient aux impôts prérappelés ou les remplaceraient, avec un devoir pour les deux parties de se communiquer mutuellement les éventuelles modifications significatives à leurs législations fiscales²³⁶⁰.
- 1080 Il convient de préciser qu'à l'instar de la CDI RSA-RDC, la CDI BE-RDC ne définit pas non plus, expressément, la notion de « revenu ». Néanmoins, une disposition affirme qu'en cas de mutisme de la CDI sur le contenu d'un concept, il est loisible de se référer

²³⁵⁵Disponible en ligne : <<http://www.droit-afrique.com/upload/doc/rdc/RDC-Convention-fiscale-Belgique.pdf>> (ressource consultée le 18 décembre 2017).

²³⁵⁶Publication au Moniteur Belge intervenue le 10 Février 2012.

²³⁵⁷Loi n° 11/021 du 24 décembre 2011 autorisant la ratification de la convention en vue d'éviter la double imposition et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Bruxelles, le 23 mai 2007, entre la République Démocratique du Congo et le Royaume de Belgique (JO RDC, 1^{er} janvier 2012, 53^e année, Première partie, n° 1, p.7)

²³⁵⁸Article 2, § 3, lettre a), de la CDI BE-RDC.

²³⁵⁹Article 2, § 3, lettre b), de la CDI BE-RDC.

²³⁶⁰Article 2, § 4, de la CDI BE-RDC.

aux règles domestiques de la juridiction qui applique la CDI. Cela ressort clairement du passage ci-après :

« Pour l'application des dispositions de la Convention à un moment donné par un Etat contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet Etat prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet Etat »²³⁶¹. 1081

Cela dit, en ce qui concerne particulièrement le procédé d'élimination de la double imposition consacré dans la CDI BE-RDC, il cristallise à la fois la méthode de l'exonération (exemption) et celle de l'imputation (déduction), telles que nous les avons décrites précédemment²³⁶². Pour ce qui est de la première méthode, il s'agit précisément de l'exemption ou exonération avec progressivité (méthode du taux effectif), dont voici la teneur : 1082

« Lorsqu'un résident de la Belgique reçoit des revenus, autres que des dividendes, des intérêts ou des redevances, ou possède des éléments de fortune qui sont imposés en République Démocratique du Congo conformément aux dispositions de la présente Convention, **la Belgique exempte de l'impôt ces revenus ou ces éléments de fortune, mais elle peut, pour calculer le montant de ses impôts sur le reste du revenu ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus ou les éléments de fortune en question n'avaient pas été exemptés.** Pour la détermination des taxes additionnelles établies par les communes et agglomérations belges, la Belgique tient compte, nonobstant les dispositions de ce sous-paragraphe et de toute autre disposition de la Convention, des revenus professionnels exemptés de l'impôt en Belgique conformément à la phrase précédente. Ces taxes additionnelles sont calculées sur l'impôt qui serait dû en Belgique si les revenus professionnels en question étaient tirés de sources belges »²³⁶³. [Avec nos mises en gras] 1083

Au regard de ce qui précède, il serait pertinent de paraphraser TRAVERSA/ZEYEN²³⁶⁴, qui notent qu'au travers des CDI, la Belgique élimine habituellement la double imposition des revenus autres que les dividendes, intérêts et redevances, par une exonération avec réserve de progressivité de tous les revenus imposables dans la juridiction fiscale de source (conformément à la CDI). De ce fait, ces derniers sont d'abord intégrés dans la base imposable en Belgique, ensuite exonérés proportionnellement à un montant calculé selon les règles fiscales belges prévues par le CIR 92. 1084

Quant à la seconde méthode d'élimination de la double imposition prévue par la CDI BE-RDC, il s'agit exactement de l'imputation ou déduction partielle avec plafonnement, telle que cristallisée dans cette stipulation : 1085

« Sous réserve des dispositions de la législation congolaise relative à l'imputation sur l'impôt de la République Démocratique du Congo de l'impôt payable dans tout autre pays que la République Démocratique du Congo (et des modifications qui n'en affecteraient pas le principe général), **l'impôt belge payé par un résident de la République Démocratique du Congo: (i)** 1086

²³⁶¹Article 3, § 2, de la CDI BE-RDC.

²³⁶²Pour une appréhension de ces méthodes, voy. Section 7.1.2.3.2

²³⁶³Article 22, § 2, lettre a) et § 1, lettre b) de la CDI BE-RDC.

²³⁶⁴TRAVERSA/ZEYEN, *Recent trends*, p.46

sur les revenus qui sont imposables en Belgique conformément aux dispositions de la présente Convention, est déductible de l'impôt dû conformément à la législation fiscale de la République Démocratique du Congo; (ii) sur les éléments de la fortune qui sont imposables en Belgique conformément aux dispositions de la présente Convention, **est déductible de l'impôt dû conformément à la législation fiscale de la République Démocratique du Congo. Cette déduction ne peut toutefois pas excéder la fraction de l'impôt total** de la République Démocratique du Congo exigible correspondant au revenu ou à l'élément de fortune considéré par rapport à l'ensemble des revenus ou de la fortune »²³⁶⁵. [Avec nos mises en gras]

- 1087 En ce qui concerne cette seconde méthode, nous pouvons rappeler qu'il s'agit simplement d'un dispositif de correction des effets de la double imposition, celle-ci ne disparaissant pas tout à fait²³⁶⁶. En effet, il découle de la disposition conventionnelle susvisée que le résident congolais est tenu de payer effectivement en Belgique l'impôt sur un revenu ou une fortune tirant sa source dans cette juridiction fiscale, et de faire autant auprès du fisc congolais pour la même matière imposable. C'est seulement au niveau de cette administration fiscale congolaise qu'une déduction peut être obtenue, et ce, sur base d'un plafond bien précis, à savoir pour un montant qui ne peut dépasser la fraction de l'impôt total dû sur le territoire congolais.
- 1088 Par ailleurs, face à la question des abus des CDI, il convient d'indiquer que les deux conventions fiscales bilatérales, actuellement en vigueur sur le territoire congolais, sont très « vulnérables ». En effet, comme nous le mentionnons plus loin²³⁶⁷, les CDI RSA-RDC et BE-RDC ne sont pas à jour, en ce qui concerne les dispositions de prévention de l'évasion fiscale, conformément aux nouvelles normes internationales dans le domaine. Dans la mesure où l'Instrument multilatéral de l'OCDE est le nouvel outil juridique multilatéral qui garantit une approche simple et pragmatique dans la modification des CDI bilatérales conclues sous l'inspiration du MC-OCDE, il serait souhaitable que les autorités congolaises puissent en adopter le paradigme, en signant ledit Instrument. En effet, nous avons relevé précédemment²³⁶⁸ que cet Instrument multilatéral reste ouvert à toute nouvelle adhésion, sans quelconques conditions techniques exigibles à toute juridiction désireuse d'y adhérer.
- 1089 Néanmoins, il y a lieu de reconnaître qu'au regard du faible nombre de CDI signées à ce jour par la République Démocratique du Congo, une modification par la voie bilatérale ne serait pas complexe ; ce qui écarte tout impératif de se servir de l'Instrument multilatéral à cette fin. L'idéal serait aussi de dénoncer les deux CDI bilatérales, aux fins d'en conclure d'autres avec ces États, sur de nouvelles bases qui tiennent compte de la « température » fiscale internationale de l'heure. Nous reviendrons sur cette perspective, à la fin du chapitre 10²³⁶⁹. *Last but not the least*, nous plaçons pour un élargissement du réseau conventionnel fiscal congolais, par la signature de nouvelles CDI avec d'autres juridictions fiscales, directement sous l'inspiration du MC-OCDE (tel que mis à jour en novembre 2017).

²³⁶⁵Article 22, § 1, lettre a) et § 2, lettre c) de la CDI BE-RDC.

²³⁶⁶Pour plus de détails, voy. Section 7.1.2.3.2

²³⁶⁷Voy. Section 10.5.2

²³⁶⁸Voy. Section 7.2.4.2

²³⁶⁹Voy. Section 10.5.2.4

Troisième partie :

**REFONTE DE LA FISCALITE
INTERNATIONALE DES ENTREPRISES DANS
LA DYNAMIQUE DE LA LUTTE CONTRE
L'EVASION FISCALE**

- 1090 *L'*évasion fiscale constituant un phénomène d'insécurité pour les finances des États du globe, des contre-mesures y ont toujours été consacrées, à l'échelle internationale, en vue d'en limiter aussi efficacement que possible les effets. Depuis la moitié du vingtième siècle jusqu'à ce jour, l'OCDE et l'UE se sont singulièrement illustrées par leurs efforts à vouloir contribuer à la lutte contre ledit phénomène, en proposant des dispositions idoines, qui permettent la protection des bases imposables des juridictions fiscales du globe, notamment face à l'ingénierie fiscale malveillante souvent goupillée par des entreprises multinationales (quant à l'imposition de leurs bénéfices). Si cette ambition des Organisations précitées s'était déjà dévoilée « défensive » à la fin des années 1990, c'est plutôt au début du millénaire actuel qu'elle s'est également avérée « offensive » à la suite de la crise économique et financière globale de 2008, qui a frappé de plein fouet presque toutes les économies du globe.
- 1091 Réagissant à cette crise « pandémique », les États membres de l'OCDE ont confié à celle-ci – par le truchement du G20 – un mandat pour la formulation de nouvelles règles fiscales qui permettraient de faire adéquatement face au phénomène de l'évasion fiscale, considérée à juste titre comme étant l'une des causes de la crise économique précitée. A cet effet, ayant constaté que les règles fiscales internationales dédiées à l'imposition des entreprises n'étaient plus en phase avec le rythme accéléré du monde moderne des affaires ainsi que de leur internationalisation, l'OCDE a carrément proposé une refonte globale de ces règles en vue d'une adéquation entre l'imposition et l'activité réelle des agents économiques. Ce « coup de génie » est effectivement l'initiative BEPS, dont les fronts baptismaux ont eu lieu en 2013 (**Chapitre 8**).
- 1092 De son côté, usant de sa portion de « légitimité » dans le domaine fiscal aux fins de la consolidation du marché intérieur, l'UE a pris un certain nombre de mesures drastiques à l'issue de la crise économique et financière prérappelée, en vue de « clouer au pilori » toutes les juridictions du globe qui favoriseraient le phénomène de l'évasion fiscale et, de ce fait, contribueraient à tordre la concurrence fiscale internationale. S'inspirant décidemment du Projet BEPS de l'OCDE/G20, l'UE a adopté, en 2016, le Paquet des mesures sur la lutte contre l'évasion fiscale, en vue de renforcer cette lutte aussi bien à l'intérieur du marché unique qu'au-delà de celui-ci (**Chapitre 9**).

Chapitre 8 :

L'action de l'OCDE contre l'évasion fiscale internationale

Dans l'exercice de sa mission de promotion du développement économique, qui englobe notamment le domaine fiscal, l'OCDE a toujours formulé – depuis sa création – des dispositions appropriées pour lutter contre l'évasion fiscale (8.1). Néanmoins, c'est bien plus avec la survenance de la crise économique et financière de 2008, que son activité dans le secteur fiscal s'est globalisée, dans la mesure où presque tous les États du monde avaient besoin d'une amélioration des règles fiscales internationales applicables à l'imposition des sociétés. Cette nécessité de réforme a abouti à la mise en place d'une initiative fiscale ambitieuse – à savoir le Projet BEPS conçu en partenariat avec le G20 – visant la refonte holistique de l'imposition des entreprises (8.2). Les effets de ce Projet BEPS ont des implications non seulement sur les systèmes fiscaux des États membres de l'OCDE (pays développés), mais également sur ceux des pays en développement, notamment la République Démocratique du Congo (8.3). 1093

8.1. OCDE et « standardisation » des politiques fiscales dans le monde

8.1.1. OCDE – Catalyseur de la bonne gouvernance économique et fer de lance pour la diffusion de bonnes pratiques dans le domaine fiscal

8.1.1.1. Forum de promotion de la coopération internationale et du développement économique

Il convient de préciser d'emblée que l'Organisation de coopération et de développement économiques ou OCDE en sigle (*Organisation for Economic Co-operation and Development*, en anglais) a été créée en 1960²³⁷⁰, en subrogation de l'Organisation européenne de coopération économique ou OECE en sigle (*Organisation for European* 1094

²³⁷⁰Par la Convention relative à l'OCDE, signée à Paris le 14 décembre 1960. Cette Convention est complétée par : le Protocole additionnel n° 1, qui concerne la participation de la Communauté européenne aux travaux de l'Organisation ; le Protocole additionnel n° 2, qui définit les privilèges et immunités dont jouit l'Organisation, y compris ceux prévus par le Protocole additionnel n° 1 à la Convention de Coopération Economique Européenne sur la capacité juridique, les privilèges et immunités de l'Organisation (16 avril 1948) ; des accords de privilèges et immunités bilatéraux avec les pays devenus membres après 1960.

Economic Cooperation, en anglais)²³⁷¹ dont les activités ont effectivement pris fin en 1961²³⁷². Ayant son siège principal à Paris (France)²³⁷³, l'OCDE est une organisation internationale d'études économiques, dont les pays membres – essentiellement des économies développées et émergentes²³⁷⁴ – ont notamment pour caractéristique commune un système de gouvernement démocratique ainsi qu'une économie de marché ouvert et transparent. Sa mission est essentiellement de promouvoir les politiques qui améliorent le bien-être économique et social partout dans le monde²³⁷⁵. Elle intervient ainsi dans tous les domaines des politiques nationales, à l'exception de la culture et la défense²³⁷⁶.

1095 La présente recherche scientifique ne nourrit aucunement l'ambition de creuser en détail l'organisation ainsi que le fonctionnement de l'OCDE ; toutefois, en vue de

²³⁷¹ Fondée par la convention de la Conférence des Seize (Conférence de coopération économique européenne) du 16 avril 1948, à Paris, l'OECE avait pour mission principale de faciliter la mise en place du « Programme de rétablissement européen » ou « Plan Marshall » après la seconde guerre mondiale, destiné à gérer les fonds (en d'en superviser la répartition) versés par les États-Unis pour la reconstruction des pays de l'Europe occidentale. Composée de 18 membres (Autriche, Belgique, Danemark, France, Grèce, Irlande, Islande, Italie, Luxembourg, Norvège, Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni, Suède, Suisse, Turquie, République fédérale d'Allemagne, et Territoire libre de Trieste), l'OECE avait pour objectifs, la coordination de l'effort de reconstruction de l'Europe occidentale, le resserrement des liens économiques des membres et la libéralisation du commerce et des échanges monétaires. Elle fut remplacée en 1961 par l'OCDE qui s'est tournée vers les études économiques et s'est élargie au-delà de la dimension européenne, en ajoutant aux 18 membres européens les États-Unis, le Canada, puis le Japon en 1964. Pour plus de détails : <http://www.oecd.org/fr/general/lorganisationeuropeennedecooperationeconomie.htm> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

²³⁷² MACHESSOU/TRESCHER, *Droit fiscal*, p.30 N.29

²³⁷³ Précisément au château de la Muette, dans le 16^e arrondissement de Paris. L'organisation possède par ailleurs des bureaux dans plusieurs autres grandes villes du monde, notamment à Berlin (*Schumannstraße 10, 10117 Berlin, Allemagne*), Mexico (*Avenida Presidente Masaryk 526, Polanco, 11550 Miguel Hidalgo, CDMX, Mexique*), Tokyo (*Japon, 〒100-0011 Tokyo, Chiyoda, Uchisaiwaicho, 2 Chome-2-1*) et Washington (*1776 I St NW N.450, Washington, DC 20006, États-Unis*).

²³⁷⁴ Jusqu'à ce jour (2019), les pays membres de l'OCDE sont : Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Chili, Corée, Danemark, Espagne, Estonie, États-Unis, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Japon, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Mexique, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République slovaque, République tchèque, Royaume-Uni, Slovaquie, Suède, Suisse, Turquie. L'OCDE travaille également en étroite collaboration avec d'autres économies émergentes (telles que la République populaire de Chine, l'Inde et le Brésil) ainsi que celles en développement (d'Afrique, d'Asie, d'Amérique latine et des Caraïbes), dans l'objectif de « bâtir un monde plus fort, plus sain et plus juste ». Par ailleurs, dans le protocole additionnel n° 1 à la Convention relative à l'OCDE du 14 décembre 1960, les pays signataires de la Convention ont convenu que la Commission européenne participerait aux travaux de l'OCDE. Les représentants de la Commission européenne participent avec les Membres aux discussions relatives au programme de travail de l'OCDE, et sont impliqués dans les travaux de l'Organisation et de ses organes. Quand bien même la participation de la Commission européenne transcende le rôle d'un simple observateur, elle ne peut voter ni prendre officiellement part à l'adoption d'instruments juridiques présentés à l'approbation du Conseil. Pour plus de détails, lire en ligne : <http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

²³⁷⁵ Pour plus de détails : <http://www.oecd.org/fr/apropos/> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

²³⁷⁶ BOURGON, *Réforme OCDE*, p.27

mieux appréhender le rôle de cette dernière dans la régulation des politiques fiscales du globe, il ne serait pas sans intérêt d'évoquer quelques éléments d'ordre général sur sa mission, ses organes ainsi que ses moyens d'action (instruments juridiques de coopération et de développement), qui permettront une cohérence dans la suite de notre réflexion.

En effet, en 2011, à l'occasion du 50^e anniversaire de l'OCDE, son Conseil des ministres tenu à Paris les 25 et 26 mai a amplement rappelé la mission de l'organisation, notamment en ces termes :

« Depuis sa création, l'OCDE, dont l'origine remonte au Plan Marshall, aide les pays à faire prévaloir la bonne gouvernance, à se réformer et à améliorer leurs politiques économiques au service d'une croissance plus forte [...]. L'OCDE est aux avant-postes internationaux de la conception de réformes structurelles qui favorisent la croissance et l'équité. [...] elle est en mesure d'aider les pays en étalonnant leurs politiques et en diffusant les meilleures pratiques. A travers sa collaboration avec des autorités de réglementation et des responsables de l'action publique, des dirigeants d'entreprises ou encore des représentants d'organisations syndicales et de la société civile, elle permet à des acteurs de premier plan d'échanger des points de vue et de s'enrichir mutuellement, et d'élaborer des pratiques exemplaires, des orientations pour l'action publique et des instruments juridiques. [...] Dans ce monde en pleine mutation, les Membres de l'OCDE continuent de former une communauté unique en son genre de nations mobilisées autour des valeurs de la démocratie qui reposent sur l'état de droit et les droits de l'homme et sur l'adhésion aux principes d'une économie de marché ouverte et transparente. La mission essentielle de l'Organisation est la promotion d'une croissance économique plus forte, plus saine, plus juste, l'amélioration de l'emploi et le relèvement des niveaux de vie »²³⁷⁷.

Cela dit, en vue de permettre à l'OCDE de mieux réaliser sa mission, sa structure institutionnelle a été agencée en trois organes principaux, à savoir le Conseil, les Comités et le Secrétariat :

- (i) Le *Conseil* ²³⁷⁸ : C'est l'organe décisionnel de l'Organisation, composé d'un représentant par pays membre ainsi que d'un représentant de la Commission européenne. Sous la présidence du Secrétaire général de l'OCDE, le Comité se réunit régulièrement au niveau des représentants permanents auprès de l'OCDE, et adopte des décisions par consensus. Au niveau des ministres, le Conseil se réunit une fois par an pour discuter des grandes questions d'actualité et fixer les priorités pour les travaux de l'Organisation. Le Secrétariat de l'OCDE est chargé de réaliser les travaux demandés par le Conseil, au courant de l'une de ses réunions²³⁷⁹.
- (ii) Les *Comités* ²³⁸⁰ : L'OCDE compte environ 250 comités, groupes de travail et groupes d'experts. Les représentants des pays membres se réunissent au sein des comités spécialisés pour débattre de leurs idées et examiner les progrès réalisés

²³⁷⁷OCDE, *Vision d'avenir 2011*, p.2

²³⁷⁸Voy. Articles 7 à 9 de la Convention OCDE.

²³⁷⁹Pour plus de détails : <http://www.oecd.org/fr/apropos/quifaitquoi/> (consultée le 30 juillet 2018). Dans le même sens, voy. BOURGON, *Réforme OCDE*, p.28

²³⁸⁰Voy. Article 9 de la Convention OCDE.

dans des domaines précis de l'action des pouvoirs publics, tels que la fiscalité, l'économie, les échanges, la science, l'emploi, l'éducation ou les marchés financiers. Plusieurs hauts fonctionnaires (en milliers) des administrations nationales participent chaque année aux réunions des comités de l'OCDE pour examiner les travaux effectués par le Secrétariat, y contribuer et en suggérer de nouveaux²³⁸¹.

- 1101 (iii) Le *Secrétariat*²³⁸² compte plusieurs agents, regroupés au sein de directions et essentiellement basés à Paris, qui concourent aux activités des comités et effectuent les travaux suivant les priorités fixées par la Conseil de l'OCDE²³⁸³. Le personnel comprend des économistes, des juristes, des statisticiens, des démographes, et des scientifiques issus d'autres domaines spécialisés. A la tête du Secrétariat, il y a un Secrétaire, chargé également de présider le Comité de l'organisation, qui est assisté de plusieurs Secrétaires généraux adjoints²³⁸⁴.
- 1102 Par ailleurs, l'OCDE élabore bon nombre d'instruments juridiques dans des domaines variés, tels que la fiscalité et les autres questions techniques, où la coopération internationale est nécessaire pour permettre à chaque pays de poursuivre l'élan d'avancement vers une économie mondialisée²³⁸⁵. Pour ce qui concerne singulièrement les travaux relatifs au domaine fiscal, c'est le Centre de politique et d'administration fiscales (*Center for Tax Policy and Administration* – CTPA, en anglais) qui en est le pivot au sein de l'OCDE. Ce Centre apporte son soutien technique au Comité des affaires fiscales ou CAF en sigle (*Tax Affairs Committee* – TAC, en anglais), à ses organes subsidiaires²³⁸⁶ ainsi qu'au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales²³⁸⁷.
- 1103 Il convient de préciser que le CAF n'avait pour mission, à ses débuts, que d'assurer l'élaboration du MC-OCDE, avant d'étendre progressivement la portée de ses travaux notamment à l'analyse des enjeux de la fiscalité internationale et des lignes d'évolution

²³⁸¹Pour plus de détails : <http://www.oecd.org/fr/apropos/quifaitquoi/> (consultée le 30 juillet 2018) ; BOURGON, *Réforme OCDE*, p.28

²³⁸²Voy. Article 10 et 11 de la Convention OCDE.

²³⁸³BOURGON, *Réforme OCDE*, p.28

²³⁸⁴Pour plus de détails : <http://www.oecd.org/fr/apropos/quifaitquoi/> (consulté le 30 juillet 2018).

²³⁸⁵Source : <https://www.oecd.org/fr/lesessentiels/38119931.pdf> (consulté le 30 juillet 2018).

²³⁸⁶Les principaux organes subsidiaires du CAF sont : Forum sur l'administration fiscale ; Groupe de travail n°1 sur les conventions fiscales et les questions connexes ; Groupe de travail n°2 sur l'analyse des politiques et les statistiques fiscales ; Groupe de travail n°6 sur l'imposition des entreprises multinationales ; Groupe de travail n°9 sur les impôts sur la consommation ; Groupe de travail n°10 sur l'échange de renseignements et la discipline fiscale ; Groupe de travail n°11 sur la planification fiscale agressive ; Forum sur les pratiques fiscales dommageables ; Groupe de réflexion sur l'économie numérique ; Groupe d'action sur les délits à caractère fiscal et autres délits. Cf. OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.44

²³⁸⁷Concernant le rôle du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, voy. Section 6.2.1.2

des politiques fiscales²³⁸⁸. Ses travaux sont conduits par différents groupes de travail techniques, forums et groupes de réflexion, et ils couvrent un vaste ensemble de problématiques fiscales nationales et internationales (en matière d'imposition directe ou indirecte) et conduisent à la publication²³⁸⁹ des normes, des principes directeurs et des recueils de pratiques exemplaires mis en œuvre à travers le monde entier²³⁹⁰. Somme toute, selon l'expression d'un Secrétaire Général de l'OCDE²³⁹¹, les travaux dans le domaine fiscal incarnent ce que cette Organisation « sait faire le mieux : servir de point de convergence pour un dialogue inclusif qui aboutit à des normes de haut niveau et à une mise en œuvre efficace, en tenant systématiquement compte de tout l'éventail des situations et des contraintes que les pays rencontrent »²³⁹².

En faisant du domaine fiscal l'un de ses chevaux de bataille, l'OCDE reconnaît que la fiscalité est au cœur des sociétés humaines, car « un système fiscal qui fonctionne bien constitue le socle de la relation entre l'État et le citoyen, en tissant entre eux des liens solides fondés sur la responsabilité et la reddition de comptes. Il joue également un rôle essentiel pour la croissance inclusive, le développement durable et le bien être, en

1104

²³⁸⁸Globalement, les travaux du CAF sont structurés autour de huit grands principes suivants : (i) éliminer la double imposition internationale des revenus et des capitaux en appliquant les principes fondamentaux exposés dans le MC-OCDE ; (ii) recueillir les données appropriées pour établir les publications statistiques comparatives du CAF et contribuer activement à l'analyse des politiques fiscales en évaluant leurs effets sur la performance économique et le bien-être social ; (iii) éliminer la double imposition en assurant la primauté du principe de pleine concurrence, tel qu'énoncé dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, lors de la fixation des prix de transfert entre entreprises associées ; (iv) lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) conformément aux travaux conduits par l'OCDE dans ce domaine ; (v) procéder à des échanges de renseignements qui soient efficaces, selon les modalités prévues par l'article 26 du MC-OCDE (en sa version de 2012), par la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, ainsi que par d'autres normes plus récentes (par exemple, celle relative à l'échange automatique de renseignements) ; (vi) Lutter contre les pratiques fiscales dommageables conformément à la Recommandation du Conseil de 1998 et aux rapports connexes ; (vii) éliminer les situations de double non-imposition ou de non-imposition involontaire en définissant et en mettant en œuvre les Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS, qui visent à assurer une cohérence et une lisibilité accrue lors de l'application de taxes sur la consommation à des transactions internationales ; et (viii) lutter contre la délinquance fiscale et les autres infractions financières, conformément à la Recommandation du Conseil de 2009, la Recommandation du Conseil de 2010 et aux rapports connexes.

²³⁸⁹En effet, l'OCDE publie régulièrement – aux éditions de l'OCDE (formats papier et électronique), à Paris – des perspectives, des examens annuels et des statistiques comparatives, parmi lesquels les « Perspectives économiques » qui analysent les tendances majeures et les principaux facteurs déterminant les perspectives économiques à court terme ; le « Panorama des statistiques » qui est un ouvrage de référence pour tous les spécialistes de l'économie et des politiques économiques ; les « Etudes économiques par pays » qui identifient les principaux défis économiques auxquels est confronté le pays et analyse les options envisageables pour les relever ; et l'« Objectif croissance » qui est une publication annuelle qui propose pour chaque pays des actions prioritaires de nature à favoriser une croissance économique soutenue.

²³⁹⁰OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.42 s

²³⁹¹En l'occurrence Monsieur ANGEL GURRÍA.

²³⁹²OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.3

procurant aux pouvoirs publics les ressources dont ils ont besoin pour investir dans les infrastructures, l'éducation et la santé, et pour préserver les systèmes de protection sociale »²³⁹³.

- 1105 S'inscrivant dans la logique de ce qui précède, les travaux du Centre de politique et d'administration fiscales abordent largement des questions fiscales de portée nationale et internationale²³⁹⁴, et s'appuient sur des relations solides avec les membres de l'OCDE ainsi que sur la participation de nombreux pays non-membres, pays du G20 et pays en développement. Aussi est-il évident que ces travaux ont toujours bénéficié de l'éclairage de représentants des entreprises, des syndicats et de la société civile, dans une approche on ne peut plus inclusive, ayant pour avantage une adéquation entre les solutions élaborées et une économie moderne et mondialisée. Dans la même veine, les efforts de l'OCDE dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ont trouvé un large écho ces dernières années et complètent la mission fondamentale du Centre de politique et d'administration fiscales, qui consiste à « supprimer les obstacles fiscaux inutiles aux échanges et à l'investissement »²³⁹⁵.

8.1.1.2. Portée juridique des principes fiscaux édictés par l'OCDE : un dispositif juridique essentiellement de type « *soft law* »

- 1106 De prime abord, il nous semble opportun de préciser que le concept de « *soft law* » (droit mou ou souple) désigne l'ensemble des normes de droit international non contraignantes et pouvant être librement interprétées²³⁹⁶, mais qui s'appliquent sous la pression internationale et sous couvert de protection de l'intérêt général ; ce qui confère une certaine légitimité à la norme²³⁹⁷. On reconnaît dans le *soft law* les caractères « d'informalité, de flexibilité et de rapidité ou, dans une perspective critique, d'évitement des mécanismes de ratification »²³⁹⁸. En bref, le *soft law* comprend les actes à faible caractère contraignant²³⁹⁹. A son opposé, se trouve le *hard law* (loi dure ou rigide) dont la finalité est d'exprimer un commandement, une habilitation ou une

²³⁹³OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.3 ; OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.7

²³⁹⁴Notamment : élaboration de normes fiscales internationales ; aide aux États pour les mettre en application ; examens par les pairs (*peer review*) pour s'assurer que les engagements pris sont tenus ; collecte et analyse de données de grande qualité sur les recettes publiques à l'appui de la conception de politiques fiscales en mesure d'atteindre de nombreux objectifs publics.

²³⁹⁵OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.4

²³⁹⁶DE VRIES, *Double imposition*, p.49 N.116

²³⁹⁷Voy. <https://portail-ie.fr/resource/glossary/90/soft-law> (ressource consultée le 27 août 2018).

²³⁹⁸MOLO, *Secret bancaire*, p.40

²³⁹⁹CHATZISTAVROU, *Soft law*, p.3 N.14. L'auteur range dans le *soft law* les déclarations protocolaires, les résolutions, les communications, les recommandations, les chartes, les programmes, les déclarations d'intention, les guidelines, les principes et autres positions prises en commun ou encore, des accords adoptés par les États. Il estime que cette liste peut être étendue également aux communiqués, aux déclarations, aux conclusions, aux accords informels, aux opinions, aux actes, aux accords inter-institutionnels, aux concertations et aux accords de nature purement politique (*gentlemen's agreements*).

interdiction pour son destinataire²⁴⁰⁰. Il fait référence aux normes de droit international de nature contraignante, donnant lieu à des engagements juridiquement contraignants pour les États et d'autres sujets du droit international²⁴⁰¹ ; ce qui nécessite une approche consensuelle pour leur création²⁴⁰². Au reste, généralement le *soft law* inspire le *hard law* et aspire parfois à le devenir²⁴⁰³.

Cela précisé, l'objectif de la présente section est d'appréhender la valeur juridique réelle de tous les instruments juridiques²⁴⁰⁴ édictés par l'OCDE dans le domaine fiscal. BERTHET estime que « l'OCDE ne dispose que d'un rôle purement consultatif, elle n'a pas vocation à édicter des règles juridiques contraignantes, ce qui la prive de tout pouvoir de sanction, l'organisation se contentant de simples commentaires ou recommandations »²⁴⁰⁵. Pour leur part, DALUZEAU et Consorts considèrent que « la place dans l'ordre juridique des principes exposés par l'OCDE est originale, même si sur le strict plan juridique ils n'ont pas d'effet obligatoire »²⁴⁰⁶. En d'autres termes, ces auteurs estiment que les principes édictés par cette organisation ne sont pas impératifs, pour autant que sa mission est notamment de « proposer des modèles de convention, dont les articles sont commentés, qui peuvent être, totalement ou partiellement, suivis par les États souhaitant nouer un lien contractuel »²⁴⁰⁷. Ils précisent, par ailleurs, que « l'OCDE a, du fait tout à la fois de l'antériorité dont elle bénéficie dans l'analyse de la plupart des questions économiques, de l'exhaustivité et de la qualité de son travail, une expertise importante sur les questions soulevées [...]. Dans ce contexte, les commentaires et études publiés [...] servent souvent de référence aux travaux législatifs de l'UE, des États membres, voire même des États non-membres »²⁴⁰⁸.

A notre avis, ces prises de position sont à relativiser, dans la mesure où, parmi les actes développés au sein de l'OCDE, certains sont juridiquement contraignants pour les pays membres ou les parties, à l'exception de ceux qui se sont abstenus lors de l'adoption ou n'ont pas pris part à la négociation, selon le cas²⁴⁰⁹. Cela dit, il nous

²⁴⁰⁰CAZALA, *Soft law*, p.45; YELLES CHAOUICHE, *OCDE soft law*, p.237

²⁴⁰¹ABBOTT/SNIDAL, *Hard and soft law*, p.422; SHAFFER/POLLACK, *Hard vs. Soft law*, p.712 ss

²⁴⁰²MOLO, *Secret bancaire*, p.40

²⁴⁰³CAZALA, *Soft law*, p.46 ss; CHATZISTAVROU, *Soft law*, p.6 N.28

²⁴⁰⁴En effet, environ 450 instruments juridiques de substance ont été développés dans le cadre de l'OCDE depuis sa création en 1961. L'ensemble de ces instruments juridiques de substance de l'OCDE, qu'ils soient en vigueur ou abrogés, est répertorié dans le Recueil des instruments juridiques de l'OCDE. Pour plus de détails : <https://legalinstruments.oecd.org/fr/general-information> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

²⁴⁰⁵BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.29 N.34

²⁴⁰⁶DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.24 N.101

²⁴⁰⁷*Ibidem*.

²⁴⁰⁸BOURGON, *Réforme OCDE*, p.28 ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.24 N.101

²⁴⁰⁹Dans ce sens, voy. COLAS, *OCDE et droit international*, p.46 ss ; YELLES CHAOUICHE, *OCDE soft law*, p.

semble opportun de préciser qu'en général les actes de l'OCDE se subdivisent en cinq catégories, en l'occurrence²⁴¹⁰ :

- 1109 (i) *Décisions* : Ce sont des instruments juridiques contraignants – sur le plan juridique – pour tous les membres, à l'exception de ceux qui se sont abstenus au moment de l'adoption. Tout en n'étant pas des traités internationaux, les « décisions » impliquent néanmoins le même type d'obligations juridiques découlant des traités. Les pays qui adhèrent à l'Organisation sont donc tenus de les mettre en œuvre, tout en prenant des mesures nécessaires à cette fin²⁴¹¹ ;
- 1110 (ii) *Recommandations* : Ce sont des instruments juridiques dépourvus de portée juridique obligatoire, mais la pratique leur reconnaît une force morale importante du fait qu'ils représentent la volonté politique des Adhérents, ces derniers étant du coup tenus de mettre tout en œuvre pour une application intégrale. Dès lors, lorsqu'un Membre n'a pas l'intention de mettre en œuvre une « recommandation », il s'abstient lors de son adoption, bien que cela ne soit pas requis juridiquement²⁴¹² ;
- 1111 (iii) *Déclarations* : Ce sont des instruments juridiques préparés au sein de l'Organisation, souvent dans le cadre d'un organe subsidiaire. En général, les « déclarations » ont un caractère solennel et sont adoptées à l'occasion de réunions ministérielles du Conseil ou de Comités de l'Organisation, et ont pour finalité d'énoncer des principes généraux ou des objectifs à long terme²⁴¹³ ;
- 1112 (iv) *Accords internationaux* : Instruments juridiques négociés et conclus dans le cadre de l'Organisation, les « accords internationaux » sont juridiquement contraignants pour les parties²⁴¹⁴ ;
- 1113 (v) *Arrangement, accord et autres* : Ce sont des instruments juridiques *ad hoc*, substantiellement développés au fil des années dans le cadre du fonctionnement de l'Organisation²⁴¹⁵. C'est le cas de l'Arrangement international sur les Principes à suivre dans les transports maritimes et les Recommandations du Comité d'aide au développement²⁴¹⁶, de l'Arrangement sur les crédits à l'exportation bénéficiant d'un soutien public²⁴¹⁷, et bien d'autres.

²⁴¹⁰ Pour plus de détails, se référer à : <https://legalinstruments.oecd.org/fr/general-information> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

²⁴¹¹ OCDE, *Conditions financières et modalités de l'aide*, OECD/LEGAL/5006; BOURGON, *Réforme OCDE*, p.28

²⁴¹² OCDE, *Conditions financières et modalités de l'aide*, OECD/LEGAL/5006; FROMONT, *Abstention*, p.504

²⁴¹³ OCDE, *Conditions financières et modalités de l'aide*, OECD/LEGAL/5006

²⁴¹⁴ Ibidem.

²⁴¹⁵ Ibidem.

²⁴¹⁶ Dont la portée et l'étendue peuvent être scrutées en ligne : <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/314/314.fr.pdf> (ressource consultée le 29 août 2018).

²⁴¹⁷ Disponible en ligne : [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=fr&cote=tad/pg\(2018\)1](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=fr&cote=tad/pg(2018)1) (ressource consultée le 29 août 2018).

Tout compte fait, nous estimons que la valeur juridique des principes à caractère fiscal posés par l'OCDE dépend de la nature du « manteau » sous lequel l'acte se présente. Certains principes consignés dans les « décisions » et « conventions » sont juridiquement contraignants, lient les membres qui en sont concernés et peuvent donner lieu — devant les juridictions judiciaires ou arbitrales — à une exigence au respect. Aussi est-il évident qu'au regard de l'évolution récente du droit de l'OCDE, plusieurs actes pris au sein de celle-ci comportent une force éthique importante, plus ou moins contraignante. Ce caractère contraignant est de plus en plus souhaité au sein de ce sérail (OCDE), en vue de garantir une « homophonie » dans le traitement de certaines questions fiscales, notamment pour ce qui est de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales.

1114

8.1.2. Premiers pas de l'OCDE dans la lutte contre l'évasion fiscale : des recommandations politiquement ambitieuses, mais juridiquement non contraignantes

8.1.2.1. Matérialisation d'une volition certes ostensible mais dépourvue de coercition dans la neutralisation de l'évasion fiscale internationale

Aussitôt au lendemain de sa création, l'OCDE s'était intéressée particulièrement aux questions de fiscalité internationale, en faisant aboutir les travaux amorcés en 1955 par son « dinosaure » (OECE) et fournir un premier projet raffiné du MC-OCDE, qui sera révisé en 1974 et remplacé carrément en 1977²⁴¹⁸. Depuis lors, les travaux de l'OCDE se sont intensifiés dans presque toutes les sphères de la fiscalité internationale. Concernant singulièrement l'évolution de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales — qui sont considérées à juste titre comme étant contraires à la justice fiscale ainsi qu'au développement économique²⁴¹⁹ —, déjà en date du 21 septembre 1977, le Conseil de l'OCDE avait « attiré l'attention de la communauté internationale sur ce phénomène »²⁴²⁰ en adoptant — sur proposition du CAF — la Recommandation sur l'évasion et la fraude fiscales²⁴²¹. Dans ce texte, ledit Conseil demandait avec pertinence aux pays membres de l'OCDE, notamment :

1115

- « a) de renforcer, lorsque cela est nécessaire, les dispositions législatives, réglementaires ou administratives et les pouvoirs d'investigation, qui leur permettent de détecter et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, tant sur le plan interne que sur le plan international, et de procéder à des échanges d'expériences concernant les mesures prises ;
- b) de faciliter, d'améliorer et d'encourager les échanges d'informations entre leurs administrations fiscales nationales, en vue de combattre l'évasion et la fraude fiscales, notamment en utilisant de façon plus intensive les conventions ou instruments internationaux en vigueur ou en recherchant de nouveaux accords de caractère bilatéral ou multilatéral, tout en tenant pleinement compte des garanties adéquates à fournir aux contribuables ;

1116

²⁴¹⁸Pour plus de détails, *voy.* Section 7.2.4.1

²⁴¹⁹ En effet, les deux phénomènes sont « source d'injustice fiscale et d'illégitimité du système d'imposition car le poids de l'impôt finit par reposer sur ceux qui n'ont pas les moyens de développer une stratégie d'évitement ». Cf. BOUVIER, *Editorial*, p.VI

²⁴²⁰ TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.5 N.1

²⁴²¹ En ligne : <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/79/79.fr.pdf> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

c) de confronter régulièrement leurs expériences en ce qui concerne les pratiques suivies en matière d'évasion et de fraude fiscales, les techniques utilisées pour détecter et prévenir ces pratiques et les moyens d'améliorer l'observation par les contribuables de leurs obligations fiscales »²⁴²².

- 1117 Dans la même veine, le même Conseil de l'OCDE chargeait le CAF de poursuivre ses travaux en vue de faciliter la réalisation de ces trois objectifs, et de lui soumettre à toutes fins utiles des propositions spécifiques en vue d'intensifier la coopération entre les pays membres dans ce domaine. Plus tard, dans la continuité de ses réflexions, le CAF proposera conjointement au Conseil de l'OCDE ainsi qu'au Conseil de l'Europe, la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, adoptée le 25 janvier 1988²⁴²³. Cette Convention est l'instrument multilatéral le plus complet et prévoit toutes les formes possibles de coopération fiscale pour combattre l'évasion et la fraude fiscales²⁴²⁴.
- 1118 Toujours dans cette attaque frontale contre l'évasion et la fraude fiscales, le Conseil de l'OCDE a adopté quelques années plus tard (précisément le 23 juillet 1992), la Recommandation du Conseil concernant un accord modèle OCDE pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés²⁴²⁵. Ces contrôles sont destinés à permettre notamment de déterminer le montant exact de l'impôt dû par un contribuable dans les cas où, d'une part, « des techniques d'évasion fiscale apparente ou des schémas impliquant des transactions de pure forme déguisées en transactions substantielles, des schémas de financement contrôlé, des manipulations de prix, des répartitions de frais ou des abris fiscaux sont identifiés » et, d'autre part, « des transactions avec des paradis fiscaux ou des systèmes d'évasion et de fraude fiscales mettant en cause des paradis fiscaux sont mis en évidence »²⁴²⁶.
- 1119 Tout compte fait, jusqu'au début des années nonante, la volonté pour l'OCDE de contribuer à la lutte contre l'évasion fiscale a été certes manifeste, mais molle, pour autant qu'elle a été essentiellement exprimée au travers de simples Recommandations,

²⁴²²OCDE, *Recommandation évasion et fraude fiscales*, En ligne : <<https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/79/79.fr.pdf>> (consulté le 1^{er} février 2019). Cette Recommandation est encore en vigueur, au moins jusqu'au moment de la présente rédaction.

²⁴²³Entrée en vigueur le 1^{er} avril 1995. Pour répondre à l'appel lancé par le G20 en avril 2009 au Sommet de Londres, la Convention a été alignée sur la norme internationale d'échange de renseignements sur demande et a été ouverte à tous les pays, notamment pour faire en sorte que les pays en développement puissent tirer profit du nouvel environnement plus transparent. La Convention amendée a été ouverte à la signature le 1^{er} juin 2011. Depuis 2009, les dirigeants du G20 encouragent constamment les pays à signer la Convention. Celle-ci peut être consultée en ligne : <<https://legalinstruments.oecd.org/api/print?ids=96&draft=false&lang=fr>> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

²⁴²⁴OCDE, *Convention assistance administrative fiscale*, publié en ligne : <<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20150686/201801010000/0.652.1.pdf>> (consulté le 1^{er} février 2019).

²⁴²⁵Disponible en ligne : <<https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/85/85.fr.pdf>> (consultée le 30 juillet 2018).

²⁴²⁶OCDE, *Accord contrôles fiscaux simultanés*, OECD/LEGAL/0269.

juridiquement non contraignantes pour les pays membres –comme déjà précisé précédemment²⁴²⁷. Il a plutôt fallu attendre la fin de ces années nonante, pour voir l'OCDE déployer une nouvelle impulsion dans le domaine de la lutte contre l'évasion fiscale, par des procédés quelque peu contraignants, tels qu'explicités dans la section ci-après.

8.1.2.2. Vers un renforcement du dispositif anti-évasion fiscale sous le prisme d'une objurgation contre les paradis fiscaux

A partir de 1996, le front de l'OCDE contre l'évasion fiscale semble s'intensifier avec les travaux sur la concurrence fiscale dommageable, lancés à l'occasion du sommet du G7 tenu à Lyon du 27 au 29 juin de la même année²⁴²⁸. C'est dans ce contexte que, deux ans plus tard (précisément le 19 mai 1998), l'OCDE se dotait d'un cadre juridique destiné à lutter contre la prolifération des paradis fiscaux et la concurrence fiscale dommageable, en adoptant le rapport intitulé « *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial* ». Ce rapport – que nous avons déjà évoqué²⁴²⁹ – avait pour objectif de fixer les critères permettant d'identifier les paradis fiscaux ainsi que les régimes fiscaux préférentiels susceptibles d'affecter la localisation des activités géographiquement mobiles et, par ricochet, de faciliter l'érosion des assiettes fiscales.

Il convient de faire remarquer qu'avant cela, soit en date du 23 octobre 1997, le Conseil de l'OCDE avait adopté – sur proposition du CAF – la Recommandation sur l'octroi et la conception de crédits d'impôt fictifs dans le cadre de conventions fiscales²⁴³⁰, reconnaissant à cet effet que l'octroi de crédits d'impôt fictifs peut offrir de nombreuses possibilités de planification et d'évasion fiscales, aussi bien dans le pays de l'investisseur que dans celui de l'investissement. A cet effet, le Conseil invitait les pays membres à suivre les instructions concernant la conception de clauses de crédits d'impôt fictifs^{2431/2432}.

Cet élan plus ou moins « combattif », amorcé en 1996 contre les pratiques fiscales agressives facilitant l'évasion et la fraude fiscales, va se poursuivre dans la décennie 2000. Le 16 juin 2000, sur proposition du CAF, le Conseil de l'OCDE a adopté la

²⁴²⁷ Voy. Section 8.1.1.2

²⁴²⁸ Dans ce sens, voy. SAINT-AMANS, *Standard OCDE*, p.21 ; SALOMÉ, *Echange ruling*, p.514 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.65 s N.39 ; GANTE, *Concurrence fiscale*, p.15

²⁴²⁹ Pour plus de détails, voy. Section 6.2.1.1

²⁴³⁰ Disponible en ligne : <https://legalinstruments.oecd.org/api/print?ids=90&draft=false&lang=fr> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

²⁴³¹ Lesquelles instructions sont consignées dans le Rapport de l'OCDE intitulé « Les crédits d'impôt fictif : un nouvel examen de la question », notamment l'inclusion spécifique dans la convention d'une clause anti-abus et la fixation de limites temporelles aux allègements accordés au titre des crédits d'impôt fictif, qui sont censées aider les pays à mieux cibler leurs dispositions et à réduire les risques d'abus.

²⁴³² Voy. OCDE, *Recommandation crédits d'impôt fictifs CDI*, OECD/LEGAL/0291.

Recommandation sur l'application des propositions figurant dans le rapport de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable²⁴³³. Par cette Recommandation, le Conseil de l'OCDE visait notamment à « garantir l'intégrité des systèmes fiscaux en traitant les problèmes posés par les pratiques relatives aux activités mobiles qui érodent de manière inéquitable la base d'imposition d'autres pays et qui faussent les choix d'implantation du capital et des services »²⁴³⁴.

1123 Une année après, soit le 23 janvier 2001, le Conseil adoptait une autre Recommandation, relative à l'utilisation du modèle de mémorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales²⁴³⁵. La Recommandation plaide pour que les autorités fiscales intensifient leurs activités d'échange de renseignements, compte tenu du fait que des possibilités nouvelles sont offertes aux contribuables en matière de fraude et d'évasion fiscales au niveau international. Par ailleurs, la Recommandation invite les États membres à utiliser ledit modèle de mémorandum²⁴³⁶ toutes les fois qu'ils décident de conclure des accords sur l'échange automatique de renseignements en vertu, soit de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, soit des CDI bilatérales basées sur le MC-OCDE²⁴³⁷.

1124 Toujours dans la décennie 2000, les efforts contre l'évasion et la fraude fiscales internationales seront appuyés parallèlement par les travaux sur la neutralisation des paradis fiscaux, c'est-à-dire l'exigence de la transparence et de l'échange d'informations à des fins fiscales²⁴³⁸. En effet, la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales ne peut être efficace que si elle trouve appui sur une coopération internationale effective. Dans cette veine, CASTAGNÈDE précise : « Il s'agit principalement, pour chaque administration fiscale, de pouvoir disposer d'une bonne information sur les flux financiers extérieurs auxquels participent les contribuables relevant de leur juridiction, d'être assurée de la juste répartition des bases taxables des

²⁴³³Disponible en ligne : <<https://legalinstruments.oecd.org/api/print?ids=93&draft=false&lang=fr>> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

²⁴³⁴OCDE, *Recommandation rapport 1998*, OECD/LEGAL/0305. Par ailleurs, cette Recommandation invite les pays membres « à s'employer à mettre en œuvre un processus de coopération pour inciter les juridictions identifiées dans le Rapport de l'OCDE de 1998 intitulé "Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial" comme répondant aux critères des paradis fiscaux à mettre fin à leurs pratiques fiscales dommageables, et à dresser une liste des paradis fiscaux non coopératifs ».

²⁴³⁵Disponible en ligne : <<https://legalinstruments.oecd.org/api/print?ids=94&draft=false&lang=fr>> (ressource consultée le 30 juillet 2018).

²⁴³⁶Le modèle de mémorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales a été conçu par l'organe de coordination de la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale en vue d'améliorer l'efficacité de l'échange automatique de renseignements.

²⁴³⁷OCDE, *Mémorandum échange automatique de renseignements*, OECD/LEGAL/0309.

²⁴³⁸Sur l'évolution du *criterium* d'identification des paradis fiscaux au sein de l'OCDE, voy. Section 6.2.1.1.

opérateurs internationaux, de pouvoir mettre en œuvre, en tant que de besoin, des actions coordonnées de contrôle fiscal des opérations transfrontalières »²⁴³⁹. C'est dans cette optique que le Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale a été mis au point le 18 avril 2002, en vue de favoriser la coopération internationale dans l'objectif de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales internationales²⁴⁴⁰. Par ailleurs, en 2005, l'OCDE a été amenée à réécrire l'article 26 du MC-OCDE relatif à l'échange de renseignements entre les États contractants, ce à « la recherche d'une plus grande efficacité de l'assistance administrative internationale en matière d'assiette fiscale »²⁴⁴¹.

À la suite de la crise bancaire et financière de 2008, dont les effets ont été ressentis sur presque tout le globe, l'évasion et la fraude fiscales internationales ainsi que les paradis fiscaux ont été au premier plan des agendas politiques²⁴⁴² et, de ce fait, à la une des sommets du G20 de Washington (novembre 2008), Londres (avril 2009) et Pittsburg (septembre 2009)²⁴⁴³. A la suite de ces rencontres, l'OCDE corsait sa position vis-à-vis des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale internationale impliquant l'appel à des entités *offshores* implantées dans des juridictions qui en favorisent l'accueil ²⁴⁴⁴, prévoyant de ce fait des mesures draconiennes de rétorsion à l'endroit des juridictions récalcitrantes²⁴⁴⁵. Depuis lors, à la suite de l'alignement — de la part de la quasi-totalité de juridictions jadis étiquetées comme des paradis fiscaux — sur la norme minimale de transparence et d'échange d'informations à des fins fiscales, le chemin a été balisé pour une coopération internationale fluide dans le domaine fiscal, permettant ainsi de contrecarrer — de manière on ne peut plus résiliente — l'évasion et la fraude fiscales internationales.

En février 2011, le Conseil de l'OCDE publiait un autre Rapport sur les initiatives en matière de communication de renseignements, intitulé « *lutter contre la planification fiscale agressive par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements* »²⁴⁴⁶. Dans ce Rapport, ledit Conseil mettait en relief l'importance de la disponibilité en temps voulu de renseignements ciblés et complets pour lutter contre la planification fiscale agressive ; [il] donnait un aperçu des initiatives en matière de communication de renseignements qui ont été adoptées dans certaines juridictions fiscales de l'OCDE ; [il] examinait les expériences de ces juridictions en ce qui concerne l'utilité de ces initiatives, aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales ; et [il] formulait bon nombre de conclusions et de

²⁴³⁹CASTAGNÈDE, *Lutte contre l'évasion*, p.9 s N.10, également p.15 N17. Dans le même sens, BOUVIER, *Editorial*, p.VI

²⁴⁴⁰Pour quelques détails, voy. Section 6.2.1.1

²⁴⁴¹CASTAGNÈDE, *Lutte contre l'évasion*, p.13 N.15. Dans le même sens, GEST, *Échange de renseignements*, p.32

²⁴⁴²WAGENAAR, *BEPS on developing countries*, p.84

²⁴⁴³OWENS, *Améliorer la transparence fiscale*, p.92 ; CASTAGNÈDE, *Lutte contre l'évasion*, p.13 N.14 ; MOLO, *Secret bancaire*, p.53 s

²⁴⁴⁴CASTAGNÈDE, *Lutte contre l'évasion*, p.13 N.14

²⁴⁴⁵Pour plus de détails, Voy. Section 6.2.1.1

²⁴⁴⁶Disponible en ligne : <http://www.oecd.org/tax/administration/47027180.pdf> (ressource consultée le 31 juillet 2018).

recommandations²⁴⁴⁷. Ce Rapport sera suivi, en mars 2012, par un autre intitulé « *Dispositifs Hybrides. Questions de politique et de discipline fiscales* »²⁴⁴⁸, qui a traité des arrangements hybrides exploitant les différences d'instruments, d'entités ou de transferts des régimes fiscaux entre deux ou plusieurs pays. Ces arrangements hybrides aboutissent souvent, soit à une double non-imposition (évasion ou fraude fiscale) moins souhaitée par les juridictions concernées, soit à un report d'imposition équivalant —une fois maintenu pendant plusieurs années— à une double non-imposition économique (évasion fiscale)²⁴⁴⁹.

- 1127 Au reste, lors du sommet de Mexique des 18 et 19 juin 2012, les dirigeants du G20 saluaient les travaux déjà entrepris par l'OCDE en vue de traiter le problème de l'évasion et la fraude fiscales internationales. Ils soulignaient la nécessité de prévenir l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert de bénéfices (évasion fiscale), et attendaient avec intérêt —lors des prochaines rencontres— un rapport sur les progrès accomplis²⁴⁵⁰. Cet état d'esprit s'était également incarné dans le sommet des 5 et 6 novembre de la même année où —en marge des travaux du G20— la quasi-majorité des membres du Conseil de l'OCDE appelaient à une action coordonnée en vue de renforcer les normes fiscales internationales, en appuyant les efforts déployés par l'OCDE afin de repérer les lacunes éventuelles dans les législations fiscales²⁴⁵¹. C'est à la suite de cet appel itératif du G20 que germait l'idée du Projet BEPS²⁴⁵², avec notamment la publication²⁴⁵³, en février 2013, du rapport intitulé « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* » (« *Adressing Base Erosion and Profit Shifting* », en anglais), visant à présenter de façon objective et exhaustive les problèmes posés par l'évasion fiscale²⁴⁵⁴.

8.2. Projet BEPS et nouveau paradigme de la lutte contre l'évasion fiscale internationale

8.2.1. Contexte et justification du Projet BEPS

8.2.1.1. Crise financière de 2008 et globalisation économique comme catalyseurs majeurs du Projet BEPS

- 1128 D'entrée de jeu, il convient de rappeler que, presque l'ensemble des principes contre l'évasion et la fraude fiscales internationales édictés par l'OCDE — depuis sa création

²⁴⁴⁷OCDE, *Rapport planification fiscale*, p.11

²⁴⁴⁸Disponible en ligne : http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/HYBRIDS_FR_Final_October2012.pdf (ressource consultée le 31 juillet 2018).

²⁴⁴⁹OCDE, *Dispositifs hybrides 2011*, p.5 N.3

²⁴⁵⁰OCDE, *Lutter contre BEPS*, p.16

²⁴⁵¹OCDE, *Lutter contre BEPS*, p.16 ; SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.233

²⁴⁵²Dans le même sens, voy. BONUCCI, *Lutte optimisation*, p.235

²⁴⁵³Toujours en 2013, l'OCDE avait publié un autre Rapport sur la « *Planification fiscale agressive fondée sur des opérations de couverture après impôt* », disponible en ligne : http://www.oecd.org/fr/ctp/aggressive/After_Tax_Hedging_FR_Final_Website.pdf (ressource consultée le 31 juillet 2018).

²⁴⁵⁴OCDE, *Lutter contre BEPS*, p.16

jusqu'à la décennie 2000 – étaient essentiellement des recommandations, c'est-à-dire des principes dépourvus de portée juridique obligatoire. Cependant, en pratique, lesdits principes avaient une force morale importante pour les États membres de l'Organisation ainsi que certaines juridictions labélisées comme étant des paradis fiscaux²⁴⁵⁵.

Cela dit, quelques progrès avaient certes été enregistrés au crépuscule de la décennie 2000 dans l'effort de juguler les paradis fiscaux, mais il aura fallu attendre la crise bancaire et financière de 2008 pour que tous les États du globe s'accordent – sous la pression de la société civile ainsi que des médias – pour faire de la question de l'évasion et la fraude fiscales une priorité commune²⁴⁵⁶. *Grosso modo*, cette crise a été impulsée par une distorsion des processus financiers provoquée par les acteurs économiques préoccupés insouciamment par la recherche effrénée des résultats de plus en plus élevés – sans pour autant apprécier de manière idoine les risques dans les investissements et dans les prêts (« *leverage* » en anglais) – ainsi que par la diffusion de produits financiers davantage complexes, voire opaques²⁴⁵⁷. Dans cette veine, le 15 septembre 2008, la banque américaine *Lehman Brothers*²⁴⁵⁸ déclarait sa faillite faute de repreneurs, à la suite de la crise des « *subprimes* »²⁴⁵⁹. Cette mise en faillite devenait « l'emblème de la plus grande crise financière mondiale à ce jour et le déclencheur de l'une des tentatives de réformes les plus importantes de l'histoire, visant à réduire sinon éliminer les pratiques d'optimisation fiscale »²⁴⁶⁰. Elle a dû donc pousser les États – pour autant qu'elle eût congestionné tous les secteurs de l'économie internationale²⁴⁶¹ – à réfléchir à nouveaux frais aux modalités de rentabiliser leur

1129

²⁴⁵⁵ Voy. section 8.2.1

²⁴⁵⁶ Dans ce sens, voy. TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.5 N.1 ; GEST, *Échange de renseignements*, p.24 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.273 ss N.394 ss

²⁴⁵⁷ MOLO, *Secret bancaire*, p.53 et références citées.

²⁴⁵⁸ « *Lehman Brothers* » était une banque d'investissement multinationale américaine, créée en 1850, proposant des services financiers diversifiés. Le siège social de la firme se trouvait à New York, et la banque possédait d'autres sièges régionaux à Londres et Tokyo ainsi que divers bureaux à travers le monde. Elle fit officiellement faillite le 15 septembre 2008 (faute de repreneurs) à la suite de la crise financière mondiale née dans le sillage de la crise des *subprimes*. Début 2010, un rapport de la justice américaine révèle que depuis 2007, la banque masquait son endettement ; il accuse les anciens dirigeants d'avoir utilisé de façon abusive des techniques comptables *ad hoc* qui ont conduit à présenter un bilan erroné. Il s'est agi exactement du « Repo » (pour *Repurchase agreement*, ou accord de rachat), un outil financier qui permet d'échanger des prêts à court terme contre des liquidités, une technique courante entre banques. Pour plus de détails, voy. « Etude de cas : la chute de Lehman Brothers », *Café de la Bourse*, 14 mai 2015, en ligne : <https://www.cafedelabourse.com> ; FONTENOY STÉPHANIE, *Lehman Brothers trichait sur son bilan financier*, In : La Croix du 17/03/2010, en ligne : <https://www.la-croix.com> (ressources consultées le 31 juillet 2018)

²⁴⁵⁹ La crise des *subprimes* (« *subprime mortgage crisis* » en anglais) est une crise financière qui toucha le secteur des prêts hypothécaires à risque (« *subprime mortgage* » en anglais) aux États-Unis à partir de juillet 2007. Voy. MIGAUD, et al., *Paradis fiscaux*, p.66 s

²⁴⁶⁰ BONUCCI, *Lutte optimisation*, p.235. L'auteur estime d'ailleurs que c'est le 15 septembre 2008, avec cette crise des *subprimes*, que le Projet BEPS est né !

²⁴⁶¹ Dans ce sens, voy. NYEMBO, *L'organisation des marchés financiers*, p.21

fiscalité afin d'éviter une augmentation des impôts existants ou d'en créer de nouveaux ; une telle préoccupation conduisant rapidement à rechercher les moyens de juguler une évasion fiscale internationale qui avait progressivement du vent en poupe grâce à la mondialisation (globalisation) des échanges économiques²⁴⁶².

- 1130 Il convient de préciser que la mondialisation est un phénomène qui se caractérise par une interconnexion et une interdépendance croissantes des peuples et des pays, fondées sur l'ouverture des frontières à des flux économiques (biens, services, finances, personnes et idées de plus en plus rapides) ainsi que sur l'évolution des régimes institutionnels et politiques – aux niveaux international et national – incubatrice de tels flux. De ce fait, la mondialisation des échanges économiques favorise une concurrence accrue entre producteurs ainsi qu'une relocalisation/délocalisation des activités et des bénéfices, avec pour conséquence la possibilité de porter préjudice aussi bien aux juridictions où les coûts de production sont élevés qu'à celles disposant d'une fiscalité attractive²⁴⁶³. Dans cette fibre fiscale, l'OCDE a reconnu que « les normes fiscales internationales actuellement en vigueur n'ont pas évolué au même rythme que les pratiques des entreprises au niveau mondial, en particulier dans le domaine des biens incorporels et de l'économie numérique en développement »²⁴⁶⁴, dans la mesure où, de nos jours, il est « possible d'être fortement impliqué dans la vie économique d'un autre pays, c'est-à-dire de traiter avec des clients situés dans ce pays par le truchement d'internet, sans y avoir d'implantation imposable, ou sans être présent dans un autre pays qui prélève des impôts sur les bénéfices »²⁴⁶⁵.
- 1131 Consécutivement à ce qui précède, il était plus qu'urgent – après la crise économique globale prérappelée – de réfléchir à l'invention d'une fiscalité idoine pour le siècle présent et de donner un nouveau sens à l'impôt contemporain²⁴⁶⁶. Dans cette optique, les « grands » décideurs du globe ont été naturellement invités à « unir leurs efforts pour faire en sorte que les contribuables paient le juste montant de leur impôt à la juridiction concernée »²⁴⁶⁷, c'est-à-dire celle compétente : c'est le principal argumentaire qui a présidé à la mise en place du Projet BEPS, tel qu'explicité ci-dessous.

8.2.1.2. Naissance du Projet BEPS sur fond de la reconquête de la souveraineté fiscale des États face aux activités des entreprises multinationales

- 1132 À la fin de la décennie 2000, forts de la longue expérience ainsi que de la large gamme des compétences sur les questions clés de la fiscalité internationale, l'OCDE et le G20²⁴⁶⁸ ont conjointement résolu de « réaliser des avancées sans précédent, et

²⁴⁶²BOUVIER, *Editorial*, p.V

²⁴⁶³CASTAGNÈDE, *Lutte contre l'évasion*, p.12 N.14

²⁴⁶⁴OCDE, *Lutter contre BEPS*, p.9

²⁴⁶⁵Ibidem.

²⁴⁶⁶KALONJI, *Droit fiscal congolais*, p.10

²⁴⁶⁷OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.3

²⁴⁶⁸Créé le 25 septembre 1999 à Washington, en marge du sommet du G7, le Groupe des vingt (G20) est une constellation de dix-neuf pays et de l'UE dont les ministres, les chefs des banques centrales et

notamment refondre entièrement l'architecture fiscale internationale et créer un nouvel environnement basé sur la transparence fiscale »²⁴⁶⁹. C'est dans le prolongement de ce partenariat fructueux que l'OCDE a lancé, en 2013, le Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« *Base Erosion and Profit Shifting* » - BEPS, en anglais)²⁴⁷⁰, dont l'objectif fondamental est de « faire en sorte que les règles fiscales internationales ne facilitent pas le transfert des bénéfices d'entreprises hors du pays où les activités économiques réelles se déroulent et où a lieu la création de valeur »²⁴⁷¹. Dans cette veine, le phénomène de BEPS désigne les pratiques parfaitement légales que les multinationales utilisent afin d'échapper à leurs responsabilités fiscales, c'est-à-dire l'évasion fiscale²⁴⁷².

A juste titre, le Projet BEPS peut être considéré comme une réaction à un certain nombre d'affaires médiatiques de grande envergure impliquant plusieurs entreprises multinationales du globe²⁴⁷³. En d'autres termes, c'est une réponse aux multiples demandes de l'opinion publique – à savoir les journalistes, la société civile et les organisations non gouvernementales (ONG) – souhaitant que les politiques fassent quelque chose au sujet, d'une part, de l'inégalité perçue entre les multinationales qui peuvent payer très peu d'impôts et les entreprises à rayon domestique qui paient effectivement ces impôts, et d'autre part, la désintégration entre les lieux où les multinationales font leurs affaires et les lieux où elles paient leurs impôts²⁴⁷⁴. 1133

Sans nul doute, la mise en place de ce Projet BEPS a eu pour mission, en toile de fond, de permettre aux États de retrouver la maîtrise de leurs compétences d'imposition sur les bénéfices des sociétés multinationales²⁴⁷⁵. Comme une partie de sa dénomination l'indique (« *érosion de la base imposable* »), ce Projet s'occupe non point des questions relatives notamment à l'harmonisation des taux d'impôts dans le monde, mais plutôt 1134

les chefs d'État se réunissent annuellement. Il vise à favoriser la concertation internationale, en intégrant le principe d'un dialogue élargi tenant compte du poids économique croissant pris par un certain nombre de pays. De ce fait, son but est de favoriser la stabilité financière internationale et de créer des possibilités de dialogues entre pays industrialisés et pays émergents. Il se décline sous trois formes : les G20 regroupant des chefs d'État et de gouvernement, les G20 finance regroupant les ministres des finances et les gouverneurs des banques centrales et, depuis 2010, des G20 sociaux, réunissant les ministres de l'emploi. Le partenariat entre le G20 et l'OCDE en matière fiscale s'articule autour de quatre piliers : Améliorer la transparence fiscale ; contrer l'évasion fiscale ; mobiliser la politique fiscale au service de l'innovation et de la croissance inclusive ; et promouvoir une fiscalité et développement qui prenne en considération les besoins et les contraintes des pays. Pour plus de détails, voy. OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.6 ss

²⁴⁶⁹OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.6 ; OCDE, *Note d'information BEPS*, p.3

²⁴⁷⁰SAINT-AMANS/ROBERT, *Projet BEPS*, p.410 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.318 N.466

²⁴⁷¹OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.10

²⁴⁷²EURODAD, *Rapport 2015*, p.13 ; RUITER, *Base erosion*, p.163

²⁴⁷³DANON/SCHELLING, *Post-BEPS world*, p.197 ; CHRISTIANS/SHAY, *Assessing BEPS*, p.29 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.148 N.285 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.21 s N.71 s ; GOVIND/ZOLLES, *ATAD*, p.218 N.596

²⁴⁷⁴OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.8 ; BOON, *BEPS Developing countries*, p.41 ; SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.232 ; SAINT-AMANS/ABDELGHANI, *Projet BEPS*, p.152 ; MARCHESSOU/TRESCHER, *Droit fiscal*, p.69 N.75 s

²⁴⁷⁵SAINT-AMANS/ROBERT, *Projet BEPS*, p.410 ; TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.24 N.72

de la redynamisation des assiettes fiscales²⁴⁷⁶. Avec un manque à gagner annuel estimé –au moment du lancement du Projet– à environ entre 100 et 240 milliards USD imputables aux pratiques de BEPS, soit entre 4 et 10 % des recettes issues de l'impôt sur les sociétés dans le monde, les enjeux sont indéniablement considérables pour toutes les juridictions du globe, et surtout pour celles aux économies fragiles²⁴⁷⁷. Pour autant, il a été admis que « les pratiques de BEPS privent les pays de ressources précieuses pour relancer la croissance, surmonter les effets de la crise économique mondiale et offrir à tous davantage d'opportunités de meilleure qualité »²⁴⁷⁸.

1135 Il n'est pas sans importance d'indiquer que le Projet BEPS peut être considéré comme l'ouverture d'un second front dans le domaine fiscal, car le premier front –auquel nous avons fait allusion précédemment²⁴⁷⁹– avait déjà été ouvert aux temps lointains de la Société des Nations, dans l'optique de faciliter le commerce international en évitant une imposition par deux ou plusieurs juridictions (double imposition) sur les mêmes bénéfices²⁴⁸⁰. Ce second front –conjointement mené par l'OCDE et le G20– a été amorcé avec un rapport d'analyse adopté par le Conseil de l'OCDE en février 2013, intitulé « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* » (« *Adressing Base Erosion and Profit Shifting* », en anglais)²⁴⁸¹. Ce Rapport a relevé notamment ceci :

1136 « L'érosion de la base d'imposition fait peser des risques réels sur les recettes, la souveraineté et l'équité fiscales, dans les pays membres de l'OCDE comme dans les pays non-membres. S'il existe de nombreux phénomènes susceptibles d'entraîner une érosion des bases fiscales nationales, le transfert de bénéfices n'est pas l'un des moindres. [...] Si la question comporte à l'évidence un volet de discipline fiscale, comme en témoignent un certain nombre d'affaires très médiatisées, ce qui est en jeu, c'est un problème plus fondamental relevant de l'action publique, à savoir que les principes internationaux communs, inspirés des expériences nationales de partage de la compétence fiscale, n'ont peut-être pas évolué à la même vitesse que l'environnement des affaires. [...] Alors que les entreprises multinationales pressent les États de coopérer pour élaborer des normes internationales permettant de limiter la double imposition résultant de divergences entre les règles fiscales nationales, elles sont promptes à tirer profit de ces différences lorsqu'elles leur donnent la possibilité d'échapper à l'impôt ou de le réduire sensiblement. [...] Plusieurs indicateurs montrent que les pratiques fiscales de certaines entreprises multinationales se sont faites plus agressives au fil du temps, soulevant de graves problèmes de discipline fiscale et d'équité. [...] Plus fondamentalement, une approche holistique est nécessaire pour aborder correctement le phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices »²⁴⁸².

²⁴⁷⁶Dans ce sens, voy. LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.608 s N.1232 s

²⁴⁷⁷OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.10 ; SAINT-AMANS/ ABDELGHANI, *Projet BEPS*, p.151

²⁴⁷⁸Source : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/l-ocde-presente-les-mesures-issues-du-projet-beps-ocde-g20-qui-seront-examinees-lors-de-la-reunion-des-ministres-des-finances-du-g20.htm> (ressource consultée le 1^{er} août 2018).

²⁴⁷⁹Voy. section 7.2.4.1

²⁴⁸⁰SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.232

²⁴⁸¹SCHELLING/SALOM/BURKHALTER, *BEPS Project*, p.3; MARCHESSOU/TRESCHER, *Droit fiscal*, p.70 N.77

²⁴⁸²OCDE, *Lutter contre BEPS*, p.7 ss

Par ailleurs, dans son contenu, ce Rapport a présenté objectivement et limitativement les problèmes suscités par le phénomène de BEPS, en démontrant leur ampleur par le truchement des études et des données publiques accessibles²⁴⁸³. Il a passé en revue l'évolution de certaines réalités économiques du siècle actuel, susceptibles d'avoir un impact sur la fiscalité des entreprises. Cette dernière est, selon les constats, dotée de principes qui se sont avérés désuets de nos jours, en ce qui concerne l'imposition des activités transfrontalières, généralement truffées de certains mécanismes d'optimisation agressive²⁴⁸⁴. Tout compte fait, les rédacteurs du Rapport ont abouti au résultat suivant :

« Il ressort de la conclusion du rapport que, outre la nécessité d'accroître la transparence sur les taux d'imposition effectifs auxquels sont soumises les entreprises multinationales, les domaines dans lesquels les pressions sont les plus fortes sont notamment ceux qui concernent :

- les différences internationales de qualification des entités et des instruments, y compris les montages hybrides et l'arbitrage fiscal ;
- l'application de principes figurant dans les conventions fiscales à des bénéfices tirés de la fourniture de biens et de services numériques ;
- le traitement fiscal du financement par emprunt entre parties liées, des transactions d'assurance captive et autres transactions financières intragroupe ;
- les prix de transfert, notamment en liaison avec le transfert de risques et de biens incorporels, la répartition artificielle de la propriété d'actifs entre différentes entités juridiques au sein d'un même groupe, et la réalisation, entre de telles entités, de transactions qui seraient très rares entre parties indépendantes ;
- l'efficacité des mesures de lutte contre l'évasion fiscale, en particulier les règles générales de lutte contre l'évasion fiscale, les régimes de sociétés étrangères contrôlées, les règles en matière de sous-capitalisation et les règles destinées à prévenir toute utilisation abusive des conventions fiscales ;
- l'existence de régimes préférentiels dommageables »²⁴⁸⁵.

Cela dit, l'idéal à terme étant de doter les juridictions du globe des instruments nationaux et internationaux susceptibles de synchroniser leurs systèmes d'imposition avec l'activité économique réelle ²⁴⁸⁶, la recommandation cruciale du Rapport prérappelé était ainsi d'élaborer rapidement – au cours des six mois qui suivraient – un plan d'action global préliminaire, censé, d'abord, définir les actions indispensables pour traiter le problème de BEPS, ensuite fixer des délais pour la mise en œuvre de ces actions, et enfin déterminer les ressources nécessaires ainsi que la méthodologie propre à utiliser dans les actions convenues²⁴⁸⁷.

C'est donc pour faire suite à cette recommandation que, cinq mois plus tard (soit en juillet 2013), il sera élaboré – sous les auspices du CAF ²⁴⁸⁸ – le « Plan d'Action

²⁴⁸³Une certaine doctrine a critiqué le fait pour l'OCDE de baser le Rapport sur certaines données générales (plus journalistiques que scientifiques), et invité l'opinion à une relativisation desdites données. Voy. TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.5 N.1

²⁴⁸⁴Dans ce sens, voy. CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.320 ss N.470 ss

²⁴⁸⁵OCDE, *Lutter contre BEPS*, p.8 s

²⁴⁸⁶OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.10 ; CHRISTIANS/SHAY, *Assessing BEPS*, p.23

²⁴⁸⁷OCDE, *Lutter contre BEPS*, p.12

²⁴⁸⁸En effet, pour l'élaboration du plan d'action BEPS, le CAF avait chargé son Bureau ainsi que les présidents des différents groupes de travail concernés, de collaborer avec le Secrétariat de l'OCDE,

concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des profits » (« *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* », en anglais)²⁴⁸⁹. A cet effet, MALHERBE a estimé que les deux documents (Rapport et Plan d'action) sont consubstantiels et « peuvent être considérés dans leur ensemble, le rapport jouant en quelque sorte le rôle de travaux préparatoires et le plan d'action déterminant des objectifs législatifs ou conventionnels de façon plus précise »²⁴⁹⁰.

8.2.2. Caractéristiques et texture du Projet BEPS

8.2.2.1. Refonte de la fiscalité internationale axée sur la « cohérence », la « substance » et la « transparence »

- 1141 De prime abord, il convient d'indiquer que le Projet BEPS trouve son entière légitimité non seulement dans le soutien que les pays du G20 ont explicitement apporté aux travaux de l'OCDE depuis 2012²⁴⁹¹, mais aussi dans la crédibilité liée à la diversité des acteurs – toutes économies confondues (en l'occurrence tous les pays membres de l'OCDE ainsi que ceux non-membres) – qui participent régulièrement aux travaux de cette organisation dans le domaine fiscal²⁴⁹².
- 1142 Cela dit, le Projet BEPS plaide en faveur d'une refonte profonde des mécanismes en vigueur et l'adoption par consensus de certaines dispositions anti-abus, destinées à prévenir et combattre l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert de bénéfices²⁴⁹³. Il se décline autour de trois axes ou « principes directeurs »²⁴⁹⁴, à savoir : améliorer la cohérence des règles fiscales internationales ; renforcer les exigences de substance ; et accroître la transparence et la certitude²⁴⁹⁵ :
- 1143 (i) « Cohérence » : Il est admis que l'absence d'une coordination – traduite par l'existence des lacunes, failles, frictions ou asymétries – dans les relations entre les législations fiscales de différentes juridictions, peut constituer directement un lit aux pratiques d'évasion fiscale²⁴⁹⁶ ; pourtant, ce genre de situations ne font pas généralement l'objet d'un traitement par les normes de l'OCDE ou les dispositions

en consultation avec les pays intéressés et les autres parties prenantes. Le Bureau du CAF et les présidents des groupes de travail avaient mobilisé toutes les compétences disponibles grâce à une série de réunions, physiques et virtuelles, afin que les résultats soient disponibles avant juin 2013, le mois au courant duquel le CAF devait se réunir pour avaliser le travail accompli.

²⁴⁸⁹Disponible en ligne : <https://www.oecd.org/fr/ctp/PlanActionBEPS.pdf> (ressource consultée le 1^{er} août 2018).

²⁴⁹⁰SAINT-AMANS/ROBERT, *Projet BEPS*, p.410

²⁴⁹¹Notamment lors du sommet de Mexico des 18 et 19 juin 2012. *Voy.* Section 8.1.2

²⁴⁹²TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.6 N.4 ; OCDE, *Exposé des actions 2015*, p.6 N.4

²⁴⁹³OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.13 ; TRAVERSA, *Ongoing Tax Reforms*, p.244 ; CHRISTIANS/SHAY, *Assessing BEPS*, p.23 s

²⁴⁹⁴DANON, *Refonte de la fiscalité*, p.18

²⁴⁹⁵OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.10 ; OCDE, *Note d'information BEPS*, p.4 ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.4 ; SAINT-AMANS/ABDELGHANI, *Projet BEPS*, p.152 ss

²⁴⁹⁶RUITER, *Base erosion*, p.165 ; MATTEOTTI/ROTH, *Patent boxes*, p.757

des CDI²⁴⁹⁷. Pour illustration, les montages hybrides – structurés de façon complexe pour optimiser le financement au sein des entreprises multinationales – « permettent une double déduction d'un même paiement dans deux États ou la déduction d'un paiement dans un État, sans enregistrement d'un revenu imposable correspondant dans un autre État »²⁴⁹⁸. Pour ce faire, le Plan d'action BEPS a préconisé la nécessité, d'une part, de compléter les normes existantes dédiées à la suppression de la double imposition, par des instruments qui font échec à la double non-imposition (y compris l'imposition faible ou nulle) et, d'autre part, de poursuivre la coopération en vue de lutter contre les pratiques fiscales dommageables ainsi que la planification fiscale agressive²⁴⁹⁹.

- (ii) « Substance » : Certes les CDI ont principalement pour objectif d'éliminer la double imposition, mais elles n'étaient pas jadis – jusqu'à l'avènement du Projet BEPS – dotées de mécanismes pouvant faire échec à certaines pratiques consistant, de la part de non-résidents, de profiter des avantages conventionnels, au moyen d'une interposition de quelques entités (*nominee* ou société-écran²⁵⁰⁰) dépourvues de substance réelle dans la juridiction fiscale de localisation²⁵⁰¹. Il en est de même de certains instruments juridiques – telles que des structures *ad hoc* fortement capitalisées (« *cash boxes* » en anglais) – qui permettent à des multinationales de réaliser l'essentiel de leurs activités dans certaines juridictions et de faire imposer les bénéfices liés à ces activités dans des paradis fiscaux (transfert de bénéfices)²⁵⁰². Pour ce faire, il s'est avéré capital de « réaligner les règles d'imposition sur la substance économique pour rétablir les effets et avantages escomptés des normes internationales, qui n'ont peut-être pas évolué à la même vitesse que les modèles économiques et les progrès technologiques »²⁵⁰³. En d'autres termes, il est désormais convenable d'imposer les bénéfices aux lieux de la création de valeur, où les activités économiques sont exercées²⁵⁰⁴. A notre sens, ce volet est une légitimation en droit de l'OCDE du principe de la réalité économique – indispensable en droit fiscal – qui préconise de passer outre la seule forme juridique que peuvent revêtir certaines situations ou transactions imposables, pour s'intéresser également à leur substance réelle (*substance over form*)²⁵⁰⁵. 1144
- (iii) « Transparence » : Il est nécessaire, pour les autorités fiscales, de disposer en toute opportunité d'informations complètes et ciblées en vue d'identifier des cas potentiellement érosifs des assiettes fiscales et de facilitation du transfert de bénéfices, ce au moyen des contrôles fiscaux – source essentielle d'informations 1145

²⁴⁹⁷OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.13 ; OCDE, *Note d'information BEPS*, p.3 ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.9 ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.25 N.102

²⁴⁹⁸TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.6 N.6

²⁴⁹⁹OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.13 ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.9 ; DANON, *Refonte de la fiscalité*, p.18 ; DANON/SCHELLING, *Post-BEPS world*, p.197 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.175

²⁵⁰⁰Voy. Section 7.3

²⁵⁰¹OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.13 s ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.8 s

²⁵⁰²TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.7 N.7 ; MATTEOTTI/ROTH, *Patent boxes*, p.757 ; BONUCCI, *Lutte optimisation*, p.238

²⁵⁰³OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.14 ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.8

²⁵⁰⁴DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.25 N.102 ; DANON/SCHELLING, *Post-BEPS world*, p.197 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.176

²⁵⁰⁵Voy. Section 1.3.1.3

pertinentes — souvent butés à certaines contraintes et au manque d’outils adéquats susceptibles de permettre une détection anticipée des montages illicites (planification fiscale agressive)²⁵⁰⁶. Il s’agit du volet essentiellement procédural du Projet BEPS²⁵⁰⁷, qui préconise notamment, d’une part, une mise au point de nouveaux mécanismes destinés à faciliter aux autorités fiscales l’obtention des informations nécessaires au contrôle, et d’autre part, une élaboration des mécanismes procurant aux entreprises « la certitude et la prévisibilité dont elles ont besoin pour prendre leurs décisions d’investissement »²⁵⁰⁸.

- 1146 Tout compte fait, il ressort de ce triptyque — qui a pour objectif « d’éviter la double non-imposition sans créer de double imposition »²⁵⁰⁹ — que le projet BEPS participe de la prévention d’une situation où les autorités fiscales et les entreprises se livreraient concurrence à la solde d’un manque de transparence ou de substance, ou en exploitant les failles ou les différences entre les systèmes fiscaux nationaux. Les trois principes directeurs sus relevés ne doivent pas être considérés comme isolés et introvertis dans leurs postulats respectifs, mais plutôt comme interactifs et consubstantiels²⁵¹⁰.

8.2.2.2. Structuration et contenu du Projet BEPS

- 1147 En vue de garantir une totale refonte de la fiscalité internationale des entreprises axée sur la cohérence, la substance et la transparence, le Plan d’action BEPS avait recensé quinze (15) actions censées donner lieu à 15 rapports dont la rédaction interviendrait — selon une méthodologie *ad hoc*²⁵¹¹ — dans les deux ans qui suivraient, tout en gardant à l’esprit que certains rapports seraient achevés plus tôt, dans la mesure où les travaux y afférents étaient déjà bien avancés, tandis que d’autres s’inscriraient dans un horizon plus lointain²⁵¹². Les actions préconisées à cet effet sont les suivantes :²⁵¹³

- 1148
- Action 1 : Relever les défis fiscaux posés par l’économie numérique ;
 - Action 2 : Neutraliser les effets des dispositifs hybrides ;
 - Action 3 : Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées ;

²⁵⁰⁶OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.7 ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.25 N.102 ; RUITER, *Base erosion*, p.165 ; MATTEOTTI/ROTH, *Patent boxes*, p.757

²⁵⁰⁷TRAVERSA/POSSOZ, *L’action de l’OCDE*, p.7 N.8

²⁵⁰⁸OCDE, *Plan d’action BEPS*, p.14

²⁵⁰⁹OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.9

²⁵¹⁰MATTEOTTI/ROTH, *Patent boxes*, p.757

²⁵¹¹En effet, la méthodologie proposée dans le Plan d’action BEPS entrevoyait en même temps de « garantir que les travaux soient efficaces et englobent tous les acteurs concernés, tenir compte du point de vue des pays en développement et bénéficier des contributions des entreprises et de la société civile en général ». Pour ce faire, le processus devait être efficace, inclusif (en impliquant également les pays en développement), efficient et consultatif des entreprises et de la société civile. Voy. OCDE, *Plan d’action BEPS*, p.27 ss

²⁵¹²OCDE, *Plan d’action BEPS*, p.27

²⁵¹³Pour un résumé succinct de chacune de ces actions, voy. OCDE, *Résumés actions BEPS*, p.5 ss ; SCHOUERI, *The BEPS Project*, p.20 ss

- Action 4 : Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers ;
- Action 5 : Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ;
- Action 6 : Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages ;
- Action 7 : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ;
- Actions 8-9-10 : Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur ;
- Action 11 : Mesurer et suivre les données relatives au BEPS ;
- Action 12 : Règles de communication obligatoire d'informations ;
- Action 13 : Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays ;
- Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ; et
- Action 15 : L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales.

Au regard des objectifs sus assignés à ces quinze Actions, il ressort que les trois principes directeurs du Projet BEPS [prérappelés] y sont cristallisés, à savoir : la cohérence couvre les actions 2, 3 et 4 ; la substance appréhende les actions 5 (composante 1), 6, 7 ainsi que 8-9-10 ; la transparence fonde les actions 5 (composante 2), 11, 12, 13 et 14 ; alors que les actions 1 et 15 relèvent de la transversalité et cristallisent à la fois les trois principes directeurs²⁵¹⁴. 1149

Il convient de faire remarquer également que ces quinze Actions sont en principe de type *soft law* (non contraignantes) et devraient être transposées en législations nationales juridiquement contraignantes. Cependant, certaines Actions qui constituent un « standard minimum »²⁵¹⁵ sont coercitives à l'égard de toutes les juridictions fiscales associées au Projet BEPS²⁵¹⁶. Globalement, trois types de règles sont visées par ce Projet BEPS, en vue de leur amélioration ou adaptation aux réalités économiques du siècle présent : (i) les législations fiscales nationales, car l'OCDE émet des recommandations à l'égard des États, susceptibles d'être implémentées en droit positif interne²⁵¹⁷ ; (ii) les CDI, dans la mesure où elles peuvent être dévoyées de leur objectif naturel à d'autres buts visant à éluder la base imposable ou à transférer indirectement 1150

²⁵¹⁴ Voy. OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.5 ; TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.6 s N.5 ss ; DANON/SCHELLING, *Post-BEPS world*, p.198 s ; SCHELLING/SALOM/BURKHALTER, *BEPS Project*, p.4 ; TRAVERSA/SOMARE, *BEPS and country-by-country reporting*, p.178

²⁵¹⁵ Pour quelques détails sur la portée des Actions constitutives d'un standard minimum, voy. Section 8.2.3.1

²⁵¹⁶ Dans ce sens, voy. SAINT-AMANS/ROBERT, *Projet BEPS*, p.415

²⁵¹⁷ En vue notamment de renforcer les règles nationales applicables aux SEC, de suivre une approche commune pour limiter l'érosion des assiettes fiscales liée à la déduction de charges d'intérêts, de lutter contre les dispositifs hybrides utilisés pour obtenir une non-imposition des bénéfices au moyen d'instruments financiers complexes.

de bénéfices ; et (iii) les règles applicables à la détermination des prix de transfert, à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales²⁵¹⁸.

- 1151 Par ailleurs, le 6 septembre 2013, au sommet de Saint-Petersbourg (Russie), les dirigeants du G20 avaient avalisé à l'unanimité le Plan d'action BEPS, considéré comme étant « ambitieux et exhaustif »²⁵¹⁹. En deux ans (octobre 2015), tous les rapports finaux relatifs aux actions préconisées ont été rédigés et présentés pour adoption²⁵²⁰. Ces rapports – susceptibles de modifications ultérieures²⁵²¹ – ont couvert de manière holistique les défis fiscaux qui transpirent de la numérisation croissante de l'économie, et posé les jalons de la négociation d'un instrument multilatéral permettant aux juridictions du monde de mettre en adéquation leurs réseaux conventionnels respectifs avec les normes du Projet BEPS²⁵²². Aussi est-il convenable de reconnaître avec BONUCCI que ces rapports constituent « l'exercice le plus large et le plus approfondi de l'histoire de la fiscalité internationale et qu'il a été accompli en un temps record »²⁵²³.

8.2.3. Mesures prioritaires du Projet BEPS et positionnement des pays en développement face à la conjoncture fiscale internationale

8.2.3.1. Standards minimums à la lumière du Plan d'action BEPS et des rapports finaux de 2015

- 1152 D'emblée, il y a lieu de faire remarquer que, d'un point de vue des résultats à atteindre, les actions BEPS comprennent de nouveaux standards minimums, des remises à niveau de standards fiscaux existants, des approches communes qui faciliteront la convergence des pratiques nationales, et des orientations horizontales fondées sur les bonnes pratiques²⁵²⁴.

²⁵¹⁸TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.7 s N.9 ss ; OCDE, *Exposé des actions 2015*, p.6 N.6 ; GIZ, *BEPS Package in Developing Countries*, p.3

²⁵¹⁹OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.10. Dans le même sens, voy. OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.3 ; SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.235

²⁵²⁰En effet, des rapports provisoires avaient été rédigés et présentés en septembre 2014 ; alors que les Rapports finaux ont été présentés le 5 octobre 2015, en vue d'être examinés lors de la réunion des ministres des Finances ainsi que des gouverneurs des banques centrales des pays du G20 qui devait se tenir le 8 du même mois, à Lima (Pérou) et présentés officiellement aux dirigeants du G20 durant le sommet annuel des 15 et 16 novembre à Antalya, en Turquie. Voy. DANON/SCHELLING, *Post-BEPS world*, p.198

²⁵²¹A titre illustratif, l'OCDE a annoncé officiellement avoir adopté, en date du 23 mai 2016, les amendements aux Principes OCDE issus des rapports finaux sur les actions 8-9-10 et 13 du Projet BEPS. Cf. OCDE – Communiqué de presse: « *OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* », 15 juin 2016. En ligne : <http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm> (ressource consultée le 2 août 2018).

²⁵²²OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.10 ; SCHELLING/SALOM/BURKHALTER, *BEPS Project*, p.4 ss

²⁵²³BONUCCI, *Lutte optimisation*, p.239

²⁵²⁴CHRISTIANS/SHAY, *Assessing BEPS*, p.33 s

Tableau 3 : Actions du Projet BEPS par résultats

1153

Standards minimums	Normes internationales renforcées	Approches communes et bonnes pratiques	Travaux horizontaux
▪ Action 5 : – 1^e composante : Régimes fiscaux préférentiels. – 2^e composante : Échange de décisions fiscales. ▪ Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des CDI. ▪ Action 13 : Réexamen de la documentation des prix de transfert. ▪ Action 14 : Règlement des différends.	▪ Action 7 : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable. ▪ Actions 8-9-10 : Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur : actifs incorporels ; risque et capital ; et autres transactions à haut risque.	▪ Action 2 : Neutraliser les effets des dispositifs hybrides. ▪ Action 3 : Renforcer les règles relatives aux SEC. ▪ Action 4 : Limiter la déductibilité des intérêts. ▪ Action 12 : Règles de communication obligatoire d'informations.	▪ Action 1 : Économie numérique. ▪ Action 11 : Analyse des données. ▪ Action 15 : Instrument multilatéral.

Source : OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.5

Il ressort de ce tableau que les normes minimales —nécessitant une action immédiate— ont été placées en priorités dans le Projet BEPS, dans l'optique de prendre à bras le corps le phénomène de BEPS. Cela a également pour ambition d'éviter que l'inaction de quelques juridictions expose d'autres à des retombées négatives, y compris à des effets préjudiciables à la compétitivité²⁵²⁵. Pour ce faire, l'OCDE s'est engagée à mettre en œuvre rapidement ces normes minimales et à soumettre chaque juridiction à un examen par les pairs (« *Peer review* » en anglais) afin d'assurer une implémentation cohérente²⁵²⁶. En d'autres termes, les standards minimums se caractérisent par une obligation de résultat pour leur destinaire, à savoir la juridiction associée au Projet BEPS²⁵²⁷.

1154

A la lumière du Plan d'action BEPS ainsi que des rapports finaux y afférents, la quintessence de quatre standards minimums précités est la suivante :

1155

(i) Action 5 – *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance :*

1156

Selon l'OCDE²⁵²⁸, certains régimes fiscaux préférentiels²⁵²⁹ peuvent être utilisés pour faciliter le transfert indirect des bénéfices, fausser la concurrence fiscale

²⁵²⁵OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.12

²⁵²⁶OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.7; GIZ, *BEPS Package in Developing Countries*, p.3

²⁵²⁷SAINT-AMANS/ROBERT, *Projet BEPS*, p.415

²⁵²⁸OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.18 s ; OCDE, *Exposé des actions 2015*, p.16 s ; OCDE, *Résumés actions BEPS*, p.19 ss

²⁵²⁹Pour un exemple des régimes fiscaux préférentiels, voy. Section 3.2.1.5.1

internationale et faire le lit de l'opacité dans la pratique des « décisions fiscales anticipées »²⁵³⁰ (absence de transparence).

1157 Désormais, l'octroi d'un régime préférentiel à un contribuable ne peut être possible que moyennant justification – notamment dans le domaine des régimes de la propriété intellectuelle (*patent box* et autres)²⁵³¹ – de la réalisation d'une activité substantielle ; l'obligation étant faite au bénéficiaire de démontrer la réalisation des principales activités génératrices du revenu, requises pour obtenir le type de revenu bénéficiant d'un régime préférentiel (procédé dit « *nexus approach* » en anglais)²⁵³². Par ailleurs, en vue de garantir la transparence, un certain nombre de renseignements doivent être échangés entre les autorités fiscales de différentes juridictions, notamment en ce qui concerne les informations relatives aux décisions fiscales anticipées (*rulings* ou *rescrits*) et instruments similaires accordant des régimes préférentiels²⁵³³.

1158 (ii) Action 6 – *Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages* :

Cette action concerne spécifiquement des cas du phénomène BEPS liés aux comportements de certaines personnes qui ne sont pas résidentes d'un État contractant d'une CDI, mais qui parviennent à jouir des avantages liés à ladite CDI au moyen de certains montages juridiques insolites (chalandage fiscal et autres pratiques abusives²⁵³⁴), portant du coup atteinte à la souveraineté conventionnelle des États²⁵³⁵.

1159 Désormais, les CDI conclues sous l'inspiration du MC-OCDE doivent être dotées de dispositifs anti-abus immanents, dont certains sont nécessaires à la validité de l'accord conventionnel et les autres seulement complémentaires²⁵³⁶. Cette Action 6 fait l'objet d'une analyse approfondie dans la quatrième partie de la présente recherche scientifique²⁵³⁷.

²⁵³⁰Concernant la portée et l'étendue des décisions fiscales anticipées, *voy.* Section 3.1

²⁵³¹Logiquement, les pays dotés déjà des régimes de la propriété intellectuelle (*IP box*) doivent les adapter aux nouveaux critères au plus tard le 30 juin 2021 et prendre des mesures afin que leurs *IP box* existantes ne puissent plus accueillir de nouveaux adhérents, ce depuis le 30 juin 2016. *Voy.* SFI, *Rapports finaux BEPS*, p.2

²⁵³²DANON/SCHELLING, *Post-BEPS world*, p.202 s; MATTEOTTI/ROTH, *Patent boxes*, p.759 ss; HJI PANAYI, *Advanced issues*, p.78

²⁵³³OCDE, *BEPS Action 5*, p.9 s; SALOMÉ, *Échange ruling*, p.516 ; SCHOUERI, *The BEPS Project*, p.28

²⁵³⁴*Voy.* Section 7.3

²⁵³⁵OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.19 s ; OCDE, *Exposé des actions 2015*, p.17; OCDE, *Résumés actions BEPS*, p.23 ss

²⁵³⁶OCDE, *BEPS Action 6*, p.9 ss ; BREGGEN, *Transfer pricing*, p.129; SCHOUERI, *The BEPS Project*, p.28

²⁵³⁷Précisément le chapitre 10.

- (iii) *Action 13 – Documentation des prix de transfert et déclarations pays par pays :* 1160
- Les règles jadis applicables aux prix de transfert étaient sapées par une asymétrie de l'information entre les contribuables (entreprises) et les administrations fiscales, impactant négativement sur le principe de pleine concurrence dont le contrôle n'était pas aisé à effectuer par des autorités fiscales, donnant souvent lieu à des cas d'évasion fiscale²⁵³⁸.
- Désormais, des règles ont été mises en place pour faciliter une meilleure 1161
coordination de la documentation des prix de transfert des entreprises multinationales, pour ainsi accroître la qualité des renseignements communiqués aux autorités fiscales, et ce, grâce à une approche standardisée à trois niveaux de la documentation des prix de transfert, s'appuyant notamment sur un standard minimum relatif à une déclaration pays par pays²⁵³⁹. Ces entreprises sont également tenues de communiquer aux administrations fiscales des juridictions dans lesquelles elles sont représentées, les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différentes juridictions, conformément à un modèle commun²⁵⁴⁰. Cette Action 13 est abordée plus loin, dans la quatrième partie de la présente recherche scientifique²⁵⁴¹.
- (iv) *Action 14 – Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends :* 1162
- L'interprétation et l'application de nouvelles règles issues du Projet BEPS pourraient, faute des mesures appropriées, générer certaines incertitudes et accroître à court terme des cas de double imposition – non souhaitable à cause de ses effets²⁵⁴² – ainsi que des différends à soumettre à une procédure d'accord amiable²⁵⁴³.
- Il est donc nécessaire d'améliorer le système de règlement des différends, en 1163
termes d'une clause d'arbitrage obligatoire (mécanisme indépendant des recours juridiques ordinaires prévus par le droit interne) permettant aux autorités compétentes des États signataires d'une CDI de résoudre rapidement et efficacement – d'un commun accord (amiablement) – des différends ou des difficultés liés à l'interprétation ou à l'application de leur CDI²⁵⁴⁴.

²⁵³⁸OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.24 s ; OCDE, *Exposé des actions 2015*, p.19 s ; OCDE, *Résumés actions BEPS*, p.45 ss

²⁵³⁹Voy. BREGGEN, *Transfer pricing*, p.130 ; SCHOUERI, *The BEPS Project*, p.33

²⁵⁴⁰OCDE, *BEPS Action 13*, p.9 ss

²⁵⁴¹Précisément la section 11.1.1.4

²⁵⁴²Concernant les effets de la double imposition, notamment en termes d'handicap aux échanges économiques et aux investissements internationaux, voy. Section 7.1.2

²⁵⁴³OCDE, *Plan d'action BEPS*, p.25 ; OCDE, *Exposé des actions 2015*, p.20 ; OCDE, *Résumés actions BEPS*, p.49 s ; SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.234

²⁵⁴⁴OCDE, *BEPS Action 14*, p.9 ; SCHOUERI, *The BEPS Project*, p.33

1164 Au demeurant, il est intéressant de se demander si ces quatre Actions du Projet BEPS, retenues comme prioritaires par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, le sont valablement tant pour les économies avancées et émergentes que pour celles en développement²⁵⁴⁵. En d'autres termes, les quatre Actions précitées – constitutives des standards minimums du Projet BEPS – peuvent-ils être également considérées comme prioritaires pour les pays en développement et non-membres de l'OCDE ? C'est l'objet de la section ci-après.

8.2.3.2. Priorités et autres besoins des pays en développement face au phénomène de BEPS

1165 De prime abord, il n'est pas sans pertinence de faire remarquer qu'à l'instar de la peste qui décimait tous les animaux (grands et petits), dans la fameuse fable de JEAN DE LA FONTAINE intitulée « *Les animaux malades de la peste* »²⁵⁴⁶, l'évasion et la fraude fiscales internationales – spécialement en matière d'imposition des sociétés – sont des maux qui ne gangrènent pas uniquement les finances publiques des États membres de l'OCDE, mais touchent également de plein fouet les États non-membres, en l'occurrence ceux en développement²⁵⁴⁷.

1166 Pour ces derniers, certaines estimations scientifiques faites en 2012 font état de pertes engendrées par l'évasion fiscale internationale chiffrées à près de 850 milliards de dollars américains par an, soit près de sept fois le montant consenti par les pays du Nord aux pays du Sud, au titre de l'aide publique au développement²⁵⁴⁸. Dans une étude publiée en début juin 2015 et dont les données ont été basées sur les moyennes de 2003 à 2012, *Global Financial Integrity* (GFI) a relevé que les flux financiers illégaux dans les pays en développement – en termes de bénéfices des entreprises échappant à l'impôt, fortune privée non déclarée et argent provenant d'activités illicites – se chiffraient à près de 1000 milliards de dollars US qui quitteraient chaque année les pays du Sud vers les paradis fiscaux et les centres financiers *offshores*²⁵⁴⁹. Dans la même veine, dans un rapport publié en 2018, la Commission Économique pour l'Afrique (Nations Unies) a estimé que l'Afrique perdrait en moyenne 50 milliards de dollars en flux financiers illégaux chaque année, et dont la moyenne sur la période allant de 2000

²⁵⁴⁵La liste des pays en développement – régulièrement mise à jour – peut être téléchargée en ligne : <http://www.oecd.org/fr/cad/stats/listecad.htm> (ressource consultée le 3 août 2018).

²⁵⁴⁶En effet « Les animaux malades de la peste » est la première fable du livre VII de JEAN DE LA FONTAINE situé dans le deuxième recueil des « Fables de La Fontaine », édité pour la première fois en 1678. L'auteur met en relief un mal – la peste – qui répand la terreur sur les animaux. Dans cette optique, « ils ne mouraient pas tous, mais tous étaient frappés » et recherchaient une solution pour juguler le mal... La fable entière peut être lue en ligne : <http://www.la-fontaine-chi-thierry.net/animalpes.htm> (ressource consultée le 18 août 2018).

²⁵⁴⁷GIZ, *BEPS Package in Developing Countries*, p.XI; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.271 N.389 ; ABDELGHANI, *Inspecteurs des impôts*, p.103

²⁵⁴⁸HERKENRATH, et al., *Evasion fiscale*, p.3

²⁵⁴⁹GFI, *Report 2015*, p.23

à 2015 était de 73 milliards²⁵⁵⁰, ce qui représente plus ou moins 5,7 % du PIB de la région, soit le taux le plus élevé au monde²⁵⁵¹.

A notre avis, ces chiffres — simplement indicatifs — suffisent à eux seuls pour donner de la migraine, et démontrent le niveau de priorité que revêt la nécessité de juguler l'évasion fiscale dans les pays en développement. C'est toute la « machine à développement » qui est mise en mal dans ces juridictions — à cause des fuites massives des capitaux pourtant générées sur leurs territoires — alimentant du coup le sous-développement, les inégalités sociales, la criminalité, la corruption, et nous en passons les pires²⁵⁵². 1167

Spécifiquement, certains pays africains dépendent très largement de l'imposition des entreprises multinationales, d'autant que les recettes fiscales issues de ces entreprises représentent généralement une très grande portion de l'assiette fiscale, *a contrario* de ce qui se passe dans certains pays avancés²⁵⁵³. Dans ce contexte, la perte de revenus due aux pratiques de BEPS peut être très significatives pour ces pays en développement, faisant en sorte que l'engagement contre lesdites pratiques soit une question cruciale pour beaucoup d'entre eux²⁵⁵⁴. Aussi est-il évident que l'effort pour juguler le phénomène d'évasion fiscale dans ces juridictions — en particulier celles de l'Afrique subsaharienne — ne devrait pas porter le même fusil d'épaule que dans les économies avancées, dans la mesure où celles-là sont caractérisées par de réelles différences de niveaux de développement économique par rapport à celles-ci (économies avancées)²⁵⁵⁵. Clairement, le Projet BEPS ne devrait pas impacter les systèmes fiscaux des pays en développement de la même manière que ceux des économies avancées²⁵⁵⁶. 1168

A l'issue du dialogue et des consultations menés notamment en 2013 et 2014 avec les pays en développement ainsi que les organisations internationales collaboratrices de l'OCDE²⁵⁵⁷, cette dernière a publié un Rapport²⁵⁵⁸ qui retrace essentiellement les enjeux 1169

²⁵⁵⁰Commission Économique pour l'Afrique (ONU), *BEPS en Afrique*, p.1

²⁵⁵¹Voy. Dossiers Jeune Afrique publiés en ligne sur <http://www.jeuneafrique.com> : « Flux financiers illégaux : l'Afrique subsaharienne 1^{ère} de la classe » (9 mai 2014) ; « Les 10 pays d'Afrique les plus affectés par les flux financiers illicites » (19 décembre 2013). Ces deux ressources ont été consultées le 2 août 2018.

²⁵⁵²Pour d'autres détails sur les conséquences des fuites massives des capitaux des pays en développement (notamment ceux africains) vers les pays du nord, voy. NDIKUMANA, *Taxer les multinationales*, p.18 s ; NDIKUMANA, *Hold-up fiscal des multinationales*, p.20 s

²⁵⁵³En effet, l'OCDE admet que le phénomène BEPS, exprimé en pourcentage du PIB, peut avoir des effets particulièrement marqués dans les pays en développement qui sont généralement davantage tributaires que les pays avancés de l'imposition sur le bénéfice des sociétés. Voy. OCDE, *Note d'information BEPS*, p.3

²⁵⁵⁴ATAF, *Priorités africaines BEPS*, p.4

²⁵⁵⁵OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus 1*, p.3 ; ATAF, *Priorités africaines BEPS*, p.8

²⁵⁵⁶WAGENAAR, *BEPS on developing countries*, p.92

²⁵⁵⁷Quelques-unes de ces organisations régionales et internationales sont abordées ultérieurement, dans la section 8.2.4.2.

²⁵⁵⁸Intitulé « Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faibles revenus », disponible en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/fiscalite-internationale/partie-1-du-rapport-au-g20-developpement-impact-projet-beps-2014.pdf> (Partie 1);

du phénomène BEPS dans les pays en développement, les difficultés techniques rencontrées et actions jugées hautement prioritaires pour juguler ledit phénomène, ainsi que les perspectives pour l'avenir du Projet BEPS dans les pays concernés. Le constat général ci-après a transpiré de ce Rapport :

- 1170 « Il ressort du présent rapport que les pays en développement sont souvent confrontés à des obstacles notamment politiques qui affectent leur capacité à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Il s'agit, en particulier, des considérations suivantes :
- Certains pays en développement ne possèdent pas les mesures législatives nécessaires pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.
 - Les mesures prises par les pays pour contrer le BEPS sont souvent entravées par un manque d'informations.
 - Les pays éprouvent des difficultés pour déployer la capacité requise pour l'application de règles très complexes et pour affronter des entreprises multinationales expérimentées et bien conseillées.
 - L'absence de législation efficace et les lacunes en termes de capacité peuvent laisser la porte ouverte à une évasion fiscale plus simple mais potentiellement plus agressive que celle que l'on rencontre généralement dans les économies développées. »²⁵⁵⁹
- 1171 Aussi est-il évident que le Rapport sous examen a passé en revue les 15 actions du Plan d'action, tout en relevant celles qui sont très pertinentes pour les pays en développement et dont on peut espérer que les résultats produits leur seront bénéfiques²⁵⁶⁰. Concrètement, les dialogues et concertations que l'OCDE a eus avec les représentants des juridictions en développement –logiquement non-membres de cette Organisation– ont révélé que les actions du Projet BEPS retenues comme des standards minimums ne le sont pas forcément pour les pays en développement ; ces derniers faisant face à des difficultés ou contraintes spécifiques parfois déjà surmontées par les économies avancées²⁵⁶¹. Pour rappel, cette inadéquation entre les principes de l'OCDE et les réalités propres aux pays en développement, a déjà nourri des critiques notamment envers le MC-OCDE, qualifié de favorable envers les pays avancés et moins douce vis-à-vis des ceux en développement²⁵⁶².
- 1172 Pour garantir un succès au projet BEPS, l'OCDE a privilégié une approche holistique et inclusive, impliquant toutes les économies du monde²⁵⁶³ ; ce qui nécessite une prise en compte des contraintes et priorités liées aux spécificités de leurs cadres juridiques et administratifs domestiques respectifs²⁵⁶⁴. A cet effet, dans le contexte des pays en développement, l'OCDE a pris bonne note, en ces termes :

mais aussi le lien <http://www.oecd.org/fr/ctp/fiscalite-internationale/partie-2-du-rapport-au-g20-developpement-impact-projet-beps-2014.pdf> (partie 2). Toutes ces ressources ont été consultées le 2 août 2018.

²⁵⁵⁹OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus 1*, p.4. Pour plus de détails, voy. p.12 ss

²⁵⁶⁰OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus 1*, p.5

²⁵⁶¹Du même avis, voy. BOON, *BEPS Developing countries*, p.46

²⁵⁶²Voy. Section 7.2.4.1

²⁵⁶³MARCHESSOU/TRESCHER, *Droit fiscal*, p.72 N.81

²⁵⁶⁴BOON, *BEPS Developing countries*, p.41; SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.234; GIZ, *BEPS Package in Developing Countries*, p.7

« Les pays en développement et les organisations internationales relèvent principalement les problèmes suivants comme étant les plus pertinents en termes de BEPS :

1173

- L'érosion de la base d'imposition causée par des paiements excessifs à des entreprises étrangères affiliées au titre d'intérêts, de rémunérations de services, de commissions pour services techniques et de redevances.
- Le transfert de bénéfices par une restructuration de la chaîne d'approvisionnement qui réaffecte contractuellement les risques et le bénéfice associé à des entreprises affiliées situées dans des pays à faible fiscalité.
- Des difficultés importantes pour obtenir les informations nécessaires pour évaluer les problèmes de BEPS et y remédier, ainsi que pour appliquer les règles en matière de prix de transfert.
- Le recours à des techniques visant à obtenir les avantages des traités dans des situations dans lesquelles ces avantages n'étaient pas prévus.
- La perte de recettes fiscales due aux techniques utilisées pour éviter de payer l'impôt lors de la vente d'actifs situés dans des pays en développement.
- En outre, les pays en développement subissent souvent de fortes pressions pour attirer l'investissement par le jeu des incitations fiscales, ce qui peut entamer la base d'imposition du pays sans guère produire d'avantages démontrables [...]. »²⁵⁶⁵

Au regard de ces constats, six (6) actions du Projet BEPS ont été jugées hautement prioritaires pour les pays en développement, à savoir les Actions 4, 6, 7, 10, 11 et 13²⁵⁶⁶. Mécaniquement, en croisant ces priorités avec les standards minimums²⁵⁶⁷, il est déductible que deux mesures seulement du Projet BEPS (Actions 6 et 13) pourraient être unanimement considérées – à l'heure actuelle – comme étant des standards minimums (actions prioritaires) aussi bien pour les économies avancées et émergentes que pour celles en développement. Néanmoins, à [plus] long terme, toutes les mesures du Projet BEPS deviendraient progressivement importantes pour les économies en développement, à mesure que ces dernières avancent dans leur liste de priorités et renforcent conséquemment leurs systèmes fiscaux²⁵⁶⁸. Dans un rapport publié en 2018 intitulé « *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales* »²⁵⁶⁹, la Commission Économique pour l'Afrique (Nations Unies) a estimé que la résolution du phénomène BEPS – en Afrique notamment – doit passer par la nécessité pour les pays en développement de s'intéresser prioritairement aux mesures faciles à prendre à court terme et qui sont

1174

²⁵⁶⁵OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus 1*, p.4 (pour plus de détails, voy. p.15 ss)

²⁵⁶⁶OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus 1*, p.30 ss. Il convient de faire remarquer que, dans une étude publiée en 2018, l'Agence allemande de coopération internationale (*Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit* (GIZ)) a estimé qu'à l'issue des investigations menées auprès des pays en développement, seules les actions 4, 8-9-10 et 13 du Projet BEPS étaient jugées prioritaires pour une implémentation dans un court terme (voy. GIZ, *BEPS Package in Developing Countries*, p.XII). A notre avis, pour autant que cette agence est privée et étrangère au système de l'OCDE, nous préférons nous inscrire dans la logique de cette dernière qui parle de six actions.

²⁵⁶⁷En effet, à propos d'actions considérées comme des standards minimums, voy. section 8.2.3.1

²⁵⁶⁸OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus 2*, p.6

²⁵⁶⁹En ligne : https://www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/bes_erosion_fr.pdf (ressource consultée le 6 août 2018).

susceptibles de donner un effet rapide et positif sur la mobilisation des ressources intérieures²⁵⁷⁰.

- 1175 Par ailleurs, il y a lieu de relever que les pays en développement ont, en matière fiscale, d'autres priorités, défis et besoins non couverts par le Projet BEPS, mais substantiellement liés à l'évasion fiscale. C'est ce qui a même fait dire à une certaine opinion publique que le Projet BEPS n'apporterait pas de réponses aux problèmes auxquels les pays en développement sont confrontés²⁵⁷¹. Parmi les défis de ces juridictions fiscales, figure notamment le cas des incitants fiscaux (exonérations, exemptions et immunités fiscales), qui s'avèrent souvent des dépenses [fiscales] contre-productives à cause de la mauvaise gouvernance dans ces économies en développement²⁵⁷². Il en est de même de la fiscalité des ressources naturelles qui présente des défis singuliers par rapport au Projet BEPS²⁵⁷³. Dans la mesure où ce genre des préoccupations se recoupent dans une certaine mesure avec quelques Actions du Projet BEPS²⁵⁷⁴, elles font l'objet d'une assistance technique *ad hoc* au sein de l'OCDE²⁵⁷⁵, spécifiquement dans le cadre du programme « Fiscalité et Développement »²⁵⁷⁶.
- 1176 En dehors de l'OCDE, d'autres organisations internationales se penchent également de manière ponctuelle sur des inquiétudes d'érosion de l'assiette fiscale formulées par les pays en développement et non couvertes par le Projet BEPS. Par exemple, en octobre 2017, les Nations Unies ont identifié, au titre des questions non traitées directement par le Projet BEPS – mais particulièrement préoccupantes pour les pays en développement – notamment : l'imposition par les pays de la source des gains sur le capital tirés du transfert (indirect) d'actifs situés sur leurs territoires ; l'imposition par les juridictions fiscales de source des redevances pour les services (techniques) ; l'imposition des prêts et des redevances (paiements pour le droit d'utiliser des biens corporels ou incorporels) par les juridictions fiscales de source ; et l'utilisation des règles générales anti-abus prévues par la législation interne – pour empêcher les contribuables d'utiliser des montages abusifs d'évasion fiscale – et leur interaction avec les dispositions des CDI²⁵⁷⁷.

²⁵⁷⁰Commission Économique pour l'Afrique (ONU), *BEPS en Afrique*, p.IX

²⁵⁷¹EURODAD, *Rapport 2015*, p.13

²⁵⁷²OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus 1*, p.22 ; WAGENAAR, *BEPS on developing countries*, p.84 s

²⁵⁷³ATAF, *Priorités africaines BEPS*, p.12 ss

²⁵⁷⁴Par exemple, le régime fiscal applicable aux industries extractives qui constitue une question brûlante pour les pays en développement, comporte quelques accointances avec les Actions 4, 6, 7, 8-9-10 et 13.

²⁵⁷⁵OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus 2*, p.6

²⁵⁷⁶Dans ce sens, quelques détails sont disponibles en ligne, sur le site de l'OCDE, notamment le page : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/travaux-domaine-industrie-extractive.htm> (ressource consultée le 2 août 2018).

²⁵⁷⁷GIZ, *BEPS Package in Developing Countries*, p.11 et référence citée.

8.2.4. Mécanismes de suivi et de contrôle de la mise en œuvre du Projet BEPS dans les juridictions fiscales

8.2.4.1. Cadre inclusif sur le BEPS : un engagement global et conforme aux principes du droit international en vue de lutter contre l'évasion fiscale au travers d'une coopération renforcée

En date du 8 octobre 2015, à Lima (Pérou), les ministres des Finances des pays du G20 ont, après avoir avalisé le paquet des rapports finaux du Projet BEPS, demandé à l'OCDE d'élaborer, en début de l'année 2016, un cadre global avec la participation de pays et juridictions non-membres du G20 –notamment des économies en développement– intéressés à s'engager dans le Projet BEPS²⁵⁷⁸. Il y a lieu de préciser que la conception d'un forum du genre (regroupant toutes les juridictions du globe traitant sur un pied d'égalité les questions fiscales) avait déjà émergé en 2001 aux Nations Unies, lorsqu'un groupe de haut niveau sur les questions de financement du développement avait proposé la création d'une « Organisation Internationale de la Fiscalité »²⁵⁷⁹. Depuis lors, la question a toujours opposé de manière récurrente les économies en développement (favorable à la proposition) aux économies avancées, notamment les pays de l'OCDE (opposés à la proposition), estimant que les questions relatives à la fiscalité internationale devraient être traitées au niveau de l'OCDE ; un débat qui a seulement abouti, à ce jour, à la création aux Nations Unies d'un comité d'experts chargé de fournir des conseils en matière fiscale, sans prendre des décisions intergouvernementales²⁵⁸⁰. 1177

Pour ce qui est de la dynamique de l'OCDE dans le contexte du Projet BEPS, la requête précitée des ministres des Finances du G20 a été réitérée par les dirigeants du G20 dans leur communiqué de conclusion des travaux tenus les 15 et 16 novembre 2015, à Antalya (en Turquie), en ces termes : 1178

« Pour parvenir à un système fiscal international moderne et juste à l'échelle internationale, nous entérinons le paquet de mesures mis au point dans le cadre de l'ambitieux projet du G20 et de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Une mise en œuvre large et cohérente sera essentielle pour assurer l'efficacité de ce projet, notamment en ce qui concerne l'échange d'informations sur les rescrits fiscaux transfrontaliers. C'est pourquoi nous demandons instamment la mise en œuvre rapide de ce projet et nous encourageons tous les pays et juridictions, en particulier les pays et juridictions en développement, à y participer. 1179

²⁵⁷⁸ Voy. Communiqué de l'OCDE intitulé : « Les ministres des Finances des pays du G20 approuvent des réformes du système fiscal international visant à endiguer l'évasion fiscale des entreprises multinationales », 9 octobre 2015, en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/les-ministres-des-finances-des-pays-du-g20-approuvent-des-reformes-du-systeme-fiscal-international-visant-a-endiguer-l-evasion-fiscale-des-entreprises-multinationales.htm> (ressource consultée le 4 août 2018).

²⁵⁷⁹ Voy. Lettre du Secrétaire Général des Nations Unies adressée au Président de l'Assemblée Générale des Nations Unies en date du 25 juin 2001, transmettant le rapport du Groupe de haut niveau sur le financement du développement (« High-level Panel on Financing for Development »). Disponible en ligne : http://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/55/1000 (consulté le 19 août 2018).

²⁵⁸⁰ Voy. EURODAD, *Rapport 2015*, p.14 et références citées ; Commission Économique pour l'Afrique (ONU), *BEPS en Afrique*, p.64 et références citées.

Pour assurer le suivi de la mise en œuvre du projet BEPS dans le monde, nous demandons à l'OCDE d'élaborer un cadre global d'ici début 2016 avec la participation de pays et juridictions intéressés non-membres du G20 qui s'engagent dans le projet BEPS, et notamment des économies en développement, sur un pied d'égalité. [...] »²⁵⁸¹.

- 1180 Faisant suite à cet appel, les ministres des Finances des pays du G20²⁵⁸² ont approuvé – à la réunion tenue les 26 et 27 février 2016 à Shanghai (Chine) – la proposition relative à l'architecture du Cadre inclusif sur le BEPS (« *Inclusive Framework on BEPS* » en anglais, ci-après « Cadre inclusif »). La réunion inaugurale des membres de ce Cadre inclusif s'est tenue à Kyoto (Japon), en juin 2016²⁵⁸³. En dehors du CAF de l'OCDE, qui constitue le noyau dur du Cadre inclusif, ce dernier est censé accueillir également tous les pays et juridictions du globe²⁵⁸⁴, qui s'engagent à adopter – selon des délais variant en fonction du niveau de développement de chaque pays – le paquet du Projet BEPS et à le mettre en œuvre de façon cohérente. Des organisations régionales et internationales – telles que les institutions de Bretton Woods²⁵⁸⁵ – préoccupées par les problèmes de BEPS, sont également les bienvenues au Cadre inclusif²⁵⁸⁶. Somme toute, la validité de toute adhésion à ce forum est soumise à l'acquittement d'une cotisation annuelle permettant de couvrir les dépenses de fonctionnement²⁵⁸⁷.

²⁵⁸¹ Voy. Communiqué des chefs d'État et de gouvernement du G20 Sommet d'Antalya, (15-16 novembre 2015), Point 15, en ligne : <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/politique-etrangere-de-la-france/diplomatie-economique-et-commerce-exterieur/actualites-liees-a-la-diplomatie-economique-et-au-commerce-exterieur/2015/article/communiqu%C3%A9-des-chefs-d-etat-et-de-gouvernement-du-g20-sommet-d-antalya-15-16-11> (ressource consultée le 4 août 2018).

²⁵⁸² Notamment en ces termes : « [...] *To ensure a consistent global approach, we endorse the inclusive framework proposed by the OECD for the global implementation of BEPS project and encourage all relevant and interested non-G20 countries and jurisdictions, which commit to implement the BEPS project, including developing countries, to join in the framework on an equal footing. We support that the specific challenges faced by developing countries in BEPS implementation should be appropriately addressed under the framework.* [...] ». Voy. Point 7 du Communiqué « G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting Shanghai », 27 Février 2016, online : <http://www.g20.utoronto.ca/2016/160227-finance-en.html> (ressource consultée le 4 août 2018).

²⁵⁸³ OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.4

²⁵⁸⁴ A la réunion inaugurale, des représentants de plus de 80 pays à différents stades de développement, ainsi que des organisations internationales et organismes fiscaux régionaux étaient présents. A ce jour, le Cadre inclusif comporte plus de 115 membres, représentant plus de 95 % du PIB mondial (Cf. OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.1). La liste complète des membres du Cadre inclusif, régulièrement mise à jour, peut être consultée en ligne : <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (ressource consultée le 1^{er} avril 2019).

²⁵⁸⁵ En effet, le FMI, les Nations Unies et le Groupe de la Banque mondiale bénéficient du statut d'Observateur permanent auprès du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 et collaborent avec l'OCDE par l'intermédiaire de la Plateforme pour la collaboration fiscale (« *Platform for Collaboration on Tax* »), créée en avril 2016 pour un double objectif : « (i) intensifier leur coopération sur les questions fiscales, en particulier en ce qui concerne le soutien au renforcement des capacités apporté aux pays en développement notamment grâce à l'élaboration des boîtes à outils destinés à aider les pays à faibles capacités à gérer la complexité de certaines des actions relevant du projet BEPS OCDE/G20 ; et (ii) produire des rapports sur d'autres questions de fiscalité internationale jugées prioritaires ». Cf. OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.30

²⁵⁸⁶ OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.12

²⁵⁸⁷ Les pays en développement soumis à d'importantes contraintes de ressources peuvent bénéficier d'une réduction sur le montant de la cotisation. Voy. OCDE, *Note cadre inclusif*, p.1

Cela dit, le Cadre inclusif a reçu pour mandat : achever les travaux techniques qui sont encore à mener pour relever les défis posés par les pratiques de BEPS, y compris en lien avec les défis fiscaux soulevés par l'économie numérique ; veiller à la mise en œuvre de quatre standards minimums via un solide processus d'examen par les pairs (*Peer review*) ; recueillir des données sur d'autres aspects de la mise en œuvre, notamment au titre des Actions 1 et 11 du Projet BEPS ; et aider les juridictions à appliquer le paquet BEPS, y compris en diffusant des orientations supplémentaires sur les standards, au moyen d'un soutien bilatéral direct et par le biais d'initiatives régionales de renforcement des capacités²⁵⁸⁸.

1181

Il y a lieu de préciser que tous les membres du Cadre inclusif travaillent et collaborent sur un pied d'égalité²⁵⁸⁹. A notre avis, il s'agit là de l'application d'un principe fondamental du droit international public consacré par la Charte des Nations Unies²⁵⁹⁰, à savoir l'égalité souveraine des États, qui postule que dans le système international multilatéral « tous les États ont des droits et des devoirs égaux et sont des membres égaux de la communauté internationale, nonobstant les différences d'ordre économique, social, politique ou d'une autre nature »²⁵⁹¹. Ce principe est, au reste, compatible avec la Convention relative à l'OCDE²⁵⁹², dans laquelle les membres ont manifesté leur détermination de réaliser les objectifs de l'Organisation « d'une façon compatible avec les obligations découlant de leur participation à d'autres organisations, institutions ou accords internationaux »²⁵⁹³, notamment l'ONU et ses instruments juridiques.

1182

Aussi est-il évident que, le fait pour l'OCDE d'avoir décidé d'associer, à la composition du Cadre inclusif, les pays non membres de l'organisation ainsi que les organisations internationales, est compatible avec les dispositions de la Convention OCDE qui stipulent notamment que les membres conviennent « de contribuer au développement économique des pays Membres et non membres en voie de développement économique par des moyens appropriés et, en particulier, par l'apport à ces pays de capitaux, en tenant en outre compte de l'importance que présentent pour leur économie la fourniture d'assistance technique [...] »²⁵⁹⁴. Le Cadre inclusif étant un forum d'assistance technique mutuelle entre ses membres, pour la mise en œuvre du

1183

²⁵⁸⁸OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.13 ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.4 ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.6 ; SAINT-AMANS/ROBERT, *Projet BEPS*, p.416 s

²⁵⁸⁹OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.12 ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.4 ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.6

²⁵⁹⁰Consacré notamment par l'article 2, §1, de la Charte des Nations unies conclue à San Francisco le 26 juin 1945.

²⁵⁹¹Voy. Résolution UN 2625/XXV, p.134

²⁵⁹²Signée à Paris, le 14 décembre 1960. Disponible en ligne : <http://www.oecd.org/fr/general/conventionrelativealorganisationdecooperationetdedeveloppementteconomiques.htm> (ressource consultée le 4 août 2018).

²⁵⁹³Voy. Préambule de la Convention OCDE.

²⁵⁹⁴Voy. Article 2, lettre d), de la Convention OCDE.

Projet BEPS, il est tout à fait cohérent et loisible que les pays en développement y soient conviés afin qu'ils bénéficient d'un soutien adapté à leurs besoins spécifiques²⁵⁹⁵.

1184 Concrètement, œuvrer sur un pied d'égalité au sein du Cadre inclusif signifie que tous les membres ont la possibilité de prendre part à l'ensemble des réunions du CAF (au moins deux fois par année) et de ses groupes de travail concernant le Projet BEPS (deux à quatre fois par an), et que les travaux sont validés par consensus. Cela implique que « l'opposition d'un seul membre peut interrompre tout le processus de sorte que les pays et juridictions doivent s'efforcer de trouver des solutions qui conviennent à tous »²⁵⁹⁶. Pour autant que le résultat du processus est moralement contraignant pour toutes les parties, l'accord par consensus constitue un support solide en vue d'une mise en œuvre cohérente et de large portée des accords conclus dans le cadre du Projet BEPS²⁵⁹⁷.

1185 Par ailleurs, depuis sa mise en place, le Cadre inclusif a suffisamment œuvré dans l'environnement *post* BEPS pour un accompagnement tant dans l'implémentation cohérente, rapide et à grande échelle des standards minimums du Projet BEPS au niveau des législations nationales, que dans le suivi des mesures destinées à combler les lacunes et à réduire les décalages qui facilitent les pratiques de BEPS²⁵⁹⁸. Pour le *monitoring* des standards minimums, la méthodologie consacrée est essentiellement l'examen par les pairs (« *Peer review* » en anglais). Ce dernier consiste, de la part de chaque membre du Cadre inclusif, à se soumettre à une évaluation profonde de son système fiscal – par les autres membres – notamment sur sa volonté politique et sa capacité technique à implémenter diligemment les standards minimums du Projet BEPS dans sa législation nationale. Dans cette optique, les termes de référence ainsi que la méthodologie sont à la disposition de tous et librement accessibles sur le portail électronique de l'OCDE, selon qu'il s'agit de l'échange de décisions administratives en matière fiscale (Action 5), de la prévention de l'utilisation abusive des CDI (Action 6), de la déclaration pays par pays (Action 13), et de l'amélioration de l'efficacité des mécanismes de règlement des différends (Action 14)²⁵⁹⁹.

1186 Au reste, dans l'optique de soutenir plus efficacement les pays en développement à prendre part aux travaux du Cadre inclusif et à mettre en œuvre adéquatement les

²⁵⁹⁵Voy. <http://www.oecd.org/fr/ctp/a-propos-de-beps.htm> (ressource consultée le 4 août 2018).

²⁵⁹⁶OCDE, *Note cadre inclusif*, p.6

²⁵⁹⁷OCDE, *Note cadre inclusif*, p.6

²⁵⁹⁸Les premiers rapports d'étape du Cadre inclusif ont mis en relief un certain nombre de progrès dans l'appropriation par les juridictions du Projet BEPS ainsi que des défis à relever pour optimiser la mise en œuvre dudit Projet. Ces rapports sont accessibles en ligne : pour la période de juillet 2016 à juin 2017 (www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/bepsaction-14-accroitre-l-efficacite-des-mecanismes-dereglement-des-differends-documents-pour-l-examen-parles-pairs.pdf) et pour juillet 2017 à juin 2018 (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/cadre-inclusif-sur-le-beps-rapport-d-etape-juillet-2017-juin-2018.pdf>) (ressources consultées le 4 août 2018).

²⁵⁹⁹Pour plus de détails, voy. OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.4

mesures du Projet BEPS, il est organisé, à la demande des pays concernés (surtout les nouveaux adhérents) une série d'activités relatives notamment au tutorat, au jumelage et aux webinaires :

- (i) Le « tutorat » permet de parrainer —en collaboration avec les organisations fiscales régionales ainsi que les autres organisations internationales— un pays en développement qui a déjà adhéré au Cadre inclusif ou y aspire, tout en l'éclairant sur les documents techniques ainsi que les questions procédurales et en le préparant au processus d'examen par les pairs²⁶⁰⁰. 1187

A notre avis, il s'agit là d'un véritable processus d'apprentissage et d'initiation aux principes et valeurs de l'OCDE, dont l'accessibilité par les pays en développement nécessite —à l'instar de l'œuf de Colomb— une certaine ingéniosité, pour autant que lesdits principes et valeurs sont généralement taillés à la hauteur du niveau de développement des économies avancées. 1188

- (ii) Le « jumelage » permet, tout en sensibilisant les membres du Cadre inclusif déjà expérimentés aux problèmes que rencontrent les nouveaux membres, d'affilier ceux-ci à ceux-là en vue d'optimiser un soutien bilatéral entre juridictions sur certains aspects spécifiques du phénomène de BEPS²⁶⁰¹. En effet, dans le domaine de la fiscalité, il est généralement admis que les programmes bilatéraux sont extrêmement productifs, surtout si le pays bénéficiaire s'en approprie résolument et en assure la conduite²⁶⁰². 1189

A notre avis, il s'agit là d'un cas d'application du principe de la solidarité internationale qui —en droit international public— fait référence aux actions et attitudes de prise de conscience et de prise en compte des inégalités ou d'injustices entre pays ou entre un pays et des entités d'autres pays (ou entre les individus d'un pays autre) pour les comprendre afin de les résoudre ou les combattre mutuellement, par la coopération²⁶⁰³. Effectivement, le phénomène de BEPS est un cas d'injustice fiscale internationale, créant une inégalité des ressources entre les pays en développement (étant généralement des juridictions fiscales de source de revenus) et les pays avancés (dans lesquels les impôts liés à ces revenus sont souvent payés) au moyen du transfert indirect des bénéfices. Ensemble, par le truchement du jumelage organisé par le Cadre inclusif, les pays avancés peuvent énormément aider les pays en développement. 1190

- (iii) Les « webinaires » —en tant que moyen moderne de facilitation des réunions interactives comme un séminaire, un travail collaboratif ou un enseignement à 1191

²⁶⁰⁰OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.28

²⁶⁰¹OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.28

²⁶⁰²DE PAEPE/DICKINSON, *Base d'imposition*, p.185

²⁶⁰³Voy. DAILLIER/PELLET, *Droit international*, p.59 s N.28

distance via Internet – permettent de préparer les nouveaux membres du Cadre inclusif aux réunions des groupes de travail techniques, afin de passer en revue les principaux points inscrits à l’ordre du jour²⁶⁰⁴.

1192 A notre avis, ce procédé interactif permet un gain de temps et de moyens pour les pays en développement, parant à cet effet respectivement à la lourdeur administrative en termes d’autorisations hiérarchiques idoines (ordre de mission ou de service) pour les experts devant se déplacer en marge de rencontres du Cadre inclusif, et aux dépenses financières (transport et séjour) liées à ces déplacements. Cependant, il ne serait pas exclu que certains pays en développement puissent rencontrer des problèmes techniques pour une connexion aux webinaires, dans la mesure où la qualité de la connexion internet reste encore à désirer dans certaines de ces juridictions.

1193 Dans la section suivante, nous nous pencherons sur quelques organisations régionales de coopération – en particulier celles du continent africain – accréditées auprès de l’OCDE, qui facilitent notamment les activités de tutorat, de jumelage et des webinaires au profit des pays en développement.

8.2.4.2. Autres plateformes régionales de collaboration sur la mise en œuvre du Projet BEPS dans les pays en développement : cas du pôle africain

1194 Au-delà de l’ouvrage (travail) titanesque en cours d’accomplissement par le Cadre Inclusif (tel que précisé dans la section précédente), il existe également d’autres organisations régionales qui y contribuent, en accompagnant leurs membres dans les différentes étapes d’implémentation du Projet BEPS ainsi qu’en alimentant les travaux du Cadre inclusif, grâce aux retours d’expérience²⁶⁰⁵. Dans cette optique, se rangent sur la liste notamment le Forum sur l’administration fiscale africaine (ATAF), le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT), le Cercle de Réflexion et d’Échange des Dirigeants des Administrations fiscales (CREDAF), et le Groupe d’étude sur l’administration et la recherche fiscales en Asie (SGATAR). Ces regroupements régionaux de coopération fiscale sont accrédités auprès du Cadre inclusif pour assister à ses travaux en qualité d’observateurs. Leurs réunions régionales respectives constituent une des stratégies mises en place par l’OCDE, en vue d’associer les pays en développement au Projet BEPS et faciliter un dialogue informel ainsi qu’une coopération avec ces économies fragiles²⁶⁰⁶. Autrement dit, ces réunions régionales

²⁶⁰⁴OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.28

²⁶⁰⁵OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.30

²⁶⁰⁶OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.30 ; OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.31

fiscales sont carrément intégrées au Cadre inclusif et sont considérées comme étant des activités extérieures de ce dernier²⁶⁰⁷.

Pour ce qui est particulièrement du pôle africain chargé de cette stratégie de l'OCDE, il est constitué principalement de l'ATAF, du CREDAF, de l'IISF et de l'Initiative Afrique (OCDE) : 1195

(i) Créé à Pretoria (Afrique du Sud) le 29 août 2008, le Forum sur l'Administration Fiscale Africaine (*African Tax Administration Forum's* – ATAF, en anglais), dont le siège est situé dans la même ville, est une plateforme chargée de promouvoir et de favoriser la coopération mutuelle entre les administrations fiscales du continent africain – ainsi que d'autres parties prenantes concernées et intéressées – en vue d'améliorer l'efficacité de leurs systèmes fiscaux (législations et administrations)²⁶⁰⁸. Dans cette veine, l'ATAF réunit régulièrement les autorités fiscales africaines ainsi que leurs représentants, afin de discuter des progrès réalisés, des difficultés rencontrées et, en tant que de besoin, des challenges pour améliorer les politiques fiscales en Afrique²⁶⁰⁹. Somme toute, l'ATAF aide les pays africains à « développer des régimes fiscaux efficaces et efficaces »²⁶¹⁰, tout « en œuvrant au renforcement de l'État, de la gouvernance, de l'économie politique et de la mobilisation des recettes »²⁶¹¹. 1196

En 2014, l'ATAF a reçu mandat de ses membres²⁶¹² pour représenter les pays africains auprès de l'OCDE, en relayant leurs contributions au Projet BEPS, en termes de priorités, défis et besoins concernant le phénomène de BEPS²⁶¹³. Créé pour mener à bien le mandat confié à l'ATAF, le Comité technique sur la fiscalité transfrontière a apporté de nombreuses contributions au Projet BEPS, qui ont permis la mise sur pied d'un certain nombre de mesures prioritaires pour les pays africains concernant le phénomène de BEPS²⁶¹⁴. Concrètement, L'ATAF a beaucoup contribué à la révision des principes applicables en matière de prix de 1197

²⁶⁰⁷Pour plus de détails, voir la ressource ci-après : « À propos de BEPS et du cadre inclusif », publiée en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/a-propos-de-beps.htm> (consultée le 4 août 2018).

²⁶⁰⁸Dans ce sens également, voy. LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.96 N.148

²⁶⁰⁹Pour plus de détails, se référer au site internet de l'organisation : <https://www.ataftax.org/fr/> (opérationnel au 4 août 2018).

²⁶¹⁰ATAF, *Perspectives 2016*, p.4

²⁶¹¹Voy. <http://www.iag-agi.org/Le-Forum-sur-l-Administration.html> (ressource consultée le 4 août 2018).

²⁶¹²Jusqu'en 2019, les membres de l'ATAF sont : Afrique du Sud; Angola; Benin; Botswana; Burkina Faso; Burundi; Cameroun; Comores; Côte d'Ivoire; Egypte; Erythrée; Gabon; Gambie; Ghana; Kenya; Lesotho; Liberia; Madagascar; Malawi; Mauritanie; Maurice (Île); Maroc; Mozambique; Namibie; Niger; Nigeria; République du Tchad; Rwanda; Sénégal; Seychelles; Sierra Leone; Soudan; Swaziland; Tanzanie; Togo; Uganda; Zambie; et Zimbabwe.

²⁶¹³Au sujet du dialogue que l'OCDE a eu avec les représentations des pays en développement à propos du projet BEPS, voy. section 8.2.3.2

²⁶¹⁴OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.30

transfert relatifs au partage des bénéfices (en fournissant des cas illustrant les circonstances rencontrées dans des pays en développement) et aidé ses juridictions membres à renforcer leurs capacités techniques en collaboration avec le Secrétariat de l'OCDE ²⁶¹⁵, notamment par les *process* du tutorat, du jumelage et des webinaires, tels qu'évoqués dans la section précédente²⁶¹⁶.

- 1198 (ii) Conçu en 1982 à Yaoundé (Cameroun) et ayant son siège à Paris (France), le « Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des administrations fiscales » – devenu le « Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations fiscales » (CREDAF) par décision de l'assemblée générale du 30 avril 2018, en Haïti – est constitué de hauts responsables des administrations fiscales de plusieurs pays ²⁶¹⁷ d'expression francophone dans le monde. Le CREDAF est une association non gouvernementale à but non lucratif, dont la mission est de « faciliter le dialogue et les échanges entre les pays membres et de promouvoir une coopération internationale multilatérale fondée sur l'intérêt commun et la mutualisation des expériences » ²⁶¹⁸. Créé au début des années septante, à l'appel de la Direction Générale des Impôts [française], le CREDAF avait initialement pour activité tournée vers les problématiques d'application de la législation fiscale, d'organisation des services et de formation du personnel. Au fil des années, il s'est ensuite intéressé aux questions relatives à la fiscalité internationale ainsi qu'à l'assistance mutuelle²⁶¹⁹.
- 1199 En 2015, le CREDAF a créé un Groupe de travail sur le BEPS afin de définir des positions communes et de contribuer au Projet BEPS²⁶²⁰. Chaque année, il organise régulièrement des programmes (séminaires, colloques, formation, etc.) dont les thématiques couvrent particulièrement les questions relatives au phénomène de BEPS en Afrique, en vue de renforcer les capacités de ses membres sur ce phénomène²⁶²¹.

²⁶¹⁵OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.31

²⁶¹⁶Voy. Section 8.2.4.1

²⁶¹⁷En l'occurrence (jusqu'en 2018) : Algérie ; Belgique ; Bénin ; Burkina Faso ; Burundi ; Cambodge ; Cameroun ; Canada ; Comores ; Congo ; Côte d'Ivoire ; Djibouti ; France ; Gabon ; Guinée ; Guinée Bissau ; Haïti ; Liban ; Madagascar ; Mali ; Maroc ; Mauritanie ; Niger ; République Centrafricaine ; République démocratique du Congo ; Sao Tomé-et-Principe ; Sénégal ; Tchad ; Togo ; et Tunisie.

²⁶¹⁸Pour plus de détails, se référer au site internet de l'organisation : <https://credaf.org/fr> (opérationnel au 4 mars 2019)

²⁶¹⁹LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.95 N.147

²⁶²⁰OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.30

²⁶²¹Pour illustration, le CREDAF a, en collaboration avec le Secrétariat de l'OCDE, le Pôle Stratégies de développement et finances publiques (initiative conjointe PNUD/France) et la Direction générale des Impôts du Bénin, organisé en juillet 2017 à Cotonou (Bénin) une réunion régionale du Cadre inclusif sur le BEPS à l'intention des pays francophones. Toujours en collaboration avec le Secrétariat de l'OCDE, il a également organisé à l'attention de ses pays membres un atelier sur les prix de transfert qui s'est tenu à Ouagadougou, au Burkina Faso, en février 2018. Cf. OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.30

A notre avis, contrairement à l'ATAF qui est typiquement africain, le CREDAF ne l'est pas, dans la mesure où il est également composé d'États non africains, tels que la France et le Canada. Cette hypothèse se confirme davantage lorsque l'on sait que le siège du CREDAF n'est même pas installé dans un pays africain, mais plutôt en France ! Nous eussions souhaité que le CREDAF eusse été composé uniquement de pays francophones africains, et que l'ATAF eusse rassemblé de son côté les pays anglophones du même continent, comme c'est déjà quasiment le cas en pratique. Ce bipolarisme du pôle africain en matière des questions de BEPS aurait pour l'avantage de susciter de l'émulation à la performance dans l'implémentation du Projet BEPS, dans un élan de compétitivité entre les deux sous-pôles : francophone (CREDAF) et anglophone (ATAF). Cette dualité d'accointances linguistiques ne poserait aucun problème de collaboration avec l'OCDE, dans la mesure où celle-ci utilise déjà officiellement les deux langues dans ses travaux relatifs à la fiscalité.

1200

- (iii) Le projet « Inspecteurs des impôts sans frontières » (IISF)²⁶²² est une initiative novatrice conçue dès 2011 par le Centre sur la Fiscalité et le Développement de l'OCDE, avec un soutien politique majeur des pays du G20 et du G8²⁶²³. Inspiré du modèle de « Médecins sans frontières »²⁶²⁴, ce projet a été matérialisé en juillet 2015 par un partenariat entre l'OCDE et le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD)²⁶²⁵, en vue de « répondre à l'évasion fiscale pratiquée par les entreprises multinationales dans les pays en développement, et à apporter une contribution au financement de la réalisation des Objectifs de développement durable définis par l'ONU »²⁶²⁶.

1201

Au fait, la visée primordiale de ce programme est de renforcer la mobilisation des ressources intérieures, cible essentielle pour parvenir à financer le développement

1202

²⁶²²D'autres détails peuvent être trouvés sur le portail électronique : site www.tiwb.org/fr (opérationnel au 4 avril 2018).

²⁶²³GUJ, et al., *Prix de transfert*, p.186

²⁶²⁴Dans ce sens, voy. ABDELGHANI, *Inspecteurs des impôts*, p.104

²⁶²⁵ En effet, ce partenariat OCDE/PNUD s'articule autour de trois axes, en l'occurrence : (i) un Secrétariat conjoint OCDE/PNUD installé à Paris et qui tire profit de la présence des bureaux nationaux du PNUD basés dans les pays en développement en vue d'« organiser, coordonner et faciliter le déploiement d'experts » ; (ii) un Comité directeur collégial co-présidé par le Secrétaire Général de l'OCDE et l'Administrateur du PNUD. Sont également membres de ce Comité, les représentants de pays avancés et en développement, les organisations régionales, la société civile et les entreprises. Ce Comité a pour missions de suivre les activités de l'Initiative IISF et la promouvoir au niveau international ; (iii) les fonds de financement alloués par les États et/ou les fondations privées (destinés à financer les activités de l'IISF) ainsi que la participation des bureaux nationaux du PNUD sont gérés par ce dernier ; tandis que les fonds mis à la disposition de l'OCDE sont utilisés pour le financement du Secrétariat de l'IISF ainsi que les activités du Comité directeur. Voy. ABDELGHANI, *Inspecteurs des impôts*, p.106

²⁶²⁶ Voy. Communiqué du centre d'Administration et de Politique Fiscales de l'OCDE intitulé « Inspecteurs des impôts sans frontières : des avancées significatives », 22/11/2016, en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/inspecteurs-des-impots-sans-frontieres-des-avancees-significatives.htm> (ressource consultée le 4 août 2018).

durable²⁶²⁷. En effet, l'Agenda 2030 des Nations Unies fixant dix-sept objectifs de développement durable - ODD (« *Sustainable Development Goals* » – SDGs, en anglais) a prévu, en marge de l'Objectif n° 17 (intitulé « *Partenariats pour la réalisation des objectifs* »), particulièrement une cible visant à « *améliorer, notamment grâce à l'aide internationale aux pays en développement, la mobilisation de ressources nationales en vue de renforcer les capacités nationales de collecte de l'impôt et d'autres recettes* »²⁶²⁸. Dans cette optique, l'IISF fournit une réserve commune d'experts en prix de transfert aux pays en développement, afin de les aider dans leurs travaux d'audit (contrôle) des recettes publiques, et de permettre le transfert – par le biais d'une approche d'apprentissage par la pratique en temps réel – de connaissances et d'expertises dans des domaines fiscaux ciblés²⁶²⁹. Concrètement, l'IISF fait appel aux services d'experts (agents fiscaux en service ou retraités) de différentes économies avancées, pour travailler à cet effet directement avec les agents fiscaux locaux, sur des questions relatives aux audits portant sur des questions de fiscalité internationale²⁶³⁰. Par cet exercice, les administrations des pays en développement sont renforcées en capacités et en confiance, pour pouvoir réaliser des vérifications de qualité²⁶³¹.

1203 Selon le rapport du Cadre inclusif de 2017, le programme IISF a aidé les pays bénéficiaires à collecter plus de 278 millions USD de recettes fiscales supplémentaires entre 2012 et avril 2017²⁶³². Ce chiffre a augmenté en 2018 à hauteur de 328 millions USD, et les activités de vérification générale ont cédé progressivement la place à des vérifications sectorielles plus spécifiques (exploitation minière, finance, produits de base et télécommunications), tandis que les questions d'évasion fiscale ont laissé place à celles de fraude fiscale, avec la conduite d'enquêtes en matière de fiscalité et de délinquance²⁶³³. C'est au regard de ces premiers résultats assez prometteurs qu'ABDELGHANI a dû noter avec congruence que la perspective de l'initiative IISF « laisse augurer d'un bel avenir »²⁶³⁴.

²⁶²⁷ Voy. Communiqué du centre d'Administration et de Politique Fiscales de l'OCDE intitulé « *L'initiative IISF (Inspecteurs des impôts sans frontières) annonce un nouveau partenariat Sud entre le Kenya et le Botswana* », 1/12/2016, en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/l-initiative-inspecteurs-desimpots-sans-frontieres-annonce-un-nouveau-partenariat-sud-sud.htm> (ressource consultée le 4 août 2018).

²⁶²⁸ Voy. cible n°17.1 (Finances) de l'Objectif 17 de l'Agenda 2030 des Nations-Unies. Disponible en ligne : <https://www.un.org/sustainabledevelopment/fr/globalpartnerships/> (ressource consultée le 28 mars 2019)

²⁶²⁹ OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.29 ; DE PAEPE/DICKINSON, *Base d'imposition*, p.185 ss

²⁶³⁰ GUJ, et al., *Prix de transfert*, p.186 ; ABDELGHANI, *Inspecteurs des impôts*, p.106

²⁶³¹ OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.29 ; ABDELGHANI, *Inspecteurs des impôts*, p.106

²⁶³² OCDE, *Rapport cadre inclusif 2017*, p.29

²⁶³³ OCDE, *Rapport cadre inclusif 2018*, p.29

²⁶³⁴ ABDELGHANI, *Inspecteurs des impôts*, p.110

(iv) Par ailleurs, en dehors de l'ATAF, du CREDAF et de l'IISF, l'OCDE collabore avec des pays africains dans le domaine de BEPS au travers de réunions notamment du Groupe de travail sur la fiscalité et le développement, du Forum mondial [OCDE] sur les CDI, du Forum mondial [OCDE] sur les prix de transfert et du Forum mondial [OCDE] sur la TVA²⁶³⁵. Dans la même veine, dans le cadre des travaux du Forum mondial [OCDE] sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, l'Initiative Afrique a été lancée lors de la réunion plénière de 2014, à Berlin, en tant que partenariat entre ce Forum mondial et un certain nombre de ses membres africains²⁶³⁶. A cet effet, elle bénéficie d'un large soutien de quelques partenaires de l'OCDE œuvrant au niveau africain, notamment : l'ATAF ; le CREDAF ; le Forum sur l'administration fiscale en Afrique de l'Ouest²⁶³⁷ ; le Groupe de la Banque mondiale ; l'Union européenne ; le Ministère de l'Europe et des Affaires étrangères de la France ; le Département du développement international du Royaume-Uni ; le Secrétariat d'État à l'économie de la Suisse ; et, l'Agence de coopération et de développement de la Norvège.

1204

Initialement mise en place pour une période de trois ans (2015-2017) et axée sur la réalisation d'objectifs spécifiques liés à la norme d'échange d'informations sur demande (« *Exchange of Information on Request* » – EOIR, en anglais) de l'OCDE, l'Initiative Afrique a été reconduite pour une deuxième phase (2018-2020), en novembre 2017, lors de la réunion plénière du Forum mondial qui s'est tenu à Yaoundé (Cameroun)²⁶³⁸. Pour cette deuxième phase, l'Initiative Afrique s'est fixé quatre objectifs suivants : atteindre les objectifs 2015-2017 pour les nouveaux membres²⁶³⁹ ; définir et mettre en oeuvre une stratégie de coopération fiscale pour lutter contre l'évasion fiscale internationale ; prendre des mesures en vue de la mise en oeuvre de la norme échange automatique d'informations sur les comptes

1205

²⁶³⁵SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.234 s

²⁶³⁶A ce jour (mars 2019), les pays membres de l'Initiative Afrique sont : Bénin, Botswana, Burkina Faso, Cameroun, Cap Vert, Tchad, Côte d'Ivoire, Djibouti, Égypte, Eswatini, Gabon, Ghana, Kenya, Lesotho, Libéria, Madagascar, Mauritanie, Maurice, Maroc, Niger, Nigéria, Rwanda, Sénégal, Seychelles, Afrique du Sud, Tanzanie, Togo, Tunisie, Ouganda

²⁶³⁷Le Forum sur l'administration fiscale en Afrique de l'Ouest (« *West African Tax Administration Forum* » – WATAF, en anglais) est une structure de coopération fiscale réunissant les dirigeants des administrations fiscales des pays ouest-africains en vue de promouvoir activement l'amélioration desdites administrations. Le lecteur pourra trouver d'autres détails y afférents sur le portail électronique de l'institution : <http://wataf-tax.org> (consulté le 5 mars 2019).

²⁶³⁸OCDE, *Rapport transparence fiscale en Afrique 2018*, p.15

²⁶³⁹En effet, les objectifs fixés pour la période 2015-2017 ont été qualifiés de standards minimums requis pour permettre une coopération fiscale efficace, de telle sorte que leur absence prive un pays du bénéfice de la transparence fiscale. Ils étaient axés sur l'EOIR, qui représente le type de coopération fiscale le plus accessible. Concrètement, lesdits objectifs ont été les suivants : (i) mettre en place une unité d'EOI fonctionnelle au sein de l'administration fiscale avec des ressources adéquates ; (ii) déléguer la fonction d'autorité compétente du ministère des finances à un niveau opérationnel ; (iii) élargir le réseau de partenaires des échanges d'informations grâce à la signature de la Convention Multilatérale ; (iv) accroître le recours à la coopération fiscale en faisant un nombre minimal d'EOI vers les pays partenaires (au moins 30 demandes) ; et (v) mesurer l'impact de l'EOI en surveillant les revenus supplémentaires générés par les demandes envoyées.

financiers (en anglais « *automatic exchange of information on financial accounts* » AEOI) de l'OCDE, notamment en effectuant un diagnostic de la confidentialité des membres et des cadres de sauvegarde des données ; et, s'engager à lancer l'AEOI dans un délai raisonnable pour un nombre critique de pays africains²⁶⁴⁰.

1206 Tout compte fait, l'Initiative Afrique vise à aider tous les membres africains à lutter contre l'évasion fiscale, par une mise en œuvre de la coopération en matière fiscale au moyen des outils appropriés, à savoir les normes standards de l'EOIR et l'AEOI adoptés par l'OCDE. Le premier rapport de l'Initiative Afrique produit en 2019 par le Forum mondial de l'OCDE, a démontré un progrès significatif vers la transparence fiscale dans presque tous les systèmes fiscaux des pays membres, à la lumière des résultats des examens sur la mise en œuvre des normes standards précitées²⁶⁴¹.

1207 En conclusion, ce tour d'horizon – sur les organisations régionales et internationales de coopération fiscale entre les pays en développement du continent africain – démontre que ces derniers sont réellement appuyés et accompagnés dans les efforts de juguler le phénomène d'évasion fiscale (BEPS) dans leurs systèmes fiscaux respectifs. A notre avis, au-delà des efforts techniques à fournir dans cet élan contre l'évasion fiscale internationale, il serait plus que souhaitable – à l'instar de la mise en œuvre de bon nombre de politiques publiques – que la volonté politique « ouvre la porte » à cette réforme globale de refonte de la fiscalité internationale applicable aux entreprises multinationales. Il serait même opportun, pour les pays en développement, que les dispositions indispensables du Projet BEPS soient constitutionnalisées dans la mesure du possible ou – à la limite – intégrés aux programmes nationaux de développement, pour garantir et astreindre les volontés politiques quant à l'implémentation dudit Projet dans les dispositifs juridiques domestiques. Dans le même ordre d'idée, la Commission Économique pour l'Afrique (Nations Unies) a pu insister – dans un rapport de 2018 – sur la nécessité d'une volonté politique en vue de juguler le phénomène de BEPS dans les pays en développement (particulièrement en Afrique), notamment en ces termes :

1208 « [...] Cela suppose une volonté politique des gouvernements de réserver des fonds afin de créer une capacité administrative, d'éliminer les lacunes de la législation fiscale, de créer une base de connaissances sur les questions fiscales internationales, d'acquérir une capacité de négocier des traités fiscaux, de coordonner l'action des ministères et des administrations s'occupant des questions soulevées par les conventions fiscales, d'améliorer l'accès aux données, de s'attaquer aux pratiques abusives résultant d'incitations fiscales non

²⁶⁴⁰OCDE, *Rapport transparence fiscale en Afrique 2018*, p.16

²⁶⁴¹Le premier rapport (2019) sur l'Initiative Afrique – qui a été lancé à l'occasion de la 6^{ème} réunion de cette Initiative à Kigali (Rwanda) les 28 février et 1^{er} mars 2019 – peut être consulté en ligne : <https://www.oecd.org/tax/transparency/rapport-progres-2018-transparence-fiscale-Afrique.pdf> (ressource consultée le 5 mars 2019).

stratégiques et de renforcer la coordination et la coopération fiscale régionale entre les autorités fiscales des pays africains »²⁶⁴².

8.2.5. Impact du Projet BEPS sur les paysages fiscaux nationaux : cas de la Suisse et de la Belgique

8.2.5.1. Suisse et Projet BEPS

En tant que membre de l'OCDE, l'Helvétie a participé activement à tous les groupes de travail chargés de la conception et de la formalisation (rédaction des rapports finaux) du Projet BEPS²⁶⁴³. La participation aux négociations dudit Projet a été conduite sous le leadership du SFI – avec l'implication de l'AFC et du SECO – ainsi qu'une consultation *ad hoc* de la Division Politiques extérieures sectorielles, de la Direction du droit international public et des autorités cantonales²⁶⁴⁴. Le Conseil fédéral helvétique a, en date du 11 septembre 2015, approuvé l'ensemble des rapports finaux du Projet BEPS²⁶⁴⁵. De ce fait, il est indéniable que la Suisse soutient les objectifs du Projet BEPS qui sont, au titre de rappel, destinés à accroître la transparence et à créer des conditions de concurrence équitables dans le domaine de la fiscalité internationale des entreprises²⁶⁴⁶. 1209

Du point de vue du système fiscal suisse, le contenu du Projet BEPS a essentiellement des impacts dans six domaines, en l'occurrence²⁶⁴⁷ : (i) le régime fiscal de la propriété intellectuelle ou *Patent/IP boxes* en anglais (Action 5, 1^{ère} composante) ; (ii) les régimes préférentiels (Action 5, 1^{ère} composante) ; (iii) l'échange spontané de renseignements sur les décisions fiscales anticipées (*rulings*) et les instruments similaires (Action 5, 2^e composante) ; (iv) la clause anti-abus des CDI (Action 6) ; (v) la documentation en matière de prix de transfert (Action 13); et, enfin, (vi) les mécanismes de règlement des différends (Action 14). 1210

A ce jour, la Suisse a déjà pris en compte certains de ces résultats du Projet BEPS dans le cadre de la troisième réforme de la fiscalité des entreprises²⁶⁴⁸. En effet, le législateur helvétique a, par l'intermédiaire de la loi fédérale du 28 septembre 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA)²⁶⁴⁹, aligné son régime d'imposition 1211

²⁶⁴²Commission Économique pour l'Afrique (ONU), *BEPS en Afrique*, p.IX

²⁶⁴³EISENRING/REGLI, *Transfer pricing*, p.758; DANON/SCHELLING, *Post-BEPS world*, p.197

²⁶⁴⁴BURKHALTER, *Assessing BEPS*, p.746 s

²⁶⁴⁵DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.6

²⁶⁴⁶Voy. Communiqué de presse du SFI intitulé « Nouvelles normes imposées au niveau international par l'OCDE en matière de fiscalité des entreprises : la Suisse aussi doit agir », 5 octobre 2015, en ligne : <https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-58972.html> (ressource consultée le 6 août 2018).

²⁶⁴⁷Voy. SFI, *Rapports finaux BEPS*, p.2 s; BURKHALTER, *Assessing BEPS*, p.747 s; SCHELLING/SALOM/BURKHALTER, *BEPS Project*, p.18

²⁶⁴⁸Dans ce sens, voy. SFI, *Rapports finaux BEPS*, p.3

²⁶⁴⁹En guise de rappel, les mesures fiscales introduites par la Loi RFFA sont notamment : abolition des privilèges fiscaux accordés par les cantons ; *patent box* ; déductions supplémentaires des dépenses de

des entreprises sur les normes internationales, en supprimant les régimes fiscaux préférentiels (cantonaux)²⁶⁵⁰ qui prévoyaient une différence de traitement entre les revenus de source suisse et les revenus de source étrangère («*ring-fencing*»²⁶⁵¹ en anglais). La loi RFFA précitée a également intégré, dans le système fiscal suisse, un régime de *patent box* conforme à la norme internationale, en vue de compenser les régimes fiscaux cantonaux désavoués sur le plan international²⁶⁵².

- 1212 Pour ce qui est de l'échange de renseignements sur les *rulings* et les instruments similaires (Action 5 BEPS, 2^e composante), la Suisse a déjà intégré dans son ordre juridique interne²⁶⁵³ la Convention de l'OCDE et du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale²⁶⁵⁴, qui fonde un échange spontané et à la demande des *rulings* entre juridictions partenaires²⁶⁵⁵. Dans la même veine, l'Helvétie a déjà adopté des instruments juridiques internes²⁶⁵⁶ qui fondent l'échange « automatique » des renseignements relatifs aux comptes financiers et bancaires, conformément à l'Accord multilatéral conclu le 29 octobre 2014 entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers²⁶⁵⁷. Il en est de même de la base légale interne²⁶⁵⁸ pour la mise en œuvre de l'échange des déclarations pays par pays (Action 13 BEPS), dont la norme

recherche et de développement ; déduction pour autofinancement ; limitation de la réduction fiscale ; ajustements de l'impôt sur le capital ; déclaration des réserves latentes ; extension de l'imputation forfaitaire d'impôt ; hausse de l'imposition des dividendes ; limitations du principe de l'apport de capital ; modifications relatives à la transposition.

²⁶⁵⁰ Pour un aperçu des régimes fiscaux suisses critiqués avec véhémence par la communauté internationale, nous renvoyons à la Section 3.2.1.5.1

²⁶⁵¹ Plus précisément, le terme « *ring fencing* » employé en droit fiscal international désigne la différence de traitement fiscal entre les revenus domestiques et les revenus étrangers. Voy. OBRIST, *Droit fiscal*, p.252 N.287; MATTEOTTI/ROTH, *Patent boxes*, p.757; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.156 N.301

²⁶⁵² Dans ce sens, voy. SFI, *Rapports finaux BEPS*, p.3 ; BURKHALTER, *Assessing BEPS*, p.752 ; DANON, *Refonte de la fiscalité*, p.51 ss

²⁶⁵³ En l'occurrence par la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (LAAF), entrée en vigueur depuis le 1 février 2013 (RO 2013 231), ainsi que l'Ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (OAAF), entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017 (RO 2016 4877), en remplacement de celle du 20 août 2014 portant la même dénomination.

²⁶⁵⁴ RO 2016 5071. La Convention de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale instaure au niveau international l'échange spontané de renseignements en matière fiscale, notamment en ce qui concerne les *rulings* fiscaux présentant un risque de réduction ou de transfert du bénéfice. Ce texte a été amendé en 2010 par un Protocole. Il a été approuvé par l'Assemblée fédérale helvétique le 18 décembre 2015, l'instrument de ratification a été déposé le 26 septembre 2016, et l'entrée en vigueur pour la Suisse a eu lieu le 1^{er} janvier 2017.

²⁶⁵⁵ Voy. Section 3.2.1.5.3

²⁶⁵⁶ En l'occurrence, la Loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEAR), entrée en vigueur le 27 mai 2016 (RO 2016 1297), ainsi que l'Ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (OEAR), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017 (RO 2016 4885).

²⁶⁵⁷ RO 2016 4721. Ce texte est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2017.

²⁶⁵⁸ En l'occurrence, la Loi fédérale du 16 juin 2017 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEDPP), entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2017 (RO 2017 5907), et l'Ordonnance du 29 septembre 2017 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (OEDPP), entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2017 (RO 2017 5919).

internationale est l'accord multilatéral du 27 janvier 2016 entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (accord EDPP)²⁶⁵⁹.

En matière de clauses anti-abus des CDI, qui doivent figurer au sein même de celles-ci, il y a lieu d'indiquer d'emblée que les autorités fédérales ont participé activement à l'élaboration de l'Instrument multilatéral et ont contribué à le doter de « la souplesse nécessaire à ses yeux pour que sa mise en œuvre soit en accord avec la politique de la Suisse relative aux CDI »²⁶⁶⁰. Pour rappel, la Suisse a soumis au depositaire de l'Instrument multilatéral, au jour de sa signature solennelle (7 juin 2017, à Paris)²⁶⁶¹, quelques CDI (14 au total) qu'elle souhaitait être amendées par la voie multilatérale²⁶⁶². Pour les autres CDI majoritaires, la voie de la modification bilatérale a été privilégiée²⁶⁶³. Ainsi, en se conformant à l'Instrument multilatéral, la Suisse a accepté de reprendre la norme minimale de l'OCDE relative aux clauses anti-abus des CDI (Action 6 BEPS), et rejeté néanmoins la clause LOB qui n'est d'ailleurs pas obligatoire²⁶⁶⁴.

1213

Par ailleurs, en ce qui concerne la norme minimale de règlement des différends (Action 14 BEPS), elle ne demande aucune action spécifique de la Suisse, dans la mesure où son système juridique garantit déjà l'accès à la procédure amiable par l'insertion d'une telle clause dans les CDI²⁶⁶⁵, et que la juridiction a progressivement conclu beaucoup de CDI contenant une clause d'arbitrage, s'inscrivant ainsi parmi les « meilleurs élèves » de l'OCDE dans ce domaine²⁶⁶⁶. C'est ce qui a transpiré également du rapport d'examen par les pairs mené au sein du Cadre inclusif sur le BEPS, pour le compte de la première étape relative aux juridictions évaluées à partir de décembre 2016 jusqu'en septembre 2017²⁶⁶⁷.

1214

Tout compte fait, la Suisse a déjà accueilli le Projet BEPS, certes avec « pincement au cœur » — au regard de coups de massue assénés aux régimes fiscaux cantonaux — mais avec pleine volonté politique et pragmatisme dans l'implémentation de cette réforme

1215

²⁶⁵⁹Approuvé par l'Assemblée fédérale Suisse le 16 juin 2017 et entré en vigueur le 1^{er} décembre 2017 (RO 2017 7247).

²⁶⁶⁰DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.3

²⁶⁶¹Voy. Section 7.2.4.2

²⁶⁶²Voy. Communiqué du Conseil fédéral, intitulé « La Suisse signe l'Instrument multilatéral visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », déjà cité.

²⁶⁶³C'est le cas de la CDI entre la Suisse et le Royaume-Uni, signée à Londres le 8 décembre 1977 (dans sa version conforme au protocole signé à Londres le 5 mars 1981, au protocole signé à Berne le 17 décembre 1993, au protocole signé à Londres le 26 juin 2007 et au protocole signé à Londres le 7 septembre 2009) que les deux parties ont décidé de modifier par voie bilatérale, au moyen d'un amendement signé le 30 novembre 2017.

²⁶⁶⁴DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.13 s

²⁶⁶⁵Conformément aux articles 18 et suivants de l'Instrument multilatéral ainsi que 25 du MC-OCDE.

²⁶⁶⁶SFI, *Rapports finaux BEPS*, p.3

²⁶⁶⁷OCDE, *Switzerland Action 14*, p.9 ss

internationale de la fiscalité des entreprises²⁶⁶⁸. Quand bien même le régime d'imposition des entreprises en est certainement affecté, il y a également bon nombre d'avantages à signaler dans le lot de cette réforme, notamment le régime de la fiscalité de la propriété intellectuelle (*IP box*) liée à la recherche et développement des entreprises, qui permettra de maintenir la « bonne santé » de la place économique suisse²⁶⁶⁹, au regard de ses capacités éprouvées dans l'innovation²⁶⁷⁰.

8.2.5.2. Belgique et Projet BEPS

- 1216 En tant que membre de l'OCDE, la Belgique a également collaboré de manière très constructive et active à l'élaboration du Projet BEPS. Elle était représentée dans les groupes de travail et de discussion par une dizaine d'agents du SPFF, parmi lesquels figuraient quelques experts aguerris dans le domaine de la négociation des instruments internationaux et de la légistique²⁶⁷¹. Conséquemment, dès la rédaction par l'OCDE du Plan d'action BEPS, le gouvernement belge s'était engagé à transposer toutes les normes minimales dans la législation domestique, sur des profils belges concrets²⁶⁷². De ce fait, le gouvernement s'est activé progressivement pour l'intégration dans la législation nationale d'un bon nombre de recommandations issues du Projet BEPS, quand bien même les décideurs publics n'étaient pas au départ favorables auxdites recommandations – à l'exclusion des standards minimums – qu'ils soupçonnaient d'aboutir à une harmonisation fiscale et d'entraîner une nouvelle perte de souveraineté fiscale²⁶⁷³.
- 1217 De leur côté, la majorité (85 %) des entreprises multinationales implantées en Belgique ont – à l'issue d'une enquête intitulée « *European tax survey* » organisée par le groupe Deloitte à partir de l'automne 2015 et clôturée en janvier 2016 – estimé que le Projet BEPS est très important pour leurs départements fiscaux. De ce fait, elles auraient procédé depuis lors à une réévaluation de la stratégie fiscale internationale de leurs organisations, tout en reconnaissant que cela entraînerait un accroissement du coût administratif²⁶⁷⁴.

²⁶⁶⁸ Voy. BURKHALTER, *Assessing BEPS*, p.762 s

²⁶⁶⁹ Rapport explicatif PF 17, p.9 ss ; DANON, *Refonte de la fiscalité*, p.34 ss ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.13 ss N.15 s ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.96 N.306

²⁶⁷⁰ OBRIST/YERLY, *Traitement fiscal de la R&D*, p.122

²⁶⁷¹ DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.161; TRAVERSA/ZEYEN, *Recent trends*, p.54

²⁶⁷² Cf. Bulletin n° B054 - Question et réponse écrite n° 623 - Législature 54. Disponible en ligne : <https://www.lachambre.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legislat=54&dossierID=54-b054-902-0623-2015201605835.xml> (ressource consultée le 8 août 2018).

²⁶⁷³ DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.161

²⁶⁷⁴ Voy. Communiqué de presse de Deloitte, intitulé « *L'enquête European Tax Survey de Deloitte révèle que le BEPS figure en priorité à l'agenda des responsables fiscaux belges* », 21 janvier 2016, en ligne : https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/20160121_European%20Tax%20Survey_communiquepresse.pdf (ressource consultée le 8 août 2018).

Pour ce qui est particulièrement des standards minimums du Projet BEPS, force est de constater que les fondements juridiques en droit interne belge ont déjà été posés ou sont en cours de l'être. En effet, à propos des régimes préférentiels (Action 5 BEPS, 1^{ère} composante), jadis la Belgique disposait notamment²⁶⁷⁵ d'un régime de « déduction pour revenus de brevets »²⁶⁷⁶, qui n'était pas tout à fait compatible à la *nexus approach* de l'OCDE, c'est-à-dire sans lien clairement établi et contrôlé avec le développement et la valorisation des activités de recherche et d'innovation²⁶⁷⁷. Il en est de même de l'*Excess Profit Ruling*, une procédure de décision fiscale anticipée qui permettait de déduire de la base imposable d'une société belge les bénéfices excédentaires appartenant à une autre société étrangère du même groupe d'entreprises²⁶⁷⁸.

1218

Cela dit, en vue de se conformer à la *nexus approach* de l'Action 5 du Projet BEPS, le législateur belge a, par la Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation²⁶⁷⁹, apporté certaines modifications au CIR 92 en remplaçant sémantiquement l'intitulé « *déduction pour revenus de brevets* » par celui de « *déduction pour revenus d'innovation* », et reformulant à cet effet toutes les dispositions du code y afférentes²⁶⁸⁰. Pour ce qui est de la procédure de l'*excess profit ruling*, le gouvernement l'avait suspendue dans un premier temps²⁶⁸¹, et finalement le législateur l'a abrogée par la Loi-programme du 25 décembre 2016²⁶⁸², précisément à son chapitre 5 du Titre 4 (articles 100 à 119)²⁶⁸³. Dans la même veine, par la Loi du 31 juillet 2017 transposant plusieurs Directives – notamment la Directive 2016/881²⁶⁸⁴ – en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal²⁶⁸⁵, le législateur belge a entraîné le pays à l'obligation d'échange automatique des décisions fiscales anticipées avec certains partenaires étrangers, notamment les juridictions fiscales de l'UE²⁶⁸⁶.

1219

²⁶⁷⁵Pour une vue synoptique de tous les régimes préférentiels de la Belgique antérieurement au Projet BEPS, voy. Conseil supérieur des finances-Belgique, *BEPS*, p.15 ss

²⁶⁷⁶Articles 205/1 à 205/4 du CIR 92.

²⁶⁷⁷Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.12. En effet, il y a lieu d'indiquer que « dans l'ancien régime, les revenus de brevets pouvaient être déduits jusqu'à concurrence de 80 %, et de surcroît les revenus pris en compte étaient les revenus bruts. La nouvelle déduction des revenus d'innovation s'élève à 85 %, mais elle est appliquée à la proportion des revenus d'innovation nets déterminée sur la base de la fraction *Nexus*. Par ailleurs, les droits de propriété intellectuelle pouvant être comptabilisés pour la déduction ont été élargis ».

²⁶⁷⁸Pour plus de détails sur le régime de l'*excess profit ruling*, voy. Section 3.2.2.6.1

²⁶⁷⁹Moniteur Belge du 20 février 2017.

²⁶⁸⁰Entre autres, les articles 205/1 à 205/4 du CIR 92.

²⁶⁸¹DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.167

²⁶⁸²Moniteur Belge du 29 décembre 2016.

²⁶⁸³Intitulé « Régime de récupération des aides d'Etat relatives à l'imposition des bénéfices excédentaires visés à l'article 185, § 2, b, du Code des impôts sur les revenus 1992 ».

²⁶⁸⁴Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO UE n° L 146/8 du 3 juin 2016).

²⁶⁸⁵Moniteur Belge du 11 août 2017.

²⁶⁸⁶Pour plus de détails, voy. Section 3.2.2.6.2

- 1220 Au sujet des clauses anti-abus des CDI, il convient d'indiquer d'abord que la Belgique a participé activement à la rédaction de l'Instrument multilatéral (Action 15 BEPS) destiné à formaliser les normes anti-abus de l'Action 6 BEPS. Au regard de ce rôle avant-gardiste que le gouvernement a joué dans la mise en œuvre dudit Instrument, il a été logique pour lui d'y souscrire officiellement en date du 7 juin 2017, à Paris²⁶⁸⁷. A cette occasion, le gouvernement a dû communiquer la liste des CDI (98 au total²⁶⁸⁸) qu'il souhaitait être modelées sur-le-champ à l'instrument multilatéral ainsi que des choix provisoires qu'il entendait effectuer, notamment en termes de réserves à l'Instrument multilatéral²⁶⁸⁹. Ainsi, en signant ce dernier, la Belgique a accepté d'implémenter, dans son réseau conventionnel fiscal, les normes minimales anti-abus des CDI, à l'exclusion de la clause LOB qui n'est pas obligatoire pour les signataires de l'Instrument multilatéral et dont la mise en place est complexe²⁶⁹⁰.
- 1221 Relativement à la « documentation en matière de prix de transfert » (Action 13 BEPS), les obligations y relatives ont déjà été intégrées en droit interne belge par la Loi-programme du 1^{er} juillet 2016²⁶⁹¹ (particulièrement en ses articles 53 à 64) ainsi que la Loi du 31 juillet 2017 transposant plusieurs directives [de l'UE] en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal²⁶⁹², spécialement dans son article 3 §9. Ces nouvelles dispositions légales sont ajoutées dans le titre VII (chapitre III) du CIR 92, sous la désignation d'obligations complémentaires de déclaration en matière de prix de transfert.
- 1222 Quant à la norme minimale relative aux « mécanismes de règlement des différends » (Action 14 BEPS), la Belgique considère que l'arbitrage obligatoire est le meilleur moyen de garantir que les différends liés aux traités fiscaux soient résolus de manière efficace par le biais de la procédure amiable (« *Mutual Agreement Procedure* » en anglais)²⁶⁹³. A cet effet, il ressort du rapport d'examen par les pairs²⁶⁹⁴ mené au sein du Cadre inclusif sur le BEPS – pour le compte de la première étape relative aux juridictions évaluées à partir de décembre 2016 jusqu'en septembre 2017 – que la Belgique possède une vaste expérience de la résolution des cas de procédure amiable et répond à presque tous les éléments de la norme minimale de l'action 14 BEPS. Cependant, les lacunes perfectibles sont en cours de résolution et toutes les CDI belges comprennent déjà une disposition relative à ladite procédure d'accord mutuel,

²⁶⁸⁷Voy. Section 4.2.1.3.2

²⁶⁸⁸Dont la liste y afférente est disponible en ligne : <http://www.oecd.org/tax/treaties/BEPS-mli-position-belgium.pdf> (ressource consultée le 17 février 2018).

²⁶⁸⁹Voy. DELFOSSE, *Instrument multilatéral*, p.23 N.34

²⁶⁹⁰DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.176 ; DELFOSSE, *Instrument multilatéral*, p.31 N.86 et références citées.

²⁶⁹¹Moniteur Belge du 4 juillet 2016.

²⁶⁹²Moniteur Belge du 11 août 2017.

²⁶⁹³DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.176

²⁶⁹⁴OCDE, *Belgium Action 14*, p.9

conforme au MC-OCDE. En plus, la Belgique a opté pour la partie arbitrage de l'instrument multilatéral²⁶⁹⁵.

Tout compte fait, la Belgique a de manière non équivoque agréé le Projet BEPS, avec à la clef une implémentation progressive de toutes les Actions y afférentes, tout en priorisant les standards minimums²⁶⁹⁶. Aussi est-il évident que le pays a tout intérêt à ce que sa législation fiscale soit la plus transparente possible, et que la concurrence fiscale internationale ne soit pas dommageable²⁶⁹⁷. 1223

8.3. Enseignements tirés de l'étude sur le Projet BEPS de l'OCDE/G20 et nécessité d'une nouvelle approche de réforme de l'imposition congolaise des sociétés basée sur les BEPS

8.3.1. Épilogue : portée de la compétence de l'OCDE en matière fiscale et fondement du Projet BEPS

Créée en 1960 et regroupant essentiellement des économies avancées du globe, l'OCDE est dotée d'une architecture organique qui garantisse son meilleur fonctionnement, au bénéfice de l'accomplissement de sa mission, à savoir promouvoir les politiques qui améliorent le bien-être économique et social dans le monde. Cette vocation implique, entre autres attributions, la mise en perspective des politiques fiscales au sein et en dehors de l'OCDE, une tâche confiée au Comité des affaires fiscales (CAF), qui jouit de l'assistance et l'expertise techniques du Centre de politique et d'administration fiscales. 1224

Aussi bien en matière fiscale que dans tout autre domaine relevant de leurs compétences, les organes de l'OCDE agissent au travers des instruments juridiques 1225

²⁶⁹⁵Traduction et adaptation libres de l'auteur. Le texte original correspondant est : « *Belgium has a large tax treaty network with over 90 tax treaties and has signed and ratified the EU Arbitration Convention. Belgium has an established Mutual Agreement Procedure (MAP) program and has extensive experience with resolving MAP cases. It has a very large MAP inventory with a substantial number of new cases submitted each year and more than 700 cases pending on 31 December 2016, of which almost 90% consist of cases relating to individuals. Overall Belgium meets almost all of the elements of the Action 14 Minimum Standard. Where it has deficiencies, Belgium is working to address them. All of Belgium's tax treaties include a provision relating to MAP, which generally follows paragraphs 1 through 3 of Article 25 of the Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (OECD Model Tax Convention, OECD 2015). Its treaty network is largely consistent with the requirements of the Action 14 Minimum Standard [...]. Furthermore, Belgium opted for the arbitration part of the Multilateral Instrument. Belgium meets the Action 14 Minimum Standard concerning the prevention of disputes. It has recently implemented a procedure enabling taxpayers to request rollbacks of bilateral APAs. Belgium also meets the requirements regarding the availability and access to MAP under the Action 14 Minimum Standard, but it needs to issue more comprehensive MAP guidance. Belgium provides access to MAP in all eligible cases* ».

²⁶⁹⁶DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.161

²⁶⁹⁷Chambre des représentants (Belgique), *Audition Pascal Saint-Amans*, p.25

relevant à la fois du *soft law* (recommandation ; déclaration ; arrangement ; accord ; etc.) et du *hard law* (décisions, accords internationaux). Cette dernière catégorie est famélique, pour autant que l'OCDE a un rôle pratiquement consultatif et ses quelques normes développées au fil des années sont naturellement à titre indicatif²⁶⁹⁸. Cet « handicap » juridique n'a pourtant pas empêché l'Organisation à livrer régulièrement ses résultats, notamment dans le domaine fiscal où elle s'est distinguée, non seulement par l'élaboration du MC-OCDE dont la version initiale remonte au « lendemain » de l'existence de l'organisation, mais aussi dans la proposition des pistes et moyens permettant de combattre le phénomène de l'évasion fiscale internationale.

- 1226 C'est à la « veille » des années 2000, soit à partir de 1996, que le front contre ledit phénomène s'intensifiera avec les travaux sur la concurrence fiscale dommageable et les paradis fiscaux. Mieux, c'est plutôt la crise économique et financière globale de 2008 qui a décidément appuyé sur l'accélérateur du dispositif anti-évasion fiscale internationale, dans la mesure où tous les États du globe étaient frappés et recherchaient avec ardeur des ressources nécessaires au maintien de l'action publique. Ce nouvel élan va permettre, dans un premier temps (à partir de 2009), de dompter tous les paradis fiscaux et de les obliger à coopérer à des fins fiscales, et, dans un second temps (à partir de 2013), de révéler la nécessité d'une refonte de la fiscalité internationale des entreprises, dans la mesure où cette fiscalité n'était plus en adéquation avec le modèle de déclinaison des affaires adopté au siècle actuel par les entreprises multinationales, à savoir une économie fortement numérique grâce à la mondialisation : c'est la raison de la mise en place du Projet BEPS par le *tandem* OCDE/G20, décliné en plusieurs Actions (quinze au total) et dont la vocation est de garantir une imposition idoine des bénéfices des entreprises, en l'occurrence dans les juridictions fiscales où ces bénéfices sont effectivement générés.
- 1227 Au reste, plusieurs économies avancées — notamment la Confédération Helvétique²⁶⁹⁹ et le Royaume de Belgique²⁷⁰⁰ — ont déjà implémenté dans leurs systèmes fiscaux internes respectifs certaines Actions du Projet BEPS, et s'activent progressivement pour une appropriation holistique de cette refonte de l'imposition internationale des entreprises. En revanche, du côté des économies fragiles ou en développement, notamment la République Démocratique du Congo, certes la volonté politique semble manifeste, mais le paradigme du Projet BEPS se transpose à pas de tortue, compte tenu de difficultés techniques que rencontrent en général tous les pays du même acabit. C'est ce que nous tentons de démontrer dans les sections ci-après.

²⁶⁹⁸DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.24 N.101 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.29 N.34

²⁶⁹⁹*Voy.* Section 8.2.5.1

²⁷⁰⁰*Voy.* Section 8.2.5.2

8.3.2. Quelques convergences de la juridiction fiscale congolaise vers le Projet BEPS de l'OCDE/G20

D'entrée de jeu, il convient de rappeler que, dans le but d'aider à la fois les juridictions membres et celles non-membres de l'OCDE dans la mise en œuvre du Projet BEPS, le Cadre inclusif sur le BEPS²⁷⁰¹ a été institué pour accueillir tous les pays et souverainetés fiscales du globe désireux de travailler et de collaborer sur un pied d'égalité dans l'amélioration de certaines politiques fiscales. C'est dans cette optique que les pays en développement ont été utilement consultés et associés à la mise en place du Projet BEPS. En dehors du Cadre inclusif sur le BEPS, certaines organisations internationales et régionales appuient et accompagnent les économies fragiles (en développement) à surmonter les difficultés techniques pour la mise en œuvre du Projet BEPS²⁷⁰². C'est le cas, en ce qui concerne le pôle africain, de l'ATAF et du CREDAF, qui sont accrédités auprès du Cadre inclusif sur le BEPS pour assister à ses travaux en qualité d'observateurs, et dont les réunions régionales constituent une des stratégies de l'OCDE pour associer les pays en développement au Projet BEPS.

1228

Au regard de ce qui précède, il convient d'indiquer que la République Démocratique du Congo n'est pas membre de l'OCDE – et est encore loin d'en devenir – au regard de son profil économique encore fragile à date. Pour capitaliser sur les acquis du Projet BEPS, ce pays est tenu de se rapprocher des acteurs accrédités par l'OCDE dans la dynamique de la mise en œuvre dudit Projet. A cet effet, la juridiction fiscale congolaise a déjà rejoint – de manière informelle – le Cadre inclusif sur le BEPS²⁷⁰³, participe à ses travaux et a déjà bénéficié de son initiative de « tutorat ». A notre avis, c'est non seulement ce rapprochement avec le Cadre Inclusif, mais aussi un regard attentif sur l'évolution des réglementations fiscales internationales, qui ont amené le législateur fiscal congolais à prendre un certain nombre de nouvelles dispositions modifiant et complétant le régime d'imposition des entreprises, notamment au travers des lois des finances 2015²⁷⁰⁴, 2017²⁷⁰⁵ et 2018²⁷⁰⁶, en rapport avec la lutte contre l'évasion fiscale.

1229

Par ailleurs, la République Démocratique du Congo est membre de quelques regroupements régionaux africains de coopération fiscale, qui collaborent étroitement avec l'OCDE, notamment le CREDAF²⁷⁰⁷ et le Pôle Stratégies de développement et

1230

²⁷⁰¹ Voy. Section 8.2.4.1

²⁷⁰² Voy. Section 8.2.4.2

²⁷⁰³ Cf. Liste des membres du Cadre inclusif, en ligne : <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (ressource consultée le 17 mars 2019).

²⁷⁰⁴ En effet, la Loi de finances n° 14/027 du 31 décembre 2014 pour l'exercice 2015 a introduit en droit fiscal congolais notamment l'obligation de la documentation sur la politique des prix de transfert à l'égard des entreprises multinationales (article 10).

²⁷⁰⁵ En effet, la Loi de finances n° 2017-05 du 23 juin 2017 pour l'exercice 2017 a notamment introduit en droit fiscal congolais une règle sur les SEC (article 23).

²⁷⁰⁶ En effet, la Loi de finances n° 17/014 du 24 décembre 2017 pour l'exercice 2018 a notamment, par son article 8, rénové la définition de la notion d'établissement stable telle que consacrée par l'article 68 de l'Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus.

²⁷⁰⁷ A cet effet, il convient d'indiquer que le 30^e Colloque international du CREDAF s'était tenu à Kinshasa (Congo) du 25 au 28 mai 2015, et à cette occasion le pays hôte a été porté à la Présidence de

finances publiques (Pôle)²⁷⁰⁸, quand bien même ce dernier n'est pas en interaction directe avec l'OCDE en matière de lutte contre le phénomène de BEPS. De tractations seraient également en cours pour une adhésion à l'ATAF, et nous plaignons à ce propos en faveur d'un aboutissement rapide des pourparlers y afférents, pour permettre au pays de profiter pleinement d'un accompagnement idoine prévu par les mécanismes de l'ATAF dans l'implémentation du Projet BEPS. Ce plaidoyer vaut également pour une adhésion à l'Initiative Afrique du Forum mondial [OCDE] sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, dont les travaux facilitent une accélération de la mise en adéquation des systèmes fiscaux africains avec les recommandations de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale et les flux illicites d'argent.

8.3.3. Adynamie des récents projets de réforme du système fiscal congolais face à l'évasion fiscale des entreprises multinationales

8.3.3.1. Remarques préliminaires

¹²³¹ D'entrée de jeu, il convient de relever, à la suite de DE PAEPE/DICKINSON²⁷⁰⁹, que la fiscalité est l'un des meilleurs instruments à la disposition des pays en développement pour mobiliser leurs propres ressources au service du développement durable, et permet la prestation des fonctions régaliennes essentielles d'un État efficace ainsi que la création des conditions favorables à la croissance économique. Ces auteurs renchérissent, par ailleurs, que cette aptitude de l'impôt à contribuer à l'efficacité de l'État a pour conséquence que les réformes engagées dans un premier temps au sein de l'administration fiscale, peuvent s'étendre progressivement à d'autres domaines du secteur public ²⁷¹⁰. Dans la même logique, ils concluent notamment que « plus fondamentalement, parce que la fiscalité se situe au cœur de l'exercice du pouvoir dont l'État est investi, l'avènement de systèmes fiscaux efficaces, transparents et équitables, ainsi que d'administrations fiscales moins corrompues, peut être synonyme de progrès sur des questions de gouvernance de plus vaste portée »²⁷¹¹.

cette organisation en remplacement de la Côte d'Ivoire, ce jusqu'en 2016. Pour plus de détails : <http://www.lephareonline.net/la-rdc-portee-a-la-presidence-du-credaf/> (ressource consultée le 17 août 2018).

²⁷⁰⁸ Créé à la suite d'un mémorandum d'accord signé le 4 septembre 2006 à l'initiative conjointe de la France et du Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD), le Pôle Stratégies de développement et finances publiques a pour mission d'appuyer les efforts des États membres pour une meilleure prise en compte des stratégies de développement à moyen et long termes dans la gestion des finances publiques, y compris la fiscalité. Pour plus de détails, se référer au portail électronique de l'organisation : <http://le-pole.org/index.php> (consulté le 1^{er} août 2018).

²⁷⁰⁹ DE PAEPE/DICKINSON, *Recettes fiscales*, p.102

²⁷¹⁰ Ibidem.

²⁷¹¹ Ibidem.

Le postulat sus relevé est d'autant évident pour la République Démocratique du Congo, que le Gouvernement « national »²⁷¹² s'est doté en mars 2010 d'un Plan Stratégique de Réforme des Finances Publiques (PSRFP)²⁷¹³, dans lequel certaines actions ont été consacrées à la rénovation du cadre juridique et institutionnel du système fiscal congolais²⁷¹⁴. Ce PSRFP a été adopté en vue de contribuer à l'assainissement des finances publiques et, par ricochet, de booster toute l'action publique, dans la mesure où les réformes des finances publiques sont multidimensionnelles et impliquent un grand nombre d'institutions publiques et acteurs de la vie économique et sociale²⁷¹⁵. C'est ce PSRFP qui permettra, plus tard, la promulgation notamment des législations cadres relatives aux finances publiques (LOFIP)²⁷¹⁶ et à la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA)²⁷¹⁷. 1232

C'est dans cette même dynamique que le Gouvernement — préoccupé à trouver des voies et moyens pour élargir l'assiette fiscale nationale ainsi que lutter contre l'évasion fiscale — a dû mobiliser principalement à deux reprises, durant la dernière décennie, une bonne part des experts fiscaux tant nationaux qu'internationaux en vue de réfléchir, sous un nouveau jour, aux moyens d'améliorer la mobilisation des recettes fiscales, non fiscales et douanières. Il s'agit en l'occurrence des assises nationales sur le coulage des recettes publiques (8.3.3.2) ainsi que du forum national sur la réforme du système fiscal congolais (8.3.3.3), sur lesquels nous portons un regard critique dans les sections qui suivent. 1233

Il convient de relever que la Commission Économique pour l'Afrique (Nations Unies) a toujours vivement recommandé aux économies en développement de mettre en place ce genre de symposiums, en vue de réfléchir sur l'amélioration des systèmes fiscaux domestiques et d'envisager l'application des recommandations de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale (BEPS)²⁷¹⁸. 1234

²⁷¹²En effet, aux termes des articles 2 et 198 de la Constitution de la R. D. Congo du 18 février 2006 prérappelée, la République Démocratique du Congo est administrativement constituée de la ville de Kinshasa et des 25 provinces dotées de la personnalité juridique et, du coup, dispose de gouvernements provinciaux.

²⁷¹³En ligne : http://www.budget.gouv.cd/2012/cd2013/documents/psrpf_francaise_ue.pdf (ressource consultée le 26 août 2018).

²⁷¹⁴C'est le cas du point 5.1.3 du PSRFP intitulé « le système fiscal et la gestion des recettes », pour lequel le Gouvernement entendait poursuivre l'effort de réforme à travers deux objectifs principaux, à savoir (i) moderniser et simplifier le système fiscal et (ii) rationaliser la gestion des impôts et taxes afin de sécuriser la chaîne de la recette. Voy. PSRFP-RD Congo, p.30

²⁷¹⁵PSRFP-RD Congo, p.6

²⁷¹⁶Loi n° 11/011 du 13 juillet 2011 relative aux Finances Publiques (JO RDC, n° spécial du 25 juillet 2011).

²⁷¹⁷Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (JO RDC, n° spécial du 24 septembre 2012).

²⁷¹⁸Commission Économique pour l'Afrique (ONU), *BEPS en Afrique*, p.65

8.3.3.2. Assises nationales sur le coulage des recettes publiques (2013)

- 1235 Le gouvernement congolais a organisé, du 2 au 4 mai 2013, à Kinshasa, les « *assises nationales sur le coulage des recettes publiques* », réunissant des politiques, administratifs, professeurs des universités, experts fiscaux nationaux et internationaux ainsi que société civile, avec pour objectif de faire un diagnostic profond et sans complaisance du système fiscal congolais²⁷¹⁹, en vue de « contribuer à la mise en place d'un cadre vertueux favorisant la prise de conscience pour une meilleure gestion des ressources appartenant à la communauté »²⁷²⁰. Au terme de ces travaux, le Ministre national du Budget de l'heure avait conclu notamment :
- 1236 « Il y a coulage des recettes à cause notamment de l'absence d'une politique cohérente en matière d'exonérations fiscales, de la prolifération des régimes privilégiés, de l'absence d'un identifiant unique des contribuables pour l'ensemble des services mobilisateurs de recettes, de l'inadéquation de la logistique et des systèmes informatiques des régies. Il y a coulage des recettes publiques à cause des carences des dispositifs de détection de fraude, ainsi que des lacunes des systèmes de contrôle et de contre-vérification dans un contexte d'incivisme fiscal. Ceci entretient, tel un cancer, la persistance des distorsions dans la mobilisation des recettes. Il y a coulages des recettes publiques à cause de l'immixtion à outrance de certaines autorités politiques et judiciaires dans les contentieux fiscaux. Il y a coulage des recettes publiques à cause de manque des sanctions, car comment voulez-vous que nous expliquions aux millions de nos concitoyens qu'ils doivent faire des efforts et que ceux-là mêmes qui sont censés donner l'exemple ne le font pas »²⁷²¹.
- 1237 Par ailleurs, toujours à l'issue de ces assises, une feuille de route a été adoptée, contenant de nombreuses recommandations ou mesures de lutte contre le coulage des recettes (terme cristallisant notamment l'évasion et la fraude fiscales) et d'amélioration du recouvrement des recettes, regroupées autour de cinq thématiques, en l'occurrence²⁷²² :
- 1238 (i) *Amélioration de la gestion des administrations financières* : cette thématique a mis en relief plus ou moins 58 recommandations, parmi lesquelles la mise en place d'un dispositif légal et opérationnel des sanctions appropriées, en vue de renforcer l'éthique et le civisme fiscal et de décourager la fraude ; la mise en place d'un réseau informatisé du système douanier national avec les systèmes étrangers, afin de mieux gérer le transit des marchandises ; l'accélération de l'information de la Chaîne des recettes fiscales et non fiscales ; l'acquisition d'un dispositif idoine facilitant le contrôle de l'information sur la TVA par la DGI.

²⁷¹⁹MATATA, *Plaidoyer*, p.481 ss

²⁷²⁰http://www.budget.gouv.cd/2012/coulage/discour_cloture_vpm.pdf (consulté le 25 août 2018).

²⁷²¹Discours disponible au : http://www.budget.gouv.cd/2012/coulage/discour_cloture_vpm.pdf (ressource consultée le 25 août 2018).

²⁷²²*Voy. Budget RDC, Rapport 2013*, p.35. Ce rapport peut être consulté en ligne :

http://www.budget.gouv.cd/2012/rapport_annuel2013/rapport_annuel2013.pdf(ressource consultée le 25 août 2018).

- (ii) *Amélioration de la perception des impôts, droits, taxes et redevances* : cette thématique a regorgé 53 recommandations, parmi lesquelles la mise en place d'une stratégie de sensibilisation et de vulgarisation des lois et réglementations fiscales ; l'utilisation du guichet unique de création des entreprises dans le processus d'identification des contribuables ; le renforcement de la collaboration entre les services intervenants (Justice, Économie Nationale, DGI, DGRAD, DGDA, etc.) ; la restauration de la sécurité et l'autorité de l'État en vue de permettre une forte mobilisation des recettes publiques dans la région orientale du pays. 1239
- (iii) *Amélioration de la saisie, de la gestion de l'information fiscale et douanière et de la lutte contre la fraude* : au total, 58 recommandations ont été épinglées sous cette rubrique, entre autres l'extension de la couverture du niveau d'identifiant fiscal (NIF) et la mise à jour permanente du répertoire des contribuables ; la mise en place d'un réseau informatisé pour faciliter l'échange de l'information entre les administrations fiscales ; la poursuite du processus de la bancarisation de la paie des services publics et privés, notamment pour faciliter la perception de l'impôt professionnel sur les revenus (IPR) et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; la mise en place d'une stratégie de contrôle efficace et de fiscalisation de tous les sous-traitants miniers. 1240
- (iv) *Amélioration de la gouvernance des ressources naturelles* : avec à la pointe 51 recommandations, dont la définition d'une politique générale de gestion de l'ensemble des ressources naturelles, notamment minérales, forestières, gazières et pétrolières ; la mise en place d'un cadre opérationnel de gestion intégrée des ressources susmentionnées, afin d'optimiser les revenus tirés par l'État ; le renforcement des mécanismes de surveillance des recettes des entreprises exportatrices conformément à la réglementation y afférente ; le renforcement du rôle de la Compagnie Nationale Pétrolière (CNP), dans son rôle d'exploration. 1241
- (v) *Capitalisation des ressources innovantes à fort potentiel de recettes et le défis de leur mobilisation (crédit carbone, etc.)* : assortie de 22 recommandations, entre autres : le renforcement de la gouvernance forestière ; la revisitation du code minier ; la tenue d'un sommet tripartite sous l'initiative de la RD Congo avec le Brésil et l'Indonésie en vue de mettre en place des stratégies communes dans la gestion du secteur forestier ; le début de l'exploitation du gaz méthane. 1242

Comme on peut le constater, les recommandations de ces assises nationales [de 2013] sur le coulage des recettes publiques n'ont pas été orientées dans la dynamique internationale de lutte contre l'évasion fiscale, quand bien même lesdites assises ont été organisées durant l'année même de l'avènement du Projet BEPS de l'OCDE²⁷²³ ainsi 1243

²⁷²³ Voy. Section 8.2.1.2

que quelques mois seulement après l'adoption du Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, initié par l'UE en décembre 2012²⁷²⁴. Néanmoins, force est de reconnaître que certaines mesures formulées dans le volet de la lutte contre la fraude fiscale ont effleuré la dynamique internationale ci-dessus. C'est le cas de la recommandation relative à « *la mise en place d'un réseau informatisé pour faciliter l'échange de l'information entre les administrations fiscales* » (point iii ci-dessus), dont la finalité s'inscrirait dans la logique de la norme internationale de l'OCDE en matière d'échange d'informations à des fins fiscales ; même si, formellement, le pays n'a pas encore souscrit à ladite norme.

8.3.3.3. Forum national sur la réforme du système fiscal congolais (2017)

1244 Quatre ans après les assises sur le coulage des recettes publiques, le Gouvernement congolais est revenu à la charge, en organisant à Kinshasa, du 11 au 14 septembre 2017, une autre agora de réflexion et de discussion hautement ambitieuse, dénommée « *Forum national sur la réforme du système fiscal congolais* » (FONAREF), sous la thématique : « *Quel système fiscal pour la croissance et le développement de la République Démocratique du Congo ?* ». Dans le communiqué de presse relatif au lancement de ce FONAREF, le comité de pilotage relevait notamment ceci :

1245 « Le Forum examinera des solutions possibles tenant compte des critiques formulées et en raison des objectifs prédéfinis, relatifs entre autres à la simplification du système fiscal par l'unification de l'imposition des revenus et la réduction du nombre des taxes ; à l'instauration d'une fiscalité plus souple ou moins écrasante par la réduction des taux jugés prohibitifs ; à l'amélioration de la justice et l'équité fiscales par la suppression des diverses sources de distorsions fiscales ; ainsi qu'à la rationalisation des régimes fiscaux d'exception et **l'amélioration des mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale internationale** »²⁷²⁵. [Avec nos mises en gras]

1246 A l'ouverture du FONAREF, le Ministre [national] des Finances reconnaissait, dans son discours, que la fiscalité congolaise a notamment pour faiblesses, l'étroitesse de la base imposable qui fait peser le fardeau sur quelques contribuables seulement ; la lourdeur et la multiplicité des perceptions stigmatisées par les milieux économiques ; la pléthore des dépenses fiscales ; et la prolifération d'intervenants administratifs dans la chaîne de la recette fiscale²⁷²⁶. Cet « Argentier national » avait par ailleurs relevé que l'objectif du forum était « d'aller vers la formulation des orientations et des propositions concrètes, qui doivent servir à l'élaboration de nouveaux textes législatifs et réglementaires, qui permettront d'asseoir un système fiscal plutôt simple, incitatif et qui favorise l'exploitation du potentiel fiscal de notre économie »²⁷²⁷.

²⁷²⁴ Voy. Section 9.1.2.5

²⁷²⁵ Source tirée de : <http://minfinrdc.com/minfin/wp-content/uploads/2017/09/COMMUNIQUE-DE-PRESSE-FONAREF.pdf> (ressource consultée le 26 août 2018).

²⁷²⁶ <https://www.radiookapi.net/2017/09/11/actualite/societe/rdc-ouverture-dun-forum-sur-la-reforme-du-systeme-fiscal> (ressource consultée le 26 août 2018).

²⁷²⁷ Voy. NDAYISHIMIYE, *Réforme système fiscal*, Ressource en ligne.

Pour autant, en vue de mieux prendre le taureau par les cornes, l'expertise mobilisée à ce FONAREF a été éclatée en quatre pléiades, permettant ainsi de faciliter les réflexions et débats sur la problématique abordée²⁷²⁸ : le premier panel a été consacré aux perspectives en matière de prélèvement des impôts ; le deuxième groupe s'est penché sur les perspectives en matière des droits de douanes et d'accises ; la troisième équipe s'est attelée sur les perspectives en matière de prélèvements des droits, taxes et redevances au niveau du pouvoir central et des entités territoriales décentralisées ; et le quatrième atelier a cogité sur des choix pertinents en matière d'organisation des administrations fiscales et de décentralisation fiscale.

1247

Pour ce qui est des exposés d'ordre général développés en plénière, cinq principales thématiques ont été abordées, en l'occurrence : (i) état des lieux sur le système de prélèvement des impôts, des droits de douane et d'accises, droits, taxes et redevances ; (ii) mise en œuvre de la décentralisation fiscale en République Démocratique du Congo ; (iii) problématique de l'organisation des administrations fiscales ; (iv) fiscalité Internationale, compétitivité régionale, attractivité des investissements et protection de l'industrie locale ; et (v) problématique du civisme fiscal et de l'éthique.

1248

Au terme de ces travaux, plusieurs recommandations ont été retenues dans l'optique d'une amélioration du système fiscal congolais, et peuvent être regroupées en 13 piliers²⁷²⁹, à savoir : (i) la rationalisation des nomenclatures des impôts et taxes à percevoir à l'initiative du pouvoir central, des provinces et des entités territoriales décentralisées (ETD) ; (ii) la revisitation de la nomenclature des actes générateurs des recettes non fiscales du pouvoir central, des provinces et des ETD ; (iii) la globalisation de l'impôt sur les revenus ; (iv) la suppression de certaines taxes et perceptions sans fondement légal ; (v) la rationalisation et la baisse des taux de certains impôts, taxes et redevances ; (vi) la revisitation des régimes fiscaux d'exceptions et l'intégration de certaines de leurs dispositions dans le code des impôts ou des douanes ; (vii) la mise en conformité des politiques économiques, budgétaires, financières et fiscales ; (viii) la poursuite du renforcement de l'informatisation des services de l'administration fiscale et leur interconnexion ; (ix) la fusion progressive des administrations fiscales actuelles en une administration publique ; (x) la création d'un guichet unique de perception des taxes ; (xi) l'instauration de la TVA à plus d'un taux moyennant renforcement de la capacité de l'administration fiscale et d'en assurer la gestion ; (xii) le renforcement de la formation et des capacités des agents et cadres de l'administration fiscale ; et (xiii) le

1249

²⁷²⁸ Voy. www.mineconomie.gouv.cd/IMG/docx/reforme_fiscal_2017.docx (ressource consultée le 26 août 2018).

²⁷²⁹ Voy. <http://www.congoactuel.com/les-13-grandes-options-de-la-reforme-fiscale/> (consulté le 26 août 2018).

renforcement des sanctions positives et négatives aussi bien à l'endroit du personnel de l'administration publique qu'à l'égard de certains opérateurs économiques.

1250 Par ailleurs, concernant singulièrement le volet relatif à la problématique de l'existence de la « fraude »²⁷³⁰ dans le système fiscal congolais (particulièrement pour ce qui est des droits, taxes et redevances), les constats et recommandations mis en relief dans la matrice finale du rapport du FONAREF sont les suivants :

1251 **Tableau 4 : Constats et recommandations du FONAREF concernant l'existence de la fraude fiscale dans la perception des droits, taxes et redevances**²⁷³¹

N°	CONSTATS	RECOMMANDATIONS
ATELIER 3 : LES DROITS, TAXES ET REDEVANCES		
<i>Concernant l'existence de la fraude, perception des taxes illégales et redondantes</i>		
61	- Existence de la fraude ; - Existence de la corruption ; - Perception, par certains services d'assiette, des frais administratifs illégaux ; - Taxation abusive du petit permis du Tourisme dans les hôtels ; - Existence des taxes découlant des actes non législatifs (<i>perceptions illégales : Pouvoir central et Provinces</i>) ; - Non-respect de l'obligation de paiement des impôts, droits, taxes et redevances exclusivement par voie bancaire (Décret 007/2002 sur le mode de paiement des dettes envers l'Etat) ; - Évasion des produits de certaines taxes (Amendes Transactionnelles/Police) au niveau des ETD éloignées des centres ayant un système bancaire ;	- Supprimer les perceptions illégales (sans soubassement légal) et les taxes redondantes ; - Mettre fin à la pratique de perception des frais administratifs par certaines Administrations, par des dénonciations, et intégrer dans l'ordonnance-loi n° 13/002 du 23 février 2013, les dispositions interdisant la perception des frais administratifs ; - Définir un barème des sanctions positives et/ou négatives à l'endroit du personnel ; - Signer les accords étatiques d'échange de renseignements fiscaux avec les pays où sont implantées « les sociétés mères » dont les filiales se retrouvent en République Démocratique du Congo ; - Réaffirmer le principe de l'intangibilité, de l'exhaustivité et de l'exclusivité du Code minier ; - Limiter l'obligation d'obtention du numéro import-export aux seules personnes exerçant le commerce ; - Supprimer le cumul de la Taxe d'implantation et Taxe rémunératoire annuelle sur l'activité de transport et installations classées ; - Supprimer la perception de la taxe du permis du tourisme dans les hôtels car relevant du secteur de l'Environnement comme taxe de droit de chasse dans les aires protégées ;

²⁷³⁰Nous avons vu précédemment (section 5.4.2.1) qu'il n'existe pas en droit congolais une théorie de l'évasion fiscale, et ce, au profit de l'infraction générale de la fraude fiscale ainsi que d'une théorie générale de la simulation fiscale. Dès lors, tous les actes d'évasion fiscale sont traités sous le régime de ces deux institutions juridiques.

²⁷³¹Extrait de la matrice finale des constats et recommandations du FONAREF, tiré de : Finances-RDC, *Rapport FONAREF*, p.32 s (Avec nos mises en gras et en surbrillance).

	- Difficulté de prendre possession de certains actes cédés aux ETD (immatriculation des motos) entraînant un conflit entre la DGI et les ETD.	- Procéder à la signature et mettre en application des conventions avec des pays limitrophes ainsi que des protocoles entre administrations fiscales ; - Maintenir la prime d'aviseur ; - Renforcer les capacités des régies financières et les dispositifs de contrôle ; - Limiter les prestations de l'Office National du Café uniquement sur le café ; - Intégrer les frais d'obtention de certificat international de qualité et d'origine dans le 0,25 % FOB ; - Supprimer la taxe de transformation des immeubles ; - Appliquer la sanction sévère pour toutes les <i>parties prenantes (administration, secteur privé, Justice) à l'encontre des personnes impliquées (contrevenants) ;</i> - Limiter la perception de la taxe à la décoration ; - Limiter la Taxe d'implantation et la Taxe rémunératoire annuelle aux seuls exploitants des installations classées.

Comme il est perceptible, aucune recommandation n'a fait *expressis verbis* allusion aux travaux internationaux sur la refonte de la fiscalité des entreprises, aussi bien dans l'optique de l'OCDE que dans celle de l'UE, alors même que le pays est généralement victime – comme tout pays en développement – de l'évasion et la fraude fiscales orchestrées par les entreprises multinationales²⁷³². Néanmoins, il convient d'indiquer qu'au courant des travaux, notamment lors de l'intervention des experts du FMI, une référence aux évolutions fiscales internationales (Projet BEPS de l'OCDE/G20) a été rapidement relevée²⁷³³ ; mais la pertinence de cette indication (référence) n'aurait eu pour stricte valeur – *ex mea sententia* – qu'une information apportée à l'auditoire sur une ambition dont se nourrissait une organisation internationale (OCDE) dont le Congo n'est même pas membre : à quoi bon donc d'y prêter beaucoup d'attention ! La preuve de cette affirmation est que, même en ce qui concerne les deux recommandations mises en surbrillance dans le tableau ci-dessus²⁷³⁴ – qui semblent s'inscrire dans la logique des travaux de l'OCDE et de l'UE sur l'échange de renseignements fiscaux – ne font aucunement allusion auxdits travaux pourtant constitutifs des standards en la matière.

²⁷³² Voy. Section 8.2.3.2

²⁷³³ Voy. « Réforme fiscale: tendances récentes et implications pour la RDC », slide 7, disponible en ligne : <https://www.imf.org/~/media/Files/Countries/ResRep/COD/French/rdc-rforme-fiscale-rdc-1114-sep-2017.ashx> (ressource consultée le 26 août 2018).

²⁷³⁴ A savoir « signer les accords étatiques d'échange de renseignements fiscaux avec les pays où sont implantées les sociétés mères dont les filiales se retrouvent en République Démocratique du Congo » et « procéder à la signature et mettre en application des conventions avec des pays limitrophes ainsi que des protocoles entre administrations fiscales ».

- 1253 Tout compte fait, il est fort dommage que les recommandations du FONAREF – pourtant organisé deux ans après l’adoption des rapports finaux du Projet BEPS de l’OCDE/G20 – n’aient point capitalisé sur lesdits rapports assez « enrichissants », au bénéfice de la rénovation du système fiscal congolais. Nous espérons et suggérons vivement – concernant cet arriéré en rapport avec la dynamique internationale actuelle sur la fiscalité des entreprises – qu’un regain de conformité soit fait dans le cadre de la prochaine loi portant institution de l’impôt des sociétés, dont l’idée a également émergé du FONAREF²⁷³⁵. En d’autres termes, il serait approprié, dans le cadre de la prochaine réforme de l’imposition des sociétés, que l’approche soit également axée sur le phénomène BEPS, en vue de garantir en toile de fond un cadre juridique efficace de prévention et de traitement de l’évasion fiscale des entreprises multinationales.
- 1254 Dans cette logique, il serait adéquat *inter alia* que le législateur congolais prévoie une clause anti-évasion générale (GAAR) dans la législation relative à l’imposition des sociétés, qui complèterait les règles d’imposition spéciales, en permettant d’appréhender un état de fait imposable dans toutes ses manifestations juridiques et économiques. A l’instar des GAAR prévues dans d’autres paysages juridiques du globe (notamment en droits suisse et belge), celle du droit congolais devrait stipuler qu’en cas d’abus avéré de la part d’un contribuable, la forme juridique imprimée à l’état de fait serait inopérante et sanctionnée par une imposition adéquate à la situation correspondant au résultat économique recherché par ce contribuable ²⁷³⁶. Cette perspective rejoint le plaidoyer que nous avons déjà formulé précédemment dans cette recherche scientifique²⁷³⁷.

²⁷³⁵En effet, au regard de nombreuses modifications et compléments intervenus au fil des années sur l’Ordonnance-loi n° 69-009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus, en particulier en ce qui concerne les dispositions applicables à l’impôt des sociétés, les experts au FONAREF ont proposé carrément la mise en place d’un nouveau dispositif législatif spécifiquement consacré à la fiscalité des entreprises, pour plus de clarté et de cohérence, à la fois pour l’administration fiscale et les contribuables.

²⁷³⁶OGAZÓN/HAMZAOUI, *Tax avoidance*, p.18 ; ÅSA/ØYSTEIN/SORBE, *Anti-avoidance*, p.8 N.16 s ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.315 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.271 N.390

²⁷³⁷Voy. Section 5.4.2.2

Chapitre 9 :

L'action de l'Union Européenne contre l'évasion fiscale internationale

Parmi les attributions dévolues à l'UE, se trouvent celles d'harmoniser la fiscalité indirecte des États membres ainsi que de rapprocher leurs législations nationales applicables à la fiscalité directe, en vue de sécuriser le fonctionnement du marché unique. Dans cette perspective, l'UE a adopté au fil des années plusieurs textes destinés notamment à contrecarrer le phénomène de l'évasion fiscale, considéré comme une menace pour le marché intérieur, dans la mesure où ce phénomène en rompt l'équilibre et perturbe le jeu équitable de la concurrence (9.1). Depuis 2016, l'arsenal juridique européen principalement dédié à cette dynamique anti-évasion fiscale est cristallisé par le « Paquet des mesures sur la lutte contre l'évasion fiscale », qui se révèle une expression renforcée du Projet BEPS de l'OCDE/G20 au sein du marché unique européen (9.2). Néanmoins, cette expression renforcée va au-delà du marché intérieur, pour produire également des effets sur les systèmes fiscaux des juridictions tierces. C'est le cas notamment de certains pays en développement avec lesquels l'UE entretient des relations de coopération au développement, telle que la République Démocratique du Congo (9.3).

1255

9.1. UE – Fer de lance de la régulation des politiques fiscales européennes et... mondiales !

9.1.1. Matérialisation d'un forum d'intégration régionale à la quête d'un progrès collectif global

9.1.1.1. Quelques fondamentaux : un dispositif institutionnel doté d'un pouvoir essentiellement de type « *hard law* »

D'entrée de jeu, il y a lieu de faire remarquer que l'objectif de la présente section – et même de cette recherche scientifique – n'ambitionne aucunement de creuser en détail l'architecture, moins encore les mécanismes juridiques qui président au fonctionnement de l'UE. Néanmoins, en vue de permettre une meilleure appréhension des compétences de cette organisation en matière fiscale, il est tout à fait judicieux de faire précéder nos réflexions par quelques informations laconiques, relatives aux valeurs, à la mission ainsi qu'aux organes de cette organisation supranationale.

1256

En effet, fondée sur les valeurs de dignité humaine, de liberté, de démocratie, d'égalité, d'État de droit et de respect des droits de l'homme²⁷³⁸, l'UE – dont la conception

1257

²⁷³⁸ Voy. Article 2 TUE. Cet article précise par ailleurs que les valeurs dont question sont unanimement admises par les États membres « dans une société caractérisée par le pluralisme, la non-discrimination, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les femmes et les hommes ».

remonte à la période proche de la fin de la seconde guerre mondiale²⁷³⁹ et finalisée décidément en 1992 par le Traité de Maastricht ou Traité de l'Union Européenne (TUE)²⁷⁴⁰ – est un regroupement de coopération ainsi que d'intégration politique et économique de quelques pays du continent Europe²⁷⁴¹. Elle a pour objectif notamment (i) de promouvoir la paix, ses valeurs et le bien-être de ses peuples ; (ii) d'offrir un espace de liberté, de sécurité et de justice sans frontières intérieures ; (iii) de promouvoir le développement durable fondé sur une croissance économique équilibrée et sur la stabilité des prix, une économie de marché hautement compétitive garantissant le plein-emploi et le progrès social, ainsi que la protection de l'environnement ; (iv) de lutter contre l'exclusion sociale et la discrimination ; (v) d'encourager le progrès technologique et scientifique ; (vi) de promouvoir la cohésion économique, sociale et territoriale, et la solidarité entre les États membres ; (vii) de respecter la richesse de sa diversité culturelle et linguistique ; et (viii) d'établir une union économique et monétaire dont la monnaie est l'Euro²⁷⁴².

- 1258 A cet effet, le Traité de Maastricht spécifie un cadre institutionnel unique, qui permet à l'Union de réaliser ses objectifs, en l'occurrence une contexture organique composée de sept principales institutions, pourvues chacune d'une compétence d'attribution particulièrement précisée dans le Traité de Rome ou Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)²⁷⁴³. Ces institutions européennes – auxquelles il convient d'adjoindre deux organismes consultatifs²⁷⁴⁴ – sont les suivantes²⁷⁴⁵:

²⁷³⁹ Pour une brève histoire de l'UE, voy. https://europa.eu/european-union/about-eu/history_fr (ressource consultée le 9 août 2018). Dans le même sens, ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.2 N.1

²⁷⁴⁰ Le Traité de l'UE (également appelé « Traité de Maastricht », en référence au nom de la ville où il a été conclu dans sa première version) a été signé le 7 février 1992 et entré en vigueur le 1^{er} novembre 1993. Il a été modifié ultérieurement par les traités d'Amsterdam (1999) et de Nice (2001), qui ont introduit des dispositions nouvelles et ont modifié les numéros de l'ensemble des articles. Enfin, il a de nouveau été modifié par le traité de Lisbonne (2007), entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009.

²⁷⁴¹ La liste des pays membres de l'UE – régulièrement mise à jour – est disponible en ligne : <https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_fr> (ressource consultée le 9 août 2018).

²⁷⁴² Voy. Article 3 TUE.

²⁷⁴³ KADDOUS/PICOD, *Traité UE*, p.VIII. Par ailleurs, il n'est pas sans intérêt de préciser que le traité instituant la Communauté économique européenne (TCEE), aussi appelé « Traité de Rome », ou encore « Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne » (TFUE), est un traité signé le 25 mars 1957 à Rome (Italie) entre six pays : Allemagne de l'Ouest, Belgique, France, Italie, Luxembourg et Pays-Bas. Entré en vigueur le 1^{er} janvier 1958, il institue notamment le marché commun européen et a défini les bases de la politique agricole commune mise en œuvre en 1962. Il est modifié à plusieurs reprises avant de connaître des changements majeurs, avec l'Acte unique européen (signé en 1986), puis le Traité de Maastricht (signé en 1992 entre les 12 États membres de la CEE et entré en vigueur le 1^{er} novembre 1993). Il prend alors le nom de Traité instituant la Communauté européenne. Une nouvelle modification importante a lieu avec l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne (signé en 2007 et entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009), date à laquelle il devient le Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE). Pour plus de détails, lire en ligne : <https://fr.wikipedia.org/wiki/Traité_instituant_la_Communaute_economique_europeenne> (ressource consultée le 9 août 2018).

²⁷⁴⁴ À savoir, le Comité économique et social européen (articles 301 à 304 TFUE) et le Comité des régions (articles 305 à 307 TFUE).

²⁷⁴⁵ Voy. Article 13 TUE.

- (i) *Parlement européen (PE)* ²⁷⁴⁶ : Installé à Strasbourg (France), il est l'organe parlementaire de l'UE, composé de « députés européens » élus au suffrage universel direct dans chaque pays membre de l'Union. Il partage avec le Conseil [de l'UE] le pouvoir législatif européen, en participant à l'élaboration de certains règlements et directives (procédure dite de « codécision ») ²⁷⁴⁷. 1259
- (ii) *Conseil européen (CE)* ²⁷⁴⁸ : Installé à Bruxelles (Belgique), il fixe les orientations politiques globales de l'UE, mais n'a pas le pouvoir d'adopter la législation de l'Union. Il est dirigé par un Président –chargé de faciliter l'adoption d'un compromis– et se compose de Chefs d'État ou de gouvernement des pays membres ainsi que du Président de la Commission européenne. Il se réunit au moins deux fois par semestre, pendant plusieurs jours ²⁷⁴⁹. 1260
- (iii) *Conseil de l'Union européenne* (appelé simplement « Conseil » dans les traités) ²⁷⁵⁰ : Installé à Bruxelles (Belgique), il est un organe exécutif et législatif chargé de décider des actes législatifs et budgétaires de l'Union. Il est composé de ministres représentant les gouvernements des États membres, et sa présidence est assurée alternativement par chaque État membre, selon un système de rotation. Il partage sa compétence dans les domaines soumis à la procédure législative ordinaire (codécision) avec le Parlement européen ²⁷⁵¹. 1261
- (iv) *Commission européenne* (appelée simplement « Commission ») ²⁷⁵² : Installée à Bruxelles (Belgique), elle est composée des Commissaires européens représentant chacun des États membres (soit un commissaire par État), proposés par les Chefs d'État ou de gouvernement réunis au sein du Conseil européen, et approuvés par le Parlement européen. La Commission représente les intérêts de l'Union dans son ensemble, ce qui justifie son rôle principal qui est de proposer des actes législatifs (initiative législative) et de mettre en œuvre les politiques communautaires. Son droit d'initiative est quasiment monopolistique dans le domaine des compétences exclusives de l'Union. Somme toute, la fonction de la Commission consiste à présenter des propositions de législation, qui sont adoptées par le Parlement et le Conseil. Une fois adoptés, les actes législatifs sont mis en œuvre par les États membres ainsi que la Commission, qui est chargée de veiller à ce que lesdits actes soient correctement appliqués ²⁷⁵³. 1262

²⁷⁴⁶Articles 14 et 16 TUE ainsi que 223 à 234 TFUE.

²⁷⁴⁷D'autres informations détaillées peuvent être consultées en ligne, sur le site web de l'institution : www.europarl.eu

²⁷⁴⁸Articles 15 et 18 TUE ainsi que 235 et 236 TFUE.

²⁷⁴⁹D'autres informations approfondies peuvent être consultées sur le site web de l'institution : <http://www.consilium.europa.eu/fr>

²⁷⁵⁰Articles 16 TUE et 237 à 243 TFUE.

²⁷⁵¹D'autres informations approfondies peuvent être consultées sur le site web de l'institution : <http://www.consilium.europa.eu/fr/council-eu/>

²⁷⁵²Articles 17 TUE et 244 à 250 TFUE.

²⁷⁵³D'autres informations peuvent être consultées sur le site web de l'institution : <http://ec.europa.eu>

- 1263 (v) *Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)* ²⁷⁵⁴ : Installée à Luxembourg (Luxembourg) et constituée de la Cour de justice, du Tribunal et éventuellement des Tribunaux spécialisés, la CJUE veille à l'application du droit de l'Union ainsi qu'à l'uniformité de son interprétation sur le territoire de l'Union. A cet effet, elle contrôle la légalité des actes des autres institutions de l'Union et statue sur le respect, par chaque État membre, des obligations sous-jacentes aux traités. Elle interprète également le droit de l'Union à la demande des juges nationaux (procédure préjudicielle)²⁷⁵⁵.
- 1264 (vi) *Banque centrale européenne (BCE)*²⁷⁵⁶ : Installée à Francfort (Allemagne), elle est la principale institution monétaire de l'Union, chargée d'émettre l'euro (en tant que monnaie commune et unique de l'Union économique et monétaire), de définir les grandes orientations de politique monétaire de la zone euro, et de prendre les décisions nécessaires à sa mise en œuvre. Depuis 2014, elle assume un rôle central dans la supervision et le contrôle des principales banques d'États européens, via le mécanisme de surveillance unique (« *Single Supervisory Mechanism* » - SSM, en anglais)²⁷⁵⁷.
- 1265 (vii) *Cour des comptes (CC)*²⁷⁵⁸ : Installée à Kirchberg (Luxembourg), elle est composée de membres désignés par chaque État et nommés pour une période de six ans par le Conseil, après simple consultation du Parlement. C'est une institution supérieure de contrôle, chargée de l'audit (contrôle) de la gestion financière de l'UE et de ses autres institutions. Elle examine donc la légalité et la régularité des recettes et des dépenses et s'assure de la bonne gestion financière des fonds communautaires²⁷⁵⁹.
- 1266 Il ressort de ce succinct panorama institutionnel que trois organes sont au cœur du dispositif décisionnaire ou législatif de l'UE, en l'occurrence le Parlement européen, le Conseil de l'UE et la Commission européenne. En procédure législative ordinaire, c'est cette dernière qui propose des projets d'actes à soumettre au vote conjoint de deux précédentes institutions²⁷⁶⁰. Cependant, dans certaines procédures spéciales²⁷⁶¹, c'est plutôt le Conseil de l'UE qui peut légiférer seul et, dans ce cas, le rôle du Parlement se

²⁷⁵⁴Articles 19 TUE et 251 à 281 TFUE ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.8 N.24

²⁷⁵⁵ Sur le rôle d'interprétation réservé à la CJUE, *voy.* Section 2.1.3.3.1. D'autres informations approfondies peuvent être consultées sur le site web de l'institution : <http://curia.europa.eu>

²⁷⁵⁶Articles 282 à 284 TFUE.

²⁷⁵⁷D'autres informations approfondies peuvent être consultées sur le site web de l'institution : www.ecb.europa.eu

²⁷⁵⁸Articles 285 à 287 TFUE.

²⁷⁵⁹D'autres informations approfondies peuvent être consultées sur le page web de l'institution : <https://www.eca.europa.eu/fr>

²⁷⁶⁰*Voy.* Articles 289 §1 et 294 TFUE.

²⁷⁶¹*Voy.* Article 289 §2 TFUE.

limite au simple avis sur consultation (notamment en matière fiscale²⁷⁶²) ou à l'approbation ou désapprobation, sans possibilité d'amendement (tel qu'en cas de conclusion d'accords internationaux). Inversement, le Parlement légifère seul (après avis ou approbation de la Commission et du Conseil) dans plusieurs domaines liés au statut des députés européens ou du médiateur européen²⁷⁶³.

Par ailleurs, les actes posés par ces trois institutions sont officiellement adoptés sous la forme des « règlements » (« *regulations* »), des « directives » (« *directives* »), des « décisions » (« *decisions* »), des « recommandations » (« *recommandations* ») et des « avis » (« *opinions* »)²⁷⁶⁴. A la différence des actes de l'OCDE dont la plupart sont juridiquement non contraignants (*soft law*), la grande partie des actes juridiques de l'UE est contraignante (*hard law*)²⁷⁶⁵, exception faite de recommandations et avis qui sont souvent utilisés pour une coordination renforcée du cadre légal de l'Union²⁷⁶⁶. Ce paradigme (actes principalement contraignants) ressort sans ambiguïté des dispositions du TFUE, notamment en ces termes :

« Pour exercer les compétences de l'Union, les institutions adoptent des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis. Le règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre. La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens. La décision est obligatoire dans tous ses éléments. Lorsqu'elle désigne des destinataires, elle n'est obligatoire que pour ceux-ci. Les recommandations et les avis ne lient pas. »²⁷⁶⁷

Mécaniquement, il découle de cette disposition que, lorsque le Conseil de l'UE émet une directive en matière fiscale²⁷⁶⁸, l'acte est juridiquement contraignant pour chaque État membre de l'Union quant au résultat à atteindre, mais il appartient spécifiquement à chaque État de l'implémenter en droit interne, selon une forme idoine et conforme au régime juridique en vigueur, y compris en respect des compétences des organes nationaux. En effet, sur le plan interne, la directive peut faire l'objet soit d'une nouvelle loi spécifique à part entière, soit d'une incorporation dans une ancienne loi (tel que le code des impôts), soit encore faire l'objet d'un acte réglementaire. Qu'importe la voie nationale choisie (forme et moyen), l'essentiel pour l'Union est de voir chaque État parvenir aux résultats recherchés par la directive, dans le délai prescrit et dans le respect des autres actes juridiques de l'Union, tels que ceux garantissant le respect des droits humains et des libertés fondamentales.

²⁷⁶²C'est ce qui nous précisons également dans la Section 9.1.1.2 ci-après.

²⁷⁶³Voy. Dossier « Comment les décisions sont-elles prises au sein de l'Union européenne ? », 12 février 2018, publié en ligne sur : <http://www.vie-publique.fr> (ressource consultée le 9 août 2018).

²⁷⁶⁴Voy. KADDOUS/PICOD, *Traité UE*, p.X ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.2 N.2

²⁷⁶⁵Sur la portée juridique du *soft law* ainsi que du *hard law*, nous renvoyons au début de la section 8.1.1.2

²⁷⁶⁶ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.23 N.72 s

²⁷⁶⁷Article 288 TFUE.

²⁷⁶⁸Telle que la Directive (UE) 2016/1164 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, que nous abordons ultérieurement. Voy. Section 9.2.2

1270 Cela dit, à la lumière de précisions formulées dans cette section, il nous semble opportun d'examiner spécifiquement l'étendue de la compétence de l'UE en matière fiscale, tout en se fondant essentiellement sur le droit primaire (traités et charte)²⁷⁶⁹. C'est l'objet de la section ci-après.

9.1.1.2. Compétences européennes dans le domaine fiscal : harmonisation *versus* rapprochement des politiques fiscales

1271 De prime abord, il convient de faire remarquer qu'en droit européen, le domaine de compétence est régi par les principes d'« attribution », de « subsidiarité » et de « proportionnalité ». En effet, en vertu du principe d'attribution (« *principle of conferral* » en anglais), l'UE a reçu des compétences limitativement énumérées par les traités et ne peut les passer outre, au risque de porter atteinte aux compétences souveraines des États membres²⁷⁷⁰. Pour ce faire, l'UE est dotée, au travers des traités, de compétences exclusives²⁷⁷¹ ainsi que des compétences partagées avec les États membres²⁷⁷² ; toute compétence non attribuée à l'Union restant l'apanage des États membres²⁷⁷³. Dans les premières (compétences exclusives), l'UE est seule compétente pour légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants ; les États membres ne pouvant agir que moyennant une habilitation par l'Union ou en vue d'une mise en œuvre des actes de l'Union²⁷⁷⁴. Pour ce qui est de secondes (compétences partagées), l'UE et les États membres peuvent en légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants, et les États membres exercent leur compétence dans la mesure où

²⁷⁶⁹Concernant la portée du droit primaire de l'UE, voy. ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.2 N.2

²⁷⁷⁰TRAVERSA, *L'autonomie fiscale*, p.31 s N.15 s ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.9 N.28; PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.36 N.105

²⁷⁷¹En effet, l'article 3 TFUE dispose : « 1. L'Union dispose d'une compétence exclusive dans les domaines suivants : a) l'union douanière ; b) l'établissement des règles de concurrence nécessaires au fonctionnement du marché intérieur ; c) la politique monétaire pour les États membres dont la monnaie est l'euro ; d) la conservation des ressources biologiques de la mer dans le cadre de la politique commune de la pêche ; e) la politique commerciale commune. 2. L'Union dispose également d'une compétence exclusive pour la conclusion d'un accord international lorsque cette conclusion est prévue dans un acte législatif de l'Union, ou est nécessaire pour lui permettre d'exercer sa compétence interne, ou dans la mesure où elle est susceptible d'affecter des règles communes ou d'en altérer la portée. »

²⁷⁷²En effet, l'article 4 TFUE dispose : « [...] 2. Les compétences partagées entre l'Union et les États membres s'appliquent aux principaux domaines suivants : a) le marché intérieur ; b) la politique sociale, pour les aspects définis dans le présent traité ; c) la cohésion économique, sociale et territoriale ; d) l'agriculture et la pêche, à l'exclusion de la conservation des ressources biologiques de la mer ; e) l'environnement ; f) la protection des consommateurs ; g) les transports ; h) les réseaux transeuropéens ; i) l'énergie ; j) l'espace de liberté, de sécurité et de justice ; k) les enjeux communs de sécurité en matière de santé publique, pour les aspects définis dans le présent traité. 3. Dans les domaines de la recherche, du développement technologique et de l'espace, l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions, notamment pour définir et mettre en œuvre des programmes, sans que l'exercice de cette compétence ne puisse avoir pour effet d'empêcher les États membres d'exercer la leur. 4. Dans les domaines de la coopération au développement et de l'aide humanitaire, l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions et une politique commune, sans que l'exercice de cette compétence ne puisse avoir pour effet d'empêcher les États membres d'exercer la leur ».

²⁷⁷³Article 5 §2 TUE ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.9 N.28

²⁷⁷⁴Article 2 §1 TFUE.

l'Union n'a pas exercé la sienne ou a décidé de cesser d'exercer la sienne²⁷⁷⁵. Aussi est-il évident que, dans certains domaines spécifiques et limitativement énumérés²⁷⁷⁶, l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions à finalité européenne en vue d'appuyer, coordonner ou compléter l'action des États membres, sans pour autant remplacer leur compétence dans ces domaines²⁷⁷⁷. Au demeurant, l'action de l'UE dans lesdits domaines – qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive – est guidée par les principes de « subsidiarité »²⁷⁷⁸ et de « proportionnalité »²⁷⁷⁹, que nous avons déjà explicités dans la présente recherche scientifique²⁷⁸⁰.

Cela dit, logiquement, la fiscalité ne figure *expressis verbis* ni parmi les compétences exclusives de l'Union, ni parmi celles partagées, moins encore parmi celles des États membres pour lesquelles une action de l'Union est autorisée²⁷⁸¹. Néanmoins, le TFUE prévoit que « le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence »²⁷⁸². En d'autres termes, le pouvoir d'harmonisation de la fiscalité indirecte (TVA, droit d'accise et autres impôts indirects) est une compétence exclusive de l'Union, pour autant qu'elle relève du volet relatif à l'établissement des règles de concurrence, nécessaires au fonctionnement du marché intérieur²⁷⁸³. Dans cet élan d'harmonisation de la fiscalité indirecte, le Conseil a, au fil des années, pris bon nombre de directives concernant notamment la TVA, les droits d'accises et de franchise fiscale, etc.²⁷⁸⁴

1272

²⁷⁷⁵Article 2 §2 TFUE.

²⁷⁷⁶En l'occurrence : a) la protection et l'amélioration de la santé humaine ; b) l'industrie ; c) la culture ; d) le tourisme ; e) l'éducation, la formation professionnelle, la jeunesse et le sport ; f) la protection civile ; g) la coopération administrative. Voy. Article 6 TFUE.

²⁷⁷⁷Article 2 §5 TFUE.

²⁷⁷⁸En effet, l'article 5 §3 TUE dispose : « En vertu du principe de subsidiarité, dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union. [...] ».

²⁷⁷⁹En effet, l'article 5 §4 TUE dispose : En vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités ».

²⁷⁸⁰Voy. Section 6.2.2.1

²⁷⁸¹Voy. MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.11 N.2 ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.10 N.32 s

²⁷⁸²Article 113 TFUE.

²⁷⁸³Voy. Article 3 TFUE ; TRAVERSA, *L'autonomie fiscale*, p.40 N.26 ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.393 N.277

²⁷⁸⁴Pour plus de détails, voy. MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.396 ss N.279 ss ; MARCHESSOU/TRESCHER, *Droit fiscal*, p.149 ss N.144 ss

- 1273 Quant à la fiscalité directe, il n'existe aucune disposition des traités pouvant permettre de l'intégrer dans la sphère des compétences exclusives ou partagées de l'Union, pour donner ainsi lieu à une quelconque harmonisation²⁷⁸⁵. D'ailleurs, plusieurs tentatives dans ce sens ont essuyé des échecs au fil des années²⁷⁸⁶. Néanmoins, le TFUE prévoit une possibilité de rapprochement (et non harmonisation !) – au sein de l'Union – des législations nationales ayant une incidence directe sur le marché intérieur, y compris implicitement les législations fiscales²⁷⁸⁷. Et, logiquement, ce rapprochement ne peut faire l'objet que d'une procédure législative spéciale attribuée au Conseil ; le rôle du Parlement à cette procédure étant réduite à un simple avis, après avoir été consulté par le Conseil.
- 1274 En effet, pour revenir à la compétence générale relative à la régulation du marché intérieur – à laquelle la fiscalité est affiliée – le TFUE prévoit que « le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire et après consultation du Comité économique et social, arrêtent les mesures relatives au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur »²⁷⁸⁸. Curieusement, le paragraphe suivant de la même disposition précise expressément que cette compétence n'inclut pas, entre autres, les matières fiscales²⁷⁸⁹. En d'autres termes, la procédure législative ordinaire, qui implique une codécision du Conseil et du Parlement²⁷⁹⁰, n'est pas idoine pour le domaine fiscal. C'est plutôt l'article suivant (115) qui, sans assortir la compétence du Conseil d'une quelconque réserve ou exception, permet d'inclure dans ses attributions la compétence de rapprochement des législations fiscales²⁷⁹¹. En effet, cet article 115 prévoit que :
- 1275 « Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur »²⁷⁹².

²⁷⁸⁵BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.42 N.62 ; PAPADAMAKI, *Aides d'État*, p.49 N.58 ; PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.37 N.109

²⁷⁸⁶En effet, plusieurs tentatives d'harmonisation de la fiscalité directe ont échoué au fil des années au sein des Communautés européennes, tels étant les cas notamment du rapport *Neumark* de 1962, de la communication du 8 février 1967, du rapport *Werner* de 1969, du programme du 30 juillet 1975, du rapport *Burke* de 1980, du rapport *Ruding* de 1993, des memoranda *Monti* de 1996. Pour plus de détails, voy. MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.518 ss N.347 ss ; MASTAKI, *Neutralité TVA*, p.322 ; PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.40 s N.127 ss

²⁷⁸⁷BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.43 N.65

²⁷⁸⁸Article 114 §1 TFUE.

²⁷⁸⁹Article 114 §2 TFUE.

²⁷⁹⁰Voy. Section 9.1.1.1

²⁷⁹¹BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.43 N.65 ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.10 N.32

²⁷⁹²Article 115 TFUE.

Conséquemment, dans la mesure où la fiscalité directe peut avoir un impact sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur, notamment sur le jeu de la concurrence, il est loisible qu'elle fasse l'objet d'un rapprochement ou une coordination par le Conseil au sein de l'Union²⁷⁹³. En d'autres termes, concernant la fiscalité directe, l'UE n'exerce aucune influence directe sur la fixation des taux d'imposition et la perception des impôts²⁷⁹⁴, et son rôle se limite à « superviser les règles fiscales nationales pour garantir leur cohérence avec certaines politiques européennes visant [notamment] à : promouvoir la croissance économique et la création d'emplois ; assurer la libre circulation des biens, des services et des capitaux dans l'UE ; garantir que les entreprises d'un pays ne disposent pas d'un avantage déloyal par rapport à leurs concurrentes dans un autre pays ; s'assurer que les impôts n'établissent pas de discrimination envers les consommateurs, les travailleurs ou les entreprises d'autres États membres »²⁷⁹⁵. 1276

Néanmoins, ce rapprochement ou coordination des législations fiscales nationales doit se faire dans le respect du principe de l'unanimité, tel que mis en relief par l'article 115 TFUE prérappelé. Comme nous l'avons déjà indiqué, dans la deuxième partie de cette recherche scientifique²⁷⁹⁶, ce principe de l'unanimité prévaut dans le traitement des questions liées à la fiscalité directe au sein du Conseil, de manière que l'adoption au niveau européen de toute réforme relative à l'imposition directe nécessite l'accord de tous les États membres, préservant ainsi leurs souverainetés fiscales respectives²⁷⁹⁷ et – dans une certaine mesure – l'hétérogénéité des législations fiscales nationales²⁷⁹⁸. 1277

Cela étant, dans ce besoin de coordination de la fiscalité directe au sein de l'UE, plusieurs actes du Conseil ont été édictés au fil du temps, en tant que de besoin, en vue de préserver le fonctionnement du marché intérieur. Les directives cristallisent notamment la nécessité de lutter contre la double imposition²⁷⁹⁹ ainsi que l'évasion fiscale²⁸⁰⁰, de régler les différends fiscaux²⁸⁰¹, etc. Concernant singulièrement les actes législatifs du Conseil en matière de lutte contre l'évasion fiscale, l'objectif poursuivi est 1278

²⁷⁹³ TRAVERSA, *L'autonomie fiscale*, p.42 N.30 ; PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.36 N.105 ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.393 N.277

²⁷⁹⁴ PAPADAMAKI, *Aides d'État*, p.49 N.59

²⁷⁹⁵ Source : https://europa.eu/european-union/topics/taxation_fr (consulté le 10 août 2018).

²⁷⁹⁶ Voy. Section 6.2.2.1

²⁷⁹⁷ Voy. BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.45 N.70 ; LAMPREAVE, *Fiscal competitiveness*, p.2

²⁷⁹⁸ ALTINDAG, *Concurrence*, p.25 N.8

²⁷⁹⁹ Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées - Acte final - Déclarations communes - Déclarations unilatérales (JO C 160 du 30 juin 2005, p.11 ss).

²⁸⁰⁰ Notamment la Directive (UE) 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 (JO L 193 du 19.7.2016, p.1-14).

²⁸⁰¹ Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (JO L 265 du 14.10.2017, p.1-14).

qu'aucune législation fiscale d'un État membre ne puisse permettre d'échapper à l'imposition dans un autre pays. Dans la même veine, chaque juridiction membre est tenue de veiller à ce que son régime d'impôts sur les sociétés soit clair et ouvert, et ne soit pas conçu de manière à attirer injustement des capitaux mobiles étrangers (entreprises), au préjudice des autres juridictions membres, ou à éroder l'assiette fiscale de ces dernières²⁸⁰².

- 1279 En dehors de directives, plusieurs communications²⁸⁰³ – sans valeur contraignante pour les États membres et souvent non publiées au JOUE – ont souvent été formulées en vue de contribuer au rapprochement des législations nationales relatives à la fiscalité directe ; l'objectif étant de garantir la conformité desdites législations avec le droit communautaire et de veiller à ce qu'elles fonctionnent en bonne interaction²⁸⁰⁴.
- 1280 Tout compte fait, à ce jour, la pratique fiscale au sein de l'UE est de plus en plus en faveur d'une coordination de la fiscalité directe, avec une tendance vers une harmonisation de ce domaine – à l'instar des impôts indirects – en vue de mieux appréhender le phénomène de l'érosion des assiettes fiscales. Cette tendance s'est accentuée sous l'effet de la crise financière de 2008, dans la mesure où les États membres se sont lancés de plus en plus à la quête des ressources budgétaires pour le financement de l'action publique.
- 1281 Dans la section ci-après, le curseur est focalisé sur l'économie de quelques actions de l'Union en matière de coordination de la fiscalité directe, postérieurement à la crise financière de 2008, et ayant en toile de fond l'objectif de lutter contre l'érosion des assiettes fiscales (évasion fiscale).

²⁸⁰² Source : https://europa.eu/european-union/topics/taxation_fr (ressource consultée le 10 août 2018).

²⁸⁰³ Entre autres, nous pouvons citer : Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, du 19 décembre 2006, intitulée « *Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur* » [COM(2006) 823 final - Non publié au Journal officiel] ; Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 10 décembre 2007 intitulée « *L'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe - au sein de l'Union européenne et dans les rapports avec les pays tiers* » [COM(2007) 785 final - Non publié au Journal officiel] ; Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, du 19 décembre 2006, intitulée « *Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des États membres* » [COM(2006) 825 final - Non publié au Journal officiel] ; Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, du 19 décembre 2006, intitulée « *Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières* » [COM(2006) 824 - Non publié au Journal officiel].

²⁸⁰⁴ Dans ce sens, voy. ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.23 N.72 s

9.1.2. Synopsis de l'évolution diachronique de quelques actions de l'UE contre l'évasion fiscale postérieures à la crise économico-financière de 2008

9.1.2.1. Communication de 2009 sur la bonne gouvernance en matière fiscale

Le 28 avril 2009, dans sa Communication sur la bonne gouvernance en matière fiscale²⁸⁰⁵, adressée au Conseil, au Parlement et au Comité économique et social, la Commission européenne a relevé que, dans le contexte de la crise financière et économique de l'époque qui faisait peser une menace croissante sur les budgets et les systèmes fiscaux nationaux, la nécessité d'une coopération internationale et des normes communes en matière fiscale était une question récurrente dans les discussions internationales. En effet, dans un monde dominé par la globalisation économique, les paradis fiscaux et les centres financiers *offshores* – qui sont caractérisés par l'opacité financière (absence de transparence et d'échange d'informations) – peuvent faciliter ou encourager la fraude et l'évasion fiscales internationales, portant *ipso facto* atteinte à la souveraineté fiscale des autres pays et fragilisant leurs recettes²⁸⁰⁶. Cela étant, la Commission a formulé un certain nombre de mesures que les États membres pouvaient adopter pour promouvoir la bonne gouvernance dans le domaine fiscal (c'est-à-dire plus de transparence, d'échange d'informations et de loyauté dans la concurrence en matière fiscale)²⁸⁰⁷, non seulement au sein de l'Union²⁸⁰⁸ mais aussi au niveau international²⁸⁰⁹.

1282

Tout compte fait, cette Communication visait à renforcer le degré de cohérence entre les principes de la bonne gouvernance dans le domaine fiscal et les politiques fiscales des États membres (y compris les CDI bilatérales conclues avec les pays tiers) et de

1283

²⁸⁰⁵En ligne : <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:FR:PDF> (ressource consultée le 13 août 2018).

²⁸⁰⁶COM (2009) 201 final.

²⁸⁰⁷Sur le sens et l'étendue de la bonne gouvernance selon l'UE, *voy.* Section 6.2.2.2

²⁸⁰⁸Notamment le remplacement de la directive sur l'assistance mutuelle en vue d'améliorer la coopération administrative ; le remplacement de la directive sur le recouvrement des créances fiscales en vue d'accroître l'efficacité de l'assistance de façon à renforcer la capacité des administrations fiscales en matière de recouvrement des taxes et impôts impayés ; la modification de la directive sur la fiscalité de l'épargne, en vue d'étendre son champ d'application à certains paiements d'intérêts effectués en faveur de résidents de l'UE par le biais de structures intermédiaires exonérées d'impôts établies dans des pays non-membres de l'Union ; le gel et le démantèlement – dans le cadre du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises – des pratiques fiscales dommageables des États membres. *Voy.* COM (2009) 201 final, ch.4

²⁸⁰⁹Notamment l'inclusion des principes de la bonne gouvernance dans le domaine fiscal dans le cadre des accords généraux avec les pays tiers à l'UE ; l'intégration dans les accords conclus avec les pays tiers à l'UE, des dispositions similaires à celles qui s'appliquent au sein de l'Union européenne en matière d'aides d'État ; la mise en place d'une politique cohérente d'action coordonnée envers les pays tiers se livrant à des pratiques fiscales dommageables, par exemple en adoptant une approche commune pour l'application de mesures anti-abus. *Voy.* COM (2009) 201 final, ch.4

veiller à ce que – par le biais de ces CDI bilatérales – les États membres ne créent pas des possibilités de contournement des directives communautaires ou des législations fiscales d’autres États membres. Compte tenu de sa nature juridique, cette Communication n’a pas été contraignante pour les États membres de l’Union, moins encore pour les pays tiers²⁸¹⁰, mais a pu poser des jalons pour une nouvelle dynamique de la bonne gouvernance fiscale au sein de l’UE, permettant par ricochet de renforcer le dispositif contre l’évasion fiscale internationale.

9.1.2.2. Directive de 2010 concernant l’assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures

- 1284 Dans un contexte postérieur à la crise financière de 2008, caractérisé par la quête d’une optimisation maximale des recettes publiques, le Conseil a, par sa Directive 2010/24/UE du 16 mars 2010²⁸¹¹, réaffirmé que l’assistance mutuelle entre les États membres – aux fins du recouvrement de leurs créances respectives ainsi que de celles de l’Union en ce qui concerne certaines taxes, impôts et autres mesures – contribue au bon fonctionnement du marché intérieur. A cet effet, il revient à chaque État membre de l’Union de transmettre, à la requête d’un autre État membre, toute information vraisemblablement pertinente pour le recouvrement par ce dernier de ses créances (taxes, impôts et autres droits), à l’exception des informations (i) que l’État requis ne serait pas en mesure d’obtenir pour le recouvrement de créances similaires nées dans son territoire ; (ii) qui divulgueraient un secret commercial, industriel ou professionnel – sans que cette exception ne soit liée au secret bancaire – ; et (iii) dont la communication serait de nature à porter atteinte à la sécurité ou à l’ordre public du territoire du pays requis²⁸¹².
- 1285 Par ailleurs, dans l’optique du recouvrement de la créance, l’État requis est tenu de traiter celle-ci comme s’il en était bénéficiaire, c’est-à-dire en usant de tous les moyens juridiques et matériels (compétences et procédures législatives, réglementaires ou administratives) auxquels il ferait recours s’il s’agissait de sa propre créance – de la même nature ou tout au moins du genre similaire – sur son territoire²⁸¹³.
- 1286 Dans la mesure où une directive est un acte juridique contraignant pour chaque État membre quant au résultat à atteindre, l’article 28 de la Directive 2010/24/UE sous revue a prévu – tout en laissant aux instances nationales la compétence pour ce qui est de la forme et des moyens de transposition en droit interne²⁸¹⁴ – que les États

²⁸¹⁰Sur la valeur juridique d’une Communication au sein de l’UE, *voy.* Section 9.1.1.1

²⁸¹¹En ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=celex%3A32010L0024> (ressource consultée le 13 août 2018).

²⁸¹²*Voy.* Article 5 Directive 2010/24/UE. Voir aussi HEMELS, *Administrative cooperation*, p.599

²⁸¹³*Voy.* Article 13 Directive 2010/24/UE.

²⁸¹⁴Sur la valeur juridique d’une Directive au sein de l’UE, *voy.* Section 9.1.1.1

membres étaient censés adopter et publier, au plus tard le 31 décembre 2011, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive, tout en informant immédiatement la Commission à propos. Ils devaient, au reste, appliquer lesdites dispositions à partir du 1^{er} janvier 2012²⁸¹⁵.

Enfin, en vue de permettre une meilleure exécution de la Directive 2010/24/UE, la Commission avait adopté, en date du 18 novembre 2011, le Règlement d'exécution (UE) n° 1189/2011 fixant les modalités d'application relatives à certaines dispositions²⁸¹⁶.

1287

9.1.2.3. Directive de 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et perspective ultérieure

En édictant la Directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal²⁸¹⁷, le Conseil a – tout en réaffirmant le principe de la souveraineté fiscale des États membres de l'Union (c'est-à-dire le pouvoir de fixer au niveau du droit national les règles relatives à la fiscalité directe) – estimé qu'un État membre ne peut gérer son régime fiscal interne sans disposer d'informations provenant d'autres États membres, surtout à l'ère actuelle de la globalisation économique²⁸¹⁸. En d'autres termes, le Conseil a estimé que, dans la mesure où « la situation fiscale d'un ou de plusieurs contribuables établis dans différents États membres présente souvent un intérêt commun ou complémentaire, il convient de rendre possible la réalisation de contrôles simultanés de ces assujettis par plusieurs États membres, en vertu d'un accord mutuel et sur la base du volontariat »²⁸¹⁹. En effet, l'évolution galopante de la mobilité des contribuables, du nombre d'opérations transfrontalières et de l'internationalisation des instruments financiers, rend complexe l'établissement correct par les juridictions fiscales de l'UE du montant des impôts et taxes directs à percevoir²⁸²⁰. Cela a des répercussions sur le fonctionnement des systèmes fiscaux, entraînant un phénomène de double imposition, lequel incite à la fraude et l'évasion fiscales préjudiciables au bon fonctionnement du marché intérieur²⁸²¹.

1288

²⁸¹⁵Article 28 §1 Directive 2010/24/UE.

²⁸¹⁶En l'occurrence les articles 5 (§ 1), 8, 10, 12 (§1), 13 (§ 2, 3, 4 et 5), 15, 16 (§1), et 21 (§1), y compris les modalités pratiques relatives à la conversion et au transfert des sommes recouvrées, ainsi que les moyens par lesquels les informations peuvent être transmises entre autorités. Voy. Article 1 Règlement d'exécution (UE) 1189/2011 ; HEMELS, *Administrative cooperation*, p.599

²⁸¹⁷Disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fr/ALL/?uri=CELEX:32011L0016> (ressource consultée le 13 août 2018).

²⁸¹⁸Directive 2011/16/UE, § (2).

²⁸¹⁹Directive 2011/16/UE, § (14).

²⁸²⁰En effet, cette Directive ne s'applique pas à la TVA et aux droits de douane, ni aux droits d'accises couverts par d'autres textes de législation de l'Union relatifs à la coopération administrative entre États membres. Voy. Article 2 §2 Directive 2011/16/UE.

²⁸²¹Directive 2011/16/UE, § (1) ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.663 N.467

- 1289 S'appuyant sur les acquis de la Directive 77/799/CEE²⁸²² qu'elle a par ailleurs abrogée pour inadéquation avec les exigences de l'heure du marché intérieur²⁸²³, la Directive 2011/16/UE a posé des jalons relatifs aux « règles plus claires et plus précises régissant la coopération administrative entre les États membres afin de mettre en place, notamment en ce qui concerne l'échange d'informations, un champ plus large pour la coopération administrative entre les États membres »²⁸²⁴. Par ce nouvel instrument juridique, le Conseil a admis que « l'échange automatique et obligatoire d'informations sans conditions préalables est le moyen le plus efficace pour favoriser l'établissement correct des taxes et impôts dans les situations transfrontalières et de lutter contre la fraude »²⁸²⁵.
- 1290 Pour ce faire, les circonstances dans lesquelles un État membre requis peut refuser de transmettre des informations, ont été clairement définies et limitativement énoncées, notamment en prenant en considération la protection de certains intérêts privés²⁸²⁶ ainsi que de l'intérêt public. En tout état de cause, il n'est pas concevable pour un État membre de s'opposer à la transmission des informations parce qu'il n'en tire lui-même aucun intérêt ou parce que les informations sont détenues par une banque, un établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou encore parce qu'elles se rapportent à une participation au capital d'une personne²⁸²⁷.
- 1291 Par ailleurs, pour autant que cette Directive est un acte contraignant, les États membres de l'UE ont été invités à la transposer en droits domestiques, à compter du 1^{er} janvier 2013 pour toutes les dispositions et, exceptionnellement, du 1^{er} janvier 2015 pour l'article 8²⁸²⁸, tout en veillant à communiquer à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adopteraient dans le domaine couvert par la Directive²⁸²⁹.
- 1292 Dans un autre registre, réaffirmant la nécessité de combattre l'évasion et la fraude fiscales internationales au travers de la coopération administrative dans le domaine

²⁸²² Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336 du 27 décembre 1977).

²⁸²³ MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.658 ss N.465 s ; LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.366 N.699 ss ; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.19 s N.65

²⁸²⁴ Directive 2011/16/UE, § (7).

²⁸²⁵ Directive 2011/16/UE, § (10).

²⁸²⁶ Dans cette veine, la Directive reconnaît explicitement qu'elle « respecte les droits fondamentaux et est conforme aux principes reconnus, en particulier, par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ». Cf. Directive 2011/16/UE, § (28).

²⁸²⁷ Directive 2011/16/UE, § (19) et (20). Dans ce sens, voy. HEMELS, *Administrative cooperation*, p.546 ; MARCHESSOU/TRESCHER, *Droit fiscal*, p.314 N.344

²⁸²⁸ Relatif au champ d'application et aux conditions de l'échange automatique et obligatoire d'informations.

²⁸²⁹ Article 29 Directive 2011/16/UE.

fiscal, le Conseil a ultérieurement pris en compte les travaux sur le standard de l'OCDE en matière d'échange d'informations à des fins fiscales, et modifié la Directive sous revue. D'abord, c'est la Directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014²⁸³⁰ qui a été adoptée ; ensuite, la Directive (UE) 2015/2376 du 8 décembre 2015²⁸³¹ ; et, enfin, la Directive (UE) 2016/881 du 25 mai 2016²⁸³². Dès l'abord, ces trois Directives modificatives reconnaissent unanimement que les dernières années ont été émaillées par la fraude et l'évasion fiscales, qui constituent factuellement une préoccupation majeure au sein de l'UE ainsi qu'au niveau du globe. L'échange automatique d'informations étant un outil indispensable pour juguler ce phénomène, il s'avère nécessaire de l'étendre particulièrement au niveau européen, en vue de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur²⁸³³. En l'occurrence, il s'agit de supprimer la référence à un seuil contenue à l'article 8(§3) de la Directive 2011/16/UE^{2834/2835} ; de prendre toutes les mesures raisonnables pour lever les obstacles qui pourraient entraver un échange automatique et obligatoire d'informations efficace, et le plus large possible en ce qui concerne les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert²⁸³⁶ ; et d'adopter des règles coordonnées sur les obligations de transparence des groupes d'entreprises multinationales (échange automatique et obligatoire des déclarations pays par pays²⁸³⁷)²⁸³⁸.

Tout compte fait, les quatre Directives que nous avons sus évoquées constituent, à date, le *substratum* juridique du standard européen de l'échange d'informations à des fins fiscales, notamment contre l'évasion et la fraude fiscales. 1293

9.1.2.4. Recommandation de 2012 relative à la planification fiscale agressive

Tout en certifiant que la planification fiscale est une pratique légitime²⁸³⁹, la Commission européenne a – par sa Recommandation 2012/772/UE du 6 décembre 1294

²⁸³⁰Disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=celex%3A32014L0107> (consulté le 13 août 2018).

²⁸³¹Disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX%3A32015L2376> (consulté le 13 août 2018).

²⁸³²Disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881> (consulté le 13 août 2018).

²⁸³³MARCHESSOU/TRESCHER, *Droit fiscal*, p.314 s N.344

²⁸³⁴Précisément, l'article 8 §3 de la directive 2011/16/UE dispose : « L'autorité compétente d'un État membre peut indiquer à l'autorité compétente d'un autre État membre qu'elle ne souhaite pas recevoir d'informations concernant les catégories de revenu et de capital visées au paragraphe 1, ou qu'elle ne souhaite pas recevoir d'informations sur des revenus ou capitaux dont le montant ne dépasse pas un seuil déterminé. Elle en informe la Commission. Un État membre peut être considéré comme ne souhaitant pas recevoir d'informations conformément au paragraphe 1 s'il omet d'informer la Commission d'une seule des catégories pour lesquelles il dispose d'informations. »

²⁸³⁵Voy. Directive 2014/107/UE, § (15).

²⁸³⁶Voy. Directive (UE) 2015/2376, § (18).

²⁸³⁷Sur la portée et l'étendue de la déclaration pays par pays, voy. Section 11.1.1.4

²⁸³⁸Voy. Directive (UE) 2016/881, § (10).

²⁸³⁹Sur la légitimité de la planification ou optimisation fiscale, voy. Section 5.3.2

2012²⁸⁴⁰ — estimé qu’au fil des années les structures de planification fiscale sont progressivement devenues très « sophistiquées ». Elles s’étendent sur plusieurs juridictions, se traduisent factuellement par un transfert des bénéfices imposables vers des juridictions à fiscalité faible ou nulle (paradis fiscaux), et permettent de réduire les obligations fiscales au moyen de dispositions tout à fait légales, qui vont néanmoins à l’encontre de l’esprit de la législation (évasion fiscale)²⁸⁴¹. Orientée dans l’optique de déboucher sur une double déduction ou une double non-imposition²⁸⁴², la planification fiscale agressive « consiste à tirer parti des subtilités d’un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l’impôt à payer »²⁸⁴³. De ce point de vue, il est indubitable que l’optimisation fiscale agressive participe de l’érosion des assiettes fiscales (évasion fiscale)²⁸⁴⁴.

1295 En vue de garantir un meilleur fonctionnement du marché intérieur et d’atténuer les distorsions existantes, la Recommandation ci-dessus a préconisé l’adoption, par toutes les juridictions membres, d’une même approche générale consistant à remédier aux situations dans lesquelles un contribuable tire des avantages fiscaux par le biais d’une gestion fiscale alambiquée (planification fiscale agressive) faisant en sorte que les revenus ne soient imposés par aucune des juridictions fiscales concernées (double non-imposition)²⁸⁴⁵. Cette approche commune européenne se traduirait, notamment, par la mise en place d’une règle anti-abus générale, visant à contrer les pratiques débouchant sur la non-imposition²⁸⁴⁶. A cet effet, dans le cadre des CDI qu’elles concluent entre elles ou avec des pays tiers, les juridictions fiscales de l’Union étaient vivement invitées à y insérer la clause suivante :

1296 « Les montages artificiels ou ensembles artificiels de montages mis en place essentiellement dans le but d’éviter l’imposition et conduisant à un avantage fiscal sont ignorés. Aux fins de la fiscalité, les autorités nationales traitent ces montages sur la base de leur réalité économique »²⁸⁴⁷.

1297 Par ailleurs, pour autant qu’une Recommandation n’est pas un acte juridique contraignant en droit européen, les juridictions membres n’ont pas été en principe obligées de transposer formellement les postulats de cette Recommandation 2012/772/UE dans leurs droits internes respectifs. Néanmoins, la Commission a estimé adéquat que les États membres l’informent des mesures prises afin de se conformer à cette Recommandation ainsi que des modifications apportées auxdites

²⁸⁴⁰Ressource disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1429530801600&uri=CELEX:32012H0772> (consultée le 13 août 2018).

²⁸⁴¹Recommandation 2012/772/UE, § (1) ; DELAUNAY, *Planification*, p.238

²⁸⁴²Sur la double non-imposition, *voy.* Section 7.1.3

²⁸⁴³Recommandation 2012/772/UE, § (2).

²⁸⁴⁴*Voy.* Section 5.3.2.3

²⁸⁴⁵Recommandation 2012/772/UE, § (4) et (5) ; DELAUNAY, *Planification*, p.238 s

²⁸⁴⁶Recommandation 2012/772/UE, § (8) ; DELAUNAY, *Planification*, p.239 s

²⁸⁴⁷Recommandation 2012/772/UE, Ch. 4.2

mesures, tout en promettant la publication ultérieure d'un rapport y afférent²⁸⁴⁸. A notre avis, il s'est agi d'une implicite contrainte morale (équité) imposée aux États membres d'appliquer ladite Recommandation.

9.1.2.5. Plan d'action 2012 pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

A la même date du 6 décembre 2012, en plus de la Recommandation 2012/772/UE susmentionnée, la Commission européenne a adressé au Conseil ainsi qu'au Parlement une communication relative au « *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* »²⁸⁴⁹, dans laquelle elle a présenté les initiatives qu'elle avait déjà prises et de nouvelles initiatives séquencées pour une application à court, moyen et long termes contre l'évasion et la fraude fiscales. Concrètement, il s'est agi des mesures susceptibles de « donner des résultats tangibles pour tous les États membres et soutenir plus particulièrement les États membres auxquels des recommandations spécifiques par pays, sur la nécessité d'améliorer la perception de l'impôt, ont été adressées dans le cadre du semestre européen 2012 »²⁸⁵⁰. 1298

Pour ce qui est des initiatives passées et courantes de l'époque (fin 2012), la Commission a fait allusion notamment²⁸⁵¹ au nouveau cadre pour la coopération administrative²⁸⁵², au projet d'accord de lutte contre la fraude et de coopération fiscale de 2009, au mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la TVA de 2012²⁸⁵³, à l'application facultative du mécanisme d'autoliquidation en matière de TVA de 2009²⁸⁵⁴, et au Forum de l'UE sur la TVA créé en 2012²⁸⁵⁵. 1299

Pour l'avenir, la Commission projetait une mise en place des mesures, telles que : 1300

- (i) A court terme (2013) : Révision de la Directive mère-filiale (2011/96/UE) ; réexamen des dispositions anti-abus dans la législation de l'Union²⁸⁵⁶ ; promotion 1301

²⁸⁴⁸Recommandation 2012/772/UE, Ch. 5

²⁸⁴⁹En ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_fr.pdf (ressource consultée le 13 août 2018).

²⁸⁵⁰COM(2012) 722 final, p.2 s. Pour quelques informations relatives au « semestre européen », nous recommandons la page web : <http://www.europaforum.public.lu/fr/dossiers-thematiques/2011/semestre-europeen/index.html> (consultée le 13 août 2018).

²⁸⁵¹COM(2012) 722 final, p.4 ss

²⁸⁵²Allusion faite notamment aux Directive 2010/24/UE et Directive 2011/16/UE que nous avons déjà abordées précédemment (sections 9.1.2.2 et 9.1.2.3).

²⁸⁵³Voy. [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2012\)428_/com_com\(2012\)0428_fr.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2012)428_/com_com(2012)0428_fr.pdf) (ressource consultée le 13 août 2018).

²⁸⁵⁴En l'occurrence, la Directive 2009/69/CE du Conseil du 25 juin 2009 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la fraude fiscale liée aux importations.

²⁸⁵⁵Par Décision de la Commission (2012/C 198/05) du 3 juillet 2012 mettant en place le forum de l'UE sur la TVA.

²⁸⁵⁶Cette modification a finalement eu lieu avec l'adoption de la Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

de la norme d'échange automatique d'informations dans les enceintes internationales et des outils informatiques de l'Union ; mise en place du Code européen du contribuable²⁸⁵⁷ ; renforcement de la coopération avec d'autres organes chargés de faire respecter la loi ; promotion du recours aux contrôles simultanés et de la présence de fonctionnaires étrangers lors des contrôles ; et obtention de l'autorisation du Conseil pour entamer des négociations avec les pays tiers en vue de conclure des accords bilatéraux de coopération administrative dans le domaine de la TVA²⁸⁵⁸.

- 1302 (ii) A moyen terme (2014) : Conception d'un format électronique pour l'échange automatique d'informations ; utilisation d'un numéro d'identification fiscale (TIN) européen²⁸⁵⁹ ; rationalisation des outils informatiques ; définition d'une méthode et des lignes directrices communes destinées à améliorer l'accès des administrations fiscales aux informations sur les flux financiers ; amélioration des techniques de gestion des risques, et notamment de la gestion des risques liés au respect des obligations ; extension d'*Eurofisc*²⁸⁶⁰ à la fiscalité directe ; mise en place d'une approche de type « guichet unique » dans tous les États membres auprès desquels les contribuables, y compris les non-résidents, pourraient obtenir tout type d'informations fiscales ; mise en place de mesures d'incitation, notamment sous la forme de programmes de divulgation volontaire ; développement d'un portail *web* sur la fiscalité ; proposition d'alignement des sanctions administratives et pénales ; et élaboration d'un fichier de contrôle type européen pour la fiscalité (*Standard Audit File for Tax*)²⁸⁶¹.
- 1303 (iii) A long terme (au-delà de 2014) : Élaboration d'une méthode pour la réalisation de contrôles conjoints par des équipes spécialisées des contrôleurs qualifiés ; développement de l'accès mutuel direct aux bases de données nationales ; et élaboration d'un instrument juridique unique pour la coopération administrative relative à l'ensemble des impôts et taxes²⁸⁶².

²⁸⁵⁷C'est finalement en 2016 que la Commission a édicté les « *Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable* », disponible en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_fr.pdf (consulté le 30 août 2018).

²⁸⁵⁸COM(2012) 722 final, p.10 ss

²⁸⁵⁹Pour plus de détails sur le TIN, *voy.* https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/?locale=fr (consulté le 30 août 2018).

²⁸⁶⁰Le réseau *Eurofisc* auquel tous les États membres de l'UE participent, facilite une action rapide et ciblée pour lutter contre de nouveaux types de fraude spécifiques, s'appuyant sur un mécanisme multilatéral d'alerte précoce, ainsi que sur la coordination de l'échange de données et du travail des fonctionnaires de liaison lorsqu'il s'agit de réagir à une alerte. Il a vu le jour par le Règlement du Conseil du 7 octobre 2010 créant le réseau *Eurofisc* visant à renforcer la coopération en matière de lutte contre la fraude à la TVA.

²⁸⁶¹COM(2012) 722 final, p.13 ss

²⁸⁶²COM(2012) 722 final, p.16 s

Tout compte fait, ce plan d'action de l'Union a été une contribution de portée générale au débat sur la fiscalité internationale et visait à aider – au-delà même de l'UE – le G20 et le G8 dans leurs travaux orientés vers la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales²⁸⁶³. A l'instar des autres communications, ce plan d'action n'était pas contraignant pour les États membres, d'autant plus qu'il n'a pas été destiné à ces derniers, mais plutôt au Conseil ainsi qu'au Parlement. 1304

9.1.2.6. Paquet de transparence fiscale de 2015

Dans sa Communication du 18 mars 2015 sur « *la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales* »²⁸⁶⁴, adressée au Parlement et au Conseil, la Commission européenne avait présenté un paquet de mesures sur la transparence fiscale (« *Tax Transparency Package* » en anglais) dans le cadre de son programme général de lutte contre l'évasion fiscale des entreprises et la concurrence fiscale dommageable au sein de l'UE²⁸⁶⁵. 1305

Un élément clé de ce « paquet sur la transparence fiscale » était la proposition législative visant à introduire l'échange automatique d'informations entre les États membres, en ce qui concerne leurs décisions fiscales anticipées (rescrits ou *rulings*), aux fins de garantir que ces États disposent des informations dont ils ont besoin pour protéger leurs assiettes fiscales et cibler efficacement les entreprises qui tentent d'échapper au paiement de leur juste part d'impôts²⁸⁶⁶. En effet, il a été constaté que le discernement de certains rescrits ou *rulings* avait généralement pour conséquence, dans quelques juridictions membres, de faciliter une imposition à un taux faible de certains revenus²⁸⁶⁷. Dans le même ordre d'idée, le Commissaire européen chargé des affaires économiques et financières, de la fiscalité et des douanes, s'était exprimé en ces termes : 1306

« Nous ne tolérerons plus les entreprises qui évitent de payer leur juste part d'impôts ni les régimes fiscaux qui permettent de tels comportements. Nous devons garantir que le lieu où les entreprises réalisent réellement leurs bénéfices est aussi le lieu où elles sont imposées. À cette fin, les États membres doivent être plus transparents entre eux et collaborer. C'est précisément l'objectif du paquet sur la transparence fiscale que nous présentons aujourd'hui »²⁸⁶⁸. 1307

Il convient de préciser que, pour faire suite à cet appel, la Directive (UE) 2015/2376 que nous avons déjà évoquée²⁸⁶⁹ a été adoptée quelques mois plus tard, soit le 8 1308

²⁸⁶³COM (2012) 722 final, p.17

²⁸⁶⁴Disponible en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_136_fr.pdf (ressource consultée le 14 août 2018).

²⁸⁶⁵PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.51 N.162

²⁸⁶⁶COM(2015) 136 final, p.5

²⁸⁶⁷Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.13

²⁸⁶⁸Commission européenne - Communiqué de presse du 18 mars 2015, intitulé « *Lutte contre l'évasion fiscale des entreprises : la Commission présente un paquet de mesures sur la transparence fiscale* », IP/15/4610.

²⁸⁶⁹Voy. Section 9.1.2.3

décembre 2015, formulant des mesures sous-tendant l'échange automatique et obligatoire d'informations relatives aux décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et aux accords préalables en matière de prix de transfert. Cette Directive devait être mise en œuvre par les États membres pour le 31 décembre 2016 et, depuis le 1^{er} janvier 2017, les administrations fiscales échangent entre elles, de manière systématique et automatique, des informations portant sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et sur les accords préalables en matière de prix de transfert qu'elles ont pris²⁸⁷⁰.

- 1309 Par ailleurs, le « paquet de transparence fiscale » sous examen a mis en relief d'autres mesures visant notamment²⁸⁷¹ à évaluer une possible introduction de nouvelles exigences en matière de transparence pour les multinationales²⁸⁷² ; réviser le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises²⁸⁷³ ; abroger la directive sur la fiscalité de l'épargne²⁸⁷⁴; et quantifier l'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscales. Pour cette dernière mesure, il était prévu que la Commission – conjointement avec Eurostat²⁸⁷⁵ – collabore avec les juridictions membres pour déterminer comment il est possible d'obtenir une estimation fiable du niveau de fraude et d'évasion fiscales, car le fait de disposer de statistiques fiables sur l'ampleur et l'impact de ces phénomènes contribuerait à mieux cibler les mesures de lutte contre²⁸⁷⁶.
- 1310 Au reste, le « paquet de transparence fiscale » prévoyait, en perspective, de présenter un plan d'action sur la fiscalité des entreprises, axé sur des mesures destinées à rendre la fiscalité des entreprises plus équitable et plus efficace au sein du marché unique²⁸⁷⁷. C'est ce plan d'action que nous abordons dans la section ci-après :

9.1.2.7. Plan d'action de 2015 pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l'Union européenne

- 1311 Afin d'être en phase avec les travaux de l'OCDE sur le Projet BEPS, de s'en inspirer, et d'analyser la meilleure façon d'en implémenter les résultats au niveau de l'Union, la

²⁸⁷⁰Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.13

²⁸⁷¹COM (2015) 136 final, p.5 ss

²⁸⁷²En effet, cette mesure a été concrétisée en 2016 par la Directive (UE) 2016/881 du 25 mai 2016, que nous avons déjà évoquée précédemment. Cf. Section 9.1.2.3

²⁸⁷³Sur la portée et l'étendue du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *voy.* Section 6.2.2.2

²⁸⁷⁴Dans cette veine, la Directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts a été effectivement abrogée par la Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015.

²⁸⁷⁵En tant que direction générale sous la supervision de la Commission européenne, Eurostat est chargée de l'information statistique à l'échelle communautaire et a pour rôle de produire les statistiques officielles de l'Union européenne, principalement en collectant, harmonisant et agréant les données publiées par les instituts nationaux de statistiques des pays membres de l'UE, des pays candidats à l'adhésion et des pays de l'AELE. Son portail électronique est : <https://ec.europa.eu/eurostat/fr/home> (ressource consultée le 14 août 2018).

²⁸⁷⁶COM (2015) 136 final, p.7

²⁸⁷⁷COM (2015) 136 final, p.8

Commission a, en date du 17 juin 2015, dans une communication intitulée « *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires* »²⁸⁷⁸, adressé à l'attention du Parlement et du Conseil un train de mesures visant à réformer en profondeur la fiscalité des entreprises au sein de l'Union, à lutter contre l'évasion fiscale, à assurer des recettes durables, et à renforcer le marché unique pour les entreprises ²⁸⁷⁹. A cette occasion, le vice-président de la Commission européenne pour l'euro et le dialogue social, s'était exprimé en ces termes :

« Aujourd'hui, nous avons établi un plan ambitieux mais réaliste pour parvenir à une fiscalité plus juste et plus propice à la croissance au sein de l'Union. Ce plan repose sur le principe fondamental selon lequel toutes les entreprises, qu'elles soient grandes ou petites, locales ou mondiales, doivent acquitter une juste part de l'impôt au lieu où elles exercent une activité économique réelle et où elles réalisent effectivement leurs bénéfices »²⁸⁸⁰. 1312

Parmi les actions clés de ce plan d'action, figurait une stratégie visant à relancer le projet de l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), que nous abordons ultérieurement²⁸⁸¹. Les quatre autres actions avaient pour objectifs : 1313

- (i) *Garantir une fiscalité équitable par laquelle les bénéfices sont taxés là où ils sont réalisés* : 1314
En effet, selon le Plan d'action, il existe plusieurs moyens pour atteindre cet objectif sans pour autant harmoniser le taux de l'impôt sur les sociétés dans l'ensemble de l'Union, notamment par des mesures visant à combler les lacunes législatives, à améliorer le système des prix de transfert et à appliquer des règles plus strictes aux régimes fiscaux préférentiels²⁸⁸².
- (ii) *Créer un meilleur environnement pour les entreprises* : Le plan d'action note qu'il 1315
convient de renforcer la coordination entre les États membres en matière de politique fiscale, ainsi que d'adopter des mesures visant à réduire la charge administrative, les coûts de conformité et les entraves fiscales au sein du marché unique, en vue de créer un environnement plus favorable aux entreprises dans l'espace européen. Dans cet ordre d'idée, la révision des règles relatives aux prix de transfert ou aux établissements stables — qui vise à mieux tenir compte des réalités commerciales modernes — peut procurer des avantages concrets pour les entreprises transfrontières de l'Union²⁸⁸³.

²⁸⁷⁸Disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fr/ALL/?uri=CELEX%3A52015DC0302> (ressource consultée le 14 août 2018).

²⁸⁷⁹Voy. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/action-plan-corporate-taxation_fr (ressource consultée le 14 août 2018).

²⁸⁸⁰Voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 17 juin 2015, intitulé « *La Commission présente un plan d'action pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l'Union* », IP/15/5188.

²⁸⁸¹Voy. Section 9.1.2.8.

²⁸⁸²Voy. COM (2015) 302 final, Ch. 2

²⁸⁸³Voy. COM (2015) 302 final, Ch. 3

- 1316 (iii) *Accroître la transparence* : Se fondant sur les mesures déjà envisagées dans le « Paquet de mesures sur la transparence fiscale »²⁸⁸⁴ adopté en mars de la même année, le plan d'action fixe les futures étapes pour renforcer la transparence fiscale au sein de l'Union et à l'égard des pays tiers. Dans cette optique, la Commission a notamment publié la liste « paneuropéenne » – simple compilation des listes établies par chaque État membre – des 30 pays tiers non coopératifs (paradis fiscaux), marquant ainsi la première étape vers une approche plus coordonnée au niveau de l'Union, afin de renforcer la réaction de celle-ci aux menaces extérieures contre les assiettes fiscales de ses États membres²⁸⁸⁵.
- 1317 (iv) *Améliorer la coordination au sein de l'UE* : Le plan d'action pose la nécessité, d'une part, d'améliorer la coordination des États membres en ce qui concerne les contrôles fiscaux prévus par la directive relative à la coopération administrative, mais qui pannaient à être pleinement effectifs compte tenu de la divergence dans les approches nationales en matière de contrôle des sociétés et leur inadéquation avec les techniques de planification fiscale extrêmement complexes de certaines sociétés ; d'autre part, de réformer le groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) »²⁸⁸⁶ et la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, en réexaminant leurs méthodes de travail respectives, afin de leur permettre, entre autres, de réagir plus efficacement aux situations de concurrence fiscale dommageable et de contribuer à la mise en œuvre du nouveau plan d'action²⁸⁸⁷.
- 1318 Tout compte fait, il ressort de ce qui précède que la communication ayant servi de socle à ce Plan d'action pour une fiscalité des entreprises [...], ne comportait aucune obligation pour les États membres, mais constituait de passerelle vers un nouveau paradigme de la lutte contre le phénomène de l'évasion fiscale.

9.1.2.8. **Projet 2016 de l'Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés**

- 1319 Initialement proposé par la Commission européenne en 2001, dans le but de supprimer les obstacles fiscaux entravant l'activité économique transfrontalière au sein du marché intérieur²⁸⁸⁸, le projet de l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés en Europe (ACCIS) n'avait pas été chaleureusement accueilli compte tenu de son

²⁸⁸⁴Cf. Section 9.1.2.3

²⁸⁸⁵Voy. COM (2015) 302 final, Ch. 4.2. Dans ce sens également, PINTEAUX, *Évasion*, p.65

²⁸⁸⁶Concernant les missions du groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) », voy. Section 6.2.2.2

²⁸⁸⁷Voy. COM (2015) 302 final, Ch. 5

²⁸⁸⁸Voy. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social du 23 octobre 2001, intitulée « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales. Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne », COM (2001) 582 final.

caractère très ambitieux ²⁸⁸⁹, en l'occurrence aboutir à une plus importante « harmonisation » des législations nationales européennes de l'imposition des sociétés, afin d'avancer vers l'achèvement du marché intérieur européen²⁸⁹⁰. En toile de fond, l'idée principale est non seulement de simplifier l'imposition des entreprises de l'UE, confrontées à presque une vingtaine de régimes différents (au *prorata* du nombre des membres de l'Union !) en matière d'impôt sur les sociétés, mais également de faciliter les opérations au sein du marché intérieur²⁸⁹¹.

Dix ans plus tard après son étouffement dans l'oeuf, le projet de l'ACCIS a regermé en date du 16 mars 2011, avec l'adoption d'une proposition de Directive de la Commission²⁸⁹². Derechef, ce projet relooké n'obtiendra pas gain de cause auprès du Conseil²⁸⁹³. En effet, dans cette relance de 2011, le cadre de l'ACCIS se présentait comme un régime optionnel par lequel les entreprises devaient appliquer un ensemble unique de règles fiscales pour toute l'Union et ne traiter qu'avec une seule administration fiscale (guichet unique)²⁸⁹⁴. En conséquence, les sociétés qui opteraient pour cette approche ne seraient plus assujetties aux dispositions nationales relatives à l'impôt sur les sociétés, en ce qui concerne tous les domaines réglementés par les règles communes. Néanmoins, les sociétés ne répondant pas aux critères de l'ACCIS ou qui auraient choisi de ne pas y participer, continueraient d'être soumises aux règles nationales²⁸⁹⁵. 1320

Après quatre ans d'âpres discussions²⁸⁹⁶, qui ont notamment permis de créer un univers de confiance entre les États membres sur la question²⁸⁹⁷, c'est finalement dans le plan d'action 2015 déjà évoqué²⁸⁹⁸ que la Commission a présenté de nouvelles 1321

²⁸⁸⁹MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.530 N.355 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.260 N.372 ; BRUNEAU, *ACCIS*, p.21

²⁸⁹⁰*Voy.* Commission européenne – Communiqué de presse du 25 octobre 2016, intitulé « La Commission propose une grande réforme de l'impôt sur les sociétés dans l'Union », IP/16/3471.

²⁸⁹¹CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.260 N.372 ; EUROAD, *Rapport 2015*, p.4 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.102

²⁸⁹²Proposition de Directive du Conseil du 16 mars 2011 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121 final.

²⁸⁹³PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.42 N.134 ; VERLINDEN, et al., *Transfert pricing*, p.70 ; LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.597 N.1203

²⁸⁹⁴C'est ce « Guichet unique » qui est ensuite chargé de répartir le produit de l'impôt recouvré, en appliquant la clé de répartition proposée et le taux applicable dans chaque État concerné. *Voy.* BRUNEAU, *ACCIS*, p.11 s ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.532 N.355

²⁸⁹⁵CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p. 261 N.374

²⁸⁹⁶BRUNEAU, *ACCIS*, p.21

²⁸⁹⁷En effet, selon TRAVERSA, le manque de confiance entre les États membres est l'une des raisons de la lenteur dans les progrès réalisés dans la mise en œuvre des négociations concernant notamment le projet ACCIS. En effet, la question principale semble moins l'adoption de règles communes que l'acceptation du principe selon lequel l'évaluation et la perception des impôts devraient être effectuées par l'administration fiscale d'un État membre au nom d'un ou de plusieurs autres États membres. *Voy.* TRAVERSA, *Ongoing Tax Reforms*, p.244

²⁸⁹⁸*Voy.* Section 9.1.2.7

stratégies pour mieux relancer le projet ACCIS. Elle a mis l'accent sur le fait que ce nouveau projet pourrait être un instrument très efficace pour atteindre les objectifs d'une fiscalité plus juste et plus efficace au sein de l'Union, en contribuant à lutter contre le transfert de bénéfices et les pratiques fiscales abusives (évasion fiscale) utilisées par les entreprises au sein du marché unique²⁸⁹⁹. A cet effet, la nouvelle philosophie pragmatique consiste, d'une part, à lever le caractère optionnel de l'ACCIS et d'en faire une norme générale et obligatoire au sein du marché intérieur. D'autre part, il est question de procéder par une implémentation progressive, en privilégiant d'abord une mise en place de l'assiette commune pour l'impôt ; alors que la consolidation devrait être introduite à un stade ultérieur, pour autant qu'elle a été la pierre d'achoppement des discussions sur la relance du projet²⁹⁰⁰.

1322 A l'issue de ce plan d'action de 2015, une consultation publique –visant essentiellement le Parlement européen, les juridictions membres, les entreprises, la société civile ainsi que d'autres parties prenantes– a été lancée et s'est terminée le 8 janvier 2016, afin de déterminer les mesures clés à inclure dans la relance de la proposition de l'ACCIS²⁹⁰¹. Dans cette veine, le 25 octobre 2016, la Commission a relancé l'ACCIS, dans le but de rendre l'imposition des sociétés au sein de l'Union plus équitable, plus compétitive et favorisant la croissance²⁹⁰². Dans le communiqué de presse sous-jacent, le Commissaire européen chargé des affaires économiques et financières, de la fiscalité et des douanes a pu relever avec congruence ceci :

1323 « Avec la proposition réajustée concernant une ACCIS, nous apportons une réponse unique aux préoccupations tant des entreprises que des citoyens. Il est ressorti clairement de mes nombreuses conversations en tant que commissaire chargé de la fiscalité que les entreprises avaient besoin de règles fiscales plus simples au sein de l'Union. Parallèlement, nous devons aller de l'avant dans la lutte contre l'évasion fiscale, avec de véritables changements à la clé. Les ministres des finances devraient envisager sous un nouveau jour ce paquet de mesures ambitieux qui arrive à point nommé car celui-ci va instaurer un système fiscal solide, adapté au 21^e siècle »²⁹⁰³.

1324 Il est capital d'indiquer que la nouvelle version de l'ACCIS ne vise aucunement l'harmonisation des taux d'imposition ou des éventuels crédits d'impôts au sein de

²⁸⁹⁹ Voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 17 juin 2015, intitulé « La Commission présente un plan d'action pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l'Union », IP/15/5188. En ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_fr.htm (ressource consultée le 14 août 2018). Dans le même sens, voy. PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.42 N.135

²⁹⁰⁰ Voy. COM (2015) 302 final, Ch. 1 ; BRUNEAU, *ACCIS*, p.22; VERLINDEN, et al., *Transfer pricing*, p.71

²⁹⁰¹ Dossier Le Petit Juriste, intitulé « L'avenir de la directive ACCIS », 24 avril 2016. Disponible en ligne : <https://www.lepetitjuriste.fr/droit-fiscal/fiscalite-des-entreprises/lavenir-de-directive-accis/> (consultée le 14 août 2018).

²⁹⁰² https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr (consultée le 14 août 2018).

²⁹⁰³ Voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 25 octobre 2016, intitulé « La Commission propose une grande réforme de l'impôt sur les sociétés dans l'Union », IP/16/3471.

l'UE²⁹⁰⁴, quand bien même une certaine opinion lui attribuerait cette vertu²⁹⁰⁵. A notre avis, la détermination des taux d'imposition des sociétés est –et demeure– un attribut de la souveraineté des États membres²⁹⁰⁶.

Par ailleurs, du point de vue formel, capitalisant les résultats des consultations bouclées le 8 janvier 2016, la Commission a dû scinder le projet ACCIS en deux propositions de directives à endosser par le Conseil^{2907/2908} : D'une part, la directive concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS)²⁹⁰⁹, qui a pour objectif d'établir un *corpus* unifié de règles aux fins du calcul de l'assiette pour l'impôt sur les sociétés dans le marché intérieur européen. Cela permet, non seulement de réduire les coûts administratifs et d'accroître la sécurité juridique pour les entreprises, en uniformisant le calcul de leurs bénéfices imposables dans l'ensemble des États membres de l'Union, mais aussi d'aider ces derniers à lutter contre la planification fiscale agressive²⁹¹⁰. D'autre part, la directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)²⁹¹¹, qui énonce des règles techniques aux fins de la consolidation des bénéfices et de la répartition de l'assiette consolidée entre les États membres concernés²⁹¹². 1325

Sous l'angle de la contribution du projet ACCIS à la lutte contre l'évasion fiscale, la Commission a précisé notamment ce qui suit : 1326

« L'ACCIS va supprimer les asymétries entre les systèmes nationaux qui sont actuellement exploitées par ceux qui pratiquent la planification fiscale agressive. Elle éliminera aussi les prix de transfert et les régimes préférentiels, qui sont aujourd'hui les premiers vecteurs de l'évasion fiscale. Elle comprend également des mesures anti-abus strictes en vue de mettre un terme au transfert de bénéfices vers des pays tiers pratiqué par les sociétés. Étant donné que l'ACCIS sera obligatoire pour les grands groupes multinationaux exerçant des activités dans l'Union, ces sociétés, qui sont les plus susceptibles de pratiquer la planification fiscale agressive, n'auront plus la possibilité de se livrer à l'évasion fiscale à grande échelle »²⁹¹³. 1327

Au reste, en date du 15 mars 2018, à la suite de la consultation pour procédure législative spéciale²⁹¹⁴, le Parlement européen a voté pour la première proposition de directive sus évoquée, concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés 1328

²⁹⁰⁴CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.265 N.381 ; LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.610 N.1237

²⁹⁰⁵BRUNEAU, *ACCIS*, p.11 s

²⁹⁰⁶A ce propos, voy. Section 6.2.2.1

²⁹⁰⁷Il y a lieu de rappeler que, dans la mesure où l'ACCIS traite de la fiscalité, il est nécessaire que les directives y afférentes soient adoptées à l'unanimité par le Conseil, conformément à l'article 115 TFUE. Voy. Section 9.1.1.2

²⁹⁰⁸PISTONE/SZUDOCZKY, *Coordination of tax laws*, p.43 N.136

²⁹⁰⁹Proposition de Directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, COM (2016) 685 final.

²⁹¹⁰Source : <http://www.consilium.europa.eu/fr/policies/ccctb/> (consultée le 14 août 2018).

²⁹¹¹Proposition de Directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, COM(2016) 683 final.

²⁹¹²BRUNEAU, *ACCIS*, p.22

²⁹¹³Commission européenne – Communiqué de presse du 25 octobre 2016, intitulé « La Commission propose une grande réforme de l'impôt sur les sociétés dans l'Union », IP/16/3471.

²⁹¹⁴Sur la quintessence de cette procédure, voy. Section 9.1.2.7

(ACIS)²⁹¹⁵. Il revient désormais au Conseil de l'adopter à l'unanimité de ses membres, conformément à l'article 115 TFUE, dans la mesure où il s'agit d'une matière relative au domaine fiscal.

9.2. Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale ou nouveau paradigme européen contre le phénomène de BEPS

9.2.1. Remarques générales sur le Paquet

9.2.1.1. Contexte et principes directeurs du Paquet

1329 Dans la continuité de l'ambitieux « *Plan d'action pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l'UE* » dévoilé en 2015, que nous avons déjà passé en revue²⁹¹⁶, la Commission européenne a, en date du 28 janvier 2016, lancé une nouvelle game de mesures contre l'érosion des assiettes fiscales au sein de l'Union, dénommée « *Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne* »²⁹¹⁷ (ci-après « *Paquet UE sur l'évasion fiscale* » ou simplement « *Paquet* »). Ce dernier vise à apporter une réponse coordonnée de l'UE au problème de l'évasion fiscale des entreprises²⁹¹⁸, dans le prolongement des normes standards élaborées en fin d'année 2015 par l'OCDE (rapports finaux du Projet BEPS). En d'autres termes, ce nouveau paradigme de la lutte contre l'évasion fiscale au sein de l'Union a été motivé par l'avènement du Projet BEPS de l'OCDE/G20, dont la visée est de refondre globalement les règles applicables à la fiscalité des entreprises en vue de garantir une imposition juste et efficace. A l'occasion du lancement de ce nouveau paradigme européen (Paquet) contre l'évasion fiscale, le vice-président de la Commission européenne, chargé de l'euro et du dialogue social, s'était exprimé notamment en ces termes :

1330 « Nous franchissons aujourd'hui une nouvelle étape vers le renforcement de la confiance à l'égard du système fiscal dans son ensemble, en le rendant plus juste et plus efficace. Les citoyens doivent pouvoir être certains que les règles fiscales s'appliquent de manière égale à tous les particuliers et à toutes les entreprises. Ces dernières doivent s'acquitter de leur juste part de l'impôt là où elles exercent leur activité économique réelle. L'Europe peut jouer un rôle de premier plan au niveau mondial dans la lutte contre l'évasion fiscale. Il faut pour cela une action européenne coordonnée, qui permettra d'éviter que 28 États membres appliquent 28 approches différentes »²⁹¹⁹.

²⁹¹⁵ Voy. Résolution législative du Parlement européen du 15 mars 2018 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés [COM (2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS)].

²⁹¹⁶ Voy. Section 9.1.2.7

²⁹¹⁷ Communication de la Commission au Parlement Européen et au Conseil du 28 janvier 2016 relative au Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne, COM(2016) 23 final (ci-après « COM(2016) 23 final »).

²⁹¹⁸ Voy. TRAVERSA/ MAITROT, *Chronique droit fiscal européen*, p. 233 ss

²⁹¹⁹ Voy. Commission européenne - Communiqué de presse du 28 janvier 2016, intitulé « *Justice fiscale: la Commission présente de nouvelles mesures contre l'évasion fiscale des entreprises* », IP/16/159.

Cela dit, le Paquet UE sur l'évasion fiscale contient plusieurs mesures législatives et non législatives destinées « à aider les États membres à protéger leur base d'imposition, à créer un environnement équitable et stable pour les entreprises et à préserver la compétitivité de l'Union à l'égard des pays tiers »²⁹²⁰. Il repose sur trois principes directeurs, en l'occurrence : 1331

- (i) *L'imposition effective* de toutes les entreprises dans les juridictions où elles réalisent leurs bénéfices²⁹²¹ ; 1332
- (ii) *La transparence fiscale*, afin que toutes les juridictions membres de l'Union disposent des informations nécessaires à la garantie de la justice fiscale²⁹²² ; 1333
- (iii) *La réduction du risque de double imposition*, afin de garantir une sécurité juridique aux entreprises déployant leurs activités dans le marché unique et acquittant leur juste part de l'impôt²⁹²³. 1334

A notre avis, à ces trois principes directeurs il convient également d'ajouter la « globalité » (approche mondiale), dans la mesure où le Paquet comprend également une nouvelle stratégie européenne destinée à promouvoir activement la bonne gouvernance fiscale au niveau mondial, y compris la mise en œuvre du Projet BEPS dans les pays tiers, venant ainsi en appui aux travaux de l'OCDE qui transcendent le marché unique²⁹²⁴. 1335

9.2.1.2. Contexture du Paquet

Au total, quatre mesures concrètes composent le Paquet UE sur l'évasion fiscale et sont cohérentes et compatibles avec le cadre financier pluriannuel 2014-2020 de l'Union²⁹²⁵. 1336

Il s'agit (i) d'une directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, qui met en relief bon nombre de mesures juridiquement contraignantes de lutte contre l'évasion fiscale, que toutes les juridictions membres sont tenues de mettre en œuvre pour contrecarrer les principaux mécanismes de planification fiscale agressive (9.2.2) ; (ii) d'une recommandation sur les CDI, qui indique aux États membres quelques mécanismes permettant de verrouiller leurs CDI par rapport à des pratiques abusives liées à la planification fiscale agressive (9.2.3) ; (iii) d'une révision de la directive sur la coopération administrative, pour permettre l'introduction d'un système d'échange des

²⁹²⁰ Commission européenne - Fiche d'information du 28 janvier 2016, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses, en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

²⁹²¹ COM(2016) 23 final, Ch.4

²⁹²² COM(2016) 23 final, Ch.5

²⁹²³ COM(2016) 23 final, Ch.6

²⁹²⁴ Source: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

²⁹²⁵ COM(2016) 23 final, Ch.4

déclarations pays par pays entre les autorités fiscales, sur les principales informations relatives à la fiscalité des entreprises multinationales (9.2.4); et (iv) d'une communication sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, qui définit une approche coordonnée de l'Union à l'égard des risques extérieurs d'évasion fiscale, et vise à promouvoir une bonne gouvernance fiscale internationale (9.2.5).

1337 Par ailleurs, le Paquet contient une « communication chapeau » et un « document de travail des services de la Commission », qui expliquent les raisons politiques et économiques qui fondent les différentes actions du Paquet. Cette documentation n'intéresse pas essentiellement notre propos, mais nous y ferons sporadiquement référence en tant que de besoin.

1338 *Tableau 5 : Contenu du Paquet de l'UE sur l'évasion fiscale*

Communication chapeau			
Directive sur la lutte contre l'évasion fiscale	Recommandation sur les conventions fiscales	Directive révisée sur la coopération administrative	Communication sur une stratégie extérieure
Mesures de lutte contre l'évasion fiscale juridiquement contraignantes	Indications sur la façon d'adapter les conventions fiscales pour tenir compte des pratiques abusives	Échange de déclarations pays par pays entre les autorités fiscales	Mesures visant à promouvoir la bonne gouvernance fiscale à l'échelle internationale
Document de travail des services de la Commission			

Source : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

1339 Dans les sections qui suivent, notre réflexion s'évertue à décortiquer chacune de ces actions majeures du Paquet UE sur l'évasion fiscale, pour jauger le niveau de mise en œuvre des principes directeurs prérappelés, à savoir l'imposition effective, la transparence fiscale et la réduction du risque de double imposition.

9.2.2. Directive ATAD sur la lutte contre les pratiques d'évasion fiscale

9.2.2.1. Remarques préliminaires

1340 Conformément aux actions prioritaires consignées dans le Paquet UE sur l'évasion fiscale, le Conseil a, en date du 12 juillet 2016, adopté la Directive (UE) 2016/1164 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (« *Anti-Tax Avoidance Directive* » - ATAD, en anglais)²⁹²⁶. Cette Directive ATAD avait été proposée lors de la réunion du Conseil des affaires économiques et financières du 17 juin de la même année, à l'issue d'après discussions, mais approuvée aussitôt après — soit trois

²⁹²⁶En ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX%3A32016L1164> (ressource consultée le 15 août 2018).

jours plus tard – par la procédure d'approbation tacite (« *silence procedure* » en anglais)²⁹²⁷, initiée par la présidence néerlandaise²⁹²⁸. La version originelle de cette Directive a été amendée une année plus tard, par la Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 (ATAD 2)²⁹²⁹. Cet amendement concerne essentiellement l'article 2 relatif aux définitions générales ainsi que l'article 9 relatif aux dispositifs hybrides, que les États membres étaient censés transposer en droit interne pour le 31 décembre 2019, en vue d'une application à partir du 1^{er} janvier 2020.

Censée être transposée dans les législations nationales des États membres pour le 31 décembre 2018 – sauf quelques exceptions²⁹³⁰ – et être appliquée à partir du 1^{er} janvier 2019²⁹³¹, la Directive ATAD a pour objectif de mettre en œuvre une série de mesures cruciales anti-abus, en vue de la protection contre la planification fiscale agressive²⁹³². Le Conseil a donc estimé, à cet effet, qu'il est indispensable – pour une garantie du bon fonctionnement du marché intérieur – que tout au moins les juridictions membres de l'Union mettent en œuvre leurs engagements en matière de BEPS et, plus globalement, prennent des mesures pour décourager les pratiques d'évasion fiscale et assurer une fiscalité juste et efficace au sein de l'Union, d'une manière suffisamment cohérente et coordonnée²⁹³³. De ce point de vue, il s'est avéré que « seul un cadre commun pourrait empêcher une fragmentation du marché et mettre un terme aux asymétries et aux distorsions de marché »²⁹³⁴.

Par ailleurs, il convient de préciser que la Directive ATAD ne s'applique qu'aux contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés dans un ou plusieurs États membres. Il en est de même des établissements stables – lorsqu'ils sont situés dans un ou plusieurs États membres – appartenant aux entités ayant leur résidence fiscale dans une

²⁹²⁷ La procédure d'approbation tacite, également qualifiée de « procédure de silence » (« *silence procedure* » ou « *tacit acceptance procedure* » en anglais), est prévue notamment par l'article 12, §2, du Règlement intérieur du Conseil du 1 décembre 2009, en ces termes : « À l'initiative de la présidence, le Conseil peut agir par procédure écrite simplifiée, appelée "procédure de silence" : a) aux fins de l'adoption du texte d'une réponse à une question écrite ou, le cas échéant, à une question orale soumise au Conseil par un membre du Parlement européen, après examen du projet de réponse par le Coreper ; b) aux fins de la nomination des membres du Comité économique et social et des membres du Comité des régions, et de leurs suppléants, après examen du projet de décision par le Coreper ; c) aux fins de décider de consulter d'autres institutions, organes ou organismes, lorsque cette consultation est requise par les traités ; d) aux fins de la mise en œuvre de la politique étrangère et de sécurité commune par le biais du réseau "COREU" ("procédure de silence (COREU)"). Dans ce cas, le texte pertinent est réputé adopté à l'issue du délai fixé par la présidence en fonction de l'urgence de l'affaire, sauf objection d'un membre du Conseil ».

²⁹²⁸ DANON, *Directive anti-évasion*, p.288

²⁹²⁹ En ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32017L0952> (ressource consultée le 15 août 2018).

²⁹³⁰ Prévues à l'article 11 (paragraphe 4, 5 et 6), Directive (UE) 2016/1164 (ATAD) qui prévoit des délais relativement longs, allant dans certaines occurrences jusqu'en 2024.

²⁹³¹ Article 11 Directive (UE) 2016/1164.

²⁹³² Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.14 ; GOVIND/ZOLLES, *ATAD*, p.219 N.598

²⁹³³ Directive (UE) 2016/1164, § (2) ; DANON, *Directive anti-évasion*, p.290

²⁹³⁴ Directive (UE) 2016/1164, § (2) ; DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.169

juridiction tierce²⁹³⁵. Selon le « principe du niveau minimal de protection » contenu dans cette Directive ATAD, celle-ci ne s'oppose aucunement à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés²⁹³⁶. A notre sens, au travers de cette disposition, le Conseil encourage vivement l'usage des dispositifs de droit national ou des CDI qui lutteraient plus efficacement contre l'évasion fiscale que les mesures de la Directive ATAD. Pour un autre son de cloche, DANON ²⁹³⁷ estime que ce « principe du niveau minimal de protection » serait contradictoire à la sécurité juridique que la Directive ambitionne accorder aux entreprises. En effet, cette Directive dispose notamment que « des mesures de mise en œuvre nationales suivant une ligne commune dans l'ensemble de l'Union apporteraient aux contribuables de la sécurité juridique dans le sens où ces mesures seraient compatibles avec le droit de l'Union »²⁹³⁸.

1343 Au reste, les domaines d'application de la Directive ATAD sont expressément circonscrits dans un extrait de son exposé des motifs, en ces termes :

1344 « Il est nécessaire d'établir des règles pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition au sein du marché intérieur et contre le transfert de bénéfices hors du marché intérieur. Il est nécessaire de fixer des règles dans les domaines ci-après afin de contribuer à atteindre cet objectif : **des limitations de la déductibilité des intérêts, l'imposition à la sortie, une clause anti-abus générale, des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées et des règles pour lutter contre les dispositifs hybrides**. Lorsque l'application de ces règles donne lieu à une double imposition, les contribuables devraient bénéficier d'un allègement sous la forme d'une déduction correspondant à l'impôt payé dans un autre État membre ou pays tiers, selon le cas. Par conséquent, l'objectif de ces règles ne devrait pas se limiter à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale mais aussi viser à empêcher la création d'autres obstacles au marché, tels que la double imposition »²⁹³⁹. [Avec nos mises en gras]

1345 Ce champ d'action de la Directive ATAD, essentiellement quintuple²⁹⁴⁰, est explicité dans les sections suivantes.

9.2.2.2. Règle de limitation de la déductibilité des intérêts

1346 Dans l'optique de lutter contre l'érosion de la base imposable sous la forme de paiements d'intérêts excessifs au moyen d'emprunts intragroupes, la Directive ATAD énonce une règle de limitation de la déductibilité des charges d'intérêts²⁹⁴¹, inspirée de l'Action 4 du Projet BEPS²⁹⁴². Cette règle — qui existait déjà dans certaines juridictions

²⁹³⁵Article 1^{er} Directive (UE) 2016/1164.

²⁹³⁶Article 3 Directive (UE) 2016/1164.

²⁹³⁷DANON, *Directive anti-évasion*, p.296

²⁹³⁸Directive (UE) 2016/1164, § (2).

²⁹³⁹Directive (UE) 2016/1164, § (5).

²⁹⁴⁰GOVIND/ZOLLES, *ATAD*, p.220 N.602

²⁹⁴¹Article 4 Directive (UE) 2016/1164.

²⁹⁴²DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.169; DANON, *Directive anti-évasion*, p.293

européennes (Allemagne, Espagne, Italie, Portugal, Finlande, Grèce)²⁹⁴³ – plafonne à 30 % de l'excédent brut d'exploitation (EBITDA²⁹⁴⁴) toute possibilité de déduire de la base imposable la différence positive (surcoûts d'emprunts ou intérêt net) entre les charges de financement déductibles (charges d'intérêts sur toutes les formes de dettes et coûts économiquement comparables) et les produits d'intérêts imposables (ainsi que les revenus économiquement comparables)²⁹⁴⁵.

Néanmoins, certaines exceptions à cette règle sont possibles et peuvent élargir aux législations nationales, notamment le maintien de la déductibilité des intérêts nets jusqu'à concurrence de 3 millions d'euros de l'ensemble d'un groupe d'entreprise²⁹⁴⁶. Il en est de même des emprunts qui ont été contractés avant le 17 juin 2016 (sauf s'ils sont modifiés ultérieurement) et des emprunts utilisés pour financer un projet d'infrastructures publiques à long terme, lorsque l'opérateur du projet, les coûts d'emprunt, les actifs et les revenus se situent tous dans l'UE²⁹⁴⁷. 1347

Tout compte fait, nous pouvons inférer de ce qui précède que cette règle de limitation de la déductibilité des intérêts a pour finalité de faire échec à l'évasion fiscale internationale qui consiste notamment au recours à la pratique de manipulation des dettes (« *manipulation of debt location* » ou « *debt shifting* » en anglais) que nous avons déjà évoquée²⁹⁴⁸. En faisant échec à ladite pratique, les entreprises multinationales sont ainsi tenues de payer leurs impôts sur les bénéfices dans les juridictions où ces derniers (bénéfices) ont été réellement générés : c'est un aspect du principe directeur relatif à l'imposition effective, énoncée par le Paquet UE sur l'évasion fiscale. 1348

9.2.2.3. Règle de l'imposition à la sortie ou « *exit tax* »

D'entrée de jeu, il n'est pas sans importance de faire remarquer que la règle de l'imposition à la sortie²⁹⁴⁹, fixée par la Directive ATAD, s'inspire sûrement de celle prévue par l'Action 6 du Projet BEPS²⁹⁵⁰. C'est pour la toute première fois, dans l'histoire communautaire, que les États membres de l'UE sont parvenus à adopter des règles fiscales communes relatives au traitement fiscal des plus-values constatées à l'occasion du transfert transfrontalier de la résidence fiscale ou des actifs d'une société²⁹⁵¹. Néanmoins, ce dispositif avait déjà été codifié, plusieurs années avant, dans 1349

²⁹⁴³ TRAVERSA/HERBAIN/POSSOZ, *Plan BEPS*, p.335

²⁹⁴⁴ EBITA est l'acronyme anglophone de « *Earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization* », dont la traduction française est « Bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements ».

²⁹⁴⁵ Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.14 ; GOVIND/ZOLLES, *ATAD*, p.223 ss N.614 ss

²⁹⁴⁶ Article 4, §3, let a), Directive (UE) 2016/1164.

²⁹⁴⁷ Article 4, §4, let a) et b), Directive (UE) 2016/1164.

²⁹⁴⁸ Voy. Section 6.4.2

²⁹⁴⁹ Article 5 Directive (UE) 2016/1164.

²⁹⁵⁰ Voy. OCDE, *BEPS Action 6*, p.97 s. Dans la même veine, GOVIND/ZOLLES, *ATAD*, p.220 N.604

²⁹⁵¹ NAVEZ, *Transfert du siège social*, p.414

quelques législations fiscales des États membres –notamment en France, en Allemagne, au Luxembourg et au Royaume-Uni– dans l’objectif primordial de lutter contre l’évasion fiscale²⁹⁵²

- 1350 Fondamentalement, il est possible d’éroder l’assiette fiscale en déplaçant certains actifs ou la résidence fiscale d’une entreprise en dehors du territoire d’une juridiction membre, de manière que ces actifs ne puissent plus être imposés par la juridiction membre²⁹⁵³. L’exemple fourni²⁹⁵⁴ est celui d’une entreprise pharmaceutique établie dans un État membre, qui développe un nouveau produit prometteur et déduit les coûts de développement de ses bénéfices imposables dans cet État. Aussitôt après que l’actif commence à générer des bénéfices, l’entreprise transfère le produit vers un pays où le taux d’imposition est nul et y dépose la demande de brevet, avec pour conséquence que la totalité de la valeur générée à partir de la propriété intellectuelle de ce produit est désormais non taxée dans la juridiction fiscale de conception.
- 1351 Pour éviter l’évasion fiscale internationale liée à ce cas de figure, il est nécessaire que tous les États membres appliquent un impôt ou taxe de sortie ou départ (« *exit tax* » en anglais) sur les actifs transférés hors de leur territoire, au *prorata* de la valeur desdits actifs à la date de sortie, évitant ainsi de favoriser des cas de non-imposition des actifs notamment intellectuels²⁹⁵⁵. De ce fait, l’imposition se ferait au lieu où s’exerce l’activité économique : c’est un aspect du principe directeur relatif à l’imposition effective, et l’*exit tax* relève « plus de la systématique fiscale que des règles anti-abus »²⁹⁵⁶.

9.2.2.4. Clause anti-abus générale

- 1352 Naturellement, la planification fiscale agressive vise à contourner des règles afin de réduire au minimum les impôts qu’une entreprise doit payer, et à rechercher en permanence des moyens de contourner les dispositions de lutte contre l’évasion ou de mettre au point de nouvelles techniques d’évasion fiscale qui ne soient pas couvertes par des règles spécifiques²⁹⁵⁷. A cet effet, l’objectif de n’importe quelle clause anti-abus –et en particulier celle à portée générale– est d’assurer le bon fonctionnement de certaines règles juridiques nationales, en se révélant comme un instrument susceptible d’être utilisé pour faire échec à tout arrangement qui, bien que répondant aux

²⁹⁵²PILOTIN/HAMDI, *L’émergence de l’exit tax*, p.244 ss

²⁹⁵³Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.16

²⁹⁵⁴Commission européenne - Fiche d’information du 28 janvier 2016, Paquet de mesures contre l’évasion fiscale – Questions et réponses, en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

²⁹⁵⁵Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.16

²⁹⁵⁶DANON, *Directive anti-évasion*, p.294

²⁹⁵⁷http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

conditions matérielles fixées par la loi, ne répond pas à sa raison d'être ou son esprit (conflit entre la lettre et l'esprit de la norme)²⁹⁵⁸.

C'est dans cette veine que la Directive ATAD demande aux juridictions européennes de prévoir dans leurs ordres juridiques respectifs, à tout le moins, une clause anti-abus générale («*General Anti-Abuse Rule*» – GAAR, en anglais) qui postule que, dans le calcul de la charge fiscale des sociétés, les autorités fiscales (i) ne devraient pas tenir compte d'un montage (ou une série de montages) non authentique («*non-genuineness*» en anglais) – c'est-à-dire non fondé sur des motifs économiques – ayant pour objet principal (ou l'un des objets principaux) d'obtenir un avantage fiscal contraire à l'esprit de la loi fiscale ; et (ii) devrait procéder au calcul d'impôt conformément à la législation nationale idoine²⁹⁵⁹. Cette GAAR – qui est la première du genre en droit de l'UE pour avoir étendu son champ d'application à tous les domaines de la fiscalité des entreprises²⁹⁶⁰ – se révèle comme complémentaire aux mesures anti-abus spécifiques « et sert de filet de sécurité pour les cas où certaines constructions fiscales artificielles axées sur l'évasion fiscale tomberaient quand même en dehors du champ d'application des mesures anti-abus spécifiques »²⁹⁶¹. Elle n'a donc pas vocation à remplacer les clauses anti-abus spécifiques consacrées dans l'ordre juridique interne de chaque État²⁹⁶² et ce, conformément au « principe du niveau minimal de protection » que nous avons déjà précisé précédemment (contenu à l'article 3 de la Directive ATAD)²⁹⁶³.

1353

Somme toute, cette GAAR inspirée de celle du Projet BEPS²⁹⁶⁴ permet aux autorités fiscales de passer outre – dans le calcul de l'impôt des sociétés – des montages fiscaux totalement artificiels et de taxer les entreprises en fonction de la réalité économique de leurs activités²⁹⁶⁵. C'est ici un autre *momentum* pour la mise en œuvre du principe de la réalité économique, matérialisant le principe directeur relatif à l'imposition effective énoncé par le Paquet UE sur l'évasion fiscale.

1354

9.2.2.5. Règle relative aux sociétés étrangères contrôlées

Nous avons relevé précédemment – lors de l'analyse de l'affaire « *Cadbury Schweppes* »²⁹⁶⁶ – que la plupart des législations du globe relatives aux SEC permettent de réintégrer, dans les bénéfices d'une entreprise nationale, les gains qu'elle a réalisés par l'intermédiaire d'une société qu'elle contrôle dans un autre État offrant un régime

1355

²⁹⁵⁸PRATS, et al., *GAAR and other rules*, p.56

²⁹⁵⁹Article 6 Directive (UE) 2016/1164.

²⁹⁶⁰PRATS, et al., *GAAR and other rules*, p.65; GOVIND/ZOLLES, *ATAD*, p.229 N.634

²⁹⁶¹Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.17

²⁹⁶²PRATS, et al., *GAAR and other rules*, p.67

²⁹⁶³*Voy.* Section 9.2.2

²⁹⁶⁴GOVIND/ZOLLES, *ATAD*, p.220 N.604

²⁹⁶⁵http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

²⁹⁶⁶*Voy.* Section 1.3.2.3

fiscal plus favorable²⁹⁶⁷. Cette approche a pour objectif notamment de lutter contre l'érosion des assiettes fiscales consistant à transférer des bénéfices en dehors des territoires où ils sont réellement générés²⁹⁶⁸.

- 1356 En effet, les groupes d'entreprises ont souvent tendance à transférer astucieusement des bénéfices d'une société associée située dans un pays à fiscalité élevée vers les autres filiales situées dans des pays à fiscalité faible ou nulle (paradis fiscaux), afin de réduire la charge fiscale du groupe²⁹⁶⁹. L'exemple classique – formulé par la Commission européenne – est notamment celui d'une compagnie d'assurance qui a son siège dans une juridiction membre de l'Union et qui crée une filiale de réassurance dans une juridiction tierce à fiscalité nulle (paradis fiscal) pour y effectuer des paiements de primes gonflées en faveur de la compagnie de réassurance *offshore* et réduire, de ce fait, ses bénéfices imposables dans l'État membre de l'Union ; alors même que lesdits paiements que reçoit la filiale ne sont aucunement taxés, en raison du taux nul appliqué par le pays de résidence de ladite filiale²⁹⁷⁰.
- 1357 Inspirée de l'Action 3 du Projet BEPS, notamment en ce qui concerne les notions de contrôle juridique et économique²⁹⁷¹, l'article 7 de la Directive ATAD prévoit que, dès que les conditions d'une SEC sont réunies²⁹⁷², l'État membre du siège de la société mère sera fondé – sauf quelques exceptions²⁹⁷³ – d'imposer les bénéfices que celle-ci place dans un pays à fiscalité faible ou nulle, et la société se verra accorder un crédit fiscal pour les impôts qu'elle aura effectivement payés à l'étranger²⁹⁷⁴. A cet effet, l'article 8 de la Directive ATAD permet de déterminer la base imposable cumulée et de calculer le revenu de la SEC, en vue d'éviter notamment une double imposition²⁹⁷⁵. Pour ce qui

²⁹⁶⁷OBERSON, *Offshore*, p.107; DANON, *Directive anti-évasion*, p.289 ; DANON, *Refonte de la fiscalité*, p.29 ; MAITROT, *Droit fiscal UE*, p.223 N.163 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.123 s N.219 ;

²⁹⁶⁸OBERSON, *Droit fiscal international*, p.13 N.43 ; DE VRIES, *Double imposition*, p.79 N.229

²⁹⁶⁹Dans ce sens, voir aussi section 6.4.2

²⁹⁷⁰http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

²⁹⁷¹DANON, *Directive anti-évasion*, p.298 ; GOVIND/ZOLLES, *ATAD*, p.220 N.604

²⁹⁷²En effet, l'article 7, §1, Directive (UE) 2016/1164 dispose : « L'État membre d'un contribuable considère une entité ou un établissement stable dont les bénéfices ne sont pas imposables ou sont exonérés d'impôts dans cet État membre comme une société étrangère contrôlée lorsque les conditions suivantes sont remplies: a) dans le cas d'une entité, le contribuable, à lui seul ou avec ses entreprises associées, détient une participation directe ou indirecte de plus de 50 % des droits de vote, possède, directement ou indirectement, plus de 50 % du capital ou est en droit de recevoir plus de 50 % des bénéfices de cette entité; et b) l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paye sur ses bénéfices est inférieur à la différence entre l'impôt sur les sociétés qui aurait été supporté par l'entité ou l'établissement stable dans le cadre du système d'imposition des sociétés applicable dans l'État membre du contribuable et l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paye sur ses bénéfices ».

²⁹⁷³En effet, conformément à l'article 7, §1, de la Directive (UE) 2016/1164, les États membres peuvent ne pas appliquer la règle SEC à une entité ou un établissement stable dont les bénéfices comptables ne sont pas supérieurs à 750 000 euros et dont les revenus non commerciaux ne sont pas supérieurs à 75 000 euros. Il en est de même d'une entité ou un établissement stable dont les bénéfices comptables ne dépassent pas 10 % des coûts de fonctionnement pendant la période d'imposition.

²⁹⁷⁴http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

²⁹⁷⁵Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.17 ; DANON, *Directive anti-évasion*, p.309.

est de la filiale, les revenus à inclure dans la base d'imposition sont calculés au *prorata* de la participation de la société mère²⁹⁷⁶.

Tout compte fait, ce dispositif SEC de la Directive ATAD permet de garantir l'imposition effective des bénéficiaires, au taux d'imposition de l'État membre dans lequel ils ont été générés²⁹⁷⁷, et contribue de ce fait au principe directeur d'imposition effective énoncé par le Paquet UE sur l'évasion fiscale. 1358

9.2.2.6. Règle sur les dispositifs hybrides²⁹⁷⁸

Dans l'exercice de leur ingénierie de planification fiscale, les entreprises multinationales font parfois recours aux dispositifs hybrides –qui désignent les situations dans lesquelles des entités ou des instruments financiers reçoivent une qualification différente dans les législations nationales (ainsi que dans les CDI) de deux juridictions– afin de bénéficier d'une double déduction (les coûts étant déduits de la base imposable dans les deux juridictions) ou d'une déduction sans impôt correspondant (les revenus étant déduits de la base imposable dans une juridiction alors qu'ils ne sont pas inclus dans la base imposable de l'autre juridiction, de sorte qu'ils ne sont pas imposés)²⁹⁷⁹. L'exemple pratique, formulé par la Commission²⁹⁸⁰, est celui d'un groupe d'entreprises opérant dans deux États membres de l'Union, qui crée une nouvelle entité dans un de ces États. Sur le plan fiscal, les deux États traitent cette entité hybride de manière différente (asymétrie). Celle-ci emprunte de l'argent pour le compte du groupe et paie des intérêts sur le prêt. En raison de cette asymétrie, les deux États membres autorisent une déduction fiscale pour ce paiement d'intérêts, etc. Désormais, avec l'instauration des mesures contre les dispositifs hybrides, l'asymétrie est d'office éliminée et la déduction fiscale ne sera autorisée que dans un seul État membre. Du coup, le revenu est effectivement imposé au sein de l'Union. 1359

Par ailleurs, la version originale de la Directive ATAD –en l'occurrence la Directive (UE) 2016/1164 (soit ATAD 1)– ne prévoyait qu'une solution laconique et ce, uniquement en ce qui concerne les dispositifs hybrides entraînant une double déduction dans les États membres de l'Union²⁹⁸¹. C'est plutôt la Directive ATAD 2 – 1360

²⁹⁷⁶DANON, *Directive anti-évasion*, p.330

²⁹⁷⁷DOUMA, *BEPS and European Union Law*, p.74 s

²⁹⁷⁸Articles 9 Directive (UE) 2016/1164.

²⁹⁷⁹Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.18 ; DOUMA, *BEPS and European Union Law*, p.67

²⁹⁸⁰Commission européenne - Fiche d'information du 28 janvier 2016, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses, en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

²⁹⁸¹En effet, l'article 9 Directive (UE) 2016/1164 dispose : « 1. Dans la mesure où un dispositif hybride entraîne une double déduction, la déduction est accordée uniquement dans l'État membre d'origine du paiement. 2. Dans la mesure où un dispositif hybride entraîne une déduction sans prise en compte, l'État membre du contribuable refuse la déduction de ce paiement ».

en l'occurrence la Directive (UE) 2017/952 du 29 mai 2017 – qui a raffiné la solution réservée aux dispositifs hybrides, en élargissant leur définition ainsi que les règles y relatives, pour cibler également les pays non-membres de l'UE²⁹⁸². En tout état de cause, les deux versions de la Directive ATAD sont inspirées de l'Action 2 du Projet BEPS²⁹⁸³.

- 1361 Somme toute, la règle sur les dispositifs hybrides permet de garantir une imposition juste et adéquate des bénéfices des entreprises multinationales, en empêchant une exploitation des asymétries nationales visant à éluder l'impôt²⁹⁸⁴. Cette aspiration rencontre l'esprit du principe directeur relatif à l'imposition effective, énoncé par le Paquet UE sur l'évasion fiscale.

9.2.3. Recommandation sur les CDI

- 1362 En dehors de la Directive ATAD contenue dans le Paquet UE sur l'évasion fiscale, ce dernier a également formulé la Recommandation (UE) 2016/136 du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales²⁹⁸⁵. D'entrée de jeu, cette Recommandation reconnaît l'importance des CDI dans l'amélioration des échanges transfrontières²⁹⁸⁶, dans la mesure où elles soutiennent l'activité économique et la croissance, et consolident la sécurité juridique pour les contribuables dans l'exploitation des opérations internationales. Néanmoins, les CDI ne doivent pas créer des possibilités d'évasion fiscale grâce au chalandage fiscal ou d'autres stratégies abusives²⁹⁸⁷, contraires à l'esprit même des CDI et compromettantes pour les recettes fiscales des États contractants²⁹⁸⁸.
- 1363 En vue de faire échec à la prolifération des abus des CDI, qui facilitent l'érosion des bases imposables et distordent naturellement le bon fonctionnement du marché intérieur par des asymétries excessives²⁹⁸⁹, la Recommandation invite vivement les juridictions membres de l'Union d'implémenter, dans leurs réseaux conventionnels fiscaux, les mesures anti-abus des CDI proposées par le Projet BEPS de l'OCDE/G20. Cela concerne spécialement la clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal et ce, dans le respect du droit européen, en vue de garantir la sécurité juridique à la fois pour les contribuables et les administrations fiscales²⁹⁹⁰.

²⁹⁸²ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.19 N.64

²⁹⁸³Dans ce sens, voy. DANON, *Directive anti-évasion*, p.295 ; TRAVERSA/HERBAIN, *BEPS and EU law*, p.294 ; GOVIND/ZOLLES, *ATAD*, p.235 N.653

²⁹⁸⁴DOUMA, *BEPS and European Union Law*, p.72

²⁹⁸⁵En ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX%3A32016H0136> (ressource consultée le 16 août 2018).

²⁹⁸⁶Pour d'autres détails sur l'importance et le fondement des CDI, voy. Section 8.2.2.1

²⁹⁸⁷Sur la notion de chalandage fiscal et d'autres abus des CDI, voy. Section 8.2.3

²⁹⁸⁸Recommandation (UE) 2016/136, § (1).

²⁹⁸⁹Recommandation (UE) 2016/136, § (5).

²⁹⁹⁰Recommandation (UE) 2016/136, § (6) et (7).

Par ailleurs, la Recommandation invite les États membres à revoir leur définition respective de l'«établissement stable», en conformité avec la formulation convenue dans le Projet BEPS (Action 7). En toile de fond, cela a pour objectif de lutter contre des situations où certaines entreprises exploitent les points faibles de la définition de l'établissement stable pour éviter une présence imposable dans un ou plusieurs pays où elles opèrent²⁹⁹¹. 1364

Au reste, conformément à sa nature juridique, en principe cette Recommandation ne lie et n'oblige aucunement les États membres de l'Union quant à son contenu ; mais elle invite vivement ces États à s'y conformer, en informant la Commission des mesures nationales prises quant à ce, et qu'un rapport de la Commission serait publié ultérieurement (3 ans après) sur l'application des mesures formulées²⁹⁹². A notre avis, c'est donc une Recommandation aux allures d'une Directive, et elle s'inscrit dans la logique du principe directeur relatif à l'imposition effective, énoncé par le Paquet UE sur l'évasion fiscale. 1365

9.2.4. Directive révisée sur la coopération administrative

Dans la même foulée des actions abritées par le Paquet UE sur l'évasion fiscale, la Commission avait présenté — toujours en date du 28 janvier 2016 — une proposition de Directive à endosser par le Conseil en vue de modifier la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal. La motivation de cette proposition était de répondre à la priorité politique de la lutte contre l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive, en imposant des exigences de transparence aux entreprises multinationales, notamment l'obligation pour elles de fournir — chaque année et pour chaque juridiction dans laquelle elles exercent — certaines informations telles que : le montant de leur chiffre d'affaires ; leur bénéfice avant impôts ; les impôts sur les bénéfices qu'elles ont acquittés et ceux qui sont dus ; leur nombre d'employés ; leur capital social ; leurs bénéfices non distribués et leurs actifs corporels²⁹⁹³. 1366

Tout compte fait, cette proposition de directive a été avalisée et adoptée par le Conseil en date du 25 mai 2016, donnant ainsi lieu à la Directive (UE) 2016/881 que nous avons déjà évoquée²⁹⁹⁴ ; laquelle met en relief des règles coordonnées sur les obligations de transparence des groupes d'entreprises multinationales (échange automatique et obligatoire de déclarations pays par pays). Cet élan s'inscrit dans la logique du principe directeur relatif à la transparence fiscale, énoncé dans le Paquet UE sur l'évasion fiscale. 1367

²⁹⁹¹Recommandation (UE) 2016/136, § (4).

²⁹⁹²Recommandation (UE) 2016/136, Ch. 4

²⁹⁹³Voy. Proposition de directive en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1454056899435&uri=COM%3A2016%3A25%3AFIN> (ressource consultée le 16 août 2018).

²⁹⁹⁴Voy. Section 9.1.2.3

9.2.5. Communication sur une stratégie extérieure : une volonté manifeste d'accompagner également les pays en développement dans la lutte contre l'évasion fiscale

9.2.5.1. Remarques préliminaires

- ¹³⁶⁸ Toujours en date du 28 janvier 2016, dans le lot des actions sous-jacentes au Paquet UE sur l'évasion fiscale, la Commission a adressé au Parlement ainsi qu'au Conseil une Communication sur une stratégie extérieure pour une imposition effective²⁹⁹⁵. Cette stratégie extérieure consacre une approche commune coordonnée des États membres de l'UE –qui font face aux menaces extérieures qui pèsent sur leurs bases d'imposition– afin d'exiger la bonne gouvernance fiscale en dehors de l'Union, favoriser leur réussite collective en ce qui concerne la lutte contre l'évasion fiscale, assurer une fiscalité efficace, et mettre en place un environnement bien défini et stable pour les entreprises au sein du marché unique²⁹⁹⁶.
- ¹³⁶⁹ En édictant cette stratégie extérieure, la Commission a pris conscience, d'une part, du fait que l'évasion fiscale est un « fléau » mondial qui ne peut être réglé seulement au niveau du marché unique européen et, d'autre part, de la coexistence des politiques nationales divergentes à l'égard des pays tiers dans le domaine fiscal, fragilisant les défenses des États membres de l'Union contre les risques extérieurs d'évasion fiscale, et constituant de ce fait une source d'insécurité juridique pour les entreprises²⁹⁹⁷.
- ¹³⁷⁰ Pour ce faire, la stratégie extérieure sous examen –qui matérialise le principe directeur de la transparence en vue de garantir des conditions de concurrence équitable– recense d'une part les principales mesures de nature à aider l'UE à promouvoir à l'échelle mondiale la bonne gouvernance fiscale, à lutter contre les menaces extérieures du phénomène de BEPS et à garantir des conditions de concurrence équitables pour toutes les entreprises ; et d'autre part, elle envisage les voies et moyens, non seulement pour une meilleure intégration de la bonne gouvernance fiscale dans les politiques plus générales de l'UE en matière de relations extérieures, mais aussi pour un soutien de ses engagements internationaux notamment en matière de développement²⁹⁹⁸.

²⁹⁹⁵En ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fr/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN> (consultée le 16 août 2018).

²⁹⁹⁶COM (2016) 24 final, Ch.1. Pour d'autres détails, voy. TRAVERSA/ZUBIMENDI, *The 2016 Communication*, p.414 ss

²⁹⁹⁷Commission européenne - Fiche d'information du 28 janvier 2016, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses, en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018) ; TRAVERSA/ZUBIMENDI, *The 2016 Communication*, p.412

²⁹⁹⁸COM (2016) 24 final, Ch.1

9.2.5.2. Actions clés de la stratégie extérieure contre l'évasion fiscale

Aux fins d'atteindre les objectifs révolus à la stratégie extérieure pour une imposition effective, la Commission a ciblé cinq actions majeures, en l'occurrence : 1371

- (i) *Réexamen des critères de bonne gouvernance de l'Union*²⁹⁹⁹ : Nous avons relevé précédemment que la notion de bonne gouvernance fiscale au sein de l'UE implique essentiellement la transparence fiscale, la concurrence fiscale loyale et la mise en œuvre des mesures BEPS³⁰⁰⁰. Avec les dernières évolutions internationales en matière fiscale, le constat fait en 2016 par l'UE a révélé la nécessité, non seulement de mettre à jour les trois critères précités, mais aussi d'instituer une approche commune cohérente. En effet, antérieurement, les États membres appliquaient lesdits critères de manière disparate et incohérente (en ce qui concerne leur interprétation et leur utilisation) à l'égard des pays tiers. 1372

Pour ce faire, la stratégie extérieure a mis à jour les critères de bonne gouvernance fiscale, en les alignant sur les normes internationales les plus récentes, en l'occurrence les nouvelles normes de l'OCDE en matière de transparence fiscale et de concurrence fiscale loyale³⁰⁰¹. Par ailleurs, ces critères communs mis à jour devraient, à en croire la Commission européenne, être « appliqués de façon systématique par tous les États membres dans leurs relations avec des pays tiers, sous-tendre l'ensemble des politiques extérieures de l'Union en matière fiscale et servir de référence pour évaluer la conformité des pays tiers par rapport aux normes internationales. Ils serviront également de base aux engagements que l'Union cherchera à obtenir dans ses accords avec des pays tiers, ainsi qu'à l'examen des pays tiers dans le cadre du processus d'établissement d'une liste noire »³⁰⁰². 1373

- (ii) *Renforcement de la coopération en matière de bonne gouvernance fiscale par la conclusion d'accords avec les pays tiers*³⁰⁰³ : Pour autant que les accords de l'Union avec des régions ou pays tiers peuvent être des instruments précieux de promotion d'une fiscalité des entreprises équitable et transparente, la stratégie extérieure offre une nouvelle approche dynamique consistant en la négociation par l'UE des clauses de bonne gouvernance fiscale et celles relatives aux aides d'États³⁰⁰⁴ dans certains accords notamment commerciaux, d'association ou de partenariat conclus avec 1374

²⁹⁹⁹COM (2016) 24 final, Ch.2

³⁰⁰⁰Voy. Section 6.2.2.2

³⁰⁰¹TRAVERSA/ZUBIMENDI, *The 2016 Communication*, p.418

³⁰⁰²Commission européenne - Fiche d'information du 28 janvier 2016, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale - Questions et réponses, en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

³⁰⁰³COM (2016) 24 final, Ch.3

³⁰⁰⁴Sur les fondements juridiques de l'interdiction des aides d'États, voy. Section 3.2.1.5.2

des pays tiers³⁰⁰⁵. Dans la même veine, certains auteurs ont suggéré la possibilité – comme alternative temporaire à l’introduction des nouvelles clauses de bonne gouvernance fiscale – de signer des accords avec les pays en développement qui les obligeraient à imposer un minimum d’impôt à la source sur les revenus passifs pendant une période temporaire, comme l’UE a fait dans le passé avec certains États membres et autres pays associés, comme la Suisse³⁰⁰⁶.

1375 (iii) *Soutien aux pays en développement pour les aider à se conformer aux normes de bonne gouvernance fiscale*³⁰⁰⁷ : Depuis longtemps, l’UE a souvent apporté une main forte aux efforts menés par les pays en développement dans l’amélioration de leurs niveaux de mobilisation des recettes publiques nationales ainsi que dans la lutte contre l’évasion fiscale des entreprises multinationales³⁰⁰⁸. Dans cette veine, elle alloue chaque année une enveloppe d’environ 140 millions d’euros aux pays en développement sous la forme d’un soutien direct aux réformes des finances publiques menées au niveau national, et elle dispose de programmes d’aide budgétaire dans plus de 80 pays³⁰⁰⁹.

1376 Par ailleurs, l’UE a facilité le lancement en 2015 de l’initiative d’Addis-Abeba (« *Addis Tax Initiative* » en anglais)³⁰¹⁰, à laquelle la Commission européenne ainsi que d’autres bailleurs de fonds ont pris l’engagement de majorer l’aide en faveur des pays en développement pour la mobilisation des recettes domestiques³⁰¹¹. Cette initiative s’inscrit dans le cadre du Programme d’action d’Addis-Abeba et du Programme de développement durable à l’horizon 2030, à l’aune desquels la Commission a révélé une nouvelle approche de l’UE destinée au soutien des finances publiques des pays en développement³⁰¹². S’inscrivant ainsi dans cette logique de soutien aux pays en développement, la stratégie extérieure a prévu

³⁰⁰⁵COM (2016) 24 final, Ch. 3.1 et 3.2.

³⁰⁰⁶TRAVERSA/ZUBIMENDI, *The 2016 Communication*, p.420 et références citées.

³⁰⁰⁷COM (2016) 24 final, Ch. 4

³⁰⁰⁸Commission européenne - Fiche d’information du 28 janvier 2016, Paquet de mesures contre l’évasion fiscale – Questions et réponses, en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

³⁰⁰⁹Un aperçu de la politique d’appui budgétaires et dialogue avec les partenaires est disponible en ligne : https://ec.europa.eu/europeaid/policies/appui-budgetaire-et-dialogue-avec-les-pays-partenaires_fr (ressource consultée le 15 août 2018).

³⁰¹⁰S’inscrivant dans le cadre du « Programme d’action d’Addis-Abeba » adopté en juillet 2015 par les membres des Nations Unies à l’issue de la 3^{ème} Conférence internationale sur le financement du développement – qui constitue la nouvelle feuille de route de la communauté internationale en matière de financement du développement –, l’*Addis Tax Initiative* a été instaurée par les gouvernements de l’Allemagne, des Pays-Bas, du Royaume-Uni et des États-Unis d’Amérique, et vise à générer considérablement plus de ressources afin de renforcer les capacités en matière de fiscalité (mobilisation des ressources nationales) et davantage de responsabilité et d’engagement pour la mise en place d’un système fiscal transparent, équitable et efficace. Pour plus de détails, voy. <https://www.addistaxinitiative.net>

³⁰¹¹TRAVERSA/ZUBIMENDI, *The 2016 Communication*, p.420

³⁰¹²COM (2016) 24 final, Ch. 4.1

deux voies par lesquelles l'UE devrait apporter ce soutien, afin que les bénéficiaires se conforment aux normes de bonne gouvernance fiscale, nécessaires pour l'amélioration de leurs systèmes fiscaux respectifs :

D'une part, dans la mise en œuvre, depuis octobre 2015, de l'approche « *Percevoir plus - Mieux dépenser* » (« *Collect more – Spend better* » en anglais)³⁰¹³, qui précise la manière dont l'UE entend aider les pays en développement au cours des prochaines années, en vue de mettre en place des systèmes fiscaux justes et efficaces, notamment en luttant contre l'évasion fiscale des entreprises³⁰¹⁴. En dehors de cette approche, l'UE met en œuvre bon nombre d'autres initiatives prioritaires, notamment le renforcement des capacités en matière de politique et d'administration fiscales (soit au moyen d'une assistance technique directe, soit dans le cadre de programmes de partenariat) ; le soutien aux initiatives internationales visant à renforcer la législation et la réglementation, notamment dans le domaine des prix de transfert³⁰¹⁵; et l'aide au développement et à la mise en œuvre des instruments d'évaluation fiscale, tels que l'outil diagnostique d'évaluation de l'administration fiscale (TADAT)³⁰¹⁶ ou les dépenses publiques et responsabilité financière (PEFA)³⁰¹⁷. Aussi, dans la veine de l'ambitieuse stratégie de l'Union en matière de transparence fiscale, la Commission encourage la

1377

³⁰¹³Dont le document de travail y afférent peut être trouvé en ligne :

<https://ec.europa.eu/europeaid/sites/devco/files/swd-collect-more-spend-better.pdf> (ressource consultée le 15 août 2018).

³⁰¹⁴Cette approche décrit les éléments essentiels pour élargir l'espace budgétaire et soutenir les pays en développement dans trois domaines critiques : i) amélioration de la mobilisation des recettes intérieures, ii) dépenses publiques plus efficaces et efficientes, et iii) gestion de la dette.

³⁰¹⁵COM (2016) 24 final, Ch. 4.1

³⁰¹⁶L'outil diagnostique d'évaluation de l'administration fiscale (« *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool* » - TADAT, en anglais) a pour objectif de permettre une évaluation standardisée des grandes composantes du régime d'administration fiscale d'un pays et de son niveau de maturité par rapport aux bonnes pratiques internationales. Les évaluations TADAT sont particulièrement utiles pour : (i) identifier les forces et les faiblesses d'une administration fiscale ; (ii) partager une perspective commune sur l'état d'une administration fiscale entre toutes les parties prenantes (autorités nationales, organisations internationales, bailleurs de fonds et prestataires d'assistance technique) ; (iii) définir un plan de réforme, avec notamment des objectifs, priorités, mesures et calendrier de réalisation ; (iv) faciliter la gestion et la coordination des appuis extérieurs aux réformes et en assurer une mise en œuvre plus rapide et plus efficace ; (v) suivre et évaluer l'avancement des réformes par le biais d'évaluations successives tous les 2 à 3 ans. Pour plus de détail, Voy. <http://tadat.org>

³⁰¹⁷Dépenses publiques et responsabilité financière (« *Public Expenditure and Financial Accountability* » - PEFA, en anglais) est une méthodologie d'évaluation de la performance de la gestion des finances publiques, identifiant 94 caractéristiques (dimensions) à travers 31 éléments clés de la gestion des finances publiques (indicateurs) dans 7 grands domaines d'activité (piliers). Le programme PEFA fournit un cadre pour l'évaluation et les rapports sur les forces et les faiblesses de la gestion des finances publiques à l'aide des indicateurs quantitatifs pour mesurer la performance, et est conçu pour fournir un aperçu de la performance de ladite gestion à des points précis dans le temps en utilisant une méthodologie qui peut être reproduit dans les évaluations successives, ce qui donne un résumé des changements au fil du temps. Pour plus de détail, Voy. <https://pefa.org>

publication d'informations par pays au niveau international ainsi que l'initiative pour la transparence des industries extractives (ITIE)³⁰¹⁸.

1378 D'autre part, tout en prenant en considération les faiblesses des pays en développement dans le domaine fiscal, l'UE préconise notamment une approche équilibrée dans la négociation des CDI bilatérales avec les pays à faible revenu, afin de ne pas priver complètement ces derniers – au travers de règles distributives des compétences d'imposition – du pouvoir d'imposer, à la source, les revenus générés sur leurs territoires³⁰¹⁹. A notre avis, cette manière de procéder constituera, sans nul doute, un appui au développement en faveur des pays en développement³⁰²⁰.

1379 (iv) *Élaboration d'un processus au niveau de l'Union pour évaluer et recenser les pays tiers*³⁰²¹. D'entrée de jeu, il convient de rappeler que tout comportement déviant d'un État membre de l'UE est en principe traité en infraction au sein du marché unique, notamment en termes de transgression des règles relatives à la transparence, à l'échange d'informations, aux aides d'États et au code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises. De ce fait, il s'est avéré nécessaire, en vue d'assurer des conditions de concurrence équitables, que l'Union dispose également d'outils plus efficaces pour réagir adéquatement face aux pays tiers qui refuseraient de respecter les normes de bonne gouvernance fiscale.

1380 Cela dit, les jalons de cet objectif avaient déjà été posés par la Recommandation 2012/771/UE de la Commission européenne du 6 décembre 2012 relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal³⁰²². Ainsi, dans ses relations avec les juridictions tierces, l'UE a tenté de convaincre ces dernières d'adhérer aux principes qu'elle défend en matière de transparence ainsi que d'échange d'informations, et de supprimer les mesures fiscales dommageables³⁰²³. Dans cette veine, un pays tiers est censé avoir respecté les normes minimales de bonne

³⁰¹⁸L'ITIE pour Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives (« *Extractive Industries Transparency Initiative* » - EITI) est la norme mondiale pour la bonne gestion des ressources pétrolières, gazières et minières, qui « exige la publication d'informations sur l'ensemble de la chaîne de valeur des industries extractives, depuis le point d'extraction des ressources naturelles jusqu'à la manière dont les revenus parviennent au gouvernement et dont ils profitent à la population. Il s'agit notamment de montrer comment les licences et les contrats sont octroyés et enregistrés, et d'indiquer l'identité des propriétaires réels de ces exploitations, la nature des dispositions fiscales et juridiques, les quantités produites, le montant des paiements effectués, la destination de ces revenus et la contribution du secteur à l'économie, y compris l'emploi ». Pour plus de détail, *Voy.* <https://eiti.org>

³⁰¹⁹COM (2016) 24 final, Ch. 4.2

³⁰²⁰KALONJI, *UN 2030 Agenda and Tax Governance*, p.6

³⁰²¹COM (2016) 24 final, Ch. 5

³⁰²²En ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32012H0771> (ressource consultée le 15 août 2018).

³⁰²³Recommandation 2012/771/UE, §(5).

gouvernance fiscale seulement si, d'une part, il aura adopté et appliqué efficacement des mesures juridiques, réglementaires et administratives relatives au respect des normes de transparence et d'échange d'informations, et d'autre part, il n'appliquerait pas de mesures fiscales dommageables dans le domaine de la fiscalité des entreprises³⁰²⁴.

Tout compte fait, la Recommandation invitait les États membres à la prise d'un certain nombre de mesures positives et négatives à l'encontre des pays tiers qui respecteraient ou non les normes minimales de bonne gouvernance fiscale, notamment l'inscription sur des listes noires pour les récalcitrants et le renforcement de la coopération ainsi que l'assistance fiscale pour ceux épris de bonne volonté manifeste³⁰²⁵. Certes, l'approche des listes noires éparses des États membres – consolidées en une liste paneuropéenne des paradis fiscaux³⁰²⁶ – portait déjà ses fruits, mais le Parlement européen ainsi que de nombreux États membres et parties concernées ont soutenu qu'une approche commune de l'Union en cette matière « aurait un effet dissuasif puissant et empêcherait les entreprises d'utiliser abusivement les asymétries existant entre les différents systèmes nationaux »³⁰²⁷. L'idéal ici était de remplacer la panoplie de listes noires nationales par une liste noire [européenne] unique, établie au terme d'un processus d'examen et de dialogue juste et objectif avec les pays tiers concernés³⁰²⁸. Ce nouveau paradigme se matérialisera une année après, avec la publication le 5 décembre 2017 d'une liste noire de 17 juridictions fiscales non coopératives, que nous avons déjà précisée antérieurement³⁰²⁹.

1381

- (v) *Renforcement du lien entre les fonds de l'Union et la bonne gouvernance fiscale*³⁰³⁰. Il convient de préciser d'emblée qu'aux termes de l'article 140 (§4) du Règlement financier de l'UE, il est interdit aux organisations internationales et leurs agences, à la Banque européenne d'investissement, aux organismes de droit public ainsi qu'aux organismes de droit privé investis d'une mission de service public (présentant des garanties financières suffisantes), d'investir des fonds de l'UE au sein des entités situées dans des pays tiers qui ne respectent pas les normes internationales en matière de transparence fiscale, ou de transférer des fonds de

1382

³⁰²⁴ Voy. Recommandation 2012/771/UE, Ch. 3

³⁰²⁵ Voy. Recommandation 2012/771/UE, Ch. 4, 5 et 6 ; TRAVERSA/ZUBIMENDI, *The 2016 Communication*, p.421

³⁰²⁶ Sur la liste paneuropéenne des paradis fiscaux, voy. Section 9.1.2.7

³⁰²⁷ COM (2016) 24 final, Ch. 5

³⁰²⁸ Commission européenne - Fiche d'information du 28 janvier 2016, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses, en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

³⁰²⁹ Voy. Section 6.2.2.2

³⁰³⁰ COM (2016) 24 final, Ch. 6

l'Union via ces entités³⁰³¹. Ainsi, l'UE a décidé de renforcer les dispositions de son Règlement financier, relatives à la bonne gouvernance, de telle sorte que les décisions concernant l'investissement des fonds européens encouragent la transparence et les pratiques fiscales loyales au niveau international³⁰³². Dans la même veine, les institutions financières internationales (IFI), tels que la Banque européenne d'investissement, le Fonds européen d'investissement et le Fonds mondial pour l'efficacité énergétique et les énergies renouvelables, sont également tenus de transposer ces dispositions relatives à la bonne gouvernance fiscale dans leurs contrats avec tous les intermédiaires financiers sélectionnés, de telle sorte que les fonds de l'Union ne puissent ne serait ce que transiter par des juridictions à fiscalité faible ou nulle (paradis fiscaux)³⁰³³. Effectivement, à l'issue de la publication de la liste noire du 5 décembre 2017 prérappelée, en guise de mesures de rétorsion contre les paradis fiscaux, tous les crédits issus des institutions du système de l'UE ont été interdits de transiter par des entités établies dans les pays inscrits sur la liste noire, tel que nous l'avons pertinemment déjà relevé³⁰³⁴.

9.2.6. Impact du Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale sur les paysages fiscaux nationaux : cas de la Suisse et de la Belgique

9.2.6.1. Confédération Suisse et Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale

1383 La Confédération Helvétique n'est pas membre de l'UE — moins encore de l'EEE³⁰³⁵ — pour pouvoir être tenue de transposer dans son ordre juridique interne les dispositions

³⁰³¹En effet, il ressort de l'article 140, §4, du Règlement (UE, Euratom) 966/2012 : « Les entités en charge en vertu de l'article 58, paragraphe 1, points c) ii), iii), v) et vi), et tous les intermédiaires financiers sélectionnés pour participer à l'exécution d'opérations financières réalisées avec un instrument financier respectent les normes applicables et la législation en vigueur en matière de prévention du blanchiment de capitaux, de lutte contre le terrorisme et de fraude fiscale. Aux fins de mise en œuvre des instruments financiers conformément au présent titre, les entités en charge en vertu de l'article 58, paragraphe 1, points c) ii), iii), v) et vi), ne peuvent être établies et n'entretiennent pas de relations commerciales avec les entités établies dans des territoires dont les juridictions ne coopèrent pas avec l'Union pour l'application du standard fiscal convenu au niveau international, et transposent ces exigences dans leurs contrats avec les intermédiaires financiers sélectionnés ».

³⁰³²Commission européenne - Fiche d'information du 28 janvier 2016, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses, en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018).

³⁰³³COM (2016) 24 final, Ch. 6

³⁰³⁴Voy. Section 6.2.2.2

³⁰³⁵Créée en mai 1992, l'Espace économique européen (EEE) est une union économique résultant d'un accord d'association signé entre les États membres de la Communauté européenne, partie à l'accord conjointement avec chacun de ses États membres, et les États membres de l'Association européenne de libre-échange (AELE). Le peuple suisse ayant rejeté par votation populaire (référendum) la ratification de ce traité en date du 6 décembre 1992, ne sont concernés que trois autres pays de l'AELE, en l'occurrence l'Islande, la Norvège et le Liechtenstein. Depuis, la Suisse a toutefois signé — mais en dehors du cadre de l'EEE — de nouveaux accords bilatéraux avec l'UE (Accords bilatéraux I signés le 21 juin 1999 et Accords bilatéraux II signés le 26 octobre 2004). Pour plus de détails, voy. <https://www.eda.admin.ch/eda/fr/dfae/politique-exterieure/organisations-internationales/aele-eee.html> (ressource consultée le 17 août 2018).

contraignantes du Paquet [européen] sur la lutte contre l'évasion fiscale. Cependant, cet instrument juridique européen a quand-même quelques implications sur le système fiscal suisse, notamment pour ce qui est des dispositions relatives aux SEC et à l'*exit tax*, contenues dans la Directive ATAD³⁰³⁶.

En effet, pour rappel, la règle SEC de la Directive ATAD prévoit que les bénéfices réalisés par une entité (filiale) ou un établissement stable situés à l'étranger peuvent être taxés dans le pays de l'entreprise mère du groupe, même en l'absence de toute distribution de dividendes³⁰³⁷, à double condition : d'une part, que la filiale ou l'établissement stable soient détenues à plus de 50% par l'entreprise mère et, d'autre part, que ceux-là soient imposés à un taux au moins inférieur de moitié à celui pratiqué dans la juridiction où est installée l'entreprise mère³⁰³⁸. Une exception notable est assortie à cette règle : les filiales et les établissements stables reconnus comme SEC, et situés dans un pays de l'UE ou l'EEE, peuvent être exonérés de cette règle s'ils exercent une activité économique substantielle au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, corroborée par des faits et des circonstances pertinents³⁰³⁹. A notre sens, cette exception vise à protéger les juridictions membres de l'UE qui appliquent des taux faibles sur l'imposition des sociétés, à l'instar de l'Irlande (12,5%), la Bulgarie (10 %), le Chypre (12,5 %) et la Hongrie (9 %).

1384

Néanmoins – et c'est là que le bât blesse ! – la règle SEC prévoit qu'il est possible que les États membres de l'UE décident de ne pas faire bénéficier cette exception aux SEC ayant leur résidence ou étant situés dans un pays tiers qui n'est pas partie à l'accord EEE³⁰⁴⁰. Typiquement, si une filiale ou un établissement stable situé en Suisse – pays non-membre de l'UE, moins encore de l'EEE – est reconnu comme une SEC au regard de la législation européenne, un État membre de l'UE peut, pour le besoin de l'imposition, intégrer dans les bénéfices de la société mère située sur son territoire, les bénéfices réalisés par la société helvétique (filiale ou établissement stable), même si celle-ci est dotée d'une véritable substance en Suisse. Il serait donc logiquement économique pour les entreprises européennes de préférer installer leurs filiales ou établissements stables dans un État membre que de le faire dans un pays tiers comme

1385

³⁰³⁶ Voy. *supra* : Sections 9.2.2.3 et 9.2.2.5

³⁰³⁷ Les dividendes dont il est question sont : (i) les intérêts ou tout autre revenu provenant d'actifs financiers ; (ii) les redevances ou tout autre revenu provenant de la propriété intellectuelle ; (iii) les dividendes et revenus provenant de la cession d'actions ; (iv) les revenus provenant de crédits-bails ; (v) les revenus provenant d'activités d'assurance, d'activités bancaires ou d'autres activités financières ; (vi) les revenus provenant de sociétés de facturation qui tirent des revenus de biens et services achetés et vendus à des entreprises associées et dont la valeur ajoutée économique est nulle ou faible.

³⁰³⁸ Articles 7, §1, Directive (UE) 2016/1164.

³⁰³⁹ Articles 7, §1, let. a), alinéa 2, Directive (UE) 2016/1164.

³⁰⁴⁰ Articles 7, §1, let. a), alinéa 3, Directive (UE) 2016/1164.

la Suisse³⁰⁴¹, pour pouvoir bénéficier de l'exception à la règle SEC précitée. Cela pourrait avoir pour conséquence une délocalisation hors de Suisse de certaines filiales au profit d'une rélocalisation dans d'autres pays membres de l'UE ou faisant partie de l'EEE. Dans la même veine, DANON³⁰⁴² estime que, du point de vue du droit européen, cette prédilection indirectement « forcée » qui naîtrait chez des entreprises européennes est contraire au principe de la libre circulation des capitaux.

1386 Du côté de la Suisse, la solution face à cette situation serait, soit de majorer le taux de l'impôt sur les sociétés afin d'atteindre un niveau supérieur au seuil déclencheur de l'application de la règle SEC de la Directive ATAD (avec pour conséquence de réduire l'attractivité de la place économique helvétique)³⁰⁴³, soit de prévoir plusieurs autres incitations fiscales – dans le strict respect des standards internationaux dans le domaine – en vue de garder, sur le territoire helvétique, des investissements étrangers. C'est cette seconde solution que la Suisse semble avoir privilégiée, dans le cadre de la récente réforme de l'imposition des entreprises dont la Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) a introduit un certain nombre d'incitants fiscaux liés notamment à la fiscalité des actifs intellectuels, non seulement pour encourager la recherche et développement (innovation), mais aussi pour attirer en toute loyauté des capitaux mobiles étrangers³⁰⁴⁴.

1387 Par ailleurs, le Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale a une autre répercussion sur le système fiscal suisse, en ce qui concerne l'impôt de départ ou de sortie (*exit tax*). Selon la Directive ATAD, en vue de prévenir une érosion de l'assiette fiscale liée au déplacement de certains actifs hors du territoire d'une juridiction membre de l'UE vers une juridiction à fiscalité faible ou nulle, les États membres doivent appliquer une *exit tax* sur les actifs transférés hors de leur territoire, au *prorata* de la valeur desdits actifs à la date de sortie, évitant ainsi de favoriser des cas de non-imposition des actifs notamment intellectuels³⁰⁴⁵. Néanmoins, il est permis au contribuable d'échelonner cet impôt de départ sur cinq ans, dans les quatre cas « limitativement » énumérés suivants : (i) le contribuable transfère des actifs de son siège vers son établissement stable situé dans un autre État membre ou dans un pays tiers qui est partie à l'accord sur l'EEE³⁰⁴⁶ ; (ii) le contribuable transfère des actifs de son établissement stable situé dans un État membre vers son siège ou un autre établissement stable situé dans un

³⁰⁴¹En effet, la Suisse a déjà un taux de l'imposition des entreprises assez bas au niveau fédéral (8,5% du bénéfice net pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, et 4.25% pour les associations, fondations et autres personnes morales), étant parfois inférieur à la moitié de certains pays européens comme la Belgique (29% à 2018) et la France (28% à 2018).

³⁰⁴²DANON, *Directive anti-évasion*, p.309 ss

³⁰⁴³RUCHE, *L'Europe s'en prend à l'optimisation fiscale*, en ligne : <<https://www.letemps.ch/economie/leurope-sen-prend-loptimisation-fiscale>> (ressource consultée le 17 août 2018).

³⁰⁴⁴Voy. Section 3.2.1.5.3

³⁰⁴⁵Articles 5, §1, Directive (UE) 2016/1164.

³⁰⁴⁶Articles 5, §2, let. a), Directive (UE) 2016/1164.

autre État membre ou dans un pays tiers qui est partie à l'accord EEE³⁰⁴⁷ ; (iii) le contribuable transfère sa résidence fiscale dans un autre État membre ou dans un pays tiers qui est partie à l'accord EEE³⁰⁴⁸ ; et (iv) le contribuable transfère l'activité exercée par son établissement stable dans un autre État membre ou dans un pays tiers qui est partie à l'accord EEE³⁰⁴⁹.

Il transpire de ce qui précède que la possibilité d'échelonnement du paiement de l'*exit tax* sur cinq ans est également reconnue aux juridictions tierces à l'UE, à la double condition cumulative suivante³⁰⁵⁰ : (i) qu'elles soient parties à l'accord EEE et (ii) qu'elles aient conclu avec l'État membre du contribuable ou avec l'UE un accord sur l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, offrant une assistance mutuelle équivalente à celle prévue par la Directive 2010/24/UE que nous avons déjà évoquée³⁰⁵¹. 1388

A notre avis, pour autant que la Suisse n'est pas membre de l'UE ni de l'EEE, il ne lui est aucunement possible de recevoir des actifs en provenance d'un État de l'UE avec échelonnement de l'impôt de départ sur cinq ans. Une fois encore, il serait logiquement économique pour les entreprises mères européennes, de préférer l'implantation de leurs filiales ou établissements stables dans un pays membre de l'UE ou de l'EEE, que de le faire en Suisse. Cela est autant justifié que le régime suisse de l'impôt de départ (« *Wegzugbesteuerung* » en allemand) – en ce qui concerne singulièrement les personnes morales – ne prévoit pas d'échelonnement dans le temps, mais consiste en un impôt instantané ou immédiat. En effet, à en croire OBRIST³⁰⁵², quand une société de capitaux ou un élément de fortune sur lequel existent des réserves latentes est transféré à l'étranger, il est fort possible que l'autorité fiscale suisse perde le pouvoir d'imposer ultérieurement la substance fiscale émigrante. Dès lors, le fisc est logiquement fondé de prélever un impôt au moment du transfert à l'étranger, pour éviter que des éléments normalement taxables échappent à toute imposition. 1389

Cela dit, nous estimons définitivement qu'il appartient à la Suisse, en vue de maintenir sa compétitivité, soit de revoir à la baisse le régime d'imposition de l'*exit tax*, soit de supprimer simplement ce régime, mais avec le risque de voir certaines réserves 1390

³⁰⁴⁷ Articles 5, §2, let. b), Directive (UE) 2016/1164.

³⁰⁴⁸ Articles 5, §2, let. c), Directive (UE) 2016/1164.

³⁰⁴⁹ Articles 5, §2, let. D), Directive (UE) 2016/1164.

³⁰⁵⁰ Articles 5, §2, *in fine*, Directive (UE) 2016/1164.

³⁰⁵¹ Voy. Section 9.1.2.2

³⁰⁵² OBRIST, *Droit fiscal*, p.94 N.104 et références citées. L'auteur estime, par ailleurs, que « cette formulation peu heureuse fait naître plusieurs controverses en doctrine sur l'application de cette disposition. La doctrine est par exemple d'avis que malgré la formulation de la loi, l'impôt de départ n'appréhende que les réserves latentes dont l'imposition en Suisse n'est plus garantie. Par exemple, lorsque malgré le transfert à l'étranger d'un siège et de l'administration effective d'une société, cette dernière maintient un établissement stable ou un immeuble en Suisse, il n'est pas nécessaire d'imposer la substance fiscale afférente à l'établissement stable ou l'immeuble suisse ».

latentes émigrer ailleurs, sans la possibilité d’être taxées par l’autorité fiscale suisse ; ce qui favoriserait — hélas ! — l’évasion fiscale.

9.2.6.2. Royaume de Belgique et Paquet sur la lutte contre l’évasion fiscale

- ¹³⁹¹ Le Royaume de Belgique étant l’un des membres fondateurs de l’UE³⁰⁵³, il est lié en cette qualité non seulement par le droit européen « primaire » (TUE et TFUE) mais également par le droit communautaire « dérivé » (règlements, directives, décisions, avis et recommandations)³⁰⁵⁴. De ce fait, tout le dispositif juridiquement contraignant du Paquet sur la lutte contre l’évasion fiscale devrait impacter la législation fiscale belge. Il en est, en outre, des Recommandations qui sont certes des actes juridiques non contraignants pour les États membres, mais dont la mise en œuvre sur le plan interne est vivement attendue de la part de ces États. Cela est autant évident que, par moment, des rapports sont publiés en marge de certaines Recommandations, avec pour effet une forte persuasion (contrainte morale) pour l’alignement sur les principes communs.
- ¹³⁹² A ce jour, quelques textes de lois nationales ont transposé, en droit positif belge, les dispositions obligatoires du Paquet sur la lutte contre l’évasion fiscale. Pour la Directive (UE) 2016/881 relative à la coopération administrative, ce sont les Loi-programme du 1^{er} juillet 2016³⁰⁵⁵ et Loi du 31 juillet 2017³⁰⁵⁶, que nous avons déjà évoquées³⁰⁵⁷ et sur lesquelles nous ne trouvons pas assez de pertinence de revenir. Quant à la Directive 2016/1164 (ATAD), ses prescrits ont été transposés par la Loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales³⁰⁵⁸ ainsi que par la Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l’impôt des sociétés³⁰⁵⁹, qu’il convient de préciser rapidement comme ci-après :
- ¹³⁹³ ➤ La loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales prévoit — en son chapitre 3 (articles 6 à 11)³⁰⁶⁰ — une modification au CIR 92 et fixe, essentiellement

³⁰⁵³ Historiquement, la Belgique est l’un des États fondateurs de l’Union européenne dont elle est membre depuis le 1^{er} janvier 1958. De nombreux sièges d’institutions et d’agences sont basés à Bruxelles, ce qui vaut au Royaume le qualificatif prestigieux de « siège de l’UE ». A ce jour, le pays a exercé 12 présidences du Conseil de l’UE (janvier-juin 1958 ; janvier-juin 1961 ; janvier-juin 1964 ; janvier-juin 1967 ; janvier-juin 1970 ; janvier-juin 1973 ; juillet-décembre 1977 ; janvier-juin 1982 ; janvier-juin 1987 ; juillet-décembre 1993 ; juillet-décembre 2001 ; juillet-décembre 2010). D’autres détails sur les relations belgo-européennes peuvent être consultées en ligne sur : https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/belgium_fr (consulté le 30 août 2018).

³⁰⁵⁴ TRAVERSA/ZEYEN, *Recent trends*, p.52

³⁰⁵⁵ Moniteur Belge du 4 juillet 2016.

³⁰⁵⁶ Moniteur Belge du 11 août 2017.

³⁰⁵⁷ Voy. Section 8.2.5.2

³⁰⁵⁸ Moniteur Belge du 8 décembre 2016.

³⁰⁵⁹ Moniteur Belge du 29 décembre 2017.

³⁰⁶⁰ Intitulé « introduction du choix entre le paiement immédiat et le paiement étalé de l’impôt à la sortie en matière d’impôts sur les revenus ».

à son article 8, les faits générateurs et les modalités de paiement de l'impôt de départ³⁰⁶¹. Certes, avant la Directive ATAD, la Belgique possédait déjà un impôt de départ sur le déplacement de la résidence fiscale ou sur la soustraction d'actifs à un établissement belge³⁰⁶², mais la transposition de la Directive ATAD a eu pour effet d'élargir la portée du régime préexistant, étant donné que le transfert d'actifs d'un siège central belge vers un établissement stable étranger – dont les bénéficiaires ne sont pas imposés en Belgique en raison d'une CDI – n'était pas considéré dans l'ancien régime³⁰⁶³. Pour autant, ces nouvelles règles portent notamment sur le recouvrement de l'impôt à la sortie dû sur les plus-values latentes sur les actifs transférés à l'étranger dans le cadre d'une réorganisation internationale (telle qu'une fusion, une scission, une opération assimilée à une fusion par absorption ou une opération assimilée à la scission) ou du transfert du siège social, du principal établissement ou du siège de direction ou d'administration d'une société belge³⁰⁶⁴. Dorénavant, le contribuable a le choix entre un paiement immédiat ou un paiement étalé de l'impôt à la sortie en cinq annuités au maximum, et ce, à condition que les actifs concernés soient « affectés et maintenus au siège social, au principal établissement ou au siège de direction ou d'administration de la société ou dans un établissement étranger qui est établi dans un autre État membre de l'UE ou un autre État membre de l'EEE ayant avec la Belgique une convention applicable prévoyant une assistance mutuelle au recouvrement »³⁰⁶⁵.

- Quant à la Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, spécialement en son Titre 2, Chapitre 1^{er} (articles 3 à 86)³⁰⁶⁶, elle transpose aussi partiellement les dispositions de la Directive ATAD de la manière ci-après : la règle de la limitation de la déductibilité des intérêts³⁰⁶⁷ est cristallisée par les articles 39 (6^o et 7^o) et 40 ; la règle de l'imposition à la sortie est transposée – pour les aspects non couverts par la Loi du 1^{er} décembre précitée – par les articles 17, 19 et 61 (§ 2^o) ; la règle sur les SEC est prévue par les articles 20 et 44 (§ 2^o) ; et la règle sur les dispositifs hybrides est cristallisée par les articles 3, 18 (§ 1^o et 2^o), 39 (§ 5^o) et 73. Aussi est-il évident que cette Loi a pris en compte une partie de l'une des recommandations formulées dans le Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale, à savoir la Recommandation (UE) 2016/136 du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales,

1394

³⁰⁶¹Tel que prévu par l'article 5 de la Directive 2016/1164 (ATAD).

³⁰⁶²*Voy.* BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.137

³⁰⁶³Banque Nationale de Belgique, *Réforme impôt des sociétés*, p.16 ; NAVEZ, *Transfert du siège social*, p.416 ss et références citées.

³⁰⁶⁴<https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/moniteur/le-contribuable-a-le-choix-entre-le-paiement-immediat-ou-etale-de-l-impot-a-la-sortie/> (ressource consultée le 17 août 2018).

³⁰⁶⁵*Voy.* Article 8 de la Loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales, soit Article 413/1, § 1^{er}, points 2^o, 3^o et 4^o, CIR 92.

³⁰⁶⁶Intitulé « *Modifications du Code des impôts sur les revenus 1992* ».

³⁰⁶⁷Telle que prévue par l'article 4 de la Directive 2016/1164 (ATAD).

qui a invité vivement les États membres notamment à revoir leur définition interne de la notion d'établissement stable³⁰⁶⁸. A cet effet, l'article 61 (§1) de la Loi précitée apporte des amendements à l'ancienne définition belge de l'établissement stable.

- 1395 Tout compte fait, il ressort de ce qui précède que la Belgique a déjà transposé dans son ordre juridique interne le Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale. Cela traduit la volonté politique des autorités gouvernementales d'aligner leur juridiction fiscale sur les standards communs de l'UE en matière de lutte contre le phénomène de l'évasion fiscale ; lesquels standards s'inscrivent au sens large dans la dynamique insufflée par l'OCDE et le G20 (Projet BEPS) au courant de la décennie finissante.

9.3. Enseignements tirés de l'étude sur le Paquet de l'UE contre l'évasion fiscale et perspective en droit fiscal congolais

9.3.1. Épilogue : compétences fiscales de l'UE et fondement du Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale

- 1396 Depuis sa création, l'UE poursuit plusieurs objectifs, notamment celui de promouvoir, d'une part, le développement durable de ses États membres, fondé sur une croissance économique équilibrée et sur la stabilité des prix, une économie de marché hautement compétitive garantissant le plein-emploi et le progrès social, et d'autre part, la cohésion économique, sociale et territoriale, et la solidarité entre les États membres³⁰⁶⁹. C'est pour permettre à l'Union de mieux remplir ses missions qu'elle s'est dotée de sept institutions, entre autres le Parlement, le Conseil et la Commission, qui sont au cœur du dispositif décisionnaire ou législatif de l'Union. Ce dispositif est constitué en majorité des normes de type *hard law* dotées d'une valeur juridique obligatoire et contraignante (règlements, directives et décisions), mais il existe également quelques normes de type *soft law* dépourvues de valeur juridique contraignante (recommandations et avis).
- 1397 L'UE a été dotée, d'une part, de compétences exclusives que les États membres lui ont cédées ou attribuées, et d'autre part, des compétences partagées avec lesdits États, et pour lesquelles l'intervention de l'Union est scrupuleusement encadrée. Pour ce qui est particulièrement de la compétence en matière fiscale, l'UE a reçu le monopole (exclusivité) d'« harmonisation » de la fiscalité indirecte de ses États membres, pour lui permettre de mieux réguler le jeu de la concurrence en vue d'un fonctionnement harmonieux du marché intérieur. Quant à la fiscalité directe, à ce jour il n'est reconnu à l'Union qu'un pouvoir –spécial et tributaire d'une certaine unanimité– de « rapprochement » des législations fiscales nationales, dans la mesure où celles-ci

³⁰⁶⁸ Voy. Section 9.2.3

³⁰⁶⁹ Voy. Article 3 TUE.

peuvent avoir un impact sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. En d'autres termes, le rôle de l'Union dans le domaine de la fiscalité directe se limite à la supervision des règles fiscales nationales pour garantir leur cohérence avec certaines politiques européennes visant le développement durable de ses États membres.

C'est aux dépens de ce pouvoir tout de même limité en matière de fiscalité directe, que l'UE a produit au fil des années bon nombre d'actes législatifs destinés notamment à lutter contre l'évasion fiscale internationale, avec en toile de fond l'objectif qu'aucune législation fiscale d'un pays membre ne puisse permettre à un contribuable d'échapper à l'imposition dans un autre pays. Au fil du temps, cet élan européen contre l'érosion des assiettes fiscales ne s'est point borné seulement au marché intérieur, mais a plutôt élargi son sceptre au globe, notamment dans la dynamique de lutte contre les paradis fiscaux, dont les législations fiscales et financières ont de l'impact indirect sur le marché unique européen. Ce paradigme contre les paradis fiscaux qui s'est nettement précisé à la veille des années 2000, s'est finalement accéléré avec la crise économique et financière de 2008 ainsi que plusieurs affaires fiscales fortement médiatisées au début des années 2010, impliquant parfois certaines juridictions membres de l'UE (allusion faite notamment au scandale *Luxleaks*).

1398

Par ailleurs, alignant désormais son action contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale internationale sur les travaux de l'OCDE, l'UE a adopté en 2016 un « Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale » contenant un bon nombre de mesures destinées à faire échec aux opérations et transactions des multinationales qui seraient orientées vers l'érosion des bases imposables. Pour tout dire, ce Paquet est le nouveau fusil d'épaule de l'UE en matière de lutte contre l'évasion fiscale, aussi bien au sein du marché intérieur qu'au-delà de cet espace, dans la mesure où il prévoit des mesures de rétorsion même envers des juridictions fiscales non-membres, qui s'adonneraient ou faciliteraient les pratiques de BEPS.

1399

Cela dit, il n'existe aucun télescopage entre le Projet BEPS et le Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale³⁰⁷⁰. Ce dernier est plutôt destiné à « épanouir » celui-là et lui garantir une célérité dans la mise en œuvre au sein du marché intérieur³⁰⁷¹, parfois même en dehors de ce dernier, notamment lorsqu'il s'agit de la « répression » des pratiques attentatoires à la bonne gouvernance fiscale dans le monde. Le tableau ci-dessous (à la fin de la présente section) traduit cette complémentarité entre les deux instruments juridiques, fers de lance de la nouvelle lutte contre l'évasion fiscale internationale sur le globe.

1400

Il est indéniable que le Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale a des implications majeures sur les législations fiscales des États membres de l'Union, notamment en droit belge où le législateur et le gouvernement fédéral ont déjà posé des actes

1401

³⁰⁷⁰Dans ce sens, voy. PISTONE, *Tax competition*, p.148, PIAVIGNA, *Tax abuse*, p.47 ss

³⁰⁷¹TRAVERSA/HERBAIN/POSSOZ, *Plan BEPS*, p.331; ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation*, p.19 N.64; DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.169

nécessaires pour une transposition idoine des dispositions recommandées par le Paquet. Concernant les États tiers au marché unique européen, ils sont également affectés par les dispositions dudit Paquet, proportionnellement à l'intensité de leurs relations respectives avec l'UE. C'est notamment le cas de la Suisse dont quelques-unes de dispositions fiscales internes ont nécessité une nouvelle réforme, particulièrement en ce qui concerne le régime d'imposition des entreprises. C'est évidemment la *ratio legis* de la nouvelle Loi fédérale du 28 septembre 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA), qui permet de mettre en adéquation certains aspects de la fiscalité suisse avec les standards internationaux.

1402 Au reste, les pays en développement ont également été ciblés par le Paquet précité. Ce dernier prévoit des mesures de rétorsion envers les juridictions en développement qui ne s'aligneraient pas aux standards internationaux de bonne gouvernance fiscale. Il contient également des modalités d'encouragement et d'accompagnement de toutes les économies fragiles qui souhaiteraient s'aligner sur cette bonne gouvernance fiscale et lutter contre le phénomène de BEPS, en leur dotant d'une expertise technique souhaitable. La République Démocratique du Congo est également concernée par cette nouvelle approche européenne et a besoin de mesures d'accompagnement quant à ce. C'est ce que nous démontrons dans la section suivante (9.3.2). Mais avant cela, le tableau ci-après résume les Actions du Projet BEPS ainsi que les mesures correspondantes respectives contenues dans le Paquet de l'UE contre l'évasion fiscale :

1403 *Tableau 6 : Adéquation du Paquet de l'UE contre l'évasion fiscale avec le Projet BEPS de l'OCDE/G20³⁰⁷²*

Projet BEPS OCDE/G20		Paquet UE contre l'évasion fiscale
Action 1 : Économie numérique	Toute l'économie repose sur l'économie numérique ; des solutions isolées seraient donc inefficaces. Les actions BEPS de l'OCDE devraient permettre, d'une manière générale, de pallier les risques liés à l'économie numérique.	L'Union considère aussi qu'il n'est pas utile de prendre des mesures particulières, mais elle suivra l'évolution de la situation pour s'assurer que les mesures générales contre l'évasion fiscale suffisent à pallier les risques numériques.
Action 2 : Dispositifs hybrides	Recommandations spécifiques visant à aligner le traitement fiscal d'un instrument ou d'une entité dans un pays sur le traitement fiscal dans un autre pays, afin d'éviter les asymétries.	La Directive ATAD comprend une disposition sur les dispositifs hybrides : Article 9 Directive (UE) 2016/1164.
Action 3 : Sociétés étrangères contrôlées (SEC)	Recommandations sur les meilleures pratiques en matière d'application des règles relatives aux SEC.	La Directive ATAD prévoit des règles relatives aux SEC : Articles 7 et 8 Directive (UE) 2016/1164.
Action 4 : Limitation des intérêts	Recommandations sur les meilleures pratiques visant à limiter les	La Directive ATAD comprend des dispositions visant à limiter les déductions d'intérêts au sein de

³⁰⁷²Source : Commission européenne - Fiche d'information du 28 janvier 2016, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses, en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm (ressource consultée le 15 août 2018) [Avec nos adaptations, précisions et mises à jour].

	déductions d'intérêts nets par des entreprises ou des groupes.	l'Union comme à l'extérieur : Article 4 Directive (UE) 2016/1164.
Action 5 : Pratiques fiscales dommageables	Décisions fiscales : échange spontané et obligatoire d'informations pertinentes. Régimes préférentiels applicables aux brevets (« <i>patent boxes</i> »): accord sur l'approche du lien (« <i>nexus approach</i> »), consistant à établir un lien entre les avantages fiscaux issus de régimes préférentiels en matière de propriété intellectuelle et l'activité économique sous-jacente.	Décisions fiscales : échange spontané et obligatoire d'informations sur toutes les décisions fiscales en matière transfrontière à partir de 2017 : Directive (UE) 2015/2376. <i>Patent boxes</i> : Les États membres se sont engagés à veiller à ce que leurs « <i>patent boxes</i> » soient conformes à l'approche du lien (groupe « Code de conduite », 2014).
Action 6 : Utilisation abusive des CDI	Dispositions anti-abus, dont une norme minimale contre le « chalandage fiscal », à intégrer dans les conventions fiscales.	Dans la recommandation sur les CDI, il est conseillé aux États membres d'introduire une clause anti-abus générale dans leurs CDI, dans le respect du droit de l'Union : Recommandation (UE) 2016/136.
Action 7 : Établissements stables	La définition de l'établissement stable figurant dans le modèle de convention fiscale est modifiée de façon à empêcher les entreprises d'éviter artificiellement une présence imposable.	La recommandation sur la lutte contre l'évasion fiscale encourage les États membres à utiliser la nouvelle définition de l'« établissement stable » de l'OCDE : Recommandation (UE) 2016/136.
Actions 8-9-10 : Fixation des prix de transfert Actifs incorporels Risques et capital Transactions à haut risque	Réinstauration du principe de pleine concurrence et de l'analyse de comparabilité en tant que piliers de la fixation des prix de transfert. Mise en place d'un cadre d'application plus strict de cette norme.	Le Forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT) ³⁰⁷³ réalise des travaux sur l'élaboration d'une méthode de l'Union pour le réexamen et la mise à jour des prix de transfert.
Action 11 : Mesurer et suivre les données relatives au BEPS	L'OCDE se propose de publier des statistiques sur la fiscalité des entreprises et ses effets.	Une étude de l'Union sur les effets de certaines formes de planification fiscale agressive sur les taux d'imposition effectifs dans les États membres, a été finalisée le 7 mars 2018 et le rapport final (<i>Aggressive tax planning indicators. Final Report. TAXUD/2016/DE/319</i>) y afférent publié en ligne.
Action 12 : Déclaration des dispositifs de planification fiscale agressive	Recommandation relative à l'introduction de règles imposant aux entreprises de déclarer les transactions, dispositifs ou structures à caractère agressif ou abusif.	La Commission continuera d'examiner cette question dans le cadre de sa stratégie en matière de transparence fiscale.
Action 13 : Déclaration pays par pays	Échange, entre les administrations fiscales, de déclarations pays par pays comprenant les principales données financières des entreprises multinationales.	Le paquet de mesures contre l'évasion fiscale prévoit une disposition juridiquement contraignante pour les États membres concernant la mise en œuvre des échanges de déclarations pays par pays entre autorités fiscales.

³⁰⁷³Pour quelques détails concernant l'activité du FCPT, voy. *infra* section 11.1.1.1

	Ces déclarations sont réservées aux autorités fiscales et ne sont pas rendues publiques.	(Directive (UE) 2016/881)
Action 14 : Règlement des différends	Les pays du G20 et de l'OCDE se sont accordés sur des mesures visant à réduire l'incertitude et la double imposition involontaire des entreprises, ainsi qu'à résoudre rapidement et efficacement les différends dans ce domaine. Plusieurs pays ont adhéré au principe d'une procédure d'arbitrage obligatoire et contraignante.	Le 10 octobre 2017, le Conseil a adopté la Directive (UE) 2017/1852 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne. Cette Directive a pour objectif de mettre en place une procédure efficace et efficiente de règlement des différends dans le contexte du bon fonctionnement du marché intérieur.
Action 15 : Instrument multilatéral pour modifier les CDI	Les pays intéressés sont convenus d'utiliser un instrument multilatéral pour modifier leurs CDI en vue d'y intégrer, au besoin, des mesures BEPS.	La position de la Commission concernant les CDI est exposée dans la recommandation sur la lutte contre l'évasion fiscale : Recommandation (UE) 2016/136.

9.3.2. Positionnement de la juridiction fiscale congolaise face au Paquet de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale

- 1404 Certes, la République Démocratique du Congo n'est pas membre de l'UE – moins encore de l'EEE – pour pouvoir être affectée directement par le Paquet sur l'évasion fiscale, mais elle devrait s'y conformer indirectement notamment dans le cadre de l'aide au développement qu'elle reçoit de l'UE.
- 1405 En effet, en guise de rappel, dans sa Communication du 28 janvier 2016 sur une stratégie extérieure pour une imposition effective³⁰⁷⁴ (faisant partie du Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale), l'une des actions clés préconisées par la Commission européenne est de renforcer le lien entre les fonds de l'Union et la bonne gouvernance fiscale, avec pour conséquence l'interdiction faite aux organisations internationales et leurs agences, à la Banque européenne d'investissement, aux organismes de droit public ainsi qu'aux organismes de droit privé investis d'une mission de service public, d'investir des fonds de l'UE dans des entités situées dans des pays tiers non respectueux des normes internationales en matière de transparence fiscale, ou de transférer les fonds de l'UE via ces entités³⁰⁷⁵.
- 1406 Cela dit, il convient d'indiquer que l'UE a toujours été un partenaire technique et financier (PTF) privilégié de la République Démocratique du Congo, représentée sur le territoire de cette dernière par la Délégation de l'Union européenne en République démocratique du Congo, qui a pour missions notamment de :

³⁰⁷⁴ Voy. Section 9.2.5

³⁰⁷⁵ Voy. Section 9.2.5.2

- « Constituer le relais entre le siège de l'Union européenne et les autorités congolaises. A ce titre, elle contribue à l'analyse de la situation nationale et sous régionale tant du point de vue politique qu'économique et social et à la formulation de réponses appropriées de la part de l'Union européenne. De même, elle assure par rapport à la République démocratique du Congo le suivi et la mise en œuvre des politiques de l'UE dans tous les secteurs ;
- Contribuer, en tant que partenaire de première importance, au développement durable et à la lutte contre la pauvreté en République démocratique du Congo, à travers les programmes de coopération dans des domaines tels que la bonne gouvernance, infrastructures, santé, agriculture durable, environnement, réformes de la police, de la justice et des finances publiques, etc. sur tout le territoire. [...]»³⁰⁷⁶.

La mise en œuvre des projets de coopération financés par l'UE – conformément à l'Accord de Cotonou³⁰⁷⁷ – est partagée entre le Chef de Délégation et l'Ordonnateur national (en l'occurrence le Ministre des Finances congolais) dont l'aval est indispensable au lancement de tout projet financé par le Fonds européen de développement (FED). Dans cette veine, depuis septembre 2007, un Ordonnateur national délégué a été désigné, à savoir le Coordonnateur de la Cellule d'appui à l'Ordonnateur national du Fonds européen de développement (COFED), afin d'assurer la mise en œuvre technique, administrative et financière des projets et programmes³⁰⁷⁸. Actuellement, la République Démocratique du Congo est au 11^e FED, pour un montant initial de 620 millions d'euros, couvrant la période allant de 2014 à 2020, et qui porte sur la Santé, l'Environnement et agriculture durable, le Renforcement de la Gouvernance et de l'Etat de droit et la Réhabilitation de la Route nationale n° 1³⁰⁷⁹.

Au regard de ce qui précède, si la juridiction fiscale congolaise se caractérisait par un déficit de bonne gouvernance fiscale (transparence, échange d'informations et mise en œuvre des mesures BEPS), il est loisible que le financement lié au FED soit gelé ou, probablement, annulé. Pour autant que cette juridiction en développement (RD Congo) reste butée à des difficultés matérielles, techniques et autres pour pouvoir lutter efficacement contre l'évasion fiscale, il est de ce fait convenable qu'elle se fasse assistée notamment par l'UE dans le cadre de ses initiatives d'appui aux pays en développement. En effet, Toujours dans le cadre de la Communication du 28 janvier 2016 sur une stratégie extérieure pour une imposition effective (déjà évoquée), une

³⁰⁷⁶https://eeas.europa.eu/delegations/dr-congo-kinshasa_fr (ressource consultée le 17 août 2018).

³⁰⁷⁷L'accord de Cotonou entre l'UE et les États d'Afrique, Caraïbes et Pacifique (ACP) a été signé le 23 juin 2000 à Cotonou (Bénin), après l'expiration de la convention de Lomé. Conclu pour 20 ans (révisé tous les 5 ans) et entré en vigueur depuis le 1^{er} avril 2003, cet accord a pour objectif de rétablir les équilibres macro-économiques, de développer le secteur privé, d'améliorer les services sociaux, de favoriser l'intégration régionale, de promouvoir l'égalité des chances hommes-femmes, de protéger l'environnement et d'abolir de manière progressive et réciproque les entraves aux échanges commerciaux. Cette ressource est disponible en ligne : http://www.europarl.europa.eu/intcoop/acp/03_01/pdf/mn3012634_fr.pdf (consultée le 17 août 2018).

³⁰⁷⁸Pour plus de détails, voir site internet de la COFED : <https://cofed.cd/>

³⁰⁷⁹Le Programme indicatif national du 11^{ème} FED 2014-2020 est disponible en ligne : https://eeas.europa.eu/sites/eeas/files/20140709_1_pin_signe_fr.pdf (consulté le 17 août 2018).

autre action préconisée par la Commission européenne est le soutien aux pays en développement pour les aider à se conformer aux normes de bonne gouvernance fiscale. Dans cette veine et dans le cadre de l'Initiative d'Addis-Abeba (« *Addis Tax Initiative* ») qui s'inscrit dans le cadre du Programme d'action d'Addis-Abeba, la Commission a révélé une nouvelle approche de l'UE destinée au soutien des finances publiques des pays en développement, qui consiste à mettre en place des systèmes fiscaux justes et efficaces, notamment en luttant contre l'évasion fiscale des entreprises³⁰⁸⁰.

- 1410 Pourtant, jusqu'en 2019, soit quatre ans après la création de l'Initiative d'Addis-Abeba, la République Démocratique du Congo n'a pas encore rejoint officiellement cette plateforme³⁰⁸¹, par laquelle l'Union européenne – au côté d'autres organisations régionales et internationales, comme le CREDAF et l'ATAF – apporte son assistance technique aux économies fragiles en matière de mobilisation des ressources nationales et dans la mise en œuvre de la bonne gouvernance fiscale. En effet, cette Initiative a notamment pour objectif de vérifier que les aspects spécifiques mentionnés dans la déclaration sont abordés, notamment que les pays partenaires reçoivent le soutien nécessaire pour améliorer leurs capacités techniques dans le domaine de la fiscalité internationale, qu'ils aient accès au dialogue fiscal international et que la coopération mutuelle entre les pays du sud soit facilitée³⁰⁸².
- 1411 Qu'il nous soit donc permis de plaider *in concreto* auprès des autorités congolaises attitrées – qui nous liraient ne serait-ce que par procuration – en faveur d'une adhésion de la République Démocratique du Congo à l'*Addis Tax Initiative*, en vue non seulement de permettre au pays d'être assez proche de la politique européenne en matière de soutien aux finances publiques des pays en développement, mais aussi d'être suffisamment outillé dans la mise en œuvre de la bonne gouvernance fiscale au niveau interne, au risque de se voir amputé du financement européen, nécessaire à la réalisation de certains projets de développement dans le pays.

³⁰⁸⁰Pour plus de détails, *voy.* Section 9.2.5.2

³⁰⁸¹En effet, jusqu'en début 2019, les juridictions membres de l'*Addis Tax Initiative* sont : Allemagne ; Afghanistan ; Australie ; Belgique ; Bénin ; Burkina Faso ; Cameroun ; Canada ; Commission Européenne ; Corée ; Danemark ; États-Unis d'Amérique ; Éthiopie ; Finlande ; France ; Gambie ; Géorgie ; Ghana ; Îles Salomon ; Indonésie ; Irlande ; Italie ; Kenya ; Liberia ; Luxembourg ; Madagascar ; Malawi ; Namibie ; Népal ; Norvège ; Ouganda ; Paraguay ; Pays-Bas ; Philippines ; Royaume-Uni ; Rwanda ; Sénégal ; Sierra Leone ; Slovaquie ; Slovénie ; Suède ; Suisse ; et Tanzanie. Source : <https://www.addistaxinitiative.net/fr/N.slider-4> (ressource consultée le 10 janvier 2019).

³⁰⁸²<https://www.addistaxinitiative.net/fr/N.slider-3> (ressource consultée le 18 août 2018).

Quatrième partie :

**CASUISTIQUE DE QUELQUES MECANISMES
DE LUTTE CONTRE L'EVASION FISCALE
INTERNATIONALE**

- 1412 *D'*Entrée de jeu, il convient de rappeler que, dans la logique globalisante du Projet BEPS qui vise à associer également les pays en développement dans la lutte contre l'évasion fiscale internationale, les concertations menées par l'OCDE avaient révélé que, sur les 15 Actions dudit Projet, six seulement étaient hautement prioritaires pour ces pays en développement, à savoir les Actions 4, 6, 7, 10, 11 et 13³⁰⁸³.
- 1413 Pour autant que notre curseur est focalisé, en toile de fond, sur les effets du Projet BEPS sur le système fiscal d'un pays en développement (la République Démocratique du Congo), il aurait été convenable – dans cette quatrième et dernière partie de recherche – que nos analyses soient consacrées spécifiquement à toutes les six Actions susmentionnées. Cependant, pour plus d'efficacité, notre casuistique est centrée uniquement sur le contenu de l'Action 6 qui contient des mesures contre l'évasion fiscale portant sur l'abus des CDI (**chapitre 10**) et des Actions 10 (y compris les 8 et 9 qui lui sont consubstantielles) et 13 qui cristallisent des mesures contre l'évasion fiscale basée sur la manipulation des prix de transfert. Dans cette veine, les travaux antérieurs de l'OCDE en matière des prix de transfert seront également évoqués (**chapitre 11**). Ce choix porté sur quelques règles fiscales incarnant les principes de substance et de transparence véhiculés par le Projet BEPS³⁰⁸⁴, est autant justifié qu'il reflète avec congruence la suite logique des formes typiques d'évasion fiscale analysées dans la deuxième partie de la présente recherche scientifique, en l'occurrence l'usage des paradis fiscaux pour faciliter la manipulation des prix de transfert³⁰⁸⁵ ainsi que l'usage inapproprié des CDI³⁰⁸⁶.
- 1414 Aussi, convient-il de faire remarquer que, tout en nous focalisant singulièrement sur ces quelques Actions choisies du Projet BEPS, nous ferons fréquemment référence – en tant que de besoin – aux autres Actions du même Projet ainsi qu'à certaines mesures préconisées par le Paquet [de l'UE] sur la lutte contre l'évasion fiscale. En effet, le Projet BEPS n'est pas un corpus de règles concentriques et introverties les unes vis-à-vis des autres, mais plutôt un dispositif de normes consubstantielles qui s'entrelacent et se complètent mutuellement.

³⁰⁸³ Voy. Section 9.2.3.2

³⁰⁸⁴ Voy. Section 8.2.2.1

³⁰⁸⁵ Voy. Chapitre 7

³⁰⁸⁶ Voy. Chapitre 8

Chapitre 10 :

Quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale fondée sur l'utilisation abusive des conventions de double imposition

Nous avons relevé précédemment³⁰⁸⁷ que les CDI nécessitent, de la part des États contractants, une certaine concession de la souveraineté fiscale en vue de faciliter certains flux économiques au profit de leurs résidents respectifs. Cela se matérialise par un certain nombre d'avantages fiscaux – en termes d'allègements et protections – qui sont consentis exclusivement auxdits résidents. Le caractère attractif de ces avantages pourrait quelque fois – et c'est bien souvent le cas dans la pratique – attirer des non-résidents qui seraient tentés d'en bénéficier. Dans cette perspective, l'ingéniosité des contribuables fait fréquemment recours à des constructions juridiques artificielles – dont nous avons énoncé précédemment quelques-unes de techniques courantes³⁰⁸⁸ – pour profiter desdits avantages par personne interposée. Pour rappel³⁰⁸⁹, lorsque l'abus de droit est suffisamment prouvé dans l'ordre juridique international, la sanction idoine est l'inopposabilité de toutes les opérations impliquées dans la pratique abusive, par leur redéfinition de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de l'abus³⁰⁹⁰. Il en est de même en droit fiscal conventionnel, où l'abus des CDI donne lieu simplement au refus de l'avantage conventionnel postulé³⁰⁹¹.

1415

Ayant inspiré un bon nombre de CDI du globe, le MC-OCDE propose depuis la fin des années septante quelques clauses anti-abus, notamment la règle du bénéficiaire effectif préconisant la reconnaissance des avantages conventionnels uniquement aux seuls « vrais » détenteurs des revenus (10.2). Cette règle s'est néanmoins avérée approximative, au fil des années, dans la lutte contre certains comportements abusifs. C'est dans cette perspective que les rédacteurs du Projet BEPS – qui vise la refonte holistique de la structure fiscale internationale – se sont également penchés sur des cas d'abus échappant notamment au travers de mailles du filet de la règle du bénéficiaire effectif, et proposé, en complément de cette dernière, de nouvelles clauses anti-abus, notamment la clause des objets principaux (10.3) ainsi que la clause de la limitation des avantages conventionnels (10.4). La codification de ces deux nouvelles clauses anti-abus, dans le cadre des travaux du Projet BEPS, ne signifie pas qu'elles

1416

³⁰⁸⁷Voy. Section 8.2.1.1.1

³⁰⁸⁸Voy. Section 8.2.2

³⁰⁸⁹Voy. Section 4.2.2

³⁰⁹⁰CJCE, 21 février 2006, Affaire C-255/02, Points 93 s

³⁰⁹¹OLIVIER/HONIBALL, *International tax*, p. 550 ; STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p. 1182

doivent forcément être toutes injectées dans une CDI conclue selon le MC-OCDE. Néanmoins, l'implémentation d'un standard minimum anti-abus dans une CDI est vivement recommandé, en vue de mieux cerner les abus conventionnels (10.1).

- 1417 En définitive, toute cette analyse permettra d'évaluer l'étendue de la protection anti-abus en vigueur en droit fiscal conventionnel congolais, afin de proposer éventuellement des améliorations en rapport avec la lutte contre les abus des CDI, c'est-à-dire l'évasion fiscale (10.5).

10.1. Considérations générales : énoncé des règles anti-abus et bien-fondé de la modification des CDI préexistantes

- 1418 Il existe un bon nombre de dispositifs juridiques qui permettent de prévenir ou de sanctionner tout comportement abusif des CDI, parmi lesquels nous pouvons citer : la théorie de la transparence ; les clauses générales d'assujettissement à l'impôt ; les clauses générales relatives à l'activité et à la bonne foi ; la clause de bénéficiaire effectif ; la clause générale de limitation des avantages ; les règles anti-abus visant les établissements stables situés dans des juridictions tierces ; les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées ; la théorie des anciennes réserves ; etc.³⁰⁹²
- 1419 Dans le cadre de la présente recherche scientifique, nous nous limiterons à quelques-uns de dispositifs prévus par l'Action 6 du Projet BEPS dont les recommandations sont largement explicitées dans la Convention multilatérale [de 2016] 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 (ci-après « Instrument multilatéral ») – dont nous avons relevé la portée et l'étendue précédemment³⁰⁹³ – ainsi que dans le MC-OCDE dont une mise à jour consécutive aux recommandations du Projet BEPS a eu lieu en 2017.
- 1420 En effet, l'Action 6 du Projet BEPS prévoit principalement trois règles pour obvier à l'utilisation abusive des CDI³⁰⁹⁴. La première est une règle générale anti-abus (« *General Anti-Abuse Rule* » - GAAR en anglais) fondée sur l'objet principal des montages, opérations ou transactions³⁰⁹⁵. C'est la « règle du critère des objets principaux » (« *principal purpose test rule* » – PPT en anglais, ci-après « règle PPT »³⁰⁹⁶). En plus de celle-ci, l'Action 6 prévoit deux versions – l'une simplifiée et l'autre détaillée – d'une

³⁰⁹²Dans ce sens, voy. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.71 ss N.205 ss ; DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N165 ss *ad art.1*

³⁰⁹³Voy. Section 8.2.1.3.2

³⁰⁹⁴ROLIM, GAAR, p.818

³⁰⁹⁵CHAND, *Guiding Principle*, p.485

³⁰⁹⁶L'OCDE utilise la formule « clause COP » dans l'action 6 BEPS, mais nous préférons utiliser, dans cette recherche scientifique, la formule « règle PPT » qui est assez courante. Certains auteurs anglophones utilisent parfois les formules « *PP Test* » et « *PPT rule* ».

règle anti-abus spécifique (« *Specific Anti-Abuse Rule* » - SAAR en anglais), à savoir la règle de la limitation des avantages (« *limitation-on-benefits rule* » – LOB en anglais, ci-après « règle LOB ») qui a pour effet de limiter l'octroi des avantages des CDI aux personnes qui remplissent certaines conditions³⁰⁹⁷. Ainsi, il est indiqué que les juridictions fiscales doivent, en vue de parer aux abus des CDI, mettre en œuvre au minimum : (i) soit une règle PPT ; (ii) soit une règle PPT et une règle LOB (simplifiée ou détaillée) ; (iii) soit encore une règle LOB détaillée, complétée par un mécanisme visant les montages faisant intervenir des sociétés-relais qui ne seraient pas encore traités dans les CDI³⁰⁹⁸.

Ces dispositifs anti-abus énoncés par l'Action 6 du Projet BEPS ont été repris par l'Instrument multilatéral qui contient – dans le cadre de la prévention d'abus des CDI³⁰⁹⁹ – un standard minimum ainsi que des recommandations³¹⁰⁰. Ces dernières – que nous n'allons pas examiner dans la suite de notre réflexion³¹⁰¹, compte tenu de leur caractère non obligatoire – mettent en relief des règles non impératives qui s'occupent particulièrement : (i) de l'incise dans les préambules des CDI d'une formule énonçant que celles-ci participent de l'épanouissement des relations économiques et d'amélioration de la coopération en matière fiscale entre les juridictions contractantes³¹⁰² ; (ii) des transactions relatives au transfert de dividendes³¹⁰³ ; (iii) des gains en capital provenant de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement de biens immobiliers³¹⁰⁴ ; (iv) des établissements stables situés dans des juridictions tierces, dans le cadre aussi bien de l'Action 6³¹⁰⁵ que de l'Action 7³¹⁰⁶ ; et (v) de l'application des CDI pour limiter le droit d'une Partie [à la CDI] d'imposer ses propres résidents³¹⁰⁷. 1421

Pour ce qui est du standard minimum³¹⁰⁸ précité, tout en fixant avec force détail la portée et l'étendue des règles PPT et LOB, l'Instrument multilatéral propose dès 1422

³⁰⁹⁷Voy. OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.24 N.88

³⁰⁹⁸OCDE, *BEPS Action 6*, p.21 N.22; OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.25 N.89 ; DE BROE, *LOB and PPT*, p.200

³⁰⁹⁹Il s'agit de la troisième partie de l'Instrument multilatéral, intitulée « *utilisation abusive des conventions fiscales* » (articles 6 à 11).

³¹⁰⁰Suite à la possibilité pour une juridiction de faire des réserves, l'Instrument multilatéral n'oblige pas à reprendre des dispositions qui ne constituent pas des standards minimaux. Cf. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.3

³¹⁰¹Pour une articulation détaillée de ces recommandations, voy. DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.224 ss

³¹⁰²Voy. Article 6, §3, de l'Instrument multilatéral.

³¹⁰³Voy. Article 8 de l'Instrument multilatéral.

³¹⁰⁴Voy. Article 9 de l'Instrument multilatéral.

³¹⁰⁵Voy. Article 10 de l'Instrument multilatéral.

³¹⁰⁶Voy. Partie IV (articles 12 à 15) de l'Instrument multilatéral.

³¹⁰⁷Voy. Article 11 de l'Instrument multilatéral.

³¹⁰⁸La mise en œuvre de ces standards est contrôlée grâce aux examens par les pairs effectués par le Cadre inclusif sur le BEPS (voy. section 8.2.4.1 de la présente recherche scientifique). Cette institution

l’abord un amendement ou *addendum* aux CDI, sous la forme des textes à logger explicitement dans le titre ainsi que le préambule de la CDI. Cet *addendum* devrait stipuler qu’en dehors de l’objectif visant l’élimination de la double imposition, les clauses de la CDI ne doivent pas faciliter l’évasion ou la fraude fiscale/évitement fiscal³¹⁰⁹ résultant notamment de la mise en place des stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir indûment des allègements prévus dans la CDI, au bénéfice de résidents de juridictions tierces³¹¹⁰. Cela dit, le titre ainsi que le préambule de la CDI doivent, à tout le moins, comporter les termes proposés³¹¹¹ ci-après :

1423 « Convention entre (l'État A) et (l'État B)
pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la
prévention de l'évasion et de la fraude fiscales

(l'État A) et (l'État B)
[...]

Entendant conclure une convention visant à éliminer la double imposition à l'égard des impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition par l'évasion ou la fraude fiscale (y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir des allègements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers)

*Sont convenues de ce qui suit : »*³¹¹²

1424 Les rédacteurs du MC-OCDE (version abrégée 2017) ont pris le soin de préciser que, consécutivement à la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités, le titre et le préambule font partie du contexte de la CDI et constituent une déclaration générale de l'objet et du but de la CDI ; ils devraient donc jouer un rôle important dans l'interprétation des dispositions de celle-ci³¹¹³. Dans cette optique, il convient de rappeler ce que nous avons dit précédemment dans le même sens³¹¹⁴, en l'occurrence un traité doit – à la lumière de l'article 31(§1) de la Convention de Vienne de 1969 – être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet ainsi que son but. Pour sa part, DE

pourrait ainsi exercer une pression politique sur les Etats qui auraient exclu certaines Conventions du champ d'application de l'Instrument multilatéral. Cf. DELFOSSE, *Instrument multilatéral*, p.19 s N.24

³¹⁰⁹Il y a lieu de relever pertinemment que la version française du préambule a été modifiée afin de prendre en compte la spécificité des juridictions pour lesquelles l'expression « *tax avoidance* » se traduit par « évitement fiscal ». De ce fait, la version française de l'article 6 de l'Instrument multilatéral inclut aux paragraphes 1 et 4 l'expression « évitement fiscal » immédiatement après l'expression « fraude fiscale ». Cf. OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.23 N.80

³¹¹⁰*Voy.* Article 6 de l'Instrument multilatéral ; MC-OCDE 2017, *ad* Introduction N.16.1

³¹¹¹Il s'agit effectivement d'une simple proposition de texte, car le § 4 du même article 6 de l'Instrument multilatéral autorise les Parties à conserver les textes des préambules de leurs CDI qui font déjà référence à l'intention d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite, que ces préambules visent uniquement les pratiques d'évasion ou de fraude fiscale/éviterement fiscal (y compris le chalandage fiscal) ou qu'ils s'appliquent plus largement.

³¹¹²MC-OCDE 2017 (version abrégée), p.29 ; Article 6 (§1) de l'Instrument multilatéral ; OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.22 N.75

³¹¹³MC-OCDE 2017, *ad* Introduction N.16.2

³¹¹⁴*Voy.* Section 2.1.3.1

BROE³¹¹⁵ estime néanmoins que « le fait que la prévention de l'évasion et la fraude fiscales figure désormais parmi les objectifs du MC-OCDE ne signifie pas qu'une CDI doit forcément être interprétée de manière à atteindre cet objectif. L'objectif et le but du traité ne sont que l'un des éléments à prendre en compte à des fins d'interprétation et ne peuvent prévaloir sur ses dispositions de fond »³¹¹⁶.

Afin de pouvoir déterminer avec certitude les titres et préambules antérieurs des CDI qui doivent être remplacés par le texte figurant ci-avant, l'Instrument multilatéral postule que chaque juridiction intéressée est tenue de notifier à l'OCDE – en sa qualité de Dépositaire de l'Instrument multilatéral³¹¹⁷ – si chacune de ses CDI, sauf exception, contient un préambule qui ne fait pas mention de l'intention des juridictions contractantes d'éliminer la double imposition et, si tel est le cas, de communiquer le texte du paragraphe concerné du préambule. Lorsque toutes les juridictions contractantes ont formulé une telle notification relative au texte du préambule existant, celui-ci serait remplacé par le texte ci-avant. Dans les autres cas, le texte précité serait ajouté au texte du préambule existant. Afin d'éviter des incohérences imprévues dans les notifications, chaque partie formulant une notification relative à un paragraphe de préambule peut également préciser si ledit paragraphe contient aussi un texte proche du texte standard sus décliné (à l'exception de différences mineures) qui ne nécessite pas une modification³¹¹⁸. 1425

Par ailleurs, les parties signataires d'une CDI se devraient de matérialiser concrètement l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale par la volonté et la capacité d'appliquer effectivement les dispositions conventionnelles relatives à l'assistance administrative. C'est par exemple la capacité d'échanger des renseignements à des fins fiscales ; ce qui est un aspect essentiel à prendre impérativement en considération lors de la conclusion de la CDI³¹¹⁹. 1426

Cela précisé, dans la suite du présent chapitre, le « curseur » sera focalisé sur les contenus respectifs des règles PPT et LOB [simplifiée], qui constituent des moyens supplémentaires d'appui au nouveau paradigme de la lutte contre l'abus des CDI (évasion fiscale). Avant d'examiner ces deux nouvelles règles (PPT et LOB), il nous semble nécessaire de passer préalablement en revue celle du bénéficiaire effectif 1427

³¹¹⁵DE BROE, *LOB and PPT*, p.203 s

³¹¹⁶Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « [...] *the fact that the prevention of tax avoidance is now listed amongst the objectives of the OECD MC does not mean that a treaty must in any instance be construed so as to achieve that objective. The treaty's objective and purpose is only one of the elements that needs to be considered for interpretation purposes and it cannot override its clear substantive provisions* ».

³¹¹⁷Voy. Article 39 (§ 1) de l'Instrument multilatéral.

³¹¹⁸Voy. Article 6 (§ 5) de l'Instrument multilatéral ; OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.24 N.86

³¹¹⁹MC-OCDE 2017, *ad* Introduction N.15.6

(« *beneficial ownership rule* » en anglais, ci-après « règle BO »), qui est un mécanisme anti-abus antérieur au Projet BEPS, non seulement censé subsister après la mise en place de nouvelles règles précitées³¹²⁰, mais aussi nécessaire à la compréhension même de ces dernières³¹²¹. Il y a lieu de faire remarquer qu'en général, l'insertion d'une clause anti-abus dans une CDI a pour l'avantage, pour les juridictions fiscales contractantes, de s'accorder sur les conditions qui doivent être réunies pour que les avantages conventionnels soient accordés ou déniés. Cela signifie qu'en cas d'absence d'une telle clause, chacune des deux juridictions pourrait définir discrétionnairement la notion d'abus ainsi que les conditions de son admission dans l'ordre juridique interne, engendrant ainsi une certaine insécurité juridique pour les contribuables³¹²².

10.2. Règle du bénéficiaire effectif

10.2.1. Contenu de la règle BO selon l'OCDE et l'UE

10.2.1.1. Le bénéficiaire effectif en droit de l'OCDE

¹⁴²⁸ Intégrée depuis 1977 dans le MC-OCDE par le Comité des affaires fiscales³¹²³, la règle BO — qui est également consacrée dans des modèles standards autres que celui de l'OCDE³¹²⁴ — participe de l'application des règles distributives relatives au paiement des dividendes (article 10)³¹²⁵, intérêts (article 11)³¹²⁶ et redevances (article 12)³¹²⁷. Ces règles sont particulièrement caractérisées par leur mécanisme identique dans le processus d'octroi des revenus qu'elles ciblent³¹²⁸.

¹⁴²⁹ Depuis lors, cette règle a fait l'objet d'une littérature tellement foisonnante qu'il relèverait d'une simple gageur que de vouloir en faire une synthèse exhaustive dans la présente étude. Néanmoins, la littérature converge vers l'idée que ladite règle est un dispositif anti-abus conventionnel d'ordre spécifique (« SAAR »), qui contribue à la lutte contre l'évasion fiscale internationale : à en croire DANON/SALOMÉ, la règle de bénéficiaire effectif est « une clause anti-abus spécifique s'intéressant exclusivement à

³¹²⁰DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.215

³¹²¹VEGA, *Limitation on benefits*, p.67

³¹²²DFP, *Rapport Convention multilatérale*, p.13

³¹²³OCDE, *BEPS Action 6*, p.18 s N.18 ; DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*, p.581 ; DANON, *Concept de bénéficiaire effectif*, p.39 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.503 N.355 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.174 N.390 ; WEBER, *Clauses anti-abus*, p.197

³¹²⁴En effet, la règle BO se trouve également reprise dans le MC-ONU ainsi que dans le modèle standard des États-Unis. Cf. VEGA, *Limitation on benefits*, p.78

³¹²⁵Sur l'étendue du test de bénéficiaire effectif dans le paiement des dividendes, voy. BROKELIND, MC-OCDE, N.31 ss *ad art.10*

³¹²⁶Sur l'étendue du test de bénéficiaire effectif dans le paiement des intérêts, voy. MERLINO, MC-OCDE, N.63 ss *ad art.11*

³¹²⁷Concernant l'étendue du test de bénéficiaire effectif dans le paiement des redevances, voy. MALHERBE/MARAIA/TRAVERSA, MC-OCDE, N.23 ss *ad art.12*

³¹²⁸STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1176

l'intensité des attributs de propriété unissant un revenu à son détenteur »³¹²⁹. Selon GANI, l'usage de l'expression « bénéficiaire effectif » dans une CDI a pour finalité primordiale de « combattre l'apparence formelle d'un état de fait et à permettre une interprétation selon la réalité économique de la situation factuelle »³¹³⁰. Pour sa part, BERTHET estime qu'il ne convient pas seulement de « lutter contre les paradis fiscaux en tant que tels pour éradiquer toute forme d'évasion fiscale, encore faut-il veiller à ce que les bénéficiaires des avantages offerts par les conventions soient effectifs et pas seulement apparents »³¹³¹. Dans cette perspective, cet auteur renchérit que « la notion de bénéficiaire effectif dans son acception la plus large est ainsi mise au service de la lutte contre les paradis fiscaux au travers de la répression de l'abus de droit dans l'usage des conventions fiscales bilatérales »³¹³².

Cela dit, la règle BO préconise de n'accorder les avantages d'une CDI (dégrèvement d'impôts), postulés au titre d'un revenu, qu'au seul bénéficiaire réel ou « ultime »³¹³³ dudit revenu, à l'exclusion du bénéficiaire « apparent »³¹³⁴ ou intermédiaire qui ne joue que le rôle de personne interposée³¹³⁵. En d'autres termes, le test du bénéficiaire effectif vise à prévenir les formes d'abus susceptibles de se produire lorsqu'une personne interposée dans la juridiction de résidence sert à faire transiter un revenu provenant de juridiction de la source vers une personne domiciliée dans une juridiction tierce et qui détient réellement la qualité de bénéficiaire effectif³¹³⁶. Sont ici visés notamment les sociétés-écran, les prête-noms (*nominee*), les propriétaires-fiduciaires et les *trustee* — que nous avons déjà évoqués précédemment³¹³⁷ — qui n'ont pour rôle que de servir de relais dans la mise en place de certaines constructions juridiques artificielles visant à tirer indument profit des avantages prévus par une CDI³¹³⁸.

1430

³¹²⁹DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N.90 *ad* art.1

³¹³⁰GANI, *Limitation des bénéfices*, p.473. Dans ce sens, STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1178

³¹³¹BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.175 N.390

³¹³²BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.182 N.408

³¹³³Une certaine doctrine estime qu'il existe une nette différence entre un « bénéficiaire effectif » et un « bénéficiaire ultime » (« *ultimate beneficial owner* » en anglais), cette dernière notion ne faisant dépendre l'octroi des avantages de la CDI qu'à une entité de la résidence des personnes participant ultimement à celle-ci, ignorant ainsi — par un raisonnement en transparence (« *look through approach* ») — tout propriétaire intermédiaire (Cf. DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N.120 *ad* art.1 ; GANI, *Limitation des bénéfices*, p.477 s). A notre sens, cette différenciation impacte moins sur la portée de la règle BO, dans la mesure où, en tout état de cause, aussi bien le bénéficiaire effectif que le bénéficiaire apparent se situent à un stade juridique qui contraste avec celui du bénéficiaire apparent.

³¹³⁴Selon la définition formulée par BERTHET, un bénéficiaire apparent est « une personne qui agit par l'entremise d'une autre entité juridique créée dans un État, avec pour objectif essentiel d'obtenir un allègement d'impôt prévu par les conventions conclues par cet État et auquel la personne n'aurait pas droit directement ».

³¹³⁵DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.75 N.217 ; DANON, *Trusts*, p.335 s ; DANON/OBRIST, *Anciennes réserves*, p.621

³¹³⁶DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N.90 *ad* art.1 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.175 N.391 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.504 N.355

³¹³⁷Voy. Section 8.2.2.2

³¹³⁸VEGA, *Limitation on benefits*, p.78 ; DE BROE/VON FRENCKELL, *Bénéficiaire effectif*, p.262 ; BROKELIND, MC-OCDE, N.34 *ad* art.10 ; MERLINO, MC-OCDE, N.68 *ad* art.11

- 1431 Par ailleurs, le concept de « bénéficiaire effectif » n'est pas défini dans le MC-OCDE³¹³⁹. Avant les modifications apportées aux Commentaires MC-OCDE en 2011³¹⁴⁰, la doctrine³¹⁴¹ avait souvent affirmé — et est restée constante jusqu'à ce jour — que le concept de bénéficiaire effectif est une notion conventionnelle (« *international fiscal meaning* » en anglais), qui devrait recevoir un sens autonome et être entendue dans son contexte et à la lumière de l'objet ainsi que du but de la CDI, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion ainsi que la fraude fiscales. En d'autres termes, la notion de bénéficiaire effectif ne pourrait recevoir une interprétation tirée du droit interne de la juridiction qui est appelée à appliquer la CDI³¹⁴². Néanmoins, depuis les mises à jour de 2011 apportées aux Commentaires du MC-OCDE, il est admis la possibilité de recourir à l'ordre juridique national pour interpréter la notion de bénéficiaire effectif³¹⁴³.
- 1432 En effet, compte tenu de difficultés qui se posaient jadis dans l'interprétation du concept de bénéficiaire effectif, le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE avait publié, le 29 avril 2011, un document intitulé « *Clarification de la signification du concept de "bénéficiaire effectif" dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE* »³¹⁴⁴, dans lequel il reconnaissait effectivement que ledit concept donnait lieu à différentes interprétations par les tribunaux et les administrations fiscales. Le CAF faisait remarquer qu'en toile de fonds de ces diverses interprétations, se trouvaient potentiellement des risques de double imposition et de non-imposition. De ce fait, il était nécessaire de développer des propositions visant à préciser l'interprétation idoine à reconnaître à l'expression de « bénéficiaire effectif », dans le contexte du MC-OCDE³¹⁴⁵. Ainsi, le document prérappelé était un projet destiné à récolter des commentaires du public — pour une période de consultation allant du 29 avril au 15 juillet de la même année — contenant *ipso facto* des propositions de modification des Commentaires sur les articles 10, 11 et

³¹³⁹Pour le même constat, voy. VEGA, *Limitation on benefits*, p.80; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.168 ; WEBER, *Clauses anti-abus*, p.197 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.175 N.393

³¹⁴⁰Il y a lieu d'indiquer que la notion de bénéficiaire effectif fut également modifiée en 2003 en même temps que le MC-OCDE, pour y intégrer les conclusions du rapport du Comité sur les sociétés relais. Cf. BROKELIND, MC-OCDE, N.32 *ad* art.10

³¹⁴¹DANON, *Concept de bénéficiaire effectif*, p.40 ; DANON/STORCKMEIJER, *Bénéficiaire effectif et relais directs*, p.106 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.167 N.519 ; STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1176 ; MERLINO, MC-OCDE, N.68 *ad* art.11 ; MALHERBE J/MARAIA/TRAVERSA, MC-OCDE, N.25 *ad* art.12 ; DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N.97 *ad* art.1

³¹⁴²DANON, *Concept de bénéficiaire effectif*, p.40 ; DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*, p.582

³¹⁴³La doctrine, quant à elle, est restée très critique à cette ouverture possible du recours au droit national pour définir la notion de bénéficiaire effectif, et estime qu'elle est de nature à engendrer des interprétations nationales divergentes susceptibles de conduire à des doubles impositions, et donc à une insécurité juridique préjudiciable aux contribuables. Voy. DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*, p.583 ; STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1177 ; DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N.97 *ss ad* art.1

³¹⁴⁴Disponible en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/47655601.pdf> (document consulté le 11 septembre 2018).

³¹⁴⁵OCDE, *Bénéficiaire effectif*, p.2

12 du MC-OCDE. Ces propositions de modification –qui ont finalement été adoptées– relevaient notamment ceci :

« L'expression "bénéficiaire effectif" n'est pas utilisée dans une acception étroite et technique (notamment la signification qui lui est donnée par la législation sur les *trusts* de nombreux pays de *Common law*), mais doit être entendue dans son contexte, en particulier à l'égard des mots "payés... à un résident", et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales. **Toutefois, cela ne veut pas dire que la signification donnée à l'expression "bénéficiaire effectif" par la législation nationale soit automatiquement à exclure pour l'interprétation de cette expression dans le contexte de l'article : la signification de la législation nationale s'applique dans la mesure où elle est conforme aux indications générales figurant dans ces Commentaires** »³¹⁴⁶. [Avec nos mises en gras]

1433

Cette nouvelle perspective, qui a ainsi avalisé la possibilité de se tourner vers l'ordre juridique national en vue de conférer un sens au concept de « bénéficiaire effectif », a été renouvelée dans les mises à jour du MC-OCDE de 2014 et 2017. Aussi, convient-il de faire remarquer que l'article 3 du même MC-OCDE a été –et demeure encore– fondamentalement favorable à un référencement au droit national, notamment lorsqu'il stipule que tout terme ou expression qui n'est pas défini dans une CDI a le sens que lui attribue à ce moment le droit –avec une prééminence du droit fiscal sur les autres branches– de l'État contractant qui est appelé à appliquer la CDI (concernant les impôts qui y sont couverts), sauf si le contexte exige une interprétation différente ou que les autorités compétentes conviennent d'un sens différent³¹⁴⁷. De notre point de vue, cela signifie tout simplement que la législation et la pratique fiscales nationales respectives à chaque juridiction contractante, peuvent être mises à contribution pour donner un sens à l'expression « bénéficiaire effectif » utilisée par la CDI, si celle-ci n'a formulé intrinsèquement aucune description de ladite expression.

1434

Toute chose restant égale par ailleurs, les Commentaires MC-OCDE 2017 relatifs aux articles 10, 11 et 12 semblent fournir une description assez nette de l'expression « bénéficiaire effectif », à laquelle les définitions conventionnelles pourraient se conformer. Par exemple, pour ce qui est du paiement des dividendes, les agent, mandataire, société-relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur³¹⁴⁸ – qui sont des récipiendaires directs des dividendes– ne peuvent pas être fondamentalement considérés comme des « bénéficiaires effectifs », dans la mesure où le droit pour eux d'utiliser les gains desdits dividendes et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne³¹⁴⁹. Le moins que l'on puisse dire de cette acception du bénéficiaire effectif, c'est qu'il s'agit d'une définition négative³¹⁵⁰, visant l'exclusion d'une certaine catégorie de personnes à la prétention de la qualité de bénéficiaires effectifs, dès lors qu'elles n'auraient en réalité que des pouvoirs restreints et pour unique rôle de s'interposer entre la juridiction de la source et celle du bénéficiaire final, aux fins de permettre à ce dernier

1435

³¹⁴⁶OCDE, *Bénéficiaire effectif*, p.3

³¹⁴⁷Voy. Article 3 (§ 2) MC-OCDE 2017.

³¹⁴⁸Cette liste de personnes énumérées par les Commentaires n'est qu'indicative dans la mesure où d'autres situations pourraient se présenter. Cf. STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1177

³¹⁴⁹Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 10, § 12.4 ss

³¹⁵⁰Du même avis, voy. STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1177

de bénéficier indument des avantages de la CDI³¹⁵¹. Cette approche est également objective, dans la mesure où le test du bénéficiaire effectif se focalise de manière exclusive sur les attributs de propriété détenus par le récipiendaire du revenu, c'est-à-dire sans tenir compte de l'éventuelle intention de celui-ci d'abuser de la CDI³¹⁵².

1436 Tout récemment, soit en Mars 2019, le Secrétariat du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (OCDE) et la Banque interaméricaine de développement ont conjointement publié un document intitulé « *Boîte à outils pour la mise en œuvre de la propriété effective* »³¹⁵³, dans lequel la notion de bénéficiaire effectif est plutôt définie de manière positive, *a contrario* de la définition négative sus formulée dans les Commentaires MC-OCDE. En effet, il ressort de ladite Boîte à outils notamment que :

1437 « Les bénéficiaires effectifs (BO) sont toujours des personnes physiques qui, en fin de compte, possèdent ou contrôlent une entité ou un arrangement juridique, tel qu'une société, une fiducie, une fondation, etc. [...]. Le BO est la ou les personnes qui possèdent ou contrôlent effectivement un véhicule légal. Cette propriété ou ce contrôle peut s'exercer de différentes manières: par exemple, détenir une participation majoritaire (par exemple 25% ou plus) d'une personne morale. D'autres moyens incluent le contrôle d'un pourcentage important de droits de vote ou la possibilité de nommer ou de révoquer les membres du conseil d'administration d'une entité. Un contrôle efficace peut être exercé d'autres manières. Par exemple, le contrôle peut être évident dans l'influence ou le veto des décisions qu'une entité prend, par le biais d'accords entre actionnaires ou membres, de liens familiaux ou d'autres types de liens avec des décideurs, ou en détenant des actions négociables ou des actions convertibles d'une entité. Étant donné que la propriété effective peut être exercée de nombreuses manières différentes, la détermination de l'obligation contractuelle peut être un processus complexe qui doit être entrepris au cas par cas. La législation et la réglementation nationales d'un pays établissent généralement les critères permettant de décider qui doit être considéré comme un organisme de crédit »³¹⁵⁴.

1438 Par ailleurs, les Commentaires MC-OCDE 2017 précisent que l'obligation qui incombe aux « bénéficiaires apparents » de céder le paiement reçu aux véritables bénéficiaires effectifs, découle couramment de documents juridiques pertinents, notamment un contrat. Elle peut également procéder de faits et circonstances qui prouvent que, fondamentalement, les récipiendaires précités n'ont pas le droit d'utiliser ces gains

³¹⁵¹ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.169 N.524

³¹⁵² DANON/STORCKMEIJER, *Bénéficiaire effectif et relais directs*, p.105 ; STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1178

³¹⁵³ Jusqu'au moment où nous rédigeons ces quelques lignes, la « Boîte à outil » n'était disponible qu'en version anglaise, intitulée « *A Beneficial Ownership Implementation Toolkit* » (<http://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>, consulté le 10 juin 2019). Cette « Boîte à outils » contient des considérations de politique générale que les juridictions membres du Forum mondial peuvent utiliser pour mettre en œuvre des cadres juridiques et de supervision afin d'identifier et de collecter des informations sur les bénéficiaires effectifs, qui constituent désormais une exigence des normes internationales. L'un des objectifs de cette boîte à outils est de favoriser la compréhension de la propriété effective telle que contenue dans les normes internationales en matière de transparence fiscale. Un deuxième objectif est de faire connaître les lois de différentes juridictions, qui adaptent leurs lois et leurs réglementations pour se conformer aux nouvelles mesures de transparence internationales, notamment dans la perspective des examens par les pairs du Forum mondial. Voy. OECD/IADB, *BO Toolkit*, p.1 s

³¹⁵⁴ Voy. OECD/IADB, *BO Toolkit*, p.3 s

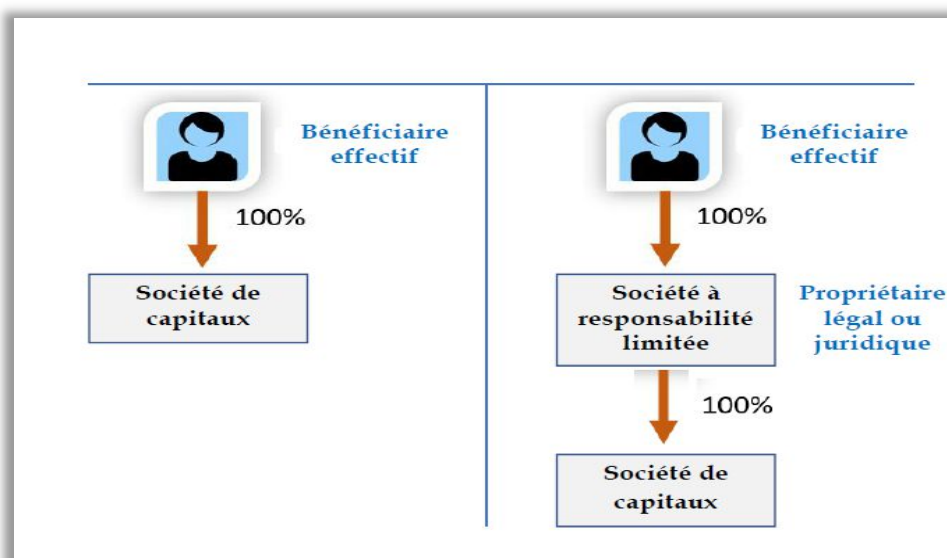
(*usus*) et d'en jouir (*fructus*) sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu aux véritables bénéficiaires ou aux tiers désignés par ces derniers. Dès lors, dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque les récipiendaires des dividendes, intérêts et redevances ont effectivement l'*usus* et le *fructus* intégraux de ces gains sans une quelconque stipulation contraire, ils pourraient être considérés comme des bénéficiaires effectifs³¹⁵⁵. Même dans cette hypothèse, l'octroi des avantages (allègements) fiscaux liés à la CDI n'est pas mécanique, car il peut être retiré en cas d'utilisation abusive ou incorrecte de la CDI³¹⁵⁶.

Une illustration emblématique d'un récipiendaire des dividendes (ayant un droit d'usage et de jouissance sur ces derniers), qui pourrait être considéré comme étant un « bénéficiaire effectif » à certaines conditions, est le *trustee*³¹⁵⁷. En effet, le *trustee* d'un *trust* discrétionnaire et irrévocable peut être considéré comme bénéficiaire effectif pour autant que les pouvoirs qui lui sont conférés lui permettent de décider de l'attribution des revenus du *trust* à ses bénéficiaires potentiels (pouvoir de contrôle sur les fonds placés en *trust* et de disposition sur les rendements concernés). En revanche, le *trustee* d'un *trust* fixe, qui ne jouit pas d'une telle autonomie décisionnelle, ne peut être considéré comme le bénéficiaire effectif des dividendes qu'il perçoit. C'est donc cette autonomie de décision (« *discretionary powers* » en anglais) qui permet de distinguer le bénéficiaire effectif de la personne agissant simplement en qualité d'agent ou d'entité relais³¹⁵⁸. Aussi, faudrait-il que cette distinction entre *trust* discrétionnaire et *trust* fixe soit suffisante et non ambiguë, pour reconnaître ou dénier irrévocablement au *trustee* la qualité de bénéficiaire effectif³¹⁵⁹.

1439

Figure 10 : Différence entre Bénéficiaire effectif et Propriétaire légal

1440



Source : OECD/IADB, BO Toolkit, p.3 (Avec notre traduction)

³¹⁵⁵Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Articles 10 (§ 12.4), 11 (§ 8, 10.2) et 12 (§ 4.3).

³¹⁵⁶Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Articles 10 (§ 12.5), 11 (§ 10.3) et 12 (§ 4.4).

³¹⁵⁷Pour une clarification de la notion de *trustee*, voy. section 8.2.2.2

³¹⁵⁸DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*, p.585 s ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.170 N.527

³¹⁵⁹STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1179

- 1441 La figure ci-dessus démontre que lorsqu'un particulier est l'unique actionnaire d'une société et qu'il la contrôle directement, il en est ainsi le bénéficiaire effectif des revenus. Pour ce qui est du schéma à droite, le bénéficiaire effectif des revenus issus de la société de capitaux n'est pas la société à responsabilité limitée (qui en est l'actionnaire à 100%), mais plutôt la personne physique qui détient à son tour l'intégralité du capital de cette dernière société.
- 1442 Au reste, il y a lieu d'indiquer que la règle BO est consubstantielle aux CDI conclues sous l'inspiration du MC-OCDE. La doctrine³¹⁶⁰ estime à cet effet que nonobstant le fait qu'une CDI ne contiendrait pas un texte faisant explicitement référence au test du bénéficiaire effectif, ce dernier est censé y être contenu implicitement, à telle enseigne qu'aucun sujet de droit ne pourrait se réfugier derrière le mutisme de la CDI afin de dédouaner une quelconque utilisation inappropriée ou abusive.

10.2.1.2. Le bénéficiaire effectif en droit européen

- 1443 La règle BO a été formellement intégrée en droit européen avec l'adoption, par le Conseil, de la Directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents³¹⁶¹. En effet, il ressort notamment de l'article 1^{er} de cette Directive, ce qui suit :
- 1444 « Les paiements d'intérêts et de redevances échus dans un État membre sont exonérés de toute imposition, retenue à la source ou recouvrée par voie de rôle, dans cet État d'origine, lorsque le **bénéficiaire** des intérêts ou redevances est une société d'un autre État membre ou un établissement stable, situé dans un autre État membre, d'une société d'un État membre »³¹⁶².
 « Une société d'un État membre n'est considérée comme **bénéficiaire** des intérêts ou des redevances que si elle les perçoit pour son compte propre et non comme représentant, par exemple comme administrateur fiduciaire ou signataire autorisé, d'une autre personne »³¹⁶³.
 « Un **établissement stable** n'est considéré comme **bénéficiaire** des intérêts ou des redevances que: a) si la créance, le droit ou l'utilisation d'informations générateurs d'intérêts ou de redevances se rattachent effectivement à cet établissement, et b) si les paiements d'intérêts et de redevances constituent des recettes auxquelles est applicable, dans l'État membre où cet établissement stable se situe, l'un des impôts mentionnés à l'article 3, point a) iii), ou, dans le cas de la Belgique, l'«impôt des non-résidents/*belasting der niet-verblijfhouders* » ou, dans le cas de l'Espagne, l'«*Impuesto sobre la Renta de no Residentes*», ou un **impôt de nature identique ou analogue** qui serait établi après la date d'entrée en vigueur de la présente directive et qui s'ajouterait à ces impôts actuels ou les remplacerait »³¹⁶⁴. [Avec nos mises en gras]

³¹⁶⁰DE BROE/VON FRENCKELL, *Bénéficiaire effectif*, p.260 s et références citées ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.165 N.514 ; STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1177 ; DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N.87 *ad* art.1

³¹⁶¹ Disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX%3A32003L0049> (ressource consultée le 4 septembre 2018).

³¹⁶²Article 1, § 1, de la Directive 2003/49/CE.

³¹⁶³Article 1, § 4, de la Directive 2003/49/CE.

³¹⁶⁴Article 1, § 5, de la Directive 2003/49/CE.

Certes, tel que repris dans cette disposition, le concept de « bénéficiaire » pourrait faire miroiter une acception très large qui transcenderait le seul cadre de la notion de « bénéficiaire effectif » et couvrirait également tout « bénéficiaire apparent » des revenus ; néanmoins, une référence au texte original de ladite disposition en anglais permet de dissiper ce malentendu, d'autant qu'il utilise l'expression « *beneficial owner* »³¹⁶⁵ dont la traduction exacte en français est « bénéficiaire effectif ».

Cela dit, dans le cadre de la Directive précitée, l'octroi des avantages d'ordre fiscal aux sociétés ou établissements stables nécessite que ces derniers soient titulaires de la qualité de bénéficiaires effectifs des intérêts ou redevances concernés par l'allégement fiscal (exonération). Singulièrement dans le cas d'une société, la disposition précitée est assez claire quant à l'identification des cas d'exclusion de la qualité de bénéficiaire effectif : il est nécessaire de recevoir les intérêts ou redevances pour son propre compte et non comme un représentant, tels qu'un administrateur fiduciaire ou un signataire autorisé d'une autre personne. Les expressions « administrateur fiduciaire » ou « signataire autorisé » font notamment référence à la pratique abusive du recours à un *nominee* ou un *trustee* que nous avons évoquée précédemment³¹⁶⁶, qui consiste *in specie casu* de la part du *nominee* ou *trustee* – résident de l'une des juridictions membres de l'UE – à agir en son propre nom, mais pour le compte d'une tierce personne, résidente d'une juridiction non-membre de l'UE. Ce « signataire autorisé » (*nominee* ou *trustee*) n'est qu'un bénéficiaire apparent, d'autant qu'il n'a aucun pouvoir réel de jouir et de disposer à sa guise des intérêts ou redevances reçus. Il a plutôt un devoir contractuel ou légal de transmettre ces avoirs au véritable bénéficiaire qui se place dans l'ombre. Tout compte fait, la Directive précitée limite les exonérations fiscales sur les intérêts et redevances aux seuls sociétés et établissements stables dotés de la qualité de bénéficiaires effectifs, résidents de l'une des juridictions membres de l'UE.

L'énonciation qui précède – au sujet de la règle BO cristallisée dans la Directive 2003/49/CE – a été récemment confirmée par un Arrêt de la grande chambre de la CJUE rendu en date du 26 février 2019³¹⁶⁷. Cet arrêt faisait suite à des demandes de décision préjudicielle introduites par l'*Østre Landsret* (cour d'appel de la région Est/Danemark)³¹⁶⁸ ainsi que le *Vestre Landsret* (cour d'appel de la région Ouest/Danemark)³¹⁶⁹, dont les quatre affaires y afférentes avaient en commun notamment le fait d'opposer chacune de quatre sociétés concernées contre le Ministère danois de la Fiscalité (*Skatteministeriet*). Parmi les problématiques soumises à l'appréciation de la CJUE, se trouvait celle relative à l'obligation faite auxdites sociétés d'acquitter un impôt anticipé (la retenue à la source), en raison du paiement par elles

³¹⁶⁵En anglais, il n'existe pas de différence assez significative entre « *beneficial owner* » et « *legal owner* ». Voy. VEGA, *Limitation on benefits*, p.79

³¹⁶⁶Voy. Section 8.2.2.2

³¹⁶⁷CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16.

³¹⁶⁸Dans les affaires C-115/16 (*N Luxembourg 1*), C-118/16 (*X Denmark A/S*) et C-119/16 (*C Denmark I*).

³¹⁶⁹Dans l'affaire C-299/16 (*Z Denmark ApS*).

d'intérêts à des sociétés non-résidentes considérées par l'administration fiscale danoise comme n'étant pas les bénéficiaires effectifs desdits intérêts et ne pouvant dès lors bénéficier de l'exonération de toute imposition prévue par l'article 1^{er} (§ 1 et 4) de la Directive 2003/49/CE précitée.

1448 Dès lors, en joignant au fond ces affaires notamment sur la question préjudicielle relative au contenu et la portée de la notion de bénéficiaire effectif, la Cour a précisé d'entrée de jeu que le concept de « bénéficiaire des intérêts » figurant à l'article 1^{er} de la Directive précitée « ne saurait faire référence à des notions de droit national de portées diverses »³¹⁷⁰. Autrement dit, le terme utilisé dans la Directive devait avoir une signification autonome dans le droit de l'Union européenne et non le sens interne dans le droit de l'État membre appliquant la directive³¹⁷¹. Rappelons en passant que cette conception s'écarte plus ou moins de celle consacrée par le MC-OCDE qui – comme nous l'avons indiqué précédemment³¹⁷² – permet un recours exceptionnel au droit interne de la juridiction qui est appelée à appliquer la CDI, en vue de dégager la signification exacte du bénéficiaire effectif des avantages fiscaux au titre des revenus.

1449 Ensuite, la Cour s'est arc'boutée à sa jurisprudence antérieure constante³¹⁷³ pour pouvoir expliciter le fondement (ou objectifs) de la Directive précitée, à savoir l'élimination de la double imposition des intérêts et des redevances payés entre sociétés associées d'États membres différents ou entre des établissements stables de ces sociétés afin, d'une part, de leur éviter des formalités administratives trop lourdes et des charges de trésorerie et, d'autre part, de réaliser l'égalité de traitement fiscal entre opérations nationales et opérations transfrontalières³¹⁷⁴. Dans cette veine, tout en stabilisant le fait que seul le bénéficiaire effectif peut percevoir des intérêts – qui constituent selon la Directive des « revenus de créances de toute nature »³¹⁷⁵ – la Cour formule enfin l'assertion ci-après qui *ex mea sententia* constitue l'épine dorsale de la réponse à la question préjudicielle sus posée :

1450 « La notion de "bénéficiaire des intérêts", au sens de ladite directive, doit dès lors être interprétée comme désignant une entité qui bénéficie réellement des intérêts qui lui sont versés. L'article 1^{er}, paragraphe 4, de la même directive conforte cette référence à la réalité économique en précisant qu'une société d'un État membre n'est considérée comme bénéficiaire des intérêts ou des redevances que si elle les perçoit pour son compte propre et non comme représentant, par exemple comme administrateur fiduciaire ou signataire autorisé, d'une autre personne »³¹⁷⁶.

³¹⁷⁰CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, point 84.

³¹⁷¹SCHWARZ, *Beneficial ownership*, en ligne : <<http://kluwertaxblog.com/2019/02/27/beneficial-ownership-cjeu-landmark-ruling>> (ressource consultée le 28 février 2019).

³¹⁷²Voy. section 10.2.1.1

³¹⁷³A savoir les affaires : CJUE, 21 juillet 2011, C-397/09, point 24 ; CJUE, 21 juillet 2011, C-397/09, point 25 ; CJUE, 21 juillet 2011, C-397/09, point 27.

³¹⁷⁴CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, points 85 et 86.

³¹⁷⁵CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, point 87.

³¹⁷⁶CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, point 88.

Par ailleurs, la CJUE a reconnu que, certes il existe plusieurs versions linguistiques de l'article 1^{er} de la Directive 2003/49/CE, cependant « l'utilisation de ces différentes expressions met en évidence que le terme "bénéficiaire" vise non pas un bénéficiaire identifié formellement, mais bien l'entité qui bénéficie économiquement des intérêts perçus et dispose dès lors de la faculté d'en déterminer librement l'affectation »³¹⁷⁷. Peaufinant son argumentaire, la Cour a fait remarquer que cette acception est congruente au MC-OCDE duquel serait inspirée en son temps la proposition qui avait abouti à l'adoption de la Directive 2003/49/CE, et que « la notion de bénéficiaire effectif, qui figure dans les conventions bilatérales fondées sur ce modèle, ainsi que les modifications successives apportées audit modèle et aux commentaires y afférents sont, dès lors, pertinentes pour l'interprétation de ladite directive »³¹⁷⁸. Tout compte fait, la Cour infère qu'à l'instar de la règle BO contenue dans le MC-OCDE ainsi que ses Commentaires³¹⁷⁹, celle prévue dans la Directive 2003/49/CE « exclut les sociétés relais et doit être entendue non pas dans une acception étroite et technique, mais dans un sens qui permette d'éviter la double imposition ainsi que de prévenir la fraude et l'évasion fiscale »³¹⁸⁰.

1451

Avant de boucler cette section, il n'est pas sans intérêt d'indiquer par ailleurs qu'en date du 20 mai 2015, le Parlement européen et le Conseil avaient adopté la Directive européenne 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme³¹⁸¹, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil, et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil ainsi que la directive 2006/70/CE de la Commission. Cette Directive (UE) 2015/849 oblige les États membres à prendre les mesures législatives et réglementaires afin que les sociétés et autres entités juridiques constituées sur leur territoire aient l'obligation d'obtenir et de conserver des informations adéquates, exactes et actuelles sur leurs « bénéficiaires effectifs » (y compris des précisions sur les intérêts effectifs détenus), et qu'un registre central reprenant les informations sur les « bénéficiaires effectifs » de ces entités soit mis en place afin de faciliter l'accès à ces informations³¹⁸².

1452

L'article 3 (§6) de cette Directive (UE) 2015/849 définit un bénéficiaire effectif, comme étant « la ou les personnes physiques qui, en dernier ressort, possèdent ou contrôlent le client et/ou la ou les personnes physiques pour lesquelles une transaction est exécutée, ou une activité réalisée [...] ». A cet effet, des précisions supplémentaires sont

1453

³¹⁷⁷CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, point 89.

³¹⁷⁸CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, point 90.

³¹⁷⁹*Voy.* section 10.2.1.2

³¹⁸⁰CJUE, 26 février 2019, Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, point 92.

³¹⁸¹Disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex%3A32015L0849> (ressource consultée le 4 septembre 2018).

³¹⁸²Articles 30 et 31 Directive (UE) 2015/849.

fournies sur cette notion de bénéficiaire effectif, selon qu'il s'agit des sociétés, des fiducies/*trusts*, et des entités juridiques autres³¹⁸³. Il en ressort que la notion de bénéficiaire effectif est tributaire de celle de contrôle ou de dépendance sociale, cette dernière étant complexe et relative³¹⁸⁴. En toile de fond, se trouve plutôt l'idéal « d'aller au-delà des apparences, transpercer le rideau de la contrepartie à laquelle l'assujetti fait face »³¹⁸⁵ pour découvrir la personne au cœur du montage.

10.2.2. Reprise de la règle BO dans les paysages conventionnels de certains systèmes fiscaux nationaux

- 1454 L'insertion de la règle BO —au titre de mécanisme de lutte contre l'évasion fiscale— dans diverses CDI signées sous l'inspiration du MC-OCDE a eu pour conséquence une « décentralisation de cette lutte au niveau des tribunaux nationaux », pour autant que « les contours de ce concept sont flous et varient d'une juridiction à l'autre »³¹⁸⁶. En effet, pour savoir si le récipiendaire des revenus (dividendes, intérêts ou redevances) en est le bénéficiaire effectif, il serait souhaitable de l'identifier selon les règles en vigueur dans la juridiction fiscale de la résidence, c'est-à-dire selon le droit positif

³¹⁸³Dans le cas des sociétés, il s'agit de : « (i) la ou les personnes physiques qui, en dernier ressort, possèdent ou contrôlent une entité juridique, du fait qu'elles possèdent directement ou indirectement un pourcentage suffisant d'actions ou de droits de vote ou d'une participation au capital dans cette entité, y compris au moyen d'actions au porteur ou d'un contrôle par d'autres moyens, autre qu'une société cotée sur un marché réglementé qui est soumise à des obligations de publicité compatibles avec le droit de l'Union ou soumise à des normes internationales équivalentes qui garantissent la transparence adéquate pour les informations relatives à la propriété. Une participation dans l'actionnariat à hauteur de 25 % des actions plus une ou une participation au capital de plus de 25 % dans le client, détenu par une personne physique, est un signe de propriété directe. Une participation dans l'actionnariat à hauteur de 25 % des actions plus une ou une participation au capital de plus de 25 % dans le client, détenu par une société, qui est contrôlée par une ou plusieurs personnes physiques, ou par plusieurs sociétés, qui sont contrôlées par la ou les mêmes personnes physiques, est un signe de propriété indirecte. Ceci s'applique sans préjudice du droit des États membres de décider qu'un pourcentage plus bas peut être un signe de propriété ou de contrôle. Le contrôle par d'autres moyens peut être établi notamment conformément aux critères visés à l'article 22, § 1 à 5, de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil ; (ii) si, après avoir épuisé tous les moyens possibles et pour autant qu'il n'y ait pas de motif de suspicion, aucune des personnes visées au point (i) n'est identifiée, ou s'il n'est pas certain que la ou les personnes identifiées soient les bénéficiaires effectifs, la ou les personnes physiques qui occupent la position de dirigeant principal; les entités assujetties conservent les informations relatives aux mesures qui ont été prises afin d'identifier les bénéficiaires effectifs dans le cadre du point (i) et du présent point » (Cf. Article 3, §6, let. a), Directive (UE) 2015/849). Dans le cas des fiducies/*trusts*, sont considérés comme bénéficiaires effectifs : « (i) le constituant; (ii) le ou les fiduciaires/*trustees*; (iii) le protecteur, le cas échéant; (iv) les bénéficiaires ou, lorsque les personnes qui seront les bénéficiaires de la construction ou de l'entité juridique n'ont pas encore été désignées, la catégorie de personnes dans l'intérêt principal de laquelle la construction ou l'entité juridique a été constituée ou opère; (v) toute autre personne physique exerçant le contrôle en dernier ressort sur la fiducie/le *trust* par propriété directe ou indirecte ou par d'autres moyens » (Cf. Article 3, §6, let. b), Directive (UE) 2015/849). Pour les autres entités juridiques (telles que les fondations) et les constructions juridiques similaires à des fiducies/*trusts*, la notion de bénéficiaire effectif couvre la ou les personnes physiques occupant des fonctions équivalentes ou similaires à celles visées dans les cas des fiducies et *trusts* (Cf. Article 3, §6, let. c), Directive (UE) 2015/849).

³¹⁸⁴Voy. Section 6.4.1

³¹⁸⁵BÈGUE, *Criminalité financière*, p.271 N.568

³¹⁸⁶GANI, *Limitation des bénéfices*, p.474

interne³¹⁸⁷. C'est ce qui est mis en relief dans les sections qui suivent, notamment pour ce qui est des juridictions suisse (10.2.2.1) et belge (10.2.2.2).

10.2.2.1. Le bénéficiaire effectif en droit conventionnel suisse : un *momentum* de mise en œuvre du principe de la réalité économique

La Suisse a été l'une des juridictions pionnières à admettre l'insertion, dans son réseau conventionnel fiscal, des clauses permettant d'éviter une utilisation impropre des CDI consistant à établir des résidences purement formelles sur le territoire national, notamment par le biais des sociétés relais³¹⁸⁸. Dans cette veine, déjà dans la CDI franco-suisse signée le 9 septembre 1966, il était stipulé que ne pouvait pas être considérée comme résidente d'un État contractant, une personne qui — bien que répondant aux critères déterminants de la qualité de résident — n'est que le « bénéficiaire apparent » des revenus qui profitent en réalité, directement ou indirectement (par l'intermédiaire d'autres personnes physiques ou morales), à une personne qui ne peut être considérée comme un résident dudit État³¹⁸⁹.

Par ailleurs, depuis la codification en 1977 de la règle BO dans le MC-OCDE, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de s'exprimer à maintes reprises sur le contenu de la notion de bénéficiaire effectif en interprétation du droit fiscal conventionnel³¹⁹⁰. En effet, pour illustration, saisi en interprétation de certaines dispositions de la CDI conclue entre la Suisse et l'Italie³¹⁹¹, dans une affaire de remboursement (partiel) — à la faveur d'une société italienne — de l'impôt anticipé perçu sur des dividendes bruts provenant d'actions de différentes sociétés sises en Suisse, la Haute Cour helvétique a, dans un arrêt du 5 avril 2017³¹⁹², relevé — conformément à sa jurisprudence constante³¹⁹³ — qu'en matière d'impôt anticipé sur les dividendes, pour pouvoir

³¹⁸⁷STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1177

³¹⁸⁸CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.502 N.355 ; DE BROE, *International tax planning*, p.440 N.198

³¹⁸⁹Article 4, §5, lettre a) de la CDI entre la Suisse et la France, conclue le 9 septembre 1966. Actuellement, c'est l'article 4, §6, lettre a) de la même CDI. Elle est disponible en ligne : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19660170/index.html> (ressource consultée le 8 septembre 2018).

³¹⁹⁰Il y a lieu d'indiquer que c'est en 2001 qu'une instance suisse — à savoir la Commission fédérale des recours en matière de contribution (CRC) — a eu l'occasion de se prononcer pour la première fois sur la nécessité de l'application de la clause de bénéficiaire effectif dans la mise en œuvre des règles distributives régissant le paiement de dividendes, d'intérêts et de redevances, dans une affaire portant sur l'application de la CDI entre la Suisse et le Luxembourg. Voy. DANON, *Concept de bénéficiaire effectif*, p.39

³¹⁹¹Convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 9 mars 1976 (RO 1979 461). Les mesures portant exécution de cet Arrêté ont été successivement fixées par des Circulaires de l'AFC des 14 décembre 1962, 17 décembre 1998 et 1^{er} août 2010.

³¹⁹²ATAF 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 4.3 et références citées.

³¹⁹³Notamment : ATF 141 II 447 consid.5 ; ATAF 2C_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 4.1 et références citées

bénéficiaire des avantages d'une CDI³¹⁹⁴, il faut que la personne qui y prétend soit le bénéficiaire effectif (« *wirtschaftlicher Eigentümer* » ou « *Nutzungsberechtigte* » en allemand).

- 1457 Précisant cette notion, les Juges de Mon-Repos ont indiqué que le bénéficiaire effectif d'un dividende payé par une société résidente d'un des États contractants est en premier lieu celui qui reçoit effectivement une prestation et peut en disposer. Cela implique que la personne qui reçoit le dividende — bien sûr comme tout autre revenu — doit être en mesure de contrôler son utilisation et en avoir pleine jouissance, sans que ce pouvoir de disposer ne soit limité par une obligation légale ou contractuelle³¹⁹⁵. A notre sens, comme à celui de DE BROE/VON FRENCKELL³¹⁹⁶, cette conception nécessite une approche de *substance over form* focalisée sur la réalité économique, plutôt qu'une simple analyse de la forme juridique de l'opération ; c'est-à-dire une prééminence de la réalité économique sur la réalité juridique³¹⁹⁷.
- 1458 Le « *wirtschaftlicher Eigentümer* » est la personne qui peut décider librement de l'utilisation du capital ou du rendement, le cas échéant de les mettre à disposition des tiers, et/ou qui a le pouvoir de disposer des revenus³¹⁹⁸. Dès lors, le critère essentiel à la base de la définition du bénéficiaire effectif est le contrôle économique, précisément le pouvoir d'utilisation effective³¹⁹⁹. Evidemment, la compréhension de la notion de bénéficiaire effectif ne doit pas être faite au prisme du sens technique et étroit, mais bien en tenant compte des circonstances économiques objectives³²⁰⁰. A cet effet, lorsque le récipiendaire du dividende doit uniquement le transférer à un tiers, en vertu d'un contrat écrit ou des circonstances quelconques, il ne dispose d'aucun pouvoir de contrôle sur la destination des gains (revenus)³²⁰¹.
- 1459 Ainsi, la mise en branle du critère de bénéficiaire effectif permet de déjouer objectivement le fait qu'une personne — qui agirait par le truchement d'une entité juridique disposant de pouvoirs limités — s'interpose entre le créancier et le débiteur en vue de bénéficier des avantages d'une CDI³²⁰² et ce, sans essentiellement que l'intermédiaire puisse bénéficier réellement d'allègements fiscaux³²⁰³.

³¹⁹⁴Voy. Article 10 de la CDI CH-I.

³¹⁹⁵ATF 141 II 447 consid. 5.2.1. Pour un commentaire de cet arrêt, voy. DANON/OBRIST, *Jurisprudence TF* 2015-2016, p.104 ss

³¹⁹⁶DE BROE/VON FRENCKELL, *Bénéficiaire effectif*, p.258

³¹⁹⁷Du même avis, voy. DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N.108 ad art.1

³¹⁹⁸DANON, *Concept de bénéficiaire effectif*, p.43

³¹⁹⁹Dans le même sens, voy. ATAF 2C_383/2013 du 2 octobre 2015 consid. 4.1

³²⁰⁰DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.215 ; DANON, *Treaty abuse*, p.33

³²⁰¹ATF 141 II 447 consid. 5.2.1. Egalement, voy. DANON/SALOMÉ, MC-OCDE, N.108 ad art.1.

³²⁰²ATF 141 II 447 consid. 4.3.2. Egalement, voy. DANON/OBRIST, *Jurisprudence TF* 2015-2016, p.106

³²⁰³ATF 141 II 447 consid. 5.2.1

Enfin, pour stabilobosser le caractère naturellement intrinsèque de la règle BO à toutes les CDI³²⁰⁴, le Tribunal fédéral a, dans un arrêt rendu en date du 5 mai 2015³²⁰⁵ – concernant l'affaire du *swaps* sur rendement total (*total return swaps*) qui cristallisait une demande de remboursement de la retenue à la source des dividendes conformément à la CDI entre la Suisse et le Danemark³²⁰⁶ – rappelé sa position telle que l'exigence de la qualité de bénéficiaire effectif était « implicite dans les conventions de double imposition et ne nécessitait pas de référence expresse »³²⁰⁷. En effet, ce principe avait déjà été émis précédemment, notamment dans un arrêt de 2005 où le Tribunal fédéral avait estimé qu'« il importe peu qu'une telle clause anti-abus ne figure pas dans la convention ni que les États contractants lors d'une modification subséquente n'ait jamais entrepris de modification dans ce sens »³²⁰⁸. De ce fait, selon les Juges de Mon-Repos, cette solution vise à limiter l'abus des CDI, dans la mesure où seul le bénéficiaire effectif peut se prévaloir des avantages conventionnels³²⁰⁹. Dans le cas d'espèce (arrêt de 2005 précité), l'interprétation retenue par le Tribunal correspondrait à la conception qui prévalait dans les États signataires de la CDI concernée³²¹⁰, c'est-à-dire avant 1977³²¹¹.

10.2.2.2. Le bénéficiaire effectif en droit conventionnel belge : une large notion juridique transcendant le domaine fiscal

Si les juges helvétiques ont la médaille d'avoir déjà statué à maintes reprises sur le contenu de la notion de bénéficiaire effectif en droit conventionnel, ce n'est pas du tout le cas avec les juges belges qui, quand bien même ils font souvent mention³²¹² de ladite notion dans l'interprétation du droit fiscal conventionnel – pour ce qui est de l'attribution des revenus (dividendes, intérêts et redevances) –, n'en fournissent point une définition claire susceptible de servir de référence³²¹³. Le moins que l'on puisse dire, c'est que la jurisprudence et la doctrine administrative belges privilégient

³²⁰⁴Dans ce sens, voy. KUNZ-SCHENK, *GAAR and other rules*, p.755

³²⁰⁵ATAF 2C_364/2012 et 2C_377/2012 du 5 mai 2015. Pour un résumé des faits de cette affaire, voy. notamment WEIDMANN, *Beneficial Ownership*, p.229 ss

³²⁰⁶Convention entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, Conclue le 23 novembre 1973 (RO 1974 1720).

³²⁰⁷ATAF 2C_364/2012 et 2C_377/2012 du 5 mai 2015, consid. 4. La doctrine abonde également dans ce sens. Voy. DE BROE/VON FRENCKELL, *Bénéficiaire effectif*, p.260 s et références citées.

³²⁰⁸ATAF 2A.239/2005 du 28 novembre 2005, consid. 3.4.6, in : RDAF 2006 II, p.239

³²⁰⁹ATAF 2C_364/2012 et 2C_377/2012 du 5 mai 2015 consid. 4.2 et références.

³²¹⁰ATAF 2C_364/2012 et 2C_377/2012 du 5 mai 2015 consid. 4.4

³²¹¹Il convient d'indiquer qu'il n'existe pas un consensus au sein de la doctrine internationale, pour reconnaître que les CDI conclues avant 1977 contiennent implicitement une clause du bénéficiaire effectif, pour autant que lesdites CDI ne contiennent pas explicitement le terme même de bénéficiaire effectif. Voy. DE BROE/VON FRENCKELL, *Bénéficiaire effectif*, p.260 ss

³²¹²C'est le cas notamment dans les affaires ci-après : Cass., 22/01/2010, F.08.0100.F ; Cass., 4/06/2015, F.14.0164.F ; Cass., 12/06/2015, F.14.0080.N ; CA Bxl., 12/09/2008, 4 AR 3082.

³²¹³BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.145 s et références citées.

l'acception civiliste de la notion de bénéficiaire effectif, c'est-à-dire si le récipiendaire du revenu est le propriétaire juridique de l'actif sous-jacent, il devrait être considéré comme le bénéficiaire effectif du revenu en question, ce qui équivaut à la notion de propriétaire ou usufruitier des actions³²¹⁴. Il ne pourrait en être autrement que si le récipiendaire n'agissait en fait que comme mandataire, pour compte d'un tiers³²¹⁵.

- 1462 Sous un autre angle, la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces³²¹⁶, a introduit en droit positif belge une définition on ne peut plus claire et élargie de la notion de bénéficiaire effectif, notamment en insérant deux nouvelles dispositions dans le Code des sociétés³²¹⁷, s'appliquant dès lors à toutes les sociétés de droit belge, indépendamment de leur forme. Cette loi — qui est en fait la transposition de la Directive (UE) 2015/849 du 20 mai 2015 déjà évoquée précédemment³²¹⁸ — définit, en son article 4 §27°, le bénéficiaire effectif comme étant « la ou les personnes physiques qui, en dernier ressort, possèdent ou contrôlent le client, le mandataire du client ou le bénéficiaire des contrats d'assurance-vie, et/ou la ou les personnes physiques pour lesquelles une opération est exécutée ou une relation d'affaires nouée »³²¹⁹.

³²¹⁴ Voy. BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.146 et références citées ; Dossier L'Éco « Bénéficiaire effectif, produits dérivés et "Treaty Shopping"... La justice suisse se prononce! », 1^{er} septembre 2015, en ligne : <https://www.lecho.be/actualite/archive/beneficiaire-effectif-produits-derives-et-treaty-shopping-la-justice-suisse-se-prononce/9670620.html> (consulté le 4 septembre 2018).

³²¹⁵ JOURDAIN STEPHANE, *La notion de bénéficiaire effectif: un concept difficile à appréhender*, 1^{er} Septembre 2011, en ligne : <http://www.financemanagement.be/la-notion-de-beneficiaire-effectif-un-concept-difficile-a-apprehender/> (consulté le 4 septembre 2018).

³²¹⁶ Moniteur Belge du 6 octobre 2017.

³²¹⁷ A savoir, les articles 14/1 et 14/2 qui forment la section V (« Le bénéficiaire effectif »), Chapitre II (« Contrôle, sociétés mère et filiales »), Titre II (« Définitions »), Livre I (Dispositions introductives) du Code des sociétés du 7 mai 1999 (Moniteur Belge du 6 août 1999).

³²¹⁸ Voy. Section 10.2.1.2

³²¹⁹ La même disposition précise en outre : « Sont considérés comme possédant ou contrôlant en dernier ressort le client, le mandataire du client ou le bénéficiaire des contrats d'assurance-vie :

a) dans le cas des sociétés : (i) la ou les personnes physiques qui possède(nt), directement ou indirectement, un pourcentage suffisant de droits de vote ou une participation suffisante dans le capital de cette société, y compris au moyen d'actions au porteur. La possession par une personne physique de plus de vingt-cinq pour cent des droits de vote ou de plus de vingt-cinq pour cent des actions ou du capital de la société est un indice de pourcentage suffisant de droits de vote ou de participation directe suffisante au sens de l'alinéa 1^{er}. Une participation détenue par une société contrôlée par une ou plusieurs personnes physiques, ou par plusieurs sociétés qui sont contrôlées par la ou les mêmes personnes physiques, à hauteur de plus de vingt-cinq pour cent des actions ou de plus de vingt-cinq pour cent du capital de la société est un indice de participation indirecte suffisante au sens de l'alinéa 1^{er}; (ii) la ou les personnes physiques qui exerce(nt) le contrôle de cette société par d'autres moyens. L'exercice du contrôle par d'autres moyens peut être établi notamment conformément aux critères visés à l'article 22, §s 1^{er} à 5, de la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil; (iii) si, après avoir épuisé tous les moyens possibles, et pour autant qu'il n'y ait pas de motif de suspicion, aucune des personnes visées au point i) ou ii) n'est identifiée, ou s'il n'est pas certain que la ou les personnes identifiées soient les bénéficiaires effectifs, la ou les personnes physiques qui occupent la position de dirigeant principal ;

Aussi est-il évident que la même loi du 18 septembre 2017 institue en Belgique un Registre centralisé des bénéficiaires effectifs, dénommé « Registre UBO », qui est un Service placé au sein et sous le contrôle de l'Administration générale de la Trésorerie du SPFF³²²⁰, avec pour objet principal de « mettre à disposition des informations adéquates, exactes et actuelles sur les bénéficiaires effectifs »³²²¹. Ce Service chargé de la gestion du registre UBO a pour mission de « recueillir, conserver, gérer, contrôler la qualité des données et mettre à disposition les informations » précitées sur les bénéficiaires effectifs³²²². Dans cette veine, les sociétés sont tenues de recueillir et de conserver lesdites informations ainsi que les données détaillées sur les intérêts économiques détenus par les bénéficiaires effectifs³²²³ ; et les administrateurs transmettent ensuite par voie électronique lesdites informations et données au Registre UBO, au plus tard dans le mois, à partir du moment où ces informations sont connues ou modifiées³²²⁴, sous peine de sanction³²²⁵.

1463

Par ailleurs, en vertu de l'article 75 de la loi de prévention du blanchiment de capitaux prérapplée, qui renvoie à un Arrêté du Roi pour ce qui est de la définition des modalités de fonctionnement du Registre UBO, l'Arrêté royal du 30 juillet 2018³²²⁶ a

1464

- b) dans le cas des fiducies ou des trusts : (i) le constituant; (ii) le ou les fiduciaires ou trustees; (iii) le protecteur, le cas échéant; (iv) les bénéficiaires ou, lorsque les personnes qui seront les bénéficiaires de la fiducie ou du trust n'ont pas encore été désignées, la catégorie de personnes dans l'intérêt principal de laquelle la fiducie ou le trust a été constitué ou opère; (v) toute autre personne physique exerçant le contrôle en dernier ressort sur la fiducie ou le trust du fait qu'elle en est le propriétaire direct ou indirect ou par d'autres moyens;*
- c) dans le cas des associations (internationales) sans but lucratif et des fondations : (i) les personnes, respectivement visées à l'article 13, alinéa 1^{er}, à l'article 34, § 1^{er}, et à l'article 49, alinéa 2, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes, qui sont membres du conseil d'administration; (ii) les personnes qui sont habilitées à représenter l'association en vertu de l'article 13, alinéa 4, de la même loi; (iii) les personnes chargées de la gestion journalière de l'association (internationale) ou de la fondation, visées respectivement à l'article 13bis, alinéa 1^{er}, à l'article 35, alinéa 1^{er}, et à l'article 49, alinéa 2, de la même loi; (iv) les fondateurs d'une fondation, visés à l'article 27, alinéa 1^{er}, de la même loi; (v) les personnes physiques ou, lorsque ces personnes n'ont pas encore été désignées, la catégorie de personnes physiques dans l'intérêt principal desquelles l'association (internationale) sans but lucratif ou la fondation a été constituée ou opère; (vi) toute autre personne physique exerçant par d'autres moyens le contrôle en dernier ressort sur l'association (internationale) ou la fondation;*
- d) dans le cas des constructions juridiques similaires à des fiducies ou à des trusts, la ou les personnes physiques qui occupent des fonctions équivalentes ou similaires à celles des personnes visées au b); Sont considérées comme la ou les personnes physiques pour lesquelles une opération est exécutée ou une relation d'affaires nouée, la ou les personnes physiques qui tirent ou tireront profit de cette opération ou relation d'affaires et qui disposent, en droit ou en fait, directement ou indirectement, du pouvoir de décider de l'exécution de ladite opération ou de la conclusion de ladite relation d'affaires, et/ou d'en fixer les modalités ou de consentir à celles-ci ».*

³²²⁰Article 73 de la loi [belge] du 18 septembre 2017.

³²²¹Article 74 §1 de la loi [belge] du 18 septembre 2017.

³²²²Article 74 §2 de la loi [belge] du 18 septembre 2017.

³²²³Les informations dont il est question concernent au moins le nom, la date de naissance, la nationalité et l'adresse du bénéficiaire effectif, ainsi que la nature et l'étendue de l'intérêt économique détenu par le bénéficiaire effectif.

³²²⁴Article 14/1 du Code [belge] des sociétés du 7 mai 1999.

³²²⁵En effet, selon l'article 14/2 du Code [belge] des sociétés du 7 mai 1999, les administrateurs qui omettent de procéder aux formalités sont punissables d'une amende de 50 à 5 000 euros.

³²²⁶Moniteur Belge du 14 août 2018.

fixé en détail *inter alia* : la nature des informations qui doivent être communiquées au Registre UBO en fonction du type de bénéficiaire effectif dont il s'agit ; les personnes responsables ainsi que les modalités de cette communication ; la qualité (personnes) ainsi que les modalités d'accès aux informations ainsi mises à disposition du Registre UBO ; les dérogations possibles à l'accès total ou partiel auxdites informations ; les types de contrôles visant à faire respecter l'obligation de communication des informations au Registre UBO ainsi que les types de sanctions possibles en tant que de besoin ; et le mode de gestion desdites informations une fois communiquées au Registre UBO.

- 1465 Au regard de ce qui précède, il convient de faire remarquer que la conception de la notion de bénéficiaire effectif, telle qu'elle transpire de la loi de prévention du blanchiment de capitaux précitée, relève plutôt du droit des sociétés — mais aussi du droit financier dans une certaine mesure — et sort ainsi du seul cadre du droit fiscal conventionnel en application duquel la règle du bénéficiaire effectif a été instituée, notamment pour ce qui est du MC-OCDE (articles 10, 11 et 12)³²²⁷. Dans cette veine, il est tout à fait logique de se demander si cette définition du bénéficiaire effectif, telle que consacrée en droit des sociétés [belge], pourrait être valablement employée en application du droit fiscal conventionnel [belge] concernant l'attribution des dividendes, intérêts et redevances.
- 1466 A ce propos, il convient de rappeler primordialement — conformément à nos analyses précédentes³²²⁸ — que le concept de bénéficiaire effectif est principalement une notion conventionnelle qui doit recevoir un sens autonome et être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet ainsi que du but de la convention³²²⁹. De ce point de vue, il nous semble incohérent d'admettre l'adoption, en droit fiscal conventionnel [belge], de la définition du bénéficiaire effectif concoctée en droit des sociétés [belge] dont le contexte relève plutôt du droit interne que du droit conventionnel. Toutefois, toujours en conformité avec ce qui a été dit précédemment, dans la mesure où l'article 3 §2 du même MC-OCDE prévoit que, tout terme ou expression qui n'est pas défini dans une CDI a le sens que lui attribue à ce moment le droit (avec une prééminence du droit fiscal sur les autres branches) de l'État contractant qui est appelé à appliquer la CDI (concernant les impôts qui y sont couverts) — sauf si le contexte exige une interprétation différente ou que les autorités compétentes conviennent d'un sens différent³²³⁰ —, la définition du bénéficiaire effectif prévue en droit interne belge, en

³²²⁷Voy. OCDE, BEPS Action 6, p.18 s N.18 ; STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1176 ; DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*, p.581 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.174 N.390

³²²⁸Voy. Section 10.2.1.1

³²²⁹DANON/ STORCKMEIJER, *Bénéficiaire effectif et relais directs*, p.106 et références citées ; DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*, p.582 s et références citées ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.167 N.519 et références citées ; STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif*, p.1176

³²³⁰Voy. Article 3 (§ 2) MC-OCDE 2017.

l'occurrence en droit des sociétés, pourrait également s'appliquer à une CDI dont la Belgique serait appelée à mettre en œuvre les dispositions, pour autant qu'il n'y ait pas de définition spécifique prévue par le droit fiscal [belge].

Au reste, puisqu'il est possible pour les États contractants de fixer de commun accord la définition qu'ils comptent imprimer au concept de « bénéficiaire effectif » dans leur CDI³²³¹, la Belgique a la possibilité d'influencer désormais la détermination de cette définition, en suggérant sa propre conception interne telle que reprise en droit des sociétés. Cela est autant faisable que le Royaume de Belgique détient depuis 2010 son propre modèle standard de convention fiscale³²³², qui est le texte que les négociateurs belges envoient généralement à leurs interlocuteurs au début des négociations³²³³. A cette occasion, la définition de la notion de bénéficiaire effectif, à intégrer dans la CDI projetée, pourrait utilement être calquée sur la définition du droit des sociétés belge, bien sûr à défaut d'une définition typiquement fiscale.

1467

10.3. Règle PPT ou clause du critère des objets principaux

10.3.1. Contenu et texture de la règle PPT en droit de l'OCDE

10.3.1.1. Systématique de la règle PPT

10.3.1.1.1. Remarques préliminaires et énoncé de la règle PPT

D'entrée de jeu, il convient d'indiquer que la règle PPT est loin d'être une invention du droit de l'OCDE. En effet, considérée comme un « test de bonne foi », cette règle constituait déjà le troisième et dernier test de l'article 16 du Modèle de convention US de décembre 1981³²³⁴. Pratiquement omniprésente dans les CDI conclues par les États-Unis, la règle PPT permet de bénéficier des avantages conventionnels, en démontrant que la conquête de ceux-ci n'était pas l'objectif principal de la création d'une société, et que cette dernière mène des opérations commerciales dans la juridiction fiscale de résidence³²³⁵. De ce fait, la règle PPT a pour conséquence que les avantages conventionnels peuvent être refusés si l'on déduit raisonnablement que leur obtention constitue l'un des objectifs principaux de la structure ou de la transaction mise en

1468

³²³¹Ibidem.

³²³²Disponible en ligne : https://finances.belgium.be/fr/independants_professions_liberales/accords_internationauxN.q1 (ressource consultée le 14 septembre 2018).

³²³³Voy. Section 8.2.1.3.1

³²³⁴Modèle de convention US du 23 décembre 1981 a servi de repère à la conclusion des CDI signées entre les États-Unis et les autres États, jusqu'à la publication d'un nouveau Modèle de convention US de 1996. C'est sous la vigueur de ce dernier, soit en date du 2 octobre 1996, qu'une nouvelle CDI sera signée entre la Confédération suisse et les USA, abrogeant celle de 1951.

³²³⁵GANI, *Limitation des bénéfices*, p.166

œuvre par le contribuable, et qu'il ne peut en être autrement que si l'avantage recherché est compatible avec l'objectif de la disposition concernée³²³⁶.

- 1469 En droit de l'OCDE, certes quelques prémisses à la règle PPT avait déjà été antérieurement formalisées sous forme d'un principe directeur (« *guiding principal* » en anglais)³²³⁷ repris dans les Commentaires MC-OCDE de 2003 et 2014³²³⁸, mais c'est l'Action 6 du Projet BEPS ainsi que l'Instrument multilatéral qui ont eu le privilège d'avoir formellement codifié ladite clause. Il en découle qu'un avantage prévu par une CDI – et postulé par un contribuable au titre de revenu ou de fortune – peut être refusé au cas où les faits et circonstances intrinsèques à l'opération (transaction ou situation) du contribuable prouvent que la recherche de cet avantage était le seul mobile ou l'un des mobiles principaux de cette opération (transaction ou situation), qui a à l'occasion permis de décrocher l'avantage directement ou indirectement³²³⁹. Il peut en être autrement que s'il est « raisonnable »³²⁴⁰ de conclure que l'octroi de l'avantage concerné est consubstantiel à l'objet et au but des dispositions de la CDI concernée, en dehors même de la transaction ou de tout montage³²⁴¹.
- 1470 Du point de vue de la nature juridique, cette règle PPT constitue une clause générale anti-abus (« GAAR ») fondée sur l'objet principal des montages ou transactions, que toute juridiction fiscale ayant souscrit au MC-OCDE est tenue d'appliquer – indépendamment de la position de l'autre juridiction cocontractante – en vue de prévenir l'utilisation abusive ou frauduleuse de leur CDI. Cette GAAR apparaît comme une codification de la théorie latine de « *fraus conventionis* »³²⁴², qui est un bouclier contre toute forme de fraude visant l'usage inapproprié des traités internationaux, dans l'unique objectif de bénéficier des avantages sous-jacents³²⁴³.

³²³⁶Dans ce sens, voy. WEBER, *Clauses anti-abus*, p.198 s ; WEBER, *PPT Rule*, p.48

³²³⁷Nous faisons ici allusion au « principe directeur » qui a été introduit en 2003 dans les Commentaires MC-OCDE afin de s'attaquer aux abus conventionnels, et reconduit dans la mise à jour de 2014, en ces termes : « Toutefois, il est important de noter qu'on ne doit pas présumer à la légère qu'un contribuable recourt au type de transactions abusives évoquées précédemment. Un principe directeur est que les avantages d'une convention de double imposition ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou opérations est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes ». Cf. Commentaires MC-OCDE 2014, Ad. Article 1 (§ 9.5). Dans ce sens, voir aussi : CHAND, *Guiding Principle*, p.485 ; MORENO, *GAARs and Treaties*, p.435 ; PALMITESSA, *Principal Purpose Test*, p.59 ; MALEK, *Principal purpose test*, p.30

³²³⁸Pour quelques détails, voy. DANON, *Treaty abuse*, p.36 ss

³²³⁹Voy. Article 7 (§ 1) de l'Instrument multilatéral.

³²⁴⁰L'adjectif « raisonnable » utilisé ici par l'Instrument multilatéral implique une analyse fondée sur des faits et circonstances objectifs, et pas nécessairement de manière convaincante. Voy. KOK, *Tax treaties*, p.408 ; CHAND, *Multilateral convention*, p.21 N.10 ; WEBER, *PPT Rule*, p.49

³²⁴¹Voy. Article 7 (§ 4) de l'Instrument multilatéral.

³²⁴²Dont la traduction littérale est « accord de fraude ».

³²⁴³KOK, *Tax treaties*, p.407 et références citées. En effet, selon cet auteur, le principe de la « *fraus conventionis* » est mieux connu dans la « Dutch professional tax literature » en ces termes : « *Acting*

Fondamentalement, la règle PPT vise à garantir que les avantages intrinsèques aux CDI soient octroyés conformément à l'objectif recherché par les juridictions signataires lors de la conclusion conventionnelle – à savoir faciliter les échanges de biens et services et les mouvements de capitaux et personnes effectués de bonne foi entre les deux juridictions³²⁴⁴ – et faire échec à des montages ayant pour visée d'obtenir indûment un traitement fiscal favorable³²⁴⁵. Elle vise ainsi à refuser l'octroi des avantages des CDI en présence de structures dont l'existence entraîne généralement l'octroi indirect desdits avantages à des personnes qui n'y ont pas droit directement. Néanmoins, elle admet la possibilité, dans certains cas – pour des personnes non-résidentes d'un État contractant – de créer des entités dans cet État pour des motifs commerciaux légitimes³²⁴⁶.

1471

Par ailleurs, la règle PPT est la seule option en mesure de satisfaire, par elle-même, à la norme minimale de l'OCDE en matière de prévention contre l'utilisation abusive des CDI³²⁴⁷ ; mais les juridictions contractantes peuvent décider de la compléter par l'adoption d'une règle LOB³²⁴⁸. Aussi est-il évident, au regard de l'Instrument multilatéral, qu'une juridiction peut – en parfaite communion avec l'autre juridiction contractante – se « réserver »³²⁴⁹ d'appliquer une règle PPT prévue dans la CDI, si elle a l'intention d'adopter, au niveau du droit interne, une règle LOB détaillée et complétée par des mécanismes visant les sociétés-relais ou par une règle PPT, et satisfaire ainsi aux exigences du standard minimum de l'OCDE en matière de prévention des abus conventionnels³²⁵⁰. Il en est de même d'une juridiction dont les CDI antérieures à l'Instrument multilatéral contenaient déjà des dispositions cristallisant une règle PPT³²⁵¹. Dans cette dernière occurrence, la juridiction concernée

1472

in fraudem conventionis in tax law, is when a taxpayer uses a scheme/transaction with the sole, of or at least, essential purpose to obtain the desired tax consequences on the basis of the relevant tax treaty, whilst that scheme/transaction defeats the object and purpose of the treaty».

³²⁴⁴Pour plus de détails sur l'objectif d'une CDI, voy. Section 8.2.1.1.1

³²⁴⁵OCDE, BEPS Action 6, p.61; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 169.

³²⁴⁶OCDE, BEPS Action 6, p.24

³²⁴⁷OCDE, Note explicative Instrument multilatéral, p.25 N.90 (première phrase).

³²⁴⁸Voy. Article 7 (§ 6) de l'Instrument multilatéral.

³²⁴⁹Il y a lieu de préciser qu'en droit des traités, une réserve (« *opt-out* » en anglais) est « une déclaration unilatérale, quel que soit son libellé ou sa désignation, faite par un Etat quand il signe, ratifie, accepte ou approuve un traité ou y adhère, par laquelle il vise à exclure ou à modifier l'effet juridique de certaines dispositions du traité dans leur application à cet Etat ». Cf. Article 2 (§ 1 d) de la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités.

³²⁵⁰Voy. Article 7 (§ 15 a), de l'Instrument multilatéral.

³²⁵¹Voy. Article 7 (§ 15 b), de l'Instrument multilatéral. Pour un exemple typique d'une juridiction dont les CDI antérieures à l'Instrument multilatéral prévoient des dispositions qui mettent en relief la une règle PPT générale, nous pouvons citer le cas des États-Unis. En effet, les CDI signées par cette juridiction avec ses partenaires contiennent déjà systématiquement des dispositions qui refusent d'accorder tous les avantages qui seraient par ailleurs accordés par une CDI si l'objet principal ou l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction – ou de toute personne concernée par un montage ou une transaction – est d'obtenir ces avantages. Par ailleurs, il y a lieu de faire remarquer que les règles PPT existantes, qui utilisent des termes similaires tels que « objectif

est tenue de signaler au Dépositaire (Secrétariat de l'OCDE), la liste des CDI ainsi que leurs dispositions respectives qui prévoient une règle PPT, ce avec toutes les précisions possibles (numéros de l'article et du paragraphe de chaque disposition concernée)³²⁵². Si la juridiction n'a pas voulu formuler cette réserve, elle doit néanmoins fournir au Dépositaire la liste des CDI ainsi que les dispositions y afférentes censées être remplacées par la règle PPT dictée par l'Instrument multilatéral³²⁵³. Lorsque, en revanche, toutes les juridictions contractantes ont formulé une telle notification à l'égard d'une disposition de la CDI, ladite disposition est remplacée automatiquement par la règle PPT dictée par l'Instrument multilatéral³²⁵⁴. Dans les autres cas, c'est-à-dire lorsqu'aucune des juridictions contractantes n'a formulé une telle notification, la règle PPT prévaudra sur les dispositions de la CDI qui lui sont incompatibles³²⁵⁵.

1473 Tout compte fait, la règle PPT devrait concrètement figurer dans toute CDI conclue selon le format du MC-OCDE sous cette formulation :

1474 « Nonobstant les autres dispositions de cette 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 cette Convention »³²⁵⁶.

1475 A notre avis, cette formulation de la règle PPT peut être articulée ou disséquée en quatre ramifications suivantes :

- (i) Existence d'un montage ou transaction ;
- (ii) Ayant permis directement ou indirectement l'octroi d'un avantage en vertu d'une CDI ;
- (iii) [Cet arrangement ou transaction] a été mis en place avec pour au moins l'un des objectifs principaux d'obtenir cet avantage ; et
- (iv) Il n'est pas établi que l'octroi de l'avantage correspond à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la CDI.

1476 Au regard de cette arborisation, il est permis d'affirmer que les quatre indices ou éléments de la règle PPT doivent être cumulativement réunis, de telle sorte que si au

principal » « but principal » ou « objet essentiel », sont également visées par l'expression «objets principaux » utilisée dans l'Instrument multilatéral. Elles varient dans leurs termes selon qu'elles couvrent tous les avantages de la CDI ou seulement les avantages au titre d'articles spécifiques comme les dividendes, intérêts, redevances, revenu d'emploi, autres revenus, et à l'élimination de la double imposition. Cf. OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.26 N.94 s

³²⁵² Voy. Article 28 (§ 8) de l'Instrument multilatéral.

³²⁵³ Voy. Article 7 (§ 17 a), de l'Instrument multilatéral (première phrase).

³²⁵⁴ Voy. Article 7 (§ 17 a), de l'Instrument multilatéral (deuxième phrase).

³²⁵⁵ Voy. Article 7 (§ 17 a), de l'Instrument multilatéral (troisième phrase).

³²⁵⁶ Voy. OCDE, *BEPS Action 6*, p.59 N.26 ; Article 7 (§ 1) de l'Instrument multilatéral ; Article 29 (§ 9) MC-OCDE 2017.

moins l'un d'eux faisait défaut, la règle ne pourrait pas s'appliquer. Ainsi, il nous semble opportun d'explicitier davantage les éléments susmentionnés, pour une meilleure compréhension de la systématique de la clause sous revue :

10.3.1.1.2. « Existence d'un montage ou transaction »

Selon l'Action 6 du Projet BEPS ainsi que les Commentaires MC-OCDE 2017, l'expression « montage ou transaction » doit être interprétée au sens large et désigne « tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Elle recouvre en particulier la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert du revenu lui-même ou de la propriété ou du droit au titre duquel le revenu est dû »³²⁵⁷. Le concept sous examen couvre aussi « les montages relatifs à la constitution, à l'acquisition ou à la conservation d'une personne qui est à l'origine du revenu, y compris la qualification de cette personne comme résident d'un des États contractants, et recouvre les mesures que des personnes peuvent prendre elles-mêmes pour établir leur résidence »³²⁵⁸. 1477

En vue d'étayer cette acception, les Commentaires MC-OCDE 2017 mentionnent — au titre d'exemple d'un montage — le fait pour une société de prendre des mesures pour s'assurer que les réunions du conseil d'administration aient lieu dans un pays différent afin de pouvoir faire valoir que la société a changé de résidence³²⁵⁹. 1478

Tout compte fait, une transaction peut, soit intrinsèquement permettre l'obtention d'un avantage, soit y concourir une fois associée à une série plus alambiquée d'autres transactions³²⁶⁰. 1479

10.3.1.1.3. « Ayant permis directement ou indirectement l'octroi d'un avantage en vertu d'une CDI »

Pour mieux appréhender le contenu de cette section, il est convenable de la disséquer en deux : d'une part, l'expression « un avantage en vertu d'une CDI » et, d'autre part, la formulation « ayant permis directement ou indirectement l'octroi ». 1480

- (i) Le concept « avantage » fait référence à « toutes les formes de limitation (réduction, exonération, report ou remboursement d'impôt) de l'imposition appliquées à l'État de la source au titre des dispositions distributives de la CDI³²⁶¹, de la suppression de la double imposition³²⁶² et la protection assurée aux résidents et 1481

³²⁵⁷OCDE, *BEPS Action 6*, p.62; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 177)

³²⁵⁸Ibidem.

³²⁵⁹Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 177)

³²⁶⁰OCDE, *BEPS Action 6*, p.62; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 177)

³²⁶¹Telles que cristallisées par les articles 6 à 22 du MC-OCDE.

³²⁶²Telle qu'envisagée par l'article 23 du MC-OCDE.

aux nationaux d'un État contractant ³²⁶³ ainsi que toute autre limitation similaire »³²⁶⁴. Dans ce sens, il est reconnu au titre d'illustration³²⁶⁵ d'un avantage lié à la CDI, notamment les limitations des droits d'imposition d'une juridiction contractante sur les dividendes³²⁶⁶, intérêts³²⁶⁷ ou redevances³²⁶⁸ provenant de cette juridiction et versés à un résident – qui est le bénéficiaire effectif – de l'autre juridiction³²⁶⁹. Il en est de même des limitations des droits d'imposition d'une juridiction contractante – en vertu de l'article 13 – sur les gains provenant de l'aliénation, par un résident de l'autre juridiction, de biens mobiliers ou immobiliers situés dans la première juridiction³²⁷⁰.

- 1482 Il n'est pas sans intérêt de s'interroger si le terme « avantage » fait référence à l'imposition dans un État contractant ou à la charge fiscale globale dans les deux États contractants. Selon une certaine doctrine³²⁷¹ à laquelle nous nous rallions, et particulièrement DANON³²⁷², le concept sous examen couvre exclusivement la réduction des impositions que l'État appliquant la CDI est tenu d'accepter en vertu de la règle distributive de la CDI applicable, par exemple une réduction de l'impôt à la source en cas de dividendes, d'intérêts et de redevances. Il s'ensuit que la règle PPT ne peut être utilisée pour refuser un avantage découlant exclusivement du droit interne (par exemple une exemption de participation) ou d'une autre CDI. De même, un impôt sur le revenu des sociétés moins élevé dans l'État de résidence n'est pas un avantage couvert aux fins de la règle PPT³²⁷³.
- 1483 (ii) En ce qui concerne la formulation « ayant permis, directement ou indirectement, l'octroi... », elle sous-tend l'extension de la portée de la règle PPT dans une acception très large³²⁷⁴, de manière à appréhender toutes « les situations dans lesquelles la personne qui revendique l'octroi des avantages conférés par une

³²⁶³Telle que prévue par l'article 24 du MC-OCDE.

³²⁶⁴OCDE, *BEPS Action 6*, p.61 ; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 175)

³²⁶⁵*Voy.* Article 12 du MC-OCDE.

³²⁶⁶*Voy.* Article 10 du MC-OCDE.

³²⁶⁷*Voy.* Article 11 du MC-OCDE.

³²⁶⁸*Voy.* Article 12 du MC-OCDE.

³²⁶⁹A cet effet, nous estimons que les Commentaires MC-OCDE 2017 ont confirmé la subsistance de la règle du bénéficiaire effectif, malgré l'introduction de nouvelles clauses anti-abus, en l'occurrence les règles PPT et LOB, tel que nous l'avons fait remarquer précédemment (*voy.* Section 10.1).

³²⁷⁰OCDE, *BEPS Action 6*, p.61; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 175)

³²⁷¹LANG M, *Antiabuse*, p.53; DE BROE/ LUTS, *Tax Treaty Abuse*, p.131 N.25; DE BROE, *LOB and PPT*, p.208

³²⁷²DANON, *Treaty abuse*, p.43

³²⁷³Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant: « *the term "benefit" exclusively covers the reduction of domestic taxation that the state applying the tax treaty must accept under the applicable distributive rule (for example, a reduction of source taxation in the case of dividends, interest and royalties). [...] It consequently follows that the PPT may not be used to deny a benefit stemming exclusively from domestic law (for example, a participation exemption) or another tax treaty. Similarly, for these reasons, a lower domestic corporate income tax in the residence state is not a covered benefit for the purpose of the PPT rule.* ».

³²⁷⁴Du même avis, *voy.* DANON, *Treaty abuse*, p.43

convention fiscale peut le faire au titre d'une transaction qui n'est pas celle qui a été effectuée en ayant comme un de ses principaux objets l'obtention de cet avantage »³²⁷⁵.

A notre avis, cette formulation a pour effet l'exigence d'un *nexus* ou lien de connexion et de causalité directe ou indirecte entre le montage (ou transaction) mis en place par le contribuable et l'avantage octroyé ou recherché. En l'absence de ce *nexus*, l'élément matériel de la règle PPT ne serait pas satisfait, avec pour conséquence l'octroi systématique au contribuable de l'avantage conventionnel postulé. 1484

10.3.1.1.4. « Un des principaux objectifs ... »

Préalablement à tout refus par une juridiction contractante d'accorder un quelconque avantage lié à la CDI, la règle PPT recommande d'examiner le mobile du montage (ou transaction) mis en cause, pour savoir s'il en résulte une certaine recherche d'avantages fiscaux. Cette démarche peut être considérée comme un test subjectif et est au cœur même de la règle PPT³²⁷⁶. 1485

En effet, il n'est pas nécessaire que la quête de l'obtention d'un avantage au titre d'une CDI soit le seul et unique objet (ou l'objet essentiel) d'un montage ou d'une transaction ; il faut – et il suffit – plutôt qu'au moins un des principaux objets ait visé l'obtention de l'avantage, pour que l'octroi de ce dernier soit refusé³²⁷⁷. Pour illustration, un sujet de droit est libre de vendre un bien pour diverses raisons possibles ; néanmoins, au cas où le concerné devenait – quelque temps avant son acte de vente – un résident de l'une des juridictions contractantes de la CDI et qu'un des principaux objets de ce changement de résidence consiste en l'obtention d'un avantage fiscal lié à ladite CDI, cet avantage recherché pourrait être refusé quand bien même le changement de résidence aurait d'autres principaux objets, notamment la facilitation de la vente du bien ou le réinvestissement du produit de la cession³²⁷⁸. 1486

Au regard de ce qui précède, la question que l'on se poserait logiquement est celle de savoir comment démontrer, en pratique, qu'au moins l'un des principaux objectifs d'un acte (montage ou transaction) posé par un sujet de droit est la recherche d'un avantage intrinsèque à la CDI³²⁷⁹. Pour faire suite à cette préoccupation, on peut noter que la détermination des objets d'un montage ou d'une transaction est « une question d'ordre factuel à laquelle on ne peut répondre qu'en examinant cas par cas toutes les 1487

³²⁷⁵OCDE, BEPS Action 6, p.61; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 176)

³²⁷⁶Voy. HONGLER/WINZAP, *Swiss GAAR*, p.850

³²⁷⁷DE BROE, *LOB and PPT*, p.210

³²⁷⁸OCDE, BEPS Action 6, p.63; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 180)

³²⁷⁹HONGLER/WINZAP, *Swiss GAAR*, p.850

circonstances qui entourent ce montage ou cette transaction »³²⁸⁰. De ce fait, il est nécessaire de procéder notamment par une analyse objective de l'intention (buts et objectifs poursuivis) de l'ensemble des personnes qui sont associées à la conclusion du montage ou de la transaction en cause ou qui y participent³²⁸¹. Dans la même veine, il n'est pas obligatoire de trouver une preuve concluante de l'intention recherchée, mais « il doit être possible de conclure raisonnablement, après analyse objective des faits et circonstances propres à chaque situation, qu'un des objets principaux du montage ou de la transaction était d'obtenir les avantages de la convention fiscale »³²⁸².

- 1488 Cette analyse objective de l'intention – qui est commune à un bon nombre de clauses anti-abus générales du système juridique de la *Common Law* (par exemple au Royaume-Uni, en Australie, au Canada et en Afrique du Sud) – exclut d'une part tout argumentaire focalisé sur des simples présomptions et, d'autre part, tout perfectionnisme dans la fourniture de la preuve³²⁸³. En d'autres termes, l'adverbe « raisonnablement » implique, non pas nécessairement une analyse convaincante, mais simplement celle fondée sur des faits et circonstances objectifs³²⁸⁴, avec pour conséquence une prise en compte objective de la possibilité qu'il puisse exister des interprétations différentes des faits³²⁸⁵.
- 1489 Ce critère subjectif, tel que sus défini, n'est pas à l'abri de critique, notamment en ce qui concerne la difficulté qui se pose pour identifier une intention sur la base d'une analyse objective. Dans ce sens, DANON³²⁸⁶ suggère carrément le remplacement de l'expression « l'un des objectifs principaux » par celle de « but unique » ou « but prédominant » qui serait plus appropriée³²⁸⁷. Dans la même veine, DE BROE/ LUTS³²⁸⁸ estiment que la clause PPT ne devrait être appliquée que lorsqu'une transaction ou opération était seulement – ou au moins de manière prépondérante – motivée par la quête des avantages de la CDI³²⁸⁹.

³²⁸⁰OCDE, *BEPS Action 6*, p.62; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 178). Dans le même sens, voy. WEBER, *PPT Rule*, p.49

³²⁸¹OCDE, *BEPS Action 6*, p.62; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 178)

³²⁸²Ibidem.

³²⁸³WEBER, *PPT Rule*, p.49

³²⁸⁴Voy. KOK, *Tax treaties*, p.408 et références citées ; CHAND, *Multilateral convention*, p. 21 N.10 et références citées.

³²⁸⁵OCDE, *BEPS Action 6*, p.63 ; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 179)

³²⁸⁶DANON, *Treaty abuse*, p.45 et références citées.

³²⁸⁷Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « *Considered in this light, the text of the PPT rule thus makes it easier for tax administrations to assume abuse since it is by no means required that the "sole purpose" of the arrangement must consist in obtaining a tax benefit. [...] It is conceptually unacceptable to deny treaty benefits to a taxpayer merely because the obtaining of such benefits is one of the principal motives, if that taxpayer is also able to present important economic motives that are unrelated to taking advantage of the tax treaty. This criticism is not new and was also made at the time the guiding principle was introduced into the 2003 OECD Commentaries. It was suggested that a reference to the "sole purpose" or to the "predominant purpose" would have been more appropriate* ».

³²⁸⁸DE BROE/ LUTS, *Tax Treaty Abuse*, p.132 N.26.

³²⁸⁹Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « [...] *the PPT should only be applied if a transaction or arrangement was solely or at least predominantly inspired by treaty benefits, i.e., benefits of*

10.3.1.1.5. « Octroi de l'avantage non conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la CDI »

Le quatrième et dernier indice ou condition d'application de la règle PPT se trouve à la fin de la formulation même de ladite règle, et constitue une exception au principe. En effet, la règle PPT devrait être mise en branle 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 CDI en présence. Cette stipulation peut être considérée comme le critère ou test objectif de la règle PPT, à ne pas néanmoins confondre avec l'analyse objective de l'intention du contribuable à déduire de faits et de circonstances objectifs, telle que susmentionnée dans le cadre du test subjectif. 1490

Ce critère objectif offre à la personne — à qui le bénéfice de l'avantage serait par ailleurs refusé — la possibilité d'établir que l'octroi de l'avantage, dans ces circonstances, est conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la CDI³²⁹⁰. C'est le cas lorsqu'il est raisonnable d'admettre, au regard de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention de l'avantage n'était pas un élément essentiel et n'aurait pas constitué de mobile à la conclusion d'un montage ou d'une transaction qui — seul ou joint à d'autres — a permis d'obtenir l'avantage. C'est notamment « lorsqu'un montage est inextricablement lié à une activité commerciale essentielle et que sa forme n'a pas été dictée par des considérations liées à l'obtention d'un avantage »³²⁹¹. 1491

De l'avis de DANON³²⁹², pour déterminer si un arrangement est inextricablement lié à une activité commerciale de base, les principes de prix de transfert peuvent servir de guide. Clairement, si l'entité dans l'État de résidence exerce et assume respectivement les fonctions pertinentes — par exemple les fonctions DEMPE³²⁹³ dans le cas d'une société de propriété intellectuelle — et assume les risques, il faut supposer que l'arrangement est en effet lié à une activité commerciale de base. *A fortiori*, cette condition serait également remplie dans le cas d'une société de propriété intellectuelle dont les revenus provenant de l'État de source seraient considérés comme un revenu privilégié dans le cadre d'un régime de droits de propriété intellectuelle, au sens de l'Action 5 du Projet BEPS. L'auteur conclut que, de tels revenus seraient sans doute liés à des activités de recherche et développement substantielles dans l'État de résidence³²⁹⁴. 1492

the treaty should be granted even if there is a tax motive, provided a genuine economic objective is being pursued ». Dans le même sens, DE BROE, *LOB and PPT*, p.210

³²⁹⁰OCDE, *BEPS Action 6*, p.60; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 170).

³²⁹¹OCDE, *BEPS Action 6*, p.63; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 181).

³²⁹²DANON, *Treaty abuse*, p.48 s

³²⁹³DEMPE est l'acronyme anglophone de « *Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation* (développement, amélioration, maintenance, protection et exploitation).

³²⁹⁴Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant : « [...] *in determining whether an arrangement is "inextricably linked to a core commercial activity", transfer pricing principles may serve as guidance. That is, if the entity in the residence state exercises and respectively bears the relevant functions (for*

- 1493 De tout ce qui précède, il ressort que – dans la mesure où ce test objectif permet au contribuable de se dédouaner en prouvant que l’octroi de l’avantage est conforme à l’objet et au but des dispositions pertinentes de la CDI – la charge de la preuve dans l’application de la règle PPT est répartie entre l’administration fiscale et le contribuable³²⁹⁵. Il appartient ainsi à chacune des parties de s’en décharger légitimement en se renvoyant le fardeau l’un à l’autre. Ce qui ressemble pratiquement à la systématique de la preuve liée à la clause anti-évasion générale du droit belge, que nous avons évoquée précédemment dans le cadre de la présente recherche scientifique³²⁹⁶.
- 1494 Par ailleurs, il n’est pas sans intérêt de chercher à savoir si le critère objectif de la règle PPT doit être examiné à la lumière de l’objectif de la seule disposition de la CDI applicable ou par référence à la CDI prise dans son ensemble. En adéquation avec l’article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités³²⁹⁷, la doctrine majoritaire estime que seuls l’objectif et le but de la disposition conventionnelle pertinente doivent être pris en compte dans l’évaluation du critère objectif³²⁹⁸.

10.3.1.2. Application de la règle PPT aux potentiels cas d’abus des CDI à la lumière des Commentaires MC-OCDE 2017

10.3.1.2.1. Remarques préliminaires

- 1495 Les Commentaires MC-OCDE 2017 ont la médaille d’avoir suffisamment précisé la règle PPT par des illustrations pratiques, à l’aune de la théorie déjà esquissée par l’Action 6 du Projet BEPS, l’Instrument multilatéral ainsi que le MC-OCDE 2017. Globalement, dix-neuf (19) exemples ou cas de figure sont fournis pour démontrer la possibilité ou non de mise en branle de la règle PPT.
- 1496 Les treize (13) premiers exemples sont formulés dans le cadre des mécanismes de financement par intermédiaire³²⁹⁹, et quelques-uns d’entre eux sont inspirés de certaines jurisprudences en la matière rendues à travers le monde³³⁰⁰. Quant aux six

example, the “DEMPE functions” in the case of an IP company) and risks, it should be assumed that the arrangement is indeed linked to a core commercial activity. A fortiori, this condition would also be satisfied in the case of an IP company whose income derived from the State of source qualifies as privileged income under a nexus based IP box regime within the meaning of BEPS Action 5. Such income would indeed undoubtedly be linked to substantial R&D activities in the residence state ».

³²⁹⁵DE BROE/LUTS, *Tax Treaty Abuse*, p.132 N.27 ; CHAND, *Multilateral convention*, p.21 N.10

³²⁹⁶Voy. section 5.2.3.2

³²⁹⁷En effet, l’alinéa 1^{er} de l’article 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, stipule : « Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but ».

³²⁹⁸DANON, *Treaty abuse*, p.45 et références citées.

³²⁹⁹Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 182).

³³⁰⁰CHAND, *Multilateral convention*, p. 27 N.26

(6) autres exemples, ils interviennent pour étayer les pratiques de relais (« *conduit arrangement* » en anglais)³³⁰¹, telles que nous les avons précédemment explicitées lors de la mise en évidence du chalandage fiscal (*treaty shopping*)³³⁰². Ces six exemples ressemblent directement à ceux contenus dans l'échange de lettres (« *exchange of letters* » en anglais) entre les États-Unis (US) et le Royaume-Uni (UK) dans le cadre de l'interprétation de la disposition anti-relais (« *anti-conduit provision* » en anglais) figurant à l'article 3 (1) (n)³³⁰³ de la CDI signée en 2001 entre les deux pays³³⁰⁴, notamment en ce qui concerne les dispositions relatives aux dividendes, aux intérêts et aux redevances³³⁰⁵.

Il convient de préciser que tous les dix-neuf exemples précités peuvent être subdivisés en deux catégories : d'une part, les exemples dans lesquels l'application de la règle PPT conduit à conclure que l'octroi des avantages de la CDI doit être refusé³³⁰⁶ ; et d'autre part, les cas de figure qui aboutissent à l'attribution des avantages liés à la CDI, à l'issue de l'application du test PPT³³⁰⁷. Ces deux catégories font l'objet d'une analyse distincte dans les sections suivantes, sans néanmoins qu'il soit besoin de reprendre *in extenso* tous les dix-neuf exemples. Pour chaque catégorie, nous évoquerons seulement quelques exemples tirés respectivement de paragraphes 182 et 187 des Commentaires MC-OCDE 2017 sur l'article 29.

1497

³³⁰¹ Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 187).

³³⁰² Voy. Section 7.3

³³⁰³ En effet, l'article 3 (1) (n) de la CDI US-UK de 2001 stipule : « *For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires [...]. The term "conduit arrangement" means a transaction or series of transactions: (i) which is structured in such a way that a resident of a Contracting State entitled to the benefits of this Convention receives an item of income arising in the other Contracting State but that resident pays, directly or indirectly, all or substantially all of that income (at any time or in any form) to another person who is not a resident of either Contracting State and who, if it received that item of income direct from the other Contracting State, would not be entitled under a convention for the avoidance of double taxation between the state in which that other person is resident and the Contracting State in which the income arises, or otherwise, to benefits with respect to that item of income which are equivalent to, or more favourable than, those available under this Convention to a resident of a Contracting State; and (ii) which has as its main purpose, or one of its main purposes, obtaining such increased benefits as are available under this Convention* ».

³³⁰⁴ « *Convention between the Government of the United States of America and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital gains* », signée à Londres, le 24 Juillet 2001. En ligne : <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/uktreaty.pdf> (consulté le 22 mai 2018).

³³⁰⁵ Voy. CHAND, *Multilateral convention*, p. 27 N.26; DANON, *Treaty abuse*, p.45

³³⁰⁶ Les cas fondant le refus des avantages liés à la CDI à la lumière de la règle PPT sont minoritaires, soit cinq (5) seulement sur les dix-neuf (19). Il s'agit des exemples A, B et J du § 182, ainsi que des exemples A et C présentés au § 187 des Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29.

³³⁰⁷ Les cas dans lesquels il serait non raisonnable de refuser les avantages liés à la CDI à la lumière de la règle PPT sont majoritaires, soit quatorze (14) sur les dix-neuf (19). Il s'agit des exemples C, D, E, F, G, H, I, K, L et M du § 182, ainsi que des exemples B, D, E et F présentés au § 187 des Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29.

10.3.1.2.2. Quelques cas dans lesquels les avantages de la CDI sont raisonnablement déniés à l'aune de la règle PPT

- 1498 D'entrée de jeu, il convient d'indiquer que les Commentaires MC-OCDE 2017 mettent l'accent – dans la démarche d'application de la règle PPT aux éventuelles pratiques d'abus des CDI – sur la substance, la logique commerciale et l'organisation commerciale³³⁰⁸. Si un montage ou transaction péchait notamment contre ces postulats, il est fort probable qu'il tombe sous le coup de la règle PPT.
- 1499 En l'espèce, le premier exemple aboutissant à la dénégaration des avantages liés à une CDI, est formulé dans les termes ci-après :
- 1500 « TCO, société résidente de l'État T, détient des actions de SCO, société cotée sur le marché boursier de l'État S. L'État T n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S et, en conséquence, tout dividende versé par SCO à TCO est soumis à une retenue à la source sur les dividendes au taux de 25 pour cent conformément au droit interne de l'État S. Toutefois, en vertu de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, aucune retenue ne doit être appliquée aux dividendes versés par une société résidente d'un État contractant dont le bénéficiaire effectif est une société résidente de l'autre État. TCO conclut un accord avec RCO, institution financière indépendante, en vertu duquel TCO confère à RCO le droit au versement de dividendes qui ont été déclarés mais non encore versés par SCO »³³⁰⁹.
- 1501 Cette illustration de financement par intermédiaire caractérise assez nettement la technique de *treaty shopping*, ayant pour finalité de faire profiter à la société TCO des avantages³³¹⁰ d'une CDI signée entre deux juridictions fiscales (État S et État R) dont elle n'est pas considérée comme résidente, en faisant interposer entre sa débitrice (société SCO) et elle une autre société-relais (société RCO). Cela perturbe fondamentalement l'équilibre conventionnel intrinsèque à la CDI État R - État S et lèse les intérêts fiscaux de cette dernière juridiction, qui aurait dû normalement prélever à la source une retenue d'impôt (impôt anticipé) sur les dividendes à verser normalement par la société SCO à la société TCO³³¹¹. Dès lors, en l'absence d'autres éléments factuels ou circonstanciels susceptibles de prouver le contraire, il serait raisonnable de dénier à la société RCO l'exonération de l'impôt de 25% perçu à la source par les autorités fiscales de la juridiction S sur les dividendes versés par SCO, pour autant que RCO n'est pas le bénéficiaire effectif des dividendes à recevoir et que – et c'est la raison la plus déterminante *ex mea sententia* – la transaction de financement par intermédiaire intervenue entre TCO et RCO aurait pour l'un des principaux objets de bénéficier des avantages liés à la CDI État R - État S, en contraste avec l'objet et le but de celle-ci³³¹².

³³⁰⁸ Voy. DANON, *Treaty abuse*, p.49 et références citées.

³³⁰⁹ Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 182 (Exemple A).

³³¹⁰ En l'occurrence le dégrèvement (exonération) de l'impôt perçu à la source sur les dividendes.

³³¹¹ Dans ce sens, voy. DANON/OBRIST, *Anciennes réserves*, p.621

³³¹² Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 182 (Exemple A).

Tout en étant d'accord avec la solution fournie par les Commentaires MC-OCDE 2017 sur l'exemple ci-haut esquissé, nous sommes d'avis avec CHAND³³¹³ que l'inconvénient de cet exemple est qu'il ne prend en considération que l'objet et le but globaux de la CDI et n'aborde pas la question de l'objet et du but de la disposition conventionnelle abusée, à savoir l'article 10 du MC-OCDE qui traite des dividendes³³¹⁴. Il aurait été donc souhaitable de s'intéresser particulièrement à la question de savoir dans quelle mesure la disposition de la CDI relative aux dividendes aurait été abusée. 1502

Par ailleurs, cette solution (dénégation à RCO des avantages liés à la CDI État R - État S) est celle que les Commentaires MC-OCDE 2017 ont également retenue à l'égard des faits dégagés dans les exemples B³³¹⁵ et J³³¹⁶ du paragraphe 182 de l'article 29. Tel est aussi le cas dans les exemples A³³¹⁷ et C formulés au paragraphe 187 du même article. Intéressons-nous en particulier à l'exemple C qui cristallise un abus de l'article 11 (intérêt) d'une CDI conclue selon le MC-OCDE : 1503

« TCO, société résidente de l'État T qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S, prête 1 000 000 à SCO, société résidente de l'État S qui est une filiale en propriété exclusive de TCO, en contrepartie d'un billet à ordre émis par SCO. TCO se rend alors compte qu'elle peut éviter la retenue d'impôt sur les intérêts prélevés par l'État S en cédant le billet à ordre à sa filiale en propriété exclusive RCO, résidente de l'État R (la convention entre les États R et S n'autorise pas l'imposition à la source des intérêts dans certaines circonstances). En conséquence, TCO cède le billet à ordre à RCO en contrepartie d'un billet émis par RCO à TCO. Le billet émis par SCO produit 7 pour cent d'intérêts et celui émis par RCO produit 6 pour cent d'intérêts »³³¹⁸. 1504

Cette illustration ressemble directement au cas de figure esquissé dans l'exemple 3 contenu dans l'échange de lettres entre les États-Unis et le Royaume-Uni relativement à l'interprétation de la disposition anti-relais figurant dans la CDI US-UK de 2001³³¹⁹. Aussi bien dans cette CDI que dans les Commentaires MC-OCDE 2017, il est reconnu que les avantages fiscaux conventionnels ne devraient pas être accordés dans l'exemple sus évoqué, pour autant que la transaction par laquelle RCO a acquis le billet 1505

³³¹³CHAND, *Multilateral convention*, p.27 N.27

³³¹⁴Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant : « *While the author agrees with the outcome as the sole purpose of the arrangement was to avoid source taxation, a downside of this example is that it only takes into consideration the treaties overall object and purpose and does not discuss the object and purpose of the provision that is being abused i.e. Article 10* ».

³³¹⁵Qui cristallise également un cas de financement par intermédiaire. Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 182 (Exemple B)

³³¹⁶Qui cristallise un cas de fractionnement des contrats en vue de contourner le seuil de douze mois qui autorise l'État contractant dans lequel est situé un bien immobilier à imposer les actions de sociétés qui tirent principalement leur valeur de ces biens immobiliers. Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 182 (Exemple J) ; OCDE, *BEPS Action 6*, p.75. Pour quelques commentaires dans la doctrine, voy. CHAND, *Multilateral convention*, p.29 s N.34

³³¹⁷Qui met en relief un cas d'émission d'actions privilégiées par SCO à RCO avec contrat correspondant avec TCO. Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 187 (Exemple A).

³³¹⁸Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 187 (Exemple C)

³³¹⁹Voy. CHAND, *Multilateral convention*, p.28 N.30

à ordre émis par SCO constitue un mécanisme de financement par intermédiaire structurée dans le seul but de faire obtenir à TCO les avantages fiscaux liés à la CDI État R – État S, en l’occurrence la suppression de la retenue d’impôt que TCO aurait dû acquitter à l’État S³³²⁰.

- 1506 Néanmoins, au-delà de cette commune mesure sur l’exemple en question, il existe une différence entre la règle PPT de l’OCDE et la clause de montage-relais (« *conduit arrangement clause* » en anglais) ou disposition anti-relais (« *anti-conduit provision* » en anglais) de la CDI US-UK. En effet, contrairement à la règle PPT de l’OCDE, la clause de montage-relais US-UK prévoit expressément qu’elle ne vise que les situations dans lesquelles l’un des principaux objectifs de la transaction est d’augmenter les avantages prévus par la CDI applicable, au-delà de ce que le bénéficiaire final aurait reçu s’il avait reçu le paiement directement³³²¹.

10.3.1.2.3. Quelques cas dans lesquels les avantages de la CDI sont raisonnablement accordés à l’aune de la règle PPT

- 1507 Nous avons relevé précédemment que les Commentaires MC-OCDE 2017 énumèrent plus ou moins quatorze (14) cas de figure dans lesquels il est raisonnable de conclure – à la lumière de la règle PPT – que les avantages liés à une CDI doivent être concédés à un montage ou transaction donné. Ces exemples, qui sont formulés pour étayer à la fois les paragraphes 182³³²² et 187³³²³ de l’article 29, mettent en relief l’évidence que les faits sont dépourvus d’au moins l’un des principaux objets visant la recherche d’un avantage fiscal lié à une CDI.
- 1508 Dans l’exemple D³³²⁴, les Commentaires MC-OCDE 2017 laissent entendre que le seul fait pour la société RCO de prendre une décision d’investir (placements) dans les actions de sociétés résidentes de l’État S tout en tenant compte de l’existence d’un avantage dont bénéficient les dividendes au titre de la CDI État R – État S, ne suffit pas à lui seul pour fonder le refus d’octroi des avantages liés à ladite CDI, pour autant que l’objectif des CDI est d’offrir des avantages en vue d’encourager les investissements transnationaux. De ce fait, pour pouvoir raisonnablement dénier les avantages de la CDI au placement effectué par la société RCO, il est nécessaire d’examiner le contexte dans lequel celui-ci (placement) a été réalisé, notamment en jugeant si l’investissement de RCO s’inscrit dans le cadre d’un montage ou se rapporte à une

³³²⁰ Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 187 (Exemple C) ; Echange des lettres sur l’interprétation de l’article 3(1)(n) de la CDI US-UK (Exemple 3).

³³²¹ Voy. DANON, *Treaty abuse*, p.50

³³²² Soit au total dix (10) exemples : C, D, E, F, G, H, I, K, L et M.

³³²³ Soit au total 4 exemples : B, D, E et F.

³³²⁴ Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 182 (Exemple D).

autre transaction effectuée principalement dans le but de bénéficier de la CDI ; ce qui n'est pas le cas dans l'exemple sous revue. En effet :

« RCO est un organisme de placement collectif résident de l'État R et gère un portefeuille diversifié de placements réalisés sur les marchés financiers internationaux. RCO détient actuellement 15 pour cent de son portefeuille sous forme d'actions de sociétés résidentes de l'État S qui lui versent chaque année des dividendes. En vertu de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, le taux de l'impôt prélevé à la source sur les dividendes est ramené de 30 à 10 pour cent. Les décisions d'investissement de RCO tiennent compte de l'existence d'avantages fiscaux offerts dans le cadre du large réseau de conventions fiscales conclues par l'État R. Les actionnaires de RCO sont en majorité des résidents de l'État R, mais un certain nombre d'entre eux (les actionnaires minoritaires) sont des résidents d'États avec lesquels l'État S n'a pas signé de convention fiscale. Les décisions prises par les actionnaires d'investir dans RCO ne sont pas motivées par la réalisation d'un investissement particulier effectué par RCO, et la stratégie d'investissement de RCO n'est pas déterminée par la situation fiscale de ses actionnaires. RCO distribue chaque année la quasi-totalité de ses bénéfices à ses actionnaires et acquitte dans l'État R des impôts sur les bénéfices non distribués au cours de l'année »³³²⁵.

1509

A notre sens, dans cet exemple, il aurait pu être raisonnable de refuser les avantages conventionnels postulés par RCO au titre de la CDI État R – État S, si par exemple RCO détenait la quasi-majorité de son portefeuille sous forme d'actions de sociétés résidentes de l'État S et ce, notamment pour bénéficier de l'exonération partielle (remise de 30 à 10%) de l'impôt à la source sur les dividendes. Pourtant, dans le cas d'espèce, la part du portefeuille de RCO située dans l'État S n'est que de 15 pour cent. Dans la même veine, il aurait été raisonnable de dénier les avantages fiscaux à RCO si la majorité de ses actionnaires seraient des résidents des juridictions avec lesquelles l'État S n'a pas signé des CDI, pour pouvoir arriver à la conclusion que RCO ne joue que le rôle de société-relais pour des actionnaires (personnes physiques ou morales) qui visent à bénéficier indûment des avantages fiscaux liés à la CDI État R – État S. Pourtant, les faits sont exactement contraires et seule une minorité d'actionnaires de RCO sont des résidents des juridictions sans lien conventionnel avec l'État S. Somme toute, un examen du contexte dans lequel le placement de RCO a été effectué dans l'État S ne révèle aucunement un certain montage ou transaction ayant pour l'un des objets principaux de bénéficier de la CDI État R – État S. Dans cette logique, il est congruent de rappeler que :

1510

« Un objet ne sera pas un objet principal lorsqu'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention de l'avantage n'était pas un élément essentiel et n'aurait pas justifié la conclusion d'un montage ou d'une transaction qui, seul ou conjugué à d'autres, a permis d'obtenir l'avantage. En particulier, lorsqu'un montage est inextricablement lié à une activité commerciale essentielle et que sa forme n'a pas été dictée par des considérations liées à l'obtention d'un avantage, il est peu probable que l'on considère que son principal objet est d'obtenir l'avantage »³³²⁶.

1511

Tournons à présent le regard vers un autre exemple cristallisant une structure commerciale normale, dans laquelle des activités économiques réelles sont exercées, et qui ne devrait pas être considérée comme un cas relevant d'abus conventionnel :

1512

³³²⁵Ibidem.

³³²⁶OCDE, *BEPS Action 6*, p.63 ; Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 181).

- 1513 « SCO, société résidente de l'État S, a émis une seule catégorie d'actions détenues en totalité par RCO, société résidente de l'État R. RCO a également une seule catégorie d'actions en circulation, détenues en totalité par TCO, société résidente de l'État T, qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S. RCO fabrique des composants électroniques et SCO est le distributeur exclusif de RCO dans l'État S. En vertu du paragraphe 3 de la règle de la limitation des avantages, RCO pourra prétendre aux avantages au titre des dividendes reçus de SCO même si les actions de RCO sont détenues par un résident d'un pays tiers »³³²⁷.
- 1514 Cet exemple ressemble directement aux faits décrits dans l'exemple 2 contenu dans l'échange de lettres entre les États-Unis et le Royaume-Uni³³²⁸, relativement à l'interprétation de la disposition anti-relais figurant dans la CDI US-UK de 2001, telle que déjà évoquée. Tous les deux États signataires (États-Unis et Royaume-Uni) considèrent que les avantages de la CDI doivent être accordés dans l'exemple sus formulé, en particulier parce que RCO satisfait au critère de la conduite active de la clause LOB³³²⁹. Ce résultat est aussi retenu par les Commentaires MC-OCDE 2017 qui estiment que RCO et SCO exercent – dans le cadre d'une structure normale – des activités économiques réelles dans les États R et S, avec pour conséquence que « le paiement de dividendes par des filiales telles que SCO constitue une transaction commerciale normale. En l'absence d'éléments démontrant que l'un des objets principaux de la création de cette structure était le transfert de dividendes de SCO à TCO, cette structure ne constituerait pas un mécanisme de financement par intermédiaire »³³³⁰. Pour sa part, CHAND³³³¹ précise qu'effectivement, en analysant les faits brandis dans cet exemple, l'élément subjectif de la règle PTT n'est pas satisfait, spécialement compte tenu de la présence de plusieurs objectifs non fiscaux. De ce fait, il n'est même pas nécessaire de soumettre les faits au test objectif. Néanmoins, quand bien même le test objectif serait requis, si on lisait l'article 10 à la lumière du préambule des CDI, le contribuable pourrait établir que ce montage n'est pas un chalandage fiscal par lequel les revenus sont transmis aux résidents des États tiers³³³².

³³²⁷Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 187 (Exemple B).

³³²⁸Echange des lettres sur l'interprétation de l'article 3(1)(n) de la CDI US-UK (Exemple 2).

³³²⁹Voy. CHAND, *Multilateral convention*, p.31 N.38

³³³⁰Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, § 187 (Exemple B).

³³³¹Voy. CHAND, *Multilateral convention*, p.31 N.38

³³³²Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant: « *If these facts had to be analysed under the PPT, the author's opinion is that the subjective element should not be satisfied, especially, in light of several non-tax purposes. Thus, we do not need to analyse the case under the objective element. Nonetheless, if required, with respect to the objective element, if one reads Article 10 in light of the treaties preamble, the taxpayer can establish that this arrangement is not a treaty shopping arrangement whereby the income is passed on to residents of third States* ».

10.3.1.3. Conséquences juridiques de la dénégation des avantages conventionnels pour cause d'abus

10.3.1.3.1. Remarques préliminaires

Logiquement, il ressort du contenu de la règle PPT – telle que codifiée dans l'Instrument multilatéral³³³³ ainsi que le MC-OCDE 2017³³³⁴ – que, si ses conditions d'application sont réunies, aucun avantage lié à la CDI ne sera accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune. En d'autres termes, la juridiction fiscale auprès de laquelle les avantages sont postulés est tenue d'en refuser l'octroi. Au titre de rappel, le terme « avantage » implique notamment les réductions, exonérations, reports ou remboursements d'impôts ainsi que la suppression de la double imposition³³³⁵. 1515

Cette solution sous-jacente à la mise en branle de la règle PPT est certes simple théoriquement, mais en pratique elle peut soulever d'autres importantes questions. Dans cette veine, il y a lieu de relever notamment le fait que la règle PPT n'indique pas clairement la disposition de la CDI qu'il faille appliquer au montage (ou transaction) qualifié d'abusif, après en avoir dénié l'avantage conventionnel postulé³³³⁶. En d'autres termes, on pourrait notamment se demander si le contribuable est en droit de réclamer automatiquement les avantages conventionnels qui auraient autrement été applicables en l'absence du montage (ou transaction) considéré comme abusif (par exemple, un taux résiduel de 15% au lieu de 0% dans un cas de *rule shopping*³³³⁷)³³³⁸. 1516

A ce propos, le moins que l'on puisse dire, c'est qu'après un refus d'octroi à une personne d'un avantage conventionnel consécutivement à l'application du test PPT, il est optionnellement reconnu à l'autorité compétente de la juridiction contractante qui aurait normalement accordé l'avantage « de considérer que cette personne peut prétendre à cet avantage ou à d'autres avantages au titre de l'élément de revenu ou de capital concerné si ces avantages lui auraient été octroyés en l'absence de la transaction ou du montage qui a déclenché l'application du paragraphe 9 »³³³⁹. Ainsi, les juridictions contractantes peuvent – et c'est nettement une option³³⁴⁰ – prévoir une telle clause discrétionnaire d'exonération (« *discretionary relief clause* »³³⁴¹ en anglais) dans leur CDI. 1517

³³³³ Voy. Article 7 (§ 1^{er}) de l'Instrument multilatéral.

³³³⁴ Article 29 (§ 9) MC-OCDE 2017.

³³³⁵ Voy. Section 10.3.1.1.3

³³³⁶ LANG M, *Antiabuse*, p.661

³³³⁷ Sur les abus des CDI par usage de la méthode de *rule shopping*, nous renvoyons à la section 8.2.2.4

³³³⁸ Voy. DANON, *Treaty abuse*, p.50; DE BROE/LUTS, *Tax Treaty Abuse*, p.133 N.29

³³³⁹ Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 184).

³³⁴⁰ Voy. Article 7 (§ 3) de l'Instrument multilatéral.

³³⁴¹ Voy. DANON, *Treaty abuse*, p.51; CHAND, *Multilateral convention*, p.38 N.64

- 1518 Au regard de ce qui précède, il serait opportun de distinguer — dans la suite de cette réflexion — d’une part les conséquences juridiques de la dénégalation des avantages liés aux CDI dotées d’une clause discrétionnaire d’exonération (10.3.1.3.2) et, d’autre part, les conséquences juridiques de la dénégalation des avantages liés aux CDI non dotées d’une clause discrétionnaire d’exonération (10.3.1.3.3).

10.3.1.3.2. Conséquences juridiques dans les CDI avec clause d’exonération discrétionnaire

- 1519 Aussi bien dans l’Instrument multilatéral que dans les Commentaires MC-OCDE 2017, il est consacré la possibilité pour les juridictions contractantes d’une CDI d’y inclure une disposition qui reconnaît à l’autorité fiscale compétente (pour accorder un avantage au titre de ladite CDI) d’accorder finalement cet avantage sous certaines conditions, après qu’il ait été dénié en application de la règle PPT³³⁴². Cette clause d’exonération discrétionnaire devrait être insérée sous la forme d’un paragraphe, dont la formulation recommandée est la suivante :
- 1520 « Lorsqu’un avantage prévu par cette Convention est refusé à une personne en vertu du paragraphe 9, l’autorité compétente de l’État contractant qui aurait normalement accordé cet avantage doit néanmoins traiter cette personne comme ayant droit à cet avantage, ou à d’autres avantages au titre d’un élément de revenu ou de capital spécifique, si cette autorité compétente, à la demande de cette personne et après examen des faits et circonstances propres au cas, conclut que ces avantages auraient été octroyés à cette personne en l’absence de la transaction ou du montage mentionné au paragraphe 9. L’autorité compétente de l’État contractant à laquelle la demande a été adressée consulte l’autorité compétente de l’autre État avant de rejeter une demande présentée par un résident de cet autre État en vertu du présent paragraphe »³³⁴³.
- 1521 L’exemple classique³³⁴⁴ d’un simple *rule shopping* — qui est formulé pour expliciter la clause d’exonération discrétionnaire sus évoquée — est celui d’une personne physique (Supposons Mme X) résidente de l’État R, qui détient des actions dans une société résidente de l’État S (supposons la société « CoS »). Madame X cède le droit de percevoir des dividendes déclarés par CoS à une autre société résidente de l’État R (supposons « CoR ») qui détient plus de 10 pour cent du capital de CoS qui paie ces dividendes, dans le but principal de bénéficier du taux réduit d’imposition à la source prévu par l’article 10, §2, let. a (soit 15%). Tel que sus présenté, cet état de fait tombe sous le coup de la règle PPT et l’avantage fiscal recherché³³⁴⁵ doit être refusé. Néanmoins, le mécanisme d’exonération discrétionnaire (« *discretionary relief mechanism* »³³⁴⁶) autoriserait l’autorité compétente de l’État S à accorder le bénéfice du

³³⁴²Dans le même sens, voy. DE BROE/LUTS, *Tax Treaty Abuse*, p.130 N.23

³³⁴³Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 184). Dans la même veine, Voy. Article 7 (§ 4) de l’Instrument multilatéral.

³³⁴⁴Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 186).

³³⁴⁵C’est-à-dire 15%, au lieu d’un taux d’impôt supérieur normalement applicable dans l’État S.

³³⁴⁶DANON, *Treaty abuse*, p.51

taux de 15%, si cette autorité réalise qu'un tel avantage aurait été accordé en l'absence de la cession à une autre société du droit de percevoir des dividendes.

Par ailleurs, il y a lieu de préciser — à la suite des Commentaires du MC-OCDE³³⁴⁷ — 1522 que la question de savoir si les avantages auraient été octroyés en l'absence de la transaction ou du montage reconnu comme abusif et la détermination de la nature des avantages à octroyer, sont à la discrétion de l'autorité fiscale compétente saisie de la demande. Certes, cette autorité dispose à cet effet d'une grande latitude, mais il ne s'agit pas d'un chèque en blanc à sa disposition, pour autant qu'il lui incombe — avant toute décision de sa part — de prendre en considération les faits et circonstances propres à chaque cas, ce en vue de garantir une appréciation objective de chaque demande. Dans la même veine, ladite autorité est tenue — préalablement au rejet d'une demande visant le bénéfice d'avantages conventionnels formulée par un résident de l'autre juridiction contractante — de se concerter avec l'autorité compétente de cette autre juridiction, sans qu'il soit nécessaire d'obtenir son accord, mais dans le seul but de garantir une cohérence dans l'éventuel traitement des cas similaires par les deux juridictions.

10.3.1.3.3. Conséquences juridiques dans les CDI sans clause d'exonération discrétionnaire

D'entrée de jeu, il convient d'indiquer que seulement une minorité de juridictions, 1523 ayant adopté la règle PPT, ont également opté pour une clause d'exonération discrétionnaire³³⁴⁸. A ce propos, la question qui se pose est de savoir le sort à réserver aux états de fait qualifiés — sur base de la règle PPT — d'abusifs d'une CDI non dotée de clause d'exonération discrétionnaire. Dans ce cas, logiquement, la juridiction compétente pour accorder l'avantage conventionnel postulé ne devrait pas l'accorder conformément à l'interprétation littérale de la règle PPT (*un avantage...ne sera pas accordé...*).

La doctrine³³⁴⁹ ne partage pas du tout cette logique et estime que, dans la mesure où la 1524 clause d'exonération discrétionnaire ne constitue pas une norme minimale obligatoire pour les États, son absence ou sa non-insertion dans une CDI ne signifie pas qu'en cas d'abus constatés sur base de la règle PPT un avantage au titre de ladite CDI ne devrait catégoriquement pas être accordé ; surtout si cet avantage est disponible en vertu des

³³⁴⁷Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29 (§ 184).

³³⁴⁸C'est la position exprimée, lors de la signature de l'Instrument multilatéral, notamment par les juridictions suivantes : Andorre, Australie, Belgique, Costa Rica, Chypre, Fidji, Gabon, Guernesey, Hongrie, Irlande, Île d'Oman, Jersey, Liechtenstein, Lituanie, Luxembourg, Malte, Nouvelle-Zélande, Pakistan, Pays-Bas, République Tchèque, Royaume-Uni, Saint Marin, Sénégal, Seychelles, Singapour, et Uruguay.

³³⁴⁹Voy. DANON, *Treaty abuse*, p.51 s.; CHAND, *Multilateral convention*, p.40 N.70

dispositions du droit interne. En d'autres termes, une juridiction peut éventuellement accorder des avantages conventionnels sur la base d'une requalification des faits selon son droit interne, quand bien même elle se serait réservée d'inclure dans ses CDI une clause d'exonération discrétionnaire.

- 1525 Ce raisonnement est en congruence notamment avec la position de la Suisse qui — tout en ayant opté de réserver le droit d'insérer dans ses CDI une telle clause d'exonération discrétionnaire³³⁵⁰ — prévoit néanmoins, dans la jurisprudence ainsi que la pratique internes, l'octroi des avantages conventionnels sur la base d'une requalification de faits concernant les restructurations abusives (théorie dite des « anciennes réserves »³³⁵¹)³³⁵². Cette théorie conduit, dans le cadre d'une CDI, à l'application d'un taux résiduel de retenue à la source sur les réserves générées avant le transfert d'actions³³⁵³.

10.3.2. Contenu et portée de la règle PPT en droit de l'UE

- 1526 La consécration en droit européen d'une règle du critère des objets principaux date d'avant l'arrivée du Projet BEPS de l'OCDE/G20 ; mais elle était orientée seulement dans le sens de faire échec aux abus des directives ou « *directive shopping* » en anglais (10.3.2.1). C'est plutôt après l'avènement du Projet BEPS que le législateur européen a élargi ladite règle aux abus conventionnels (10.3.2.2). Cela dit, aussi bien avant qu'après l'arrivée du Projet BEPS, la toile de fond de la règle est restée la même : lutter contre l'évasion et la fraude fiscales internationales.

10.3.2.1. Antérieurement au Projet BEPS de l'OCDE/G20

- 1527 A l'échelle européenne, la Directive 2003/49/CE³³⁵⁴ avait déjà introduit une clause générale anti-abus de type PPT, en stipulant que « les États membres peuvent, dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscales ou les abus, retirer le bénéfice de la présente directive ou refuser d'appliquer celle-ci »³³⁵⁵. S'adressant aussi bien à l'État membre de la filiale qu'à celui de la société mère, cette clause fait une référence considérable aux règles nationales qui sont nécessaires pour la prévention de la fraude ou des abus, et que — compte tenu de sa formulation non contraignante — même si les États membres peuvent l'adopter, ils

³³⁵⁰ Voy. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.13

³³⁵¹ Sur l'application de la théorie des anciennes réserves en cas de restructurations, voy. OBRIST, *Réalisation systématique*, p.317 ss

³³⁵² DANON, *Treaty abuse*, p.52 et références citées.

³³⁵³ DANON/OBRIST, *Anciennes réserves*, p.621 ss

³³⁵⁴ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

³³⁵⁵ Article 5 (§ 2) de la Directive 2003/49/CE.

ne sont tout de même pas obligés de le faire si le droit national est suffisamment outillé contre la fraude et les abus³³⁵⁶.

Près de huit ans plus tard, soit en 2011, la Directive 2011/96/UE³³⁵⁷ ayant notamment pour objectif d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère³³⁵⁸, a *relooké* la clause du critère des objets principaux, en la clarifiant par ailleurs en ces termes :

- « Les États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre 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 de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties »³³⁵⁹.
- « Aux fins du paragraphe 2, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique »³³⁶⁰.

Il ressort de cette stipulation que le critère des objets principaux qu'elle cristallise est intimement lié à la théorie de la réalité économique, dans la mesure où la démarche du test de l'abus sous-jacent a pour point de chute le triomphe de la substance économique de toute transaction (opération) sur sa situation juridique apparente, telle qu'exhibée par le contribuable.

10.3.2.2. Postérieurement au Projet BEPS de l'OCDE/G20

Dans sa Recommandation (UE) 2016/136 du 28 janvier 2016³³⁶¹, la Commission européenne affirmait notamment accorder son soutien sans faille aux efforts déployés par l'OCDE pour lutter contre l'utilisation abusive des CDI³³⁶². S'inscrivant ainsi dans la continuité des travaux de cette organisation, en particulier l'Action 6 du Projet BEPS, la Commission encourageait vivement tous les États membres de l'Union qui signeraient par la suite des CDI sur base du MC-OCDE, d'y insérer une clause générale anti-abus fondée sur le critère de l'objet principal conformément à la clause type du Projet BEPS. La formulation proposée à cet effet est la suivante :

³³⁵⁶PRATS, et al., *GAAR and other rules*, p.77 et références citées.

³³⁵⁷Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (refonte), telle que modifiée et complétée par la Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015.

³³⁵⁸Directive (UE) 2015/121, point (3).

³³⁵⁹Article 1 (§ 2) de la Directive 2011/96/UE telle que modifiée et complétée par la Directive (UE) 2015/121.

³³⁶⁰Article 1 (§ 3) de la Directive 2011/96/UE telle que modifiée et complétée par la Directive (UE) 2015/121.

³³⁶¹*Voy.* Section 9.2.3

³³⁶²Dans la même veine, *voy.* WEBER, *Anti-Abuse Rule*, p.108

- 1532 « 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 capital si l'on peut raisonnablement conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était 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 ce montage ou cette transaction correspond à une activité économique authentique ou que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente convention»³³⁶³.
- 1533 Par ailleurs, dans l'optique de transformer cette recommandation de type *soft law* en un instrument juridique contraignant (*hard law*³³⁶⁴), quelques mois après – soit le 12 juillet 2016 – le Conseil a adopté la Directive ATAD³³⁶⁵, qui consacre notamment une clause générale anti-abus formulée en ces termes³³⁶⁶ :
- 1534 « 1. 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 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.
2. Aux fins du paragraphe 1, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.
3. Lorsqu'un montage ou une série de montages n'est pas pris en compte conformément au paragraphe 1, la charge fiscale est calculée conformément au droit national »³³⁶⁷.
- 1535 Au regard de ce qui précède, il ressort que la texture de la règle PPT requiert la réunion de quatre éléments cumulatifs, à savoir : (i) l'existence d'un montage ou une série de montages ; (ii) un objectif principal ou des objectifs principaux visant l'obtention d'au moins un avantage fiscal ; (iii) l'orientation de cet(ces) objectif(s) à l'encontre de l'objet ou la finalité de la CDI ; et (iv) la non-authenticité de cet(ces) objectif(s). Aussi est-il convenable de préciser que cette dernière notion d'authenticité est précisée en rapport avec le concept de commercialité ou de la réalité économique que nous avons rappelée dans la section précédente, à savoir la nécessité de passer outre les seules réalités juridiques apparentes des opérations ou transactions, pour s'intéresser également à leur contenu économique ou substantiel (*substance over form*)³³⁶⁸.

³³⁶³Recommandation (UE) 2016/136, Point 2 intitulé « *Clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal* ».

³³⁶⁴Sur la portée d'une norme « *soft law* » ou « *hard law* », voy. Section 8.1.1.2

³³⁶⁵Directive (UE) 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.

³³⁶⁶Pour d'autres détails, voy. Section 9.2.2.4

³³⁶⁷Article 6 Directive (UE) 2016/1164.

³³⁶⁸C'est cette même logique qui est énoncée dans l'exposé des motifs de la Directive (UE) 2015/121 portant amendement de la Directive 2011/96/UE sus évoquée, qui stipule en son point (6) que « *l'application des règles anti-abus devrait être proportionnée et avoir pour objectif spécifique de lutter contre un montage ou une série de montages non authentique, c'est-à-dire qui ne reflète pas la réalité économique* ».

Par ailleurs, il est possible de se demander si, avec la consécration en droit européen d'une règle PPT calquée sur celle du Projet BEPS, la règle BO ne serait pas devenue superflue. Ce n'est pourtant pas le cas, pour autant que les deux clauses ne s'interfèrent pas négativement et sont plutôt complémentaires. En effet, la règle PPT vise toutes les situations abusives en général et est de ce fait une clause générale anti-abus, alors que la règle BO concerne spécifiquement certains flux des fonds (revenu, redevance, intérêt, gain en capital) et elle est une clause spéciale anti-abus.

1536

10.3.3. Impact de la règle PPT en droits conventionnels suisse et belge : *Nihil novi sub sole* !

10.3.3.1. Perspective en droit suisse

Les autorités fédérales helvétiques ont clairement révélé la position du pays à propos de nouvelles règles anti-abus contenues dans l'Action 6 du Projet BEPS, le jour même de la signature officielle de l'Instrument multilatéral, soit le 7 juin 2017 à Paris. A cette occasion, elles ont dû carrément opter pour l'implémentation de la règle PPT dans toutes les CDI conclues par la Suisse avec ses partenaires³³⁶⁹.

1537

Cette position transparaît notamment de la liste des réserves et des notifications³³⁷⁰ que la Confédération Suisse avait consignée auprès du Dépositaire de l'Instrument multilatéral, au moment de la signature de ce dernier, et qu'elle était censée confirmer plus tard, au moment du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, en vertu des articles 28(6) et 29(3) de l'Instrument multilatéral. A cette occasion, la Confédération a estimé que sept³³⁷¹ sur les quatorze³³⁷² CDI présentées pour être modifiées sur pied de l'Instrument multilatéral, contenaient déjà des dispositions PPT ; mais la Suisse renonçait à faire usage de l'exception prévue à l'article 7 (§15, lettre b) de l'Instrument multilatéral³³⁷³. Dès lors, les sept CDI concernées ont été fournies au Dépositaire avec tous les détails y afférents (numéro de la CDI, autre Juridiction contractante et disposition concernée) afin que la règle PPT puisse être substituée aux dispositions préexistantes, pour autant que les partenaires conventionnels concernés partagent également le même idéal³³⁷⁴. Finalement, au

1538

³³⁶⁹Dans ce sens, voy. OCDE, *Rapport chalandage fiscal 2019*, p.231

³³⁷⁰Voy. « Statut de la liste de réserves et des notifications au moment de la signature » de la Confédération Suisse, disponible en ligne : <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/48551.pdf> (consulté le 25 mai 2018).

³³⁷¹Signées en l'occurrence avec : Chili ; Inde ; Islande ; Italie ; Liechtenstein ; Portugal ; et Tchéquie (République).

³³⁷²Signées en l'occurrence avec : Afrique du Sud ; Argentine ; Autriche ; Chili ; Inde ; Islande ; Liechtenstein ; Lituanie ; Luxembourg ; Pologne ; Portugal ; Tchéquie (République) ; et Turquie.

³³⁷³En effet, l'article 7 (§15, lettre b) de l'Instrument multilatéral prévoit qu'une juridiction n'est pas obligée d'intégrer la règle PPT dans une CDI, si cette dernière contient déjà une clause anti-abus semblable fondamentalement à la règle PPT.

³³⁷⁴Voy. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.14

moment du dépôt de l'instrument de ratification intervenu en date du 29 août 2019³³⁷⁵, la Suisse n'a retenu que six CDI sur les sept initialement présentées au Dépositaire (telles que précitées)³³⁷⁶. En guise de précision, à cette occasion, seulement 12 CDI ont été finalement déposées pour être modifiées par les dispositions de l'Instrument multilatéral, au lieu de 14 initialement présentées lors de sa signature (telles que sus citées)³³⁷⁷.

1539 Il ressort de ce qui précède que la règle PPT – telle que présentée dans son esprit par l'Action 6 du Projet BEPS – était déjà existante en droit conventionnel suisse. Dès lors, il ne s'agit pas d'une nouveauté comme telle en ce qui concerne notamment les sept CDI prérappelées. En effet, celles-ci contenaient déjà des dispositions qui s'opposent à l'octroi des avantages conventionnels si le « but principal » d'un montage ou d'une transaction, ou de toute personne concernée par un montage ou une transaction, est d'obtenir ces avantages³³⁷⁸. Pour illustration, l'article 27 (alinéa 3) de la Convention entre la Suisse et le Portugal en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune³³⁷⁹, conclue le 26 septembre 1974 et entrée en vigueur le 17 décembre 1975³³⁸⁰, stipulait :

1540 « Il est entendu que les dispositions de la Convention ne s'appliquent pas si le but principal de toute personne concernée par la création ou l'assignation d'un bien ou d'un droit au titre duquel les revenus sont payés est de profiter des avantages de ces dispositions par le biais de cette création ou assignation ».

1541 L'esprit de cette disposition figurait également dans les CDI conclues par la Suisse avec le Chili³³⁸¹, l'Inde³³⁸², l'Islande³³⁸³, l'Italie³³⁸⁴, le Liechtenstein³³⁸⁵ et la République

³³⁷⁵ L'instrument de ratification est disponible en ligne : <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-switzerland-instrument-deposit.pdf>> (consulté le 29 août 2019).

³³⁷⁶ En effet, les CDI avec l'Inde et le Liechtenstein ont été retirées, tandis que celle avec le Mexique a été ajoutée à la liste.

³³⁷⁷ Les 12 CDI finalement retenues dans l'instrument de ratification sont celles signées avec : Afrique du Sud ; Argentine ; Autriche ; Chili ; Islande ; Italie ; Lituanie ; Luxembourg ; Mexique ; Portugal ; Tchèque ; et Turquie

³³⁷⁸ Voy. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.12

³³⁷⁹ Disponible en ligne : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19740221/index.html> (ressource consultée le 6 septembre 2018).

³³⁸⁰ RO 1975 2457.

³³⁸¹ Voy. Protocole 5 (Ad art. 10, 11 et 12) de la Convention entre la Confédération suisse et la République du Chili en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 2 avril 2008 et entrée en vigueur par échange de notes le 5 mai 2010 (RO 2010 2269).

³³⁸² Voy. Protocole 5 (Ad art. 10, 11, 12 et 22) du 30 août 2010 entrée en vigueur depuis le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617 4615; FF 2010 8081) de la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu conclue le 2 novembre 1994 et entrée en vigueur par échange de notes le 29 décembre 1994 (RO 1995 845).

³³⁸³ Voy. Protocole 4 (Ad art. 10, 11, 12 et 21) de la Convention entre la Confédération suisse et l'Islande en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 10 juillet 2014 et entrée en vigueur le 6 novembre 2015 (RO 2015 4841).

³³⁸⁴ Voy. Article 23 de la Convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 9 mars 1976 et entrée en vigueur le 27 mars 1979 (RO 1979 461).

³³⁸⁵ Voy. Protocole 4 (Ad art. 10, 11, 12 et 21) de la Convention entre la Confédération suisse et la Principauté du Liechtenstein en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le

Tchèque³³⁸⁶. A notre avis, pour ces CDI ainsi que celle avec le Portugal, il s'est agi exactement d'une simple « réécriture » de la règle PPT afin de la rendre assez visible et congruente avec le standard de l'OCDE en matière de lutte contre les abus conventionnels facilitant l'évasion fiscale internationale. Cependant, l'Inde et le Lichtenstein n'ont fait aucune notification correspondante à celle de la Suisse auprès du Dépositaire de l'Instrument multilatéral. Etant donné que ce dernier outil ne modifie une CDI que si toutes les juridictions qui en sont parties l'identifient dans leur liste comme étant une CDI qu'elles souhaitent être couverte par l'Instrument multilatéral³³⁸⁷, les deux CDI signées par la Suisse avec ces deux juridictions ont donc gardé leurs anciennes formulations relatives à la règle PPT. Ainsi, la règle PPT « rénovée » a subrogé les règles correspondantes dans les CDI signées respectivement avec le Chili, l'Islande, l'Italie, le Mexique, le Portugal et la Tchéquie. Elle a également été intégrée, en l'absence d'une telle règle, dans les CDI signées avec respectivement l'Afrique du Sud³³⁸⁸, l'Argentine³³⁸⁹, l'Autriche³³⁹⁰, la Lituanie³³⁹¹, le Luxembourg³³⁹² et la Turquie³³⁹³.

La réécriture de la règle PPT dans les six CDI (Chili, Islande, Italie, Mexique, Portugal et Tchéquie) était pour autant justifiée que leurs dispositions PPT préexistantes faisaient référence au « but principal », à la différence de la règle PPT de l'Action 6 du Projet BEPS qui parle plutôt de « l'un des objets principaux ». A notre avis, sémantiquement, dans le premier cas, il y a nettement un risque de voir un montage

1542

revenu et sur la fortune, conclue le 10 juillet 2015 et entrée en vigueur par échange de notes le 22 décembre 2016 (RO 2016 4765).

³³⁸⁶ Voy. Protocole 8 (RO 2013 3605 3603; FF 2012 8861) de la Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République tchèque en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 4 décembre 1995 et entrée en vigueur le 23 octobre 1996 (RO 1997 961).

³³⁸⁷ OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.10 N.26 ; SAINT-AMANS/DI MARIA, *Cadre multilatéral*, p.283

³³⁸⁸ Convention entre la Confédération suisse et la République d'Afrique du Sud en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, signée le 8 mai 2007 et entrée en vigueur par échange de notes le 27 janvier 2009 (RO 2009 993).

³³⁸⁹ Convention entre la Confédération suisse et la République argentine en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 20 mars 2014 et entrée en vigueur par échange de notes le 27 novembre 2015 (RO 2015 4455).

³³⁹⁰ Convention entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 30 janvier 1974 et entrée en vigueur le 4 décembre 1974 (RO 1974 2085).

³³⁹¹ Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République de Lituanie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 27 mai 2002 et entrée en vigueur par échange de notes le 18 décembre 2002 (RO 2003 986).

³³⁹² Convention entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, Conclue le 21 janvier 1993 et entrée en vigueur le 19 février 1994 (RO 1994 333).

³³⁹³ Convention entre la Confédération suisse et la République de Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, conclue le 18 juin 2010 et entrée en vigueur le 8 février 2012 (RO 2012 1251).

ou une transaction passer par les mailles du filet du test PPT, pour la simple raison que la recherche de l'avantage fiscal conventionnel n'est pas le seul objet principal, mais l'un des objets principaux du montage. En d'autres termes, si le montage a également d'autres objets principaux en dehors de celui de rechercher un avantage conventionnel, ce dernier pourrait être accordé. Un avantage conventionnel ne pourrait être dénié que si – et seulement si – l'unique objet principal du montage est de l'obtenir. Ce qui n'est pas le cas avec la règle PPT de l'action 6 BEPS qui ignore tous les autres objets principaux du montage et se concentre uniquement sur l'un d'eux qui rechercherait un avantage conventionnel, pour ainsi justifier le refus d'octroyer cet avantage.

- 1543 Par ailleurs, la réécriture sus évoquée a l'avantage de ne pas se limiter aux différents types de revenus, tels que les dividendes, les intérêts et les redevances (comme c'est le cas avec l'ancienne règle PPT contenue dans les sept CDI déjà citées), mais qu'elle s'applique à toutes les dispositions de la CDI prise dans une approche holistique, avec pour effet que tout avantage tiré de la CDI est soumis à la réserve concernant l'usage abusif³³⁹⁴.
- 1544 La réécriture prérappelée est également cohérente dans la mesure où les formulations préexistantes dans les CDI précitées ne contiennent pas notamment une clause d'exonération discrétionnaire qui – comme nous l'avons déjà analysée³³⁹⁵ – permet à l'autorité de la juridiction normalement compétente (pour accorder un avantage conventionnel dont l'octroi est refusé pour abus avéré de la CDI), d'apprécier objectivement les faits et circonstances du montage (ou transaction) abusif et d'accorder éventuellement ledit avantage, si ce dernier aurait pu être accordé même en l'absence du montage abusif. Néanmoins, il convient de rappeler que, pour la Suisse, cette clause n'a qu'un caractère déclaratoire car les autorités fiscales peuvent toujours accorder de tels avantages selon la législation interne³³⁹⁶.
- 1545 Au reste, par un Arrêté du 11 septembre 2015, le Conseil fédéral avait chargé le Département Fédéral des Finances de préparer un projet pour l'insertion d'une clause anti-abus générale de type PPT dans le cadre des négociations en vue de la conclusion ou de la révision de toute CDI conclue par la Suisse³³⁹⁷. Voilà pourquoi, chacune des CDI conclues dans la période postérieure au Projet BEPS, contient une règle PPT au modèle de celle recommandée par ledit Projet³³⁹⁸. C'est le cas nommément de la CDI

³³⁹⁴Dans ce sens, voy. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.12

³³⁹⁵Voy. Section 10.3.1.3.2

³³⁹⁶Voy. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.13

³³⁹⁷Cf. DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.7 ss

³³⁹⁸Nous pouvons citer les articles 21 respectifs de la Convention entre la Confédération suisse et la République de Zambie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (conclue le 29 août 2017, RO 2019 2429) et de la Convention

du 29 août 2017 entre la Suisse et le Pakistan³³⁹⁹, dont l'article 26 prévoit une règle PPT doublée de la clause d'exonération discrétionnaire, en ces termes :

« 1. 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 si l'on peut raisonnablement conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention de cet avantage était un des buts 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.

1546

2. Lorsqu'un avantage prévu par cette Convention est refusé à une personne en vertu du par. 1, l'autorité compétente de l'État contractant qui aurait normalement accordé cet avantage doit néanmoins considérer que cette personne peut prétendre à cet avantage ou à d'autres avantages au titre d'un élément de revenu spécifique si cette autorité compétente, à la demande de cette personne et après examen des faits et circonstances propres au cas, conclut que ces avantages auraient été octroyés à cette personne, ou à une autre personne, en l'absence de la transaction ou du montage mentionné au par. 1. L'autorité compétente de l'État contractant à laquelle la demande a été adressée consultera l'autorité compétente de l'autre État avant de rejeter une demande présentée par un résident de cet autre État en vertu du présent paragraphe ».

10.3.3.2. Perspective en droit belge

De prime abord, il y a lieu d'indiquer qu'au moment de la signature officielle de l'Instrument multilatéral, la Belgique avait initialement soumis au Dépositaire (Secrétariat OCDE) une liste de nonante-huit (98) CDI censées être modifiées sur la base des dispositions dudit Instrument³⁴⁰⁰. Ce chiffre est passé à nonante-neuf (99) lors du dépôt de l'instrument de ratification intervenu en juin 2019, à raison de l'ajout de la CDI avec les Pays-Bas. En attendant, la CDI avec le Taïwan³⁴⁰¹ a été retirée de la liste initiale de 98, car elle ne constitue pas un véritable accord international et ne peut être considérée comme une « convention couverte » au sens de l'Instrument multilatéral. En revanche, la nouvelle CDI avec le Botswana³⁴⁰² conclue en 2017 a été intégrée dans la liste couverte par le dépôt de l'instrument de ratification. Il en est de même de la CDI avec les Pays-Bas pour laquelle il était initialement prévu de privilégier la voie de

1547

entre la Confédération suisse et la République du Kosovo en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (conclue le 26 mai 2017, RO 2018 3971).

³³⁹⁹Convention entre la Confédération suisse et la République islamique du Pakistan en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, conclue le 21 mars 2017 (RO 2018 5367).

³⁴⁰⁰La liste y afférente est disponible en ligne : <http://www.oecd.org/tax/treaties/BEPS-mli-position-belgium.pdf> (ressource consultée le 17 février 2018).

³⁴⁰¹Intitulée "Agreement between the Belgian office, Taipei and the Taipei representative office in Belgium for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income", signée le 13 octobre 2004 et entrée en vigueur le 14 décembre 2005.

³⁴⁰²Intitulée « Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République du Botswana tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune », conclue le 30 novembre 2017.

renégociation bilatérale, qui a carrément été soumise au septe de l'Instrument multilatéral³⁴⁰³.

- 1548 Cela précisé, selon le Ministre des Finances belge qui faisait suite à une question³⁴⁰⁴ lui adressée le 10 juillet 2017 à la Chambre des Représentants à propos de la signature par la Belgique de l'Instrument multilatéral, la liste de CDI déposée auprès de l'OCDE dans le cadre de la signature de l'Instrument multilatéral représentait l'ensemble de CDI existantes signées par la Belgique, à l'exception de la CDI signée en 2016 avec le Japon – qui tient déjà compte des résultats du Projet BEPS – et de quelques CDI qui devaient faire ultérieurement l'objet d'une renégociation, notamment celles avec l'Allemagne, la Norvège et la Suisse³⁴⁰⁵.
- 1549 Pour ce qui est particulièrement des clauses anti-abus des CDI, la Belgique a opté aussi bien pour la norme minimale de la règle PPT³⁴⁰⁶ que pour la clause d'exonération discrétionnaire sous-jacente³⁴⁰⁷, à condition que cela soit également agréé par ses partenaires conventionnels³⁴⁰⁸. En effet, dans le « *Statut de la liste des réservations et des notifications au moment de la signature* »³⁴⁰⁹ déposé à cette occasion – et confirmé plus tard dans le « *Statut de la liste des réservations et des notifications au moment du dépôt de l'Instrument de ratification* »³⁴¹⁰, les autorités belges ont estimé qu'au total vingt-sept (27)³⁴¹¹ de nonante-neuf (99) CDI soumises étaient dotées d'une règle PPT, mais il serait convenable que les anciennes formulations soient remplacées (réécrites) par celle de l'Instrument multilatéral, complétées d'une clause discrétionnaire d'exonération. Aux

³⁴⁰³Pour plus de détails, voir en ligne : <https://www.whitecase.com/publications/alert/belgian-draft-law-ratifying-mli-new-paradigm-international-tax-law> (ressource consultée le 29 juin 2019).

³⁴⁰⁴Question n° 1727 de monsieur le député Roel Deseyn du 10 juillet 2017 (N.) au ministre des Finances, chargé de la Lutte contre la fraude fiscale, In : Bulletin n° : B128 - Question et réponse écrite n° : 1727 - Législature 54, p.355 ss. En ligne : <https://www.lachambre.be/QRVA/pdf/54/54K0137.pdf> (ressource consultée le 7 septembre 2018).

³⁴⁰⁵Réponse du ministre des Finances chargé de la Lutte contre la fraude fiscale, du 22 novembre 2017, à la question n° 1727 de monsieur le député Roel Deseyn du 10 juillet 2017 (N.), In : Bulletin n° : B128 - Question et réponse écrite n° : 1727 - Législature : 54, p.367 ss. Disponible également en ligne : <https://www.lachambre.be/QRVA/pdf/54/54K0137.pdf> (ressource consultée le 7 septembre 2018). Dans le même sens, voy. OCDE, *Rapport chalandage fiscal 2019*, p.51

³⁴⁰⁶PANIS, *GAAR and other rules*, p.176

³⁴⁰⁷Sur le contenu de la clause discrétionnaire d'exonération, voy. Section 10.3.1.3.2

³⁴⁰⁸DELFOSE, *Instrument multilatéral*, p.30 N.80

³⁴⁰⁹Disponible en ligne : <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-belgium.pdf> (ressource consultée le 7 septembre 2018).

³⁴¹⁰En effet, la Belgique a déposé l'instrument de ratification de l'Instrument multilatéral en date du 26 juin 2019, de telle sorte que l'entrée en vigueur dans cette juridiction a été fixée au 1^{er} octobre de la même année. Le « *Statut de la liste des réservations et des notifications au moment du dépôt de l'Instrument de ratification* » est disponible en ligne : <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-belgium-instrument-deposit.pdf> (ressource consultée le 28 juin 2019).

³⁴¹¹Il s'agit des CDI signées avec : Azerbaïdjan ; Bahreïn ; Botswana ; Chili ; Chine ; Congo (RD) ; Estonie ; Grèce ; Ile de Man ; Kazakhstan ; Lettonie ; Lituanie ; Macao ; Macédoine ; Mexique ; Moldavie ; Nigéria ; Oman ; Qatar ; Royaume-Uni ; Russie ; Ruanda ; Saint-Marin ; Seychelles ; Tadjikistan ; Tunisie ; Ukraine.

fins de cette réécriture souhaitée, les vingt-sept CDI ont été fournies avec les détails nécessaires, à savoir le numéro de la CDI, l'autre juridiction contractante et la ou les dispositions concernées. Du coup, les raisons que nous avons évoquées précédemment – pour justifier la réécriture du texte de la règle PPT en droit conventionnel suisse – valent *mutatis mutandis* en droit conventionnel fiscal belge.

Par ailleurs, pour illustrer en pratique l'existence en droit conventionnel belge d'une règle PPT inspirée typiquement du Projet BEPS, nous pouvons évoquer le cas de la CDI signée avec le Japon³⁴¹². En l'occurrence, l'article 22 (§9) de cette CDI stipule :

« Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, une prestation au titre de la Convention ne peut être accordée pour un élément de revenu s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de tous les faits et circonstances pertinents, que l'obtention de cet avantage était l'un des principaux objectifs de tout arrangement ou transaction ayant entraîné directement ou indirectement l'obtention de l'avantage, sauf s'il est établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de Convention »³⁴¹³.

Comme on peut le constater, cette règle PPT n'est pas assortie d'une clause discrétionnaire d'exonération. Nous pouvons supputer que les deux juridictions contractantes n'y avaient pas unanimement consenti lors de la conclusion. Ce qui ne pose aucun problème pour la validité de la CDI sous l'angle du standard minimum du Projet BEPS. Conséquemment, la présence de cette règle PPT dans la CDI Belgique-Japon infère qu'une fois une transaction ou montage aura répondu positivement au test PPT, la juridiction compétente pour accorder l'avantage conventionnel postulé ne devrait en principe pas l'accorder. Cependant, comme nous l'avons relevé précédemment³⁴¹⁴, si l'avantage conventionnel postulé est disponible en vertu des dispositions du droit interne belge ou nippon, la juridiction fiscale compétente à l'accorder pourrait éventuellement l'accorder sur base d'une requalification des faits selon le droit domestique.

³⁴¹²Dont l'intitulé est « *Convention between the Kingdom of Belgium and Japan for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance* », signée à Tokyo, le 12 octobre 2016.

³⁴¹³Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant : « *Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under the Convention shall not be granted in respect of an item of income 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 granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Convention* ».

³⁴¹⁴Voy. Section 10.3.1.3.1

10.4. Règle LOB ou clause de la limitation des avantages

10.4.1. Contenu de la règle LOB en droit de l'OCDE

10.4.1.1. Remarques préliminaires

- 1553 L'action 6 du Projet BEPS ainsi que l'Instrument multilatéral prévoient, en dehors de la règle générale anti-abus PPT, une autre règle anti-abus d'ordre spécifique, à savoir la règle LOB qui a pour effet de limiter l'octroi des avantages des CDI aux personnes qui remplissent certaines conditions³⁴¹⁵.
- 1554 La règle LOB est d'origine américaine³⁴¹⁶, où la lutte contre les abus des CDI s'est « manifestée relativement tôt et sous des formes multiples »³⁴¹⁷. C'est ce qui justifie la présence d'une « *LOB clause* » dans quasiment toutes les versions successives du Modèle de convention US³⁴¹⁸, faisant de ladite clause la pierre angulaire du dispositif mis en place par le pays de l'Oncle Sam pour lutter contre le chalandage fiscal, sans aucune possibilité pour ses partenaires conventionnels – notamment la Suisse³⁴¹⁹ et la Belgique³⁴²⁰ – de « déroger à cette règle érigée en véritable condition *sine qua non* par le congrès »³⁴²¹. A titre illustratif, l'article 22 § 1 du Modèle de convention US (version du 15 novembre 2006) prévoit qu'« un résident d'un État contractant n'a pas droit aux avantages du Modèle de convention accordés par ailleurs aux résidents d'un État contractant, à moins qu'il ne s'agisse d'une personne qualifiée à recevoir lesdits avantages, au sens même du Modèle de convention »³⁴²². Dans la même veine, les autres paragraphes de l'article 22 susvisé fixent les critères qui permettent de déterminer dans quelle mesure un résident pourrait être considéré comme une « personne qualifiée ».

³⁴¹⁵Voy. OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.24 N.88

³⁴¹⁶BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.161 N.354 ; TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.12 N.35 ; CHAND, *Guiding Principle*, p.485 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.505 N.356 ; DE VRIES, *Double imposition*, p.78 N.226 ; DE BROE/LUTS, *Tax Treaty Abuse*, p.128 N.15 ; DE BROE, *LOB and PPT*, p.205 ; WEBER, *Clauses anti-abus*, p.198 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.248 N.801

³⁴¹⁷GANI, *Limitation des bénéfices*, p.109. Dans le même sens, KUŹNIAK, *Limitation on Benefits*, p.68

³⁴¹⁸DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.78 N.226 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.248 N.801 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.506 N.356

³⁴¹⁹En effet, la Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, conclue le 2 octobre 1996 et entrée en vigueur le 19 décembre 1997 (RO 1999 1460), prévoit une règle LOB à son article 22.

³⁴²⁰Effectivement, la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Bruxelles le 27 novembre 2006 et entrée en vigueur le 28 décembre 2007 (Moniteur Belge du 9 janvier 2008), prévoit une règle LOB à son article 21.

³⁴²¹BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.190 N.427

³⁴²²Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant étant le suivant: « *Except as otherwise provided in this Article, a resident of a Contracting State shall not be entitled to the benefits of this Convention otherwise accorded to residents of a Contracting State unless such resident is a "qualified person" as defined in paragraph 2* ».

Lorsqu'on analyse méticuleusement les termes de la clause LOB du Modèle de convention US, on réalise qu'elle a été littéralement « plagiée » par la formulation proposée par l'Action 6 du Projet BEPS³⁴²³. A notre avis, il s'agit d'une reprise par l'OCDE des acquis éprouvés dans le cadre du droit conventionnel fiscal américain. Peut-être que les jours à venir permettront de révéler, dans le cadre de la continuation des travaux de l'OCDE, des références à d'autres systèmes fiscaux du globe très efficaces dans la lutte contre l'évasion fiscale internationale. 1555

Par ailleurs, alors que le Rapport final 2015 de l'Action 6 du Projet BEPS a prévu la possibilité de deux règles LOB (l'une simplifiée et l'autre détaillée)³⁴²⁴, l'Instrument multilatéral ne s'est borné qu'à la détermination du *criterium* de la règle LOB simplifiée, laissant aux juridictions la possibilité de fixer, dans un cadre bilatéral ou multilatéral, les règles LOB détaillées qui tiennent compte des considérations internes respectives à chaque partie. Au fait, une règle LOB détaillée exige – pour son implémentation – un important travail sur le plan bilatéral et difficilement réalisable dans un contexte multilatéral comme celui de l'Instrument multilatéral³⁴²⁵. Pour ce faire, ce sont plutôt les Commentaires MC-OCDE 2017 qui explicitent simultanément les contenus de la clause LOB simplifiée et de celle détaillée, en fournissant des exemples assez analytiques même pour cette dernière³⁴²⁶, que nous n'allons tout de même pas expliciter dans le cadre de la présente recherche scientifique. 1556

Au reste, précisons qu'au regard de la classification des normes anti-abus concoctées dans le cadre du Projet BEPS, la règle LOB simplifiée est facultative³⁴²⁷. Une juridiction contractante peut – en harmonie avec l'autre juridiction partenaire – se réserver de l'appliquer, si la CDI contient déjà des dispositions qui cristallisent une règle PPT³⁴²⁸. Dans la même veine, une juridiction contractante peut, par réciprocité, ne pas appliquer une règle LOB simplifiée contenue dans la CDI, si l'autre juridiction contractante s'est déjà réservé le droit de l'appliquer³⁴²⁹. C'est ce que DANON/SALOMÉ³⁴³⁰ essayent de dire, lorsqu'ils estiment que « si l'une des parties décide de ne pas appliquer la LOB simplifiée, mécaniquement l'autre partie ne pourrait pas du tout l'appliquer à son tour. Dans ce cas, seule la règle PPT sera d'application symétrique entre les parties »³⁴³¹. Ainsi, un accord entre les parties est nécessaire pour 1557

³⁴²³Du même avis, voy. VEGA, *Limitation on benefits*, p.88

³⁴²⁴OCDE, *BEPS Action 6*, p.21 N.22

³⁴²⁵OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.25 N.90 ; HJI PANAYI, *Advanced issues*, p.92

³⁴²⁶Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, ad. Article 29 (Remarques préliminaires, point 8).

³⁴²⁷OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.27 N.100 (deuxième phrase).

³⁴²⁸Voy. Article 7 (§ 15 c) de l'Instrument multilatéral.

³⁴²⁹Voy. Article 7 (§ 16) de l'Instrument multilatéral.

³⁴³⁰DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.224. Dans le même sens, Voy. OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.27 N.101

³⁴³¹Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « *First of all, states may opt for the COP rule combined in addition with a simplified LOB clause. As a general rule, the principle of symmetry however*

donner lieu à l'application d'une règle LOB simplifiée. Et si donc cet accord est trouvé, les parties sont tenues de notifier, au Dépositaire de l'Instrument multilatéral, la CDI concernée ainsi que les détails y relatifs³⁴³².

10.4.1.2. **Systématique de fonctionnement de la règle LOB : une clause anti-abus spéciale qui rime intimement avec la notion de résidence fiscale**

- 1558 Telle qu'énoncée par l'Action 6 du Projet BEPS³⁴³³ et explicitée dans l'Instrument multilatéral³⁴³⁴ ainsi que le MC-OCDE 2017³⁴³⁵, la règle LOB consiste à limiter le nombre des bénéficiaires des avantages d'une CDI au titre d'éléments du revenu ou de la fortune, sur pied de certaines conditions spécifiquement fixées au sein même de la CDI³⁴³⁶. Elle vise donc à impacter la portée subjective d'une CDI³⁴³⁷.
- 1559 Il en découle qu'un résident d'un État contractant n'a pas droit aux avantages de la CDI au titre d'un élément de revenu, sauf s'il s'agit d'une « personne admissible » ou —à défaut de cette qualité— exerçant activement une activité commerciale ou industrielle dans l'État de sa résidence (et si le revenu obtenu émane de —ou est accessoire à— cette activité d'entreprise)³⁴³⁸, ou détenant directement ou indirectement au moins 75 pour cent des droits ou participations effectifs dans une société située dans cet État de résidence, pendant au moins pratiquement six mois au cours d'une seule année (y compris la date où les avantages conventionnels sont postulés)³⁴³⁹.
- 1560 En guise de précision, l'Instrument multilatéral entend par « personne admissible » au moment de la postulation des avantages conventionnels, notamment toute personne physique résidente de l'une des juridictions contractantes³⁴⁴⁰ ; les juridictions contractantes elles-mêmes ou leurs subdivisions politiques et collectivités locales (y compris leurs agences ou personnes morales de droit public)³⁴⁴¹ ; une société ou une autre entité résidente, si la principale catégorie de ses actions fait régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus³⁴⁴². Sont également concernés comme étant des personnes admissibles —et donc pouvant bénéficier des

applies. Accordingly, where one party chooses to apply the simplified LOB and the other does not, the simplified LOB would generally not apply, and by default, the COP rule would apply between the parties ».

³⁴³² Voy. Article 7 (§ 17 e) de l'Instrument multilatéral ; OCDE, *Note explicative Instrument multilatéral*, p.33 N.117

³⁴³³ Voy. OCDE, *BEPS Action 6*, p.22 ss

³⁴³⁴ Voy. Article 7 (§ 8 ss) de l'Instrument multilatéral.

³⁴³⁵ Voy. Article 29 MC-OCDE 2017.

³⁴³⁶ KUŹNIAK, *Limitation on Benefits*, p.71

³⁴³⁷ DE BROE, *LOB and PPT*, p.205

³⁴³⁸ Article 7 (§ 10) de l'Instrument multilatéral ; Article 29 (§3) MC-OCDE 2017.

³⁴³⁹ Article 7 (§ 11) de l'Instrument multilatéral.

³⁴⁴⁰ Article 7 (§ 9, lettre a) de l'Instrument multilatéral.

³⁴⁴¹ Article 7 (§ 9, lettre b) de l'Instrument multilatéral.

³⁴⁴² Article 7 (§ 9, lettre c) de l'Instrument multilatéral.

avantages conventionnels : les organismes sans but lucratif agréés par les juridictions contractantes au moyen d'un échange de notes diplomatiques³⁴⁴³; certains organismes de bienfaisance et fonds de pension³⁴⁴⁴ ; les entités résidentes d'une juridiction contractante et détenues directement ou indirectement – au moins à hauteur de 50 pour cent des actions dans une période de douze mois – par des personnes résidentes de la même juridiction et fondées à bénéficier des avantages conventionnels³⁴⁴⁵. A toutes ces catégories, il y a lieu d'ajouter également certaines sociétés et entités (y compris leurs filiales) cotées en bourse³⁴⁴⁶.

Par ailleurs, il est tout à fait ostensible, au regard de ce qui précède, que la notion de « résidence » est au cœur du dispositif de la règle LOB et en constitue plus ou moins le « *trigger* » permettant de déterminer les personnes physiques ou morales pouvant bénéficier des avantages conventionnels³⁴⁴⁷. Dans cette veine, le MC-OCDE 2017 appréhende la notion de résidence – à son article 4 – en ces termes :

« L'expression "résident d'un État contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État et à toute subdivision politique ou collectivité locale de celui-ci ainsi qu'à un fonds de pension reconnu de cet État. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située »³⁴⁴⁸.

Il transpire de cette définition que la notion de « résidence » utilisée à des fins fiscales s'appréhende en principe par rapport à la législation fiscale interne de la juridiction contractante qui est appelée à appliquer la CDI³⁴⁴⁹. Ce qui permet de conclure que l'approche de ladite notion n'est pas du tout conventionnelle³⁴⁵⁰. La dernière phrase de la définition mise en exergue ci-dessus nous paraît particulièrement intéressante, dans la mesure où elle pose le principe d'un lien de rattachement (*nexus*) suffisamment constant avec la juridiction fiscale de résidence³⁴⁵¹ : en l'occurrence, une personne ne peut être valablement considérée comme résidente d'une juridiction que si elle s'y trouverait rattachée par un assujettissement illimité³⁴⁵².

³⁴⁴³Article 7 (§ 9, lettre d, point i) de l'Instrument multilatéral.

³⁴⁴⁴Article 7 (§ 9, lettre d, point ii) de l'Instrument multilatéral.

³⁴⁴⁵Article 7 (§ 9, lettre d) de l'Instrument multilatéral.

³⁴⁴⁶Article 29 (§2) MC-OCDE 2017.

³⁴⁴⁷OBERSON, *Droit fiscal international*, p.106 N.332 ; DE VRIES, *Double imposition*, p.89 N.270

³⁴⁴⁸Article 4 (§1) MC-OCDE 2017.

³⁴⁴⁹DE VRIES, *Double imposition*, p.90 N.275 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.432 N.288

³⁴⁵⁰OBERSON, *Droit fiscal international*, p.106 N.331

³⁴⁵¹CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.432 N.288 ; BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.164 N.360 ; DE VRIES, *Double imposition*, p.90 N.278 ; DE BROE, *LOB and PPT*, p.205

³⁴⁵²Sur la notion d'assujettissements illimité et limité, voy. Section 7.1.1.2.1

- 1564 Il n'est pas sans intérêt de préciser, par ailleurs, que la suite de l'article 4 MC-OCDE sus évoqué fixe également des règles de départage (« *tie-breaker rules* » en anglais)³⁴⁵³ permettant d'appréhender la situation juridique d'une personne considérée comme résidente de toutes les deux juridictions contractantes, afin de lui allouer une seule résidence à des fins fiscales³⁴⁵⁴. C'est seulement lorsqu'on a affaire à une double domiciliation fiscale sur pied de chacune de législations de deux juridictions contractantes, que les critères subsidiaires de la CDI peuvent être activés en ultime recours³⁴⁵⁵.
- 1565 Pour un *excursus* de la notion de résidence fiscale en droit interne, le moins que l'on puisse dire du droit suisse est que le critère de la résidence est concrétisé pour un individu par la notion de domicile et de séjour³⁴⁵⁶ et pour une personne morale par la notion de siège ou d'administration effective³⁴⁵⁷, pour ce qui est effectivement de l'assujettissement illimité (rattachement personnel)³⁴⁵⁸. De ce fait, une personne rattachée à la Suisse par un assujettissement illimité aux impôts peut prétendre aux avantages d'une CDI dont la Suisse est contractante, à l'exclusion d'un rattachement économique (assujettissement limité), sauf si dans ce cas la personne est considérée comme résidente de l'autre juridiction cocontractante de la Suisse³⁴⁵⁹.

³⁴⁵³Plus de détails sur ce genre de règles, voy. OBERSON, *Droit fiscal international*, p.106 N.332

³⁴⁵⁴En ces termes : « 2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante : a) cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ; b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ; c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède la nationalité ; d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. » « 3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État contractant duquel cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants ».

³⁴⁵⁵BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.162 N.358 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.434 N.288 bis

³⁴⁵⁶En effet, l'article 3, alinéa 1^{er}, LIFD dispose : « Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse ». Les autres alinéas de cet article précisent, par ailleurs, la portée et l'étendue de la notion du domicile et du séjour. Cette disposition est reprise en des termes semblables par l'article 3 LHID.

³⁴⁵⁷En effet, l'article 50 LIFD dispose : « Les personnes morales sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse ». Cette disposition est reprise en des termes semblables par l'article 20 LHID.

³⁴⁵⁸RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.31 ss N.9 ss ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.75 ss N.3 ss ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.62 N.69

³⁴⁵⁹OBERSON, *Droit fiscal international*, p.106 N.331 ; DE VRIES, *Double imposition*, p.90 N.277

En droit belge, le critère de la résidence se matérialise, pour les personnes physiques, par la notion d'habitant du Royaume, impliquant le domicile et le siège de la fortune, qui sont des critères alternatifs. En effet, l'article 3 du CIR 92 dispose que « *sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les habitants du Royaume* ». Cette notion d'habitant du Royaume est par ailleurs définie comme faisant allusion aux personnes physiques qui ont établi sur le territoire belge, soit leur domicile, soit le siège de leur fortune³⁴⁶⁰. Dans cette veine, le « domicile fiscal » fait référence au lieu de résidence effective, caractérisé par une certaine stabilité et où sont établis les intérêts vitaux (vie familiale et sociale), c'est-à-dire un « endroit où l'on possède une habitation réelle et où l'on a manifesté l'intention de s'attacher ou de revenir après des absences même longues et nombreuses »³⁴⁶¹. Le « siège de la fortune » est le lieu à partir duquel un contribuable gère ses avoirs ou surveille leur gestion, c'est-à-dire le siège des affaires ou des occupations du contribuable³⁴⁶². Quant aux personnes morales, en particulier les sociétés, leur critère de résidence est fixé par la notion, soit de siège social, soit de principal établissement, soit encore de siège de direction et d'administration de la société. En effet, l'article 179 du CIR 92 prévoit que sont assujetties à l'impôt des sociétés, notamment les sociétés ³⁴⁶³ résidentes. Dans cette optique, la « société résidente » est définie comme étant « *toute société qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés* »³⁴⁶⁴. Les autres sociétés et personnes morales de droit étranger (succursales, établissements stables) sont en principe soumises à l'impôt des non-résidents³⁴⁶⁵. A notre sens et au regard de ce qui précède, seules les

³⁴⁶⁰En effet, l'article 1^{er}, § 1^{er}, point 1^o, CIR 92 dispose : « *Par habitants du Royaume, on entend: a) les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune; b) les agents diplomatiques belges et les agents consulaires de carrière belges accrédités à l'étranger, ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer; c) les autres membres de missions diplomatiques et de postes consulaires belges à l'étranger, ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer, à l'exclusion des fonctionnaires consulaires honoraires; d) les autres fonctionnaires, agents et représentants ou délégués de l'Etat belge, des Communautés, Régions, provinces, agglomérations, fédérations de communes et communes, ainsi que d'établissements de droit public belge, qui ont la nationalité belge et exercent leurs activités à l'étranger dans un pays dont ils ne sont pas résidents permanents. L'établissement en Belgique du domicile ou du siège de la fortune s'apprécie en fonction des éléments de fait. Toutefois, sauf preuve contraire, sont présumées avoir établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune, les personnes physiques qui sont inscrites au Registre national des personnes physiques. Pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage* ».

³⁴⁶¹BOIGELOT/BLAFFART, *Notions d'habitant*, en ligne : http://www.droitbelge.be/fiches_detail.asp?idcat=11&id=572 (ressource consultée le 8 septembre 2018).

³⁴⁶²DELVAUX/WUIDARD, *Domicile fiscal*, en ligne: <<http://www.barreaudeliege.be/actu/domicile%20fiscal.pdf>> (ressource consultée le 8 septembre 2018).

³⁴⁶³Par « société », on entend « *toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Les organismes de droit belge possédant la personnalité juridique qui, pour l'application des impôts sur les revenus, sont censés être dénués de la personnalité juridique, ne sont pas considérés comme des sociétés* » (Article 1^{er}, § 1^{er}, point 5^o, lettre a, du CIR 92).

³⁴⁶⁴Article 1^{er}, § 1^{er}, point 5^o, lettre b, CIR 92.

³⁴⁶⁵DELVAUX/WUIDARD, *Domicile fiscal*, en ligne: <<http://www.barreaudeliege.be/actu/domicile%20fiscal.pdf>> (ressource consultée le 8 septembre 2018).

personnes physiques et morales dotées de la qualité de résident (c'est-à-dire liées à la Belgique par un lien d'assujettissement illimité aux impôts) pourraient être exposées au test LOB dans le cadre d'une prétention aux avantages d'une CDI dont la Belgique est contractante.

- 1567 En droit congolais, les critères de la résidence fiscale pour les personnes physiques sont – à l'aune de l'article 62 de la législation relative à l'imposition des revenus³⁴⁶⁶ – le domicile, le centre des intérêts familiaux ou professionnels, et le siège de la fortune. Pour ce qui est des personnes morales, en particulier les sociétés, il y a lieu de faire remarquer qu'il existe une certaine nébuleuse, car le législateur congolais ne fixe pas *expressis verbis* les règles permettant de déterminer à quel moment une personne morale peut être considérée comme résidente de la juridiction fiscale congolaise. Néanmoins, l'article 13 de la même législation, qui détermine la base imposable de l'impôt sur les capitaux mobiliers, permet d'inférer que le critère de résidence fiscale pour les sociétés est le siège social et le principal établissement administratif³⁴⁶⁷. Aussi serait-il convenable, en vue de dissiper cet *imbroglio*, que le législateur congolais se prononce de manière moins équivoque sur les critères de la résidence fiscale des personnes morales.
- 1568 Pour revenir à l'essentiel de notre réflexion – en l'occurrence le sens et la portée de la règle LOB – il convient d'indiquer que ce n'est que lorsqu'une personne physique ou morale est résidente d'une juridiction contractante et satisfait par ailleurs aux autres conditions fixées par la règle LOB, qu'elle peut ainsi obtenir sans restriction les avantages de la CDI³⁴⁶⁸ ; mais aussi faudrait-il qu'elle remplisse d'autres conditions, notamment être un bénéficiaire effectif, en ce qui concerne singulièrement les revenus (dividendes, intérêts ou redevances)³⁴⁶⁹. En tout état de cause, il va falloir que le

³⁴⁶⁶En effet, l'article 62 de l'Ordonnance-loi n° 69-009 du 10 février 1969 relative aux contributions cédulaires sur les revenus dispose : « Est considéré comme résidant effectivement en République Démocratique du Congo : a) celui qui, quelle que soit sa nationalité, a établi dans la République son habitation réelle, effective, continue ; b) celui qui a dans la République son domus, sa famille, son centre d'activité, le siège de ses affaires et de ses occupations ; c) celui, qui a établi dans le pays le siège de sa fortune, le mot siège devant être entendu non du lieu de la situation des biens, mais du lieu d'où le propriétaire les administre ou en surveille l'administration ou encore du lieu dont il ne s'éloigne que pour y revenir lorsque la cause de l'éloignement a cessé, c'est-à-dire du lieu où il est tellement fixé qu'il est considéré comme absent quand il ne s'y trouve pas et que l'absence est finie quand il y est revenu. »

³⁴⁶⁷En effet, l'article 13 de l'Ordonnance-loi n° 69-009 précitée dispose : « La contribution mobilière s'applique : 1° aux revenus d'actions ou parts quelconques et aux revenus d'obligations à charge des sociétés par actions civiles ou commerciales ayant en République Démocratique du Congo leur siège social et leur principal établissement administratif ; 2° aux revenus des parts des associés non actifs dans les sociétés autres que par actions qui possèdent en République Démocratique du Congo leur siège social et leur principal établissement administratif ; 3° aux revenus, y compris tous intérêts et avantages, des capitaux empruntés à des fins professionnelles par des sociétés ou par des personnes physiques qui ont en République Démocratique du Congo leur domicile, leur résidence ou un établissement ; 4° aux tantièmes alloués, dans les sociétés de droit national par actions, aux membres du conseil général ; [...] ».

³⁴⁶⁸BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.190 N.428 ; MALHERBE P., *Droit fiscal international*, p.132 N.244

³⁴⁶⁹Voy. Commentaires MC-OCDE 2017, Ad. Article 29, remarques préliminaires, point 8.

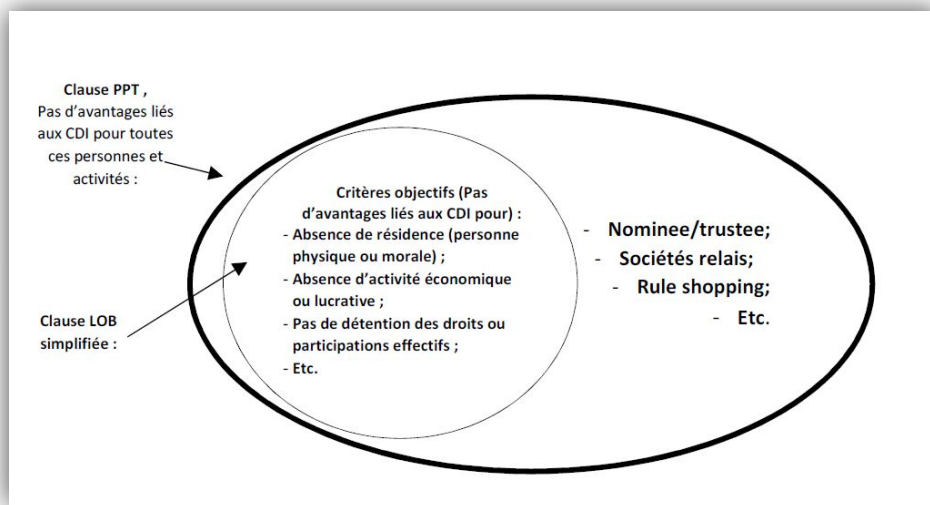
contribuable résident satisfasse – dans l'optique de pouvoir bénéficier de tous les avantages conventionnels – à l'ensemble des tests de la CDI ; faute de quoi, sa prétention auxdits avantages sera recalée³⁴⁷⁰.

Au reste, il serait complet de conclure cette section en faisant remarquer l'interaction qui existe entre la règle LOB et la règle PPT. En effet, fondamentalement, les règles LOB et PPT sont complémentaires dans la prévention des abus des CDI, dans la mesure où la première (LOB), étant basée sur des « tests objectifs »³⁴⁷¹, ne peut appréhender d'autres formes d'abus, notamment les situations de *treaty shopping* (comme certains mécanismes de financement par des sociétés relais), que seule la seconde (PPT) peut mieux circonscrire³⁴⁷². En d'autres termes, la règle LOB prévoit des critères objectifs pour limiter le chalandage fiscal (par exemple l'actionnariat, la structure juridique) tandis que la règle PPT porte sur des critères plus subjectifs (but essentiel de l'opération ou de la transaction)³⁴⁷³. Ces deux clauses apparaissent comme complémentaires, la règle PPT pouvant intervenir en ultime recours pour appréhender des situations abusives ayant échappé aux mailles du filet de la règle LOB³⁴⁷⁴ ainsi que de la règle BO³⁴⁷⁵.

1569

Figure 11 : Clause PPT et clause LOB simplifiée

1570



³⁴⁷⁰BERTHET, *Paradis fiscaux*, p.194 N.431

³⁴⁷¹Dès lors qu'un résident d'un Etat satisfait à l'un des tests, il peut bénéficier des avantages conventionnels, indépendamment des motifs qu'il poursuit. Dans ce sens, voy. DE VRIES, *Double imposition*, p.78 N.226 ; DELFOSSE, *Instrument multilatéral*, p.30 N.84 et références citées.

³⁴⁷²Voy. OCDE, *BEPS Action 6*, p.20. Dans ce sens, voy. DANON/SALOMÉ, *Multilateral Instrument*, p.224

³⁴⁷³Voy. PALMITESSA, *Principal Purpose Test*, p.59

³⁴⁷⁴Voy. DE BROE/LUTS, *Tax Treaty Abuse*, p.127 N.13 ; CHAND, *Interaction*, p.118 N.9

³⁴⁷⁵DE BROE, *LOB and PPT*, p.221

10.4.2. Position des juridictions nationales face à la règle LOB

1571 Rappelons d'emblée qu'en règle générale, l'implémentation d'une clause LOB dans une CDI est assez complexe, et à cet effet beaucoup de juridictions n'auront pas assez de ressources de le faire ; cela fait conjecturer que seule une poignée de juridictions fiscales pourront finalement implémenter cette clause dans leurs CDI³⁴⁷⁶. Parmi les États qui se sont clairement prononcé — lors de la signature solennelle de l'Instrument multilatéral en 2017 — en défaveur de l'adoption de la règle LOB dans leurs droits conventionnels fiscaux respectifs, figurent la Suisse (10.4.2.1) et la Belgique, quand bien même cette dernière a déjà tenté d'implémenter ladite règle dans sa CDI avec le Japon (10.4.2.2).

10.4.2.1. Perspective en droit conventionnel fiscal suisse

1572 Lors de la signature officielle de l'Instrument multilatéral, à Paris (juin 2017), les autorités fédérales helvétiques ont clairement opté contre la règle LOB, aussi bien dans sa forme détaillée que dans sa forme simplifiée³⁴⁷⁷.

1573 Se prononçant quelques mois après avoir levé cette option et à l'occasion de l'ouverture de la consultation sur l'Instrument multilatéral en vue de sa ratification (décembre 2017)³⁴⁷⁸, le DFF a indiqué que le choix opéré par la juridiction helvétique est justifié notamment par le fait que, certes le côté constructif (positif) d'une règle LOB résiderait dans le fait qu'elle se fonde sur des tests objectifs et permet de ce fait de différencier le comportement abusif des CDI d'avec le comportement légitimement protégé, cependant cette différenciation n'est pas suffisamment précise et laisse une marge d'appréciation, notamment au moment de l'application du test de l'exercice effectif d'une activité commerciale³⁴⁷⁹.

1574 A en croire les mêmes autorités fédérales, la règle LOB ne s'appuie pas exclusivement sur des tests objectifs, comme on pourrait le croire ; mais elle comprend — avec le test discrétionnaire — un test contenant des éléments purement subjectifs³⁴⁸⁰.

1575 Au reste, une autre raison avancée par le DFF est celle que nous avons déjà évoquée dans la section précédente³⁴⁸¹, en l'occurrence la règle LOB n'étant pas une clause anti-abus générale (GAAR) mais plutôt spécifique (SAAR), elle ne permet pas *ipso facto* d'appréhender tous les cas de chalandage fiscal et, du coup, ne satisfait pas au

³⁴⁷⁶DANON/SHELLING, *Post-BEPS world*, p.205 et références citées.

³⁴⁷⁷HONGLER/WINZAP, *Swiss GAAR*, p.840

³⁴⁷⁸ Voy. https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-69304.html (ressource consultée le 8 septembre 2018).

³⁴⁷⁹DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.13

³⁴⁸⁰DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.13

³⁴⁸¹En l'occurrence, la section 10.4.1.2

standard minimum du Projet BEPS contre l'abus des CDI³⁴⁸². Sa reprise en droit conventionnel fiscal suisse risque, non seulement d'augmenter considérablement la complexité et avoir des effets difficiles à évaluer sur les règles distributives conventionnelles³⁴⁸³, mais aussi de rendre les contrôles restrictifs avec pour effet le refus arbitraire des avantages conventionnels dans des cas de figure qui ne relèvent pas du tout de l'utilisation impropre des CDI³⁴⁸⁴.

Pour ces quelques raisons, certes laconiques mais assez fondées, la Suisse a dû refuser à la règle LOB – quelle qu'en soit la variante (simplifiée ou détaillée) – le « visa d'entrée » dans son droit conventionnel fiscal. D'ores et déjà, il nous est légitime d'affirmer qu'il n'y a et n'aurait point de CDI – dont la Suisse serait signataire – dotée d'une règle LOB, à moins que les évolutions fiscales internationales apportent d'autres bouleversements majeurs dans les années à venir. 1576

10.4.2.2. Perspective en droit conventionnel fiscal belge et particularité de l'article 22 de la CDI avec le Japon

A l'instar de la Confédération Helvétique, le Royaume de Belgique a choisi d'écarter la règle LOB et n'a pas non plus choisi d'accepter l'application d'une telle clause par un Etat partenaire³⁴⁸⁵. Les règles LOB ne s'appliqueront donc pas aux CDI conclues par la juridiction belge qui ne contiendraient pas de clause similaire au départ³⁴⁸⁶. 1577

Néanmoins, il convient de faire remarquer que la CDI conclue avec le Japon³⁴⁸⁷ en 2016 sous l'inspiration du Projet BEPS, prévoit une règle LOB³⁴⁸⁸. C'est sûrement pour cette raison qu'à la signature solennelle de l'Instrument multilatéral ainsi que le dépôt de la liste des réserves y afférentes, la Belgique n'avait pas soumis ladite CDI au Dépositaire en vue de sa modification. En effet, l'article 22 de ladite CDI belgo-nipponne prévoit une règle PPT (§9) – dont les termes ont été passés en revue précédemment³⁴⁸⁹ – ainsi qu'une règle LOB simplifiée. Il nous semble intéressant de nous pencher rapidement sur les termes consacrés à cette dernière, au titre d'illustration pratique d'implémentation d'une clause de ce genre. Ainsi, l'article 22 précité énonce à son §1^{er} ce qui suit : 1578

³⁴⁸²DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.13 s

³⁴⁸³DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.7 s

³⁴⁸⁴DFF, *Rapport Convention multilatérale*, p.14

³⁴⁸⁵DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.176

³⁴⁸⁶DELFOSE, *Instrument multilatéral*, p.31 N.86 et références citées. Pour un aperçu sur les autres CDI belges contenant une règle LOB antérieure à celle du Projet BEPS, voy. BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.143 ss

³⁴⁸⁷Dont l'intitulé est «*Convention between the Kingdom of Belgium and Japan for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance* », signée à Tokyo en date du 12 octobre 2016.

³⁴⁸⁸Dans ce sens, voy. OCDE, *Rapport chalandage fiscal 2019*, p.51

³⁴⁸⁹Voy. Section 10.3.1.1.1

- 1579 « Sauf disposition contraire du présent article, un résident d'un État contractant ne bénéficie des avantages accordés en vertu du paragraphe 3 de l'article 10, paragraphe 3 de l'article 11 ou du paragraphe 1 de l'article 12 que s'il est une personne qualifiée, telle que définie au paragraphe 2. »³⁴⁹⁰
- 1580 Effectivement, le paragraphe 2 référencé s'évertue à déterminer méticuleusement ce qu'il convient d'entendre par « *qualified person* ». Le moins que l'on puisse dire, c'est que la définition qui s'en dégage est proche de celle que nous avons précédemment énoncée lors de la mise en relief du contenu de la règle LOB du Projet BEPS³⁴⁹¹. Il s'agit, dans le cas sous examen : d'une personne physique³⁴⁹² ; d'un Etat contractant ou ses subdivisions³⁴⁹³ ; d'une société cotée en bourse³⁴⁹⁴ ; d'une banque, une société d'assurance ou un courtier en valeurs mobilières reconnus comme tels par cet État contractant³⁴⁹⁵ ; d'un fonds de pension³⁴⁹⁶ ; une organisation à but religieux, caritatif, éducatif, scientifique, artistique, culturel ou d'intérêt général³⁴⁹⁷ ; et d'une personne dont au moins 50% des actions sont détenues directement ou indirectement par des personnes admissibles³⁴⁹⁸.
- 1581 Par ailleurs, la suite de l'article 22 de la CDI Belgo-nippone détermine les autres critères qui puissent permettre à une personne résidente qui n'a pas la qualité de « *qualified person* », de pouvoir tout de même bénéficier des avantages de la CDI notamment lorsqu'au moins 75% des droits de vote ou de participations de cette personne sont détenus par des bénéficiaires équivalents³⁴⁹⁹, ou encore lorsque la personne résidente est engagée dans l'exercice effectif d'une activité d'entreprise dans son État de résidence, et si ce revenu émane de cette activité ou en constitue un élément

³⁴⁹⁰Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est le suivant: « *Except as otherwise provided in this Article, a resident of a Contracting State shall be entitled to the benefits granted by the provisions of paragraph 3 of Article 10, paragraph 3 of Article 11 or paragraph 1 of Article 12 only if such resident is a qualified person as defined in paragraph 2* ».

³⁴⁹¹Voy. Section 10.4.1.2

³⁴⁹²Traduction libre, pour « *individual* ».

³⁴⁹³Traduction libre, pour « *the Government of that Contracting State, any political subdivision or local authority thereof or the central bank thereof* ».

³⁴⁹⁴Traduction libre, pour « *a company, if its principal class of shares is regularly traded on one or more recognised stock exchanges* ».

³⁴⁹⁵Traduction libre, pour « *a bank, an insurance company or a securities dealer that is established and regulated as such under the laws of that Contracting State* ».

³⁴⁹⁶Traduction libre, pour « *a pension fund, provided that as of the beginning of the taxable period in which the claim to the benefit is made [...]* ».

³⁴⁹⁷Traduction libre, pour « *an organisation established under the laws of that Contracting State and operated exclusively for a religious, charitable, educational, scientific, artistic, cultural or public purpose, only if the tax laws of that Contracting State provide that all or part of its income is exempted from tax or that such person is only subjected to tax with respect to some types of income* ».

³⁴⁹⁸Traduction libre, pour « *a person other than an individual, if residents of either Contracting State that are qualified persons by reason of either of subparagraphs (a) to (f) own, directly or indirectly, at least 50 per cent of the voting power or other beneficial interests of the person* ».

³⁴⁹⁹Article 22, §3 et 4, CDI Belgique-Japon.

accessoire³⁵⁰⁰. Aussi faut-il que cette activité d'entreprise présente un caractère substantiel par rapport aux activités exercées dans l'autre État contractant³⁵⁰¹.

Il convient d'indiquer également que l'article 22 précité prévoit un critère de « repêchage »³⁵⁰², qui prévoit que si un résident d'une juridiction contractante ne satisfait pas aux tests précédents de la règle LOB, l'autorité compétente de l'autre juridiction peut lui accorder, conformément à sa législation ou sa pratique interne, les avantages prévus par la CDI au titre d'un dividende, d'un intérêt ou d'une redevance, s'il est démontré que la création, l'acquisition ou la maintenance, ou encore l'exercice des activités concernées n'avaient pas comme l'un des principaux objectifs de bénéficier des avantages de la CDI³⁵⁰³. 1582

A notre avis, ce critère de « repêchage » ne devrait pas être confondu avec la clause d'exonération discrétionnaire (« *discretionary relief clause* » en anglais) que nous avons vue précédemment³⁵⁰⁴, quand bien même une certaine littérature utilise également cette dernière dénomination pour désigner celui-là (repêchage)³⁵⁰⁵. La « *discretionary relief clause* » proprement dite intervient plutôt à l'issue du test de la règle PPT – et ce, lorsque le contribuable n'y a pas satisfait – en vue de permettre quand même l'octroi de l'avantage conventionnel en fonction du droit interne de la juridiction fiscale compétente pour accorder cet avantage. En revanche, le critère de repêchage dont il est question à l'article 22 (§7) de la CDI Belgique-Japon, intervient à l'issue du test LOB et peut manquer de déployer ses effets si le test PPT s'avère positif. Somme toute, c'est une question de sémantique que l'on peut néanmoins tolérer. 1583

Au reste, le paragraphe 8 de l'article 22 de la CDI susmentionnée clarifie les définitions de quelques concepts en vue d'une meilleure application dudit article qui – encore convient-il de le rappeler – détermine le droit aux avantages (« *Entitlement to benefits* ») de la CDI. Il s'agit en l'occurrence des concepts ci-après : principale catégorie d'actions (« *principal class of shares* ») ; bourse reconnue (« *recognised stock exchange* ») ; bénéficiaire équivalent (« *equivalent beneficiary* ») ; et revenu brut (« *gross income* »). 1584

10.5. Enseignements tirés de l'étude sur les mécanismes de lutte contre les abus des CDI et perspective en droit conventionnel fiscal congolais

10.5.1. Épilogue, état des lieux et perspective pour la CDI belgo-helvétique

Nous partons du postulat qu'une CDI ne se borne pas seulement à offrir – en marge de l'élimination de la double imposition – des avantages fiscaux aux résidents des 1585

³⁵⁰⁰Article 22, §5, CDI Belgique-Japon.

³⁵⁰¹Article 22, §6, CDI Belgique-Japon.

³⁵⁰²Le concept est de DELFOSSE, *Instrument multilatéral*, p.31 N.87

³⁵⁰³Article 22, §7, CDI Belgique-Japon.

³⁵⁰⁴Voy. Section 10.3.1.2.2

³⁵⁰⁵C'est le cas de DE BROE qui parle de « *discretionary relief provision* » (DE BROE, *LOB and PPT*, p.206).

juridictions fiscales qui l'ont conclue, mais elle prévoit également – dans l'optique de contribuer à la lutte contre l'évasion fiscale – des mesures en vue de contrer toute utilisation inappropriée [de la CDI] qui ne viserait qu'à étendre indûment les avantages conventionnels aux personnes qui ne sont pas des résidents de l'une des juridictions contractantes. Les abus des CDI sont multiples et multiformes à travers l'ingéniosité des contribuables, mais l'unanimité porte sur le chalandage fiscal qui est un moyen assez commun d'étendre le bénéfice des avantages conventionnels à des « non ayants-droits ». Les acteurs du chalandage fiscal respectent la lettre de la CDI, mais posent astucieusement des actes allant à l'encontre de l'esprit de la CDI.

- 1586 Pour empêcher justement l'utilisation impropre des CDI conçues notamment sous l'inspiration du MC-OCDE, il a été inséré dans celui-ci – dès sa mise à jour de 1977 et désormais – une règle BO qui préconise de n'octroyer le bénéfice des avantages conventionnels au titre d'un dividende, un intérêt ou une redevance, qu'au seul « bénéficiaire effectif » du revenu concerné. Quant à la notion même du « bénéficiaire effectif », certes il s'agit d'un concept conventionnel dont la signification est censée se dégager de la CDI même, cependant il n'est pas exclu de recourir au droit national pour dégager ladite signification, au cas où la CDI serait muette. C'est le cas aussi bien en droit suisse qu'en droit belge, où il est admis que la qualité du bénéficiaire effectif implique un pouvoir juridique et économique réel sur le revenu, et non une simple détention apparente de ce revenu qui obligerait son titulaire d'en transmettre – à un stade ultérieur – le bénéfice à une tierce personne, factuellement le véritable propriétaire. Somme toute, la règle BO nécessite de passer outre la simple apparence juridique d'une transaction ou opération pour s'intéresser à sa substance économique qui permettrait de déceler le vrai « maître » du revenu, au titre duquel les avantages conventionnels sont postulés.
- 1587 Nonobstant l'existence de la règle BO dans quasiment toutes les CDI du globe conclues conformément au MC-OCDE, le chalandage fiscal ainsi que bon nombre d'autres formes d'abus des CDI n'ont pas reculé ou tari à travers l'imagination florissante des contribuables, ces derniers étant naturellement tentés de passer par les mailles du filet de ladite règle pour se faire des économies de l'impôt normalement dû. Cette question d'utilisation impropre des CDI a été, parmi tant d'autres, au cœur des débats fiscaux internationaux qui ont accouché du Projet BEPS. L'Action 6 de ce dernier, intitulée « *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales* » a trait aux différents abus des avantages liés aux CDI et propose des mesures idoines pour les combattre. Dans la même veine, l'Action 15 du Projet BEPS a été dédiée à la rédaction d'un Instrument multilatéral ayant notamment pour objectif de proposer aux juridictions fiscales du globe une nouvelle approche dans l'élaboration des CDI. Ces deux Actions BEPS (6 et 15) se recoupent et ont ainsi donné naissance à une partie de l'Instrument multilatéral, qui reprend avec détails – au travers de ses articles 6 à 11 – quelques mesures efficaces déjà énoncés par l'Action 6 du Projet BEPS, pour lutter contre

l'évasion fiscale fondée sur les abus des CDI. Dans la même veine, le MC-OCDE ainsi que ses Commentaires ont été mis à jour en novembre 2017, en vue d'intégrer la nouvelle dynamique en la matière.

Les mesures anti-abus préconisées par ces outils juridiques sont séparées en standards minimums ainsi qu'en recommandations. Ces dernières n'ont pas été analysées dans ce chapitre, compte tenu de leur caractère certes utile mais non indispensable pour la prévention des abus. Au titre des standards minimaux, il est prévu en prélude la modification ou l'insertion d'un préambule dans les CDI, stipulant expressément qu'une CDI a également pour objectif de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales, et non seulement se limiter à prévenir la double imposition. Par ailleurs, deux nouvelles règles anti-abus inspirées du modèle de convention US sont proposées en complément de la règle BO, en vue de renforcer la prévention et la neutralisation des abus conventionnels (avec en tête le chalandage fiscal) : la clause du critère des objets principaux (règle PPT) et la clause de la limitation des avantages (règle LOB) en forme simplifiée et détaillée. 1588

La règle PPT est une clause générale anti-abus (GAAR) qui permet de tester si, préalablement à l'octroi d'un avantage conventionnel, l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux d'un montage (transaction ou opération) ne vise pas à obtenir ledit avantage. En cas de résultat négatif du test, l'avantage conventionnel est accordé à son postulant ; encore faudrait-il que ce dernier soit le bénéficiaire effectif du revenu au titre duquel l'avantage est postulé, ce qui n'est plus la tâche du test PPT mais bien du test BO. En cas de résultat positif, c'est-à-dire lorsque l'objet principal ou l'un des objets principaux du montage visait essentiellement l'avantage conventionnel sollicité, ce dernier ne sera pas accordé. Cependant, dans ce cas de figure, il est toujours possible pour l'autorité fiscale compétente auprès de laquelle l'avantage est postulé, d'accorder décidément cet avantage, si ce dernier existe en fonction du droit domestique ou en dehors même de l'acte abusif : C'est la « clause d'exonération discrétionnaire » que certaines CDI peuvent intégrer de manière accessoire à la règle PPT. 1589

Tant pour les autorités suisses que pour celles belges, la règle PPT a eu à récolter tous les « suffrages exprimés » lors de la signature solennelle de l'Instrument multilatéral. En effet, dans leurs statuts des réserves respectifs déposés à cette occasion et confirmés plus tard lors du dépôt des instruments de ratification de l'Instrument multilatéral, les autorités de deux pays ont choisi d'insérer systématiquement une règle PPT dans leurs CDI respectives, soit de manière multilatérale *hic et nunc* (en application des dispositions pertinentes de l'Instrument multilatéral), soit progressivement de manière bilatérale. 1590

La règle LOB est une clause anti-abus spécifique (SAAR) qui a pour finalité d'empêcher l'octroi inapproprié des avantages conventionnels à des personnes qui ne remplissent 1591

pas certaines conditions indispensables fixées par la CDI. Le *starting-block* de cette démarche est la qualité de résident fiscal, selon l'ordre juridique interne à chaque juridiction contractante de la CDI. En cas d'éventuelle double domiciliation fiscale sur pied de chacune des législations de deux juridictions contractantes, la CDI est censée contenir des règles subsidiaires de départage (*tie-breaker rule*) permettant d'affilier objectivement le contribuable concerné à l'une des juridictions. Une fois la qualité de résident reconnu au contribuable, celui-ci devrait ensuite passer par d'autres tests alternatifs, pour pouvoir obtenir les avantages conventionnels : soit être une « personne admissible », cette notion étant précisée par la CDI ; soit exercer une activité économique et ce, sous certaines conditions ; soit encore détenir directement ou indirectement un certain pourcentage des droits ou participations effectifs dans une société située dans la juridiction fiscale de résidence et ce, pendant une certaine période bien définie.

- 1592 Tant pour les autorités suisses que pour celles belges, l'offre de la règle LOB a été « mise en quarantaine » lors de la signature solennelle de l'Instrument multilatéral, aux motifs liés *non solus* à sa complexité *sed etiam* à son caractère non indispensable ainsi qu'à son essence insuffisante pour satisfaire la norme minimale de verrouillage des CDI face aux éventuels cas d'abus. Pour ce qui est du droit fiscal conventionnel suisse, à part la CDI signée avec les États-Unis³⁵⁰⁶ dont l'article 22 contient une règle LOB, aucune autre CDI ne sera en principe dotée d'une telle règle. C'est pratiquement la même position adoptée par le Royaume de Belgique ; néanmoins en ce qui concerne cette juridiction fiscale, il existe encore – en dehors même de la CDI signée avec les États-Unis³⁵⁰⁷ qui prévoit la règle LOB à son article 21 – la CDI avec le Japon conclue en 2016 sous l'inspiration des travaux du Projet BEPS, qui contient simultanément une règle PPT ainsi qu'une règle LOB simplifiée (article 22).
- 1593 Au reste, il n'est pas sans intérêt de rappeler que la Confédération Suisse et le Royaume de Belgique ont conclu en commun une CDI qui date de 1978³⁵⁰⁸ et qui a été rédigée sous l'inspiration du MC-OCDE³⁵⁰⁹. Un Avenant au texte original de ladite CDI a été conclu le 10 avril 2014³⁵¹⁰. Il convient de faire remarquer que cette CDI ne contient pas

³⁵⁰⁶Convention entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, conclue le 2 octobre 1996 et entrée en vigueur le 19 décembre 1997 (RO 1999 1460).

³⁵⁰⁷Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Bruxelles le 27 novembre 2006 et entrée en vigueur le 28 décembre 2007 (Moniteur Belge du 9 janvier 2008).

³⁵⁰⁸Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 28 août 1978 et entrée en vigueur le 26 septembre 1980 (RO 1980 1456).

³⁵⁰⁹Dans ce sens, voy. DANON/SALOMÉ, *Double imposition*, p.339 ; Chambre des représentants, Questions et réponses écrites, In : Bulletin n° : B036 - Question et réponse écrite n° : 411 - Législature : 54, p.259

³⁵¹⁰RO 2017 4061.

les normes minimales anti-abus prescrites par l'Action 6 du Projet BEPS et mises en relief par l'Instrument multilatéral ainsi que le MC-OCDE 2017. En effet, ni dans son intitulé³⁵¹¹, moins encore dans son préambule³⁵¹², la CDI concernée ne mentionne aucunement l'objectif de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales, tel que vivement recommandé par le Projet BEPS. Par ailleurs, en dehors de la règle BO cristallisée aux dispositions relatives aux dividendes (article 10), intérêts (article 11) et redevances (article 12), cette CDI ne contient ni la règle PPT – moins encore la règle LOB – en vue de prévenir et de contrer son utilisation inappropriée. C'est ce qui ressort également du premier rapport d'examen par le pairs sur le chalandage fiscal (Action 6), approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS le 24 janvier 2019 et publié en février de la même année, à l'issue d'un examen méticuleux de tous les réseaux conventionnels fiscaux du globe³⁵¹³. Somme toute, cette CDI belgo-suisse nécessite une profonde revisitation en vue de sa conformité aux standards internationaux (OCDE et accessoirement UE) auxquels les deux juridictions fiscales ont volontiers souscrit.

10.5.2. Perspective en droit conventionnel congolais : nécessité d'adaptation du réseau conventionnel fiscal à la norme de l'OCDE

10.5.2.1. Remarques préliminaires

D'entrée de jeu, il convient de rappeler que la juridiction congolaise est caractérisée par l'existence d'un faible réseau conventionnel en matière fiscale, au détriment de l'attractivité de sa place économique³⁵¹⁴. A ce jour, la République Démocratique du Congo n'a conclu que deux CDI bilatérales qui sont déjà en vigueur, en l'occurrence avec l'Afrique du Sud (10.5.2.2) et la Belgique (10.5.2.3). Il convient à présent de décortiquer la systématique anti-abus contenue dans ces deux CDI, pour jauger leur niveau d'adéquation aux standards minimums fixés par le Projet BEPS de l'OCDE/G20, et formuler éventuellement des propositions idoines en perspective d'une amélioration (10.5.2.4). En effet, comme nous l'avons déjà relevé³⁵¹⁵, les recommandations que formule l'OCDE en matière fiscale peuvent également être adoptées par des États qui ne sont pas membres de cette Organisation, dans le cas d'espèce la République Démocratique du Congo.

1594

10.5.2.2. Dispositif anti-abus de la CDI entre la République Démocratique du Congo et l'Afrique du Sud

La CDI entre l'Afrique du Sud et la République Démocratique du Congo, intitulée « *Convention between the government of the Republic of South Africa and the Government of*

1595

³⁵¹¹A savoir : « ...en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ».

³⁵¹²En l'occurrence : « Le Conseil fédéral suisse et Sa Majesté le Roi des Belges, désireux d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ont décidé de conclure une Convention et ont nommé à cet effet comme Plénipotentiaires, savoir : [...] ».

³⁵¹³OCDE, *Rapport chalandage fiscal 2019*, p.53 et 232

³⁵¹⁴Pour plus de détails, voy. Section 7.4.2.1

³⁵¹⁵Voy. Section 8.1.1.2

the Democratic Republic of Congo for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income »³⁵¹⁶ (ci-après « CDI RSA-RDC »), a été signée en date du 29 avril 2005, à Pretoria, et est entrée en vigueur sur le territoire congolais à la suite de sa ratification par la Loi n° 11/019 du 15 septembre 2011³⁵¹⁷. Elle s'applique aux impôts sur les revenus prélevés pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception³⁵¹⁸. A cet effet, sont considérés comme impôts sur le revenu tous les impôts frappant le revenu total ou des éléments du revenu, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers³⁵¹⁹.

1596 Cela dit, en rapport avec les standards minimaux fixés par le Projet BEPS de l'OCDE/G20 en vue d'immuniser les CDI face aux abus, il convient d'indiquer d'emblée que la CDI RSA-RDC contient déjà un préambule qui répond à la norme minimale, car elle énonce explicitement qu'elle a été conclue non seulement pour éviter la double imposition, mais aussi pour prévenir l'évasion ou la fraude fiscale, en ces termes :

1597 « *The Government of the Republic of South Africa and the Government of the Democratic Republic of Congo desiring to conclude a Convention for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income* »³⁵²⁰.

1598 Cependant, il n'est pas sans intérêt de faire remarquer que ce préambule fait référence à « *fiscal evasion* » ou, en d'autres termes, à « *tax evasion* ». Or, nous avons vu précédemment³⁵²¹ que cette dernière notion est interprétée différemment selon les traditions juridiques et se traduirait en français, pour certains systèmes juridiques, par « évasion fiscale », et pour d'autres par « fraude ou infraction fiscale ». Si le terme « *fiscal evasion* » ne pose aucun problème pour le Congo qui ne connaît pas encore la notion d'évasion fiscale mais uniquement celle de fraude fiscale³⁵²², il pourrait en revanche être interprété par « fraude fiscale » en Afrique du Sud (d'autant que le système fiscal de ce pays distingue entre évasion et fraude fiscale³⁵²³, comme en Suisse et en Belgique) et permettre ainsi aux actes d'évasion fiscale (*tax avoidance*) de passer par les mailles du filet, au motif que le préambule sus évoqué ne couvre pas le phénomène d'évasion fiscale. Pour ce faire, nous suggérons vivement que ce préambule soit légèrement modifié, afin d'insérer le mot « *avoidance* » à côté de « *evasion* » ; ce qui donnerait ceci :

³⁵¹⁶Déjà évoquée *supra*, à les sections 7.4.2.1 et 7.4.2.2

³⁵¹⁷Publiée au Journal officiel de la RD Congo du 1^{er} octobre 2011, 52^e année, Première partie, n° 19, p.11

³⁵¹⁸Article 2, point 1, de la CDI RSA-RDC.

³⁵¹⁹Article 2, point 2, de la CDI RSA-RDC

³⁵²⁰Préambule de la CDI RSA-RDC.

³⁵²¹*Voy.* Section 5.3.3.1

³⁵²²*Voy.* Section 5.4.2.1

³⁵²³LELOPE, *Tax avoidance*, p.11 ss et références citées.

« *The Government of the Republic of South Africa and the Government of the Democratic Republic of Congo desiring to conclude a Convention for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion/avoidance with respect to taxes on income* ». 1599

D'ailleurs, il convient de relever que lors de la signature solennelle de l'Instrument multilatéral, à Paris (2017), l'Afrique du Sud avait notifié au Dépositaire (OCDE) une liste de CDI qu'elle estimait certes contenant déjà un préambule conforme à la norme minimal du Projet BEPS, mais qu'elle souhaitait une substitution des anciennes formulations par la formulation du Projet BEPS, au cas où les partenaires cocontractants faisaient la même notification. Parmi les CDI concernées, figurait la CDI RSA-RDC³⁵²⁴. Malheureusement, la République Démocratique du Congo n'a pas été présente à la signature de l'Instrument multilatéral, pour pouvoir faire la même notification. Du coup, conformément à la dernière phrase de l'article 6 (§5) de l'Instrument multilatéral, le texte du préambule prévu par ce dernier devrait logiquement être ajouté au préambule existant de la CDI RSA-RDC. Dans l'hypothèse où la République Démocratique du Congo faisait la même notification le jour où elle signera l'Instrument multilatéral, on substituera au texte de l'actuel préambule la formule minimale³⁵²⁵ suivante : 1600

« *The Government of the Republic of South Africa and the Government of the Democratic Republic of Congo;*
Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions) ». 1601

Par ailleurs, la CDI RSA-RDC sous examen contient une règle BO cristallisée dans les dispositions qui régissent les dividendes (article 10), les intérêts (article 11) et les redevances (article 12). Pour illustration, en ce qui concerne le paiement des redevances, l'article 12 (§ 1 et 2) prévoit : 1602

« Les redevances provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État peuvent être imposées dans cet autre État.
 Toutefois, ces redevances peuvent également être imposées dans l'État contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des redevances est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi perçu ne doit pas dépasser 10 pour cent du montant brut des redevances »³⁵²⁶. 1603

³⁵²⁴ Voy. *The Republic of South Africa*, « *Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature* », disponible en ligne: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-south-africa.pdf> (ressource consultée le 9 septembre 2018).

³⁵²⁵ En effet, si la juridiction congolaise fait également le choix du texte optionnel qui fait référence au souhait de promouvoir les relations économiques ou d'améliorer la coopération en matière fiscale entre les deux pays (article 6, §3 de l'Instrument multilatéral), il sera également inséré dans le préambule la phrase suivante : « *Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matter* ».

³⁵²⁶ Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est: « *Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State. However, such*

- 1604 Il transpire de ce texte, qu'un dégrèvement d'impôt est prévu dans la juridiction fiscale de source en ce qui concerne les revenus tirés des redevances, à condition que le titulaire de ces revenus en soit le bénéficiaire effectif et résident de l'autre juridiction. En d'autres termes, si le bénéficiaire effectif des revenus en question n'est pas un résident de l'autre juridiction contractante, mais plutôt d'une juridiction tierce, le dégrèvement d'impôt prévu ne sera pas octroyé.
- 1605 Cette règle BO a donc pour finalité de faire échec à toute velléité des personnes physiques ou morales qui ne seraient pas considérées comme des résidents fiscaux de la République Démocratique du Congo ou de l'Afrique du Sud (au regard de la législation fiscale interne à chacun de deux pays), de pouvoir profiter des dégrèvements d'impôts prévus par les articles 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances), notamment en faisant recours à des prête-noms ou à des sociétés-écran certes ayant la qualité de résidents fiscaux mais dépourvus de la qualité de bénéficiaires effectifs (c'est-à-dire sans détention d'un réel pouvoir juridique et économique sur les revenus au titre desquels le dégrèvement d'impôt serait sollicité).
- 1606 Au reste, il convient d'indiquer que la CDI RSA-RDC ne répond pas à la norme minimale des clauses anti-abus proposées par le Projet BEPS, car elle ne contient ni une règle PPT, moins encore une règle LOB détaillée complétée par un mécanisme visant les montages qui font intervenir des sociétés-relais. Pour preuve, ladite CDI n'a pas été reprise sur la liste des réserves à l'Instrument multilatéral formulées par l'Afrique du Sud en rapport avec ses CDI qui contenaient déjà une règle PPT³⁵²⁷. Dans la même veine, à l'issue d'un examen minutieux des réseaux conventionnels fiscaux du monde dont les résultats ont été révélés, en février 2019, dans le premier rapport d'examen par les pairs (Cadre inclusif sur le BEPS), la CDI RSA-RDC ne répondait pas aux normes minimales du Projet BEPS³⁵²⁸.
- 1607 Au regard de ce qui précède, nous suggérons et plaidons en faveur de l'insertion dans la CDI sous revue, par la voie bilatérale, d'une règle PPT dont le caractère de clause anti-abus générale permettra de prévenir et de détecter tous les cas de chalandage fiscal. Dans la même perspective, nous déconseillons tout éventuel recours à la règle LOB, dont le caractère complexe n'a point motivé même certaines économies avancées du globe — en l'occurrence la Suisse et la Belgique — à l'adopter.

royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise, and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the royalties ».

³⁵²⁷Dans cette optique, l'Afrique du Sud a estimé que ses CDI, qui contenaient déjà une règle PPT, sont celles conclues avec : Australie ; Brésil ; Bulgarie ; Chili ; Emirats Arabes Unis ; Hong-Kong ; Japon ; Nigéria ; Oman ; Pays-Bas ; Qatar ; Royaume-Uni ; Singapour. Voy. The Republic of South Africa, « Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature », p. 27

³⁵²⁸OCDE, Rapport chalandage fiscal 2019, p. 86 et 219

10.5.2.3. Dispositif anti-abus de la CDI entre la République Démocratique du Congo et le Royaume de Belgique

La « *Convention entre le Royaume de Belgique et la République Démocratique du Congo en vue d'éviter la double imposition et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* » (ci-après « CDI BE-RDC »)³⁵²⁹ a été conclue à Bruxelles le 23 mai 2007 et publiée en 2012 tant au Moniteur Belge³⁵³⁰ qu'au Journal officiel de la RD Congo³⁵³¹. Elle s'applique – quel que soit le système de perception – aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'une juridiction contractante, y compris ses subdivisions politiques ou ses collectivités locales³⁵³². Dans cette veine, la CDI ci-dessus considère comme impôts sur le revenu et sur la fortune, les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises ainsi que les impôts sur les plus-values³⁵³³.

Cela dit, la CDI BE-RDC contient déjà un préambule presque conforme à la norme minimale du Projet BEPS, d'autant qu'elle est assortie d'une formule anti-abus et anti-évasion/fraude fiscale, libellée en ces termes :

« Le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République Démocratique du Congo ;
Désireux de conclure une convention en vue d'éviter la double imposition et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ;
Sont convenus des dispositions suivantes : »

Nonobstant la conformité de ce préambule au standard minimum du Projet BEPS, la Belgique a notifié la CDI sous revue au Dépositaire de l'Instrument multilatéral, dans sa liste de réserves³⁵³⁴ déposée le jour de la signature solennelle dudit Instrument à Paris (2017), afin que la formule BEPS soit substituée à la formule originelle. A supposer que la République Démocratique du Congo fasse la même notification le jour où elle adopterait l'Instrument multilatéral, le texte de l'actuel préambule de la CDI BE-RDC serait logiquement remplacé au minimum³⁵³⁵ par la formule ci-après :

« Le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République Démocratique du Congo,

³⁵²⁹Déjà évoquée *supra*, à les sections 7.4.2.1 et 7.4.2.2

³⁵³⁰Moniteur Belge du 10 Février 2012.

³⁵³¹JO RD Congo du 1^{er} janvier 2012, 53^e année, Première partie, n° 1, p.7

³⁵³²Article 2 (§ 1) de la CDI BE-RDC.

³⁵³³Article 2 (§ 2) de la CDI BE-RDC.

³⁵³⁴Kingdom of Belgium, «*Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature*», p.16. En ligne: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-belgium.pdf> (10 septembre 2018).

³⁵³⁵En effet, si la juridiction congolaise fait également le choix du texte optionnel qui fait référence au souhait de promouvoir les relations économiques ou d'améliorer la coopération en matière fiscale entre les deux pays (article 6, §3 de l'Instrument multilatéral), il sera également inséré dans le préambule la phrase suivante : « *Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale* ».

Entendant conclure une convention visant à éliminer la double imposition à l'égard des impôts sur le revenu et sur la fortune, et ce, sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale/évitement fiscal (résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir les allègements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents de tierces juridictions),

Sont convenues de ce qui suit : »

- 1613 Par ailleurs, la CDI BE-RDC contient indéniablement une règle BO cristallisée aux articles 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances), et qui conditionne l'obtention des avantages fiscaux, afférents au paiement de ces revenus, à la détention de la qualité de bénéficiaire effectif considéré comme résident fiscal de la Belgique ou de la RD Congo. Du coup, cela permet d'éviter que des personnes qui ne seraient pas des résidents de l'un de ces États puissent profiter du dégrèvement d'impôts prévu par la CDI, notamment en se servant de personnes physiques ou morales de paille, localisées dans les deux juridictions. Pour illustration, il ressort de la CDI sous examen ce qui suit, relativement au paiement des intérêts :
- 1614 « Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.
Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des intérêts »³⁵³⁶.
- 1615 En dehors de la règle BO, il y a lieu de relever que la CDI BE-RDC contient également une règle PPT —qui couvre uniquement une certaine catégorie des dividendes— et cristallisée à l'article 22 sous cette formulation :
- 1616 « Le deuxième alinéa du paragraphe 2, (b) n'est pas applicable à un résident de la Belgique dont les activités ou investissements en République Démocratique du Congo ont pour but essentiel de bénéficier abusivement des dispositions dudit paragraphe, c'est-à-dire lorsqu'il est prouvé que les activités ou investissements ne répondent pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Ceci est notamment le cas lorsque, avant la fin de la période ou après l'expiration de la période au cours de laquelle l'exonération visée à cet alinéa de l'impôt congolais est accordée à une société qui est un résident de la République Démocratique du Congo, une entreprise associée, au sens de l'article 9, audit résident de la République Démocratique du Congo ou de la Belgique, selon le cas, reprend les activités de la première société pour bénéficier en République Démocratique du Congo d'une nouvelle période d'exonération des bénéfices tirés de ces activités »³⁵³⁷.

³⁵³⁶Article 11 (§1 et 2) de la CDI BE-RDC.

³⁵³⁷Protocole 4 de la CDI BE-RDC, *Ad* article 22, paragraphe 2 (b). Il n'est pas sans intérêt d'indiquer que le deuxième alinéa du paragraphe 2 (b), auquel ce protocole se réfère, prévoit ceci : « *Nonobstant la condition d'imposition prévue par la législation belge, sont également exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique, les dividendes visés à l'article 10, paragraphe 2, (a), (i), qu'une société qui est un résident de la Belgique reçoit d'une société qui est un résident de la République Démocratique du Congo et qui sont payés à partir de bénéfices d'activités d'entreprise exercées en République Démocratique du Congo, que la République Démocratique du Congo exempte temporairement de l'impôt sur les bénéfices des entreprises en application du Code des investissements ou d'une loi particulière organisant l'investissement dans les secteurs visés à l'article 3 dudit Code. La Belgique exempte ces dividendes durant une période de dix ans à partir de la prise d'effet de*

Aussi bien à notre avis qu'à celui des autorités belges³⁵³⁸, cette règle PPT est insuffisante dans son essence pour pouvoir immuniser la CDI BE-RDC face à des éventuels montages abusifs visant à détourner l'objectif de certaines dispositions relatives notamment aux revenus autres que les dividendes. Il serait ainsi approprié d'adopter plutôt la formulation proposée par l'Action 6 du Projet BEPS ainsi que ses succédanés (Instrument multilatéral et MC-OCDE 2017), pour ainsi conformer ladite CDI aux standards minimums qui visent à empêcher l'utilisation impropre des avantages fiscaux conventionnels. Effectivement, pour ce qui est de la conformité auxdits standards, il ressort du premier rapport du Cadre inclusif sur le BEPS relatif à l'examen par le pairs sur le chalandage fiscal – publié en février 2019 – que la CDI BE-RDC est déficitaire et aucun instrument de sa mise en conformité n'avait été signé jusqu'à date³⁵³⁹. 1617

Au reste, il nous semble d'office logique d'écarter la possibilité d'envisager l'insertion d'une règle LOB – ni simplifiée moins encore détaillée – dans la CDI BE-RDC, pour autant que la Belgique a déjà renoncé à ladite règle dans son droit fiscal conventionnel, lors de la signature de l'Instrument multilatéral ainsi que pour l'avenir³⁵⁴⁰. 1618

10.5.2.4. Pour une nouvelle orientation sur l'avenir du réseau conventionnel fiscal congolais

Dans la mesure où les mécanismes anti-abus contenus dans le réseau conventionnel [fiscal] congolais s'avèrent déficitaires au regard du standard BEPS, nous proposons une solution alternative à la mise en adéquation des deux CDI (en vigueur) avec ledit standard : une pure et simple dénonciation dans l'optique de renégocier de nouvelles CDI avec respectivement les mêmes parties. 1619

En effet, cette possibilité de dénonciation est loisible, dans la mesure où le délai y afférent, prévu aussi bien dans la CDI avec l'Afrique du Sud³⁵⁴¹ que dans celle avec la 1620

la Convention et conformément aux autres limites et conditions prévues par la législation belge. Cette période de dix ans est renouvelée pour une nouvelle période de dix ans, sauf si l'autorité compétente de la Belgique communique, avant la fin de la première période de dix ans, par écrit à l'autorité compétente de la République Démocratique du Congo, la non-reconduction de la mesure ».

³⁵³⁸ En effet, dans leur liste des notifications formulées en marge de la signature de l'Instrument multilatéral, les autorités belges ont estimé que le texte de la règle PPT de la CDI BE-RDC (tout comme pour 26 autres CDI) devait être remplacé par le texte prévu par l'Instrument multilatéral.

Voy. Kingdom of Belgium, «Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature», p.25

³⁵³⁹ OCDE, *Rapport chalandage fiscal 2019*, p.86

³⁵⁴⁰ *Voy. Section 10.4.2.2*

³⁵⁴¹ En effet, l'article 29 (intitulé "termination") de la CDI RSA-RDC stipule : « 1. *This Convention shall remain in force indefinitely but either of the Contracting States may terminate the Convention through the diplomatic channel, by giving to the other Contracting State written notice of termination not later than 30 June of any calendar year starting ten years after the year in which the Convention entered into force.* 2. *In such event the Convention shall cease to apply: (a) with regard to taxes withheld at source, in respect of amounts paid or credited after the end of the calendar year in which such notice is given; and (b) with regard to other taxes, in respect of taxable years beginning after the end of the calendar year in which such notice is given ».*

Belgique³⁵⁴², est déjà ouvert. Beaucoup de pays du globe ont souvent procédé à ce genre d'exercice (dénonciation), si leurs intérêts économiques s'avèrent menacés. A notre avis, le chalandage fiscal peut être considéré comme une menace aux intérêts économiques d'un pays signataire d'une CDI, si les recettes fiscales domestiques se trouvent amenuisées par des abus de la dite CDI (évasion fiscale).

- 1621 En guise d'illustration de la dénonciation d'une CDI pour raison d'atteinte aux intérêts économiques domestiques, nous pouvons évoquer quelques cas des pays en développement ci-après : à la fin de l'année 2012, la Mongolie a annulé ses CDI avec les Émirats arabes unis, les Pays-Bas, le Luxembourg et le Koweït au motif qu'elles facilitaient l'expatriation en franchise des bénéfices provenant des industries extractives mongoles. En 2013, l'Argentine — qui avait également accepté de signer des CDI avec d'autres pays exigeant une taxation à la source réduite — a annulé des CDI avec l'Autriche, le Chili, l'Espagne et la Suisse. Le 5 juin 2013, le Malawi a annulé sa CDI avec les Pays-Bas. En 2013 également, le Rwanda a renégoié sa CDI défavorable avec l'Île Maurice. En 2014, l'Ouganda a suspendu les négociations d'une nouvelle CDI et annoncé son intention de renégocier ses CDI existantes afin de mieux protéger ses intérêts³⁵⁴³. Enfin, tout récemment, soit en juin 2019, le Sénégal a dénoncé sa CDI avec l'Île Maurice (signée en 2002), au motif qu'en 17 ans d'existence, cette CDI aurait fait perdre au Sénégal 150 milliards de recettes fiscales au profit de l'Île Maurice ; et ce montant aurait pu augmenter à l'horizon 2021, avec la perspective de l'exploitation du pétrole et du gaz³⁵⁴⁴.

³⁵⁴²En effet, l'article 30 (intitulé « dénonciation ») de la CDI BE-RDC stipule : « 1. La présente Convention restera en vigueur jusqu'à sa dénonciation par l'un des Etats contractants. Chaque Etat contractant peut la dénoncer par voie diplomatique, moyennant un avis de dénonciation écrit adressé à l'autre Etat contractant avant le 30 juin de chaque année commençant après la 5ème année suivant celle de l'entrée en vigueur de la Convention. 2. Dans ce cas, la Convention cesse d'être applicable: (a) aux impôts dus à la source sur les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement celle de la dénonciation; (b) aux autres impôts établis ou assis sur des revenus de périodes imposables commençant à partir du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement celle de la dénonciation; (c) aux impôts sur la fortune établis ou assis sur des éléments de fortune existant au 1er janvier de toute année qui suit celle de la dénonciation ».

³⁵⁴³Voy. BROOKS/KREVER, *The Troubling Role of Tax Treaties*, p.160 s

³⁵⁴⁴Pour plus de détails, lire en ligne notamment sur : <<https://24heures.net/macky-denonce-la-convention-de-non-double-imposition-avec-lile-maurice/>>; <<https://fr.africanews.com/2019/07/17/senegal-maurice-une-convention-et-des-epines/>> (ressources consultées le 21 juillet 2019).

Chapitre 11 :

Quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale fondée sur la manipulation des prix de transfert

Fondamentalement, le principe de pleine concurrence – inspiré de travaux de l'OCDE et repris dans bon nombre de législations fiscales du globe – a pour finalité de contrer certaines pratiques d'évasion fiscale consistant, de la part des entreprises multinationales, à minimiser les prix relatifs aux opérations intragroupes en vue de transférer des bénéfices vers des filiales situées dans des juridictions fiscales à faible ou nulle fiscalité autres que celles où sont générés lesdits bénéfices (11.1). Par ailleurs, de commun accord, les administrations fiscales et les entreprises multinationales peuvent procéder –préalablement à la mise en branle de certaines transactions intragroupes– à la fixation des conditions nécessaires à la garantie du principe de pleine concurrence, notamment au travers d'un accord préalable en matière des prix de transfert. Cet accord s'avère être, à juste titre, une interprétation du droit en vigueur ainsi qu'une contractualisation de la sécurité juridique du contribuable face aux éventuels redressements fiscaux susceptibles d'entraîner des doubles impositions (11.2). Au reste, l'obligation de pleine concurrence nécessite d'être singulièrement renforcée dans les pays en développement, où se posent des difficultés dues notamment à la mise en œuvre des méthodes de fixation des prix de transfert. C'est le cas également dans le paysage fiscal congolais où l'obligation de pleine concurrence a tout récemment été consacrée de manière expresse au travers d'une loi de finances ; néanmoins, son régime juridique nécessite des améliorations, notamment en rapport avec la pratique des accords préalables en matière des prix de transfert, qui n'a pas encore été réglementée (11.3).

1622

11.1. Prix de transfert, principe de pleine concurrence et lutte contre l'évasion fiscale internationale

11.1.1. Contenu, fondement juridique et nouveau paradigme sous-jacent au Projet BEPS

11.1.1.1. Notion et évolution de la réglementation internationale en matière des prix de transfert

Par définition³⁵⁴⁵, les prix de transfert sont des prix pratiqués entre des entreprises associées et établies dans différents pays, pour leurs transactions intragroupes,

1623

³⁵⁴⁵Cette définition de la notion de prix de transfert s'inspire de celles esquissées notamment par : DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.13 N.1 ; VIDAL, *Prix de transfert*, p.70 ; MADIÈS, *Prix de transfert*, p.387 ; SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p.445 ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.11 et références citées ; BRONSON, et al., *Transfer pricing*, p.5 ; COUSINS/BEETON, *Transfer pricing*, p.76 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.134 N.252

lesquelles peuvent se traduire notamment par le transfert de biens corporels, de biens incorporels, de prestations des services, de financements ou de prêts. En d'autres termes, un prix de transfert est un prix qui est exigé par une entité d'un groupe multinational à une autre entité du même groupe, pour lui vendre un bien ou un service³⁵⁴⁶. Il s'agit, somme toute, d'un prix appliqué au « commerce intégré ou intra-firme, ou encore au commerce international fermé »³⁵⁴⁷. A en croire DIALIGUE³⁵⁴⁸, les transferts internes aux entreprises transnationales s'élèveraient à plus de la moitié du commerce mondial des marchandises. Selon lui, plus de la moitié des échanges mondiaux se font par et au sein des entreprises multinationales. Cet aspect démontre ainsi l'ampleur des activités réalisées au travers du commerce intégré, à l'intérieur des groupes d'entreprises³⁵⁴⁹.

- 1624 Cela dit, dans la mesure où ces prix de transfert sont fixés par des sociétés associées non indépendantes au sein d'un groupe multinational, il est fort possible qu'ils ne soient pas parfois le reflet de la réalité du marché indépendant ou libre³⁵⁵⁰, avec pour effet de fausser aussi bien le montant de l'impôt dû par lesdites sociétés que les recettes fiscales des pays d'accueil³⁵⁵¹; ce qui est constitutif d'évasion ou de fraude fiscale³⁵⁵². Pour ce faire, le principe de pleine concurrence (« *at arm's length principal* » en anglais³⁵⁵³) oblige les sociétés appartenant à un groupe multinational à appliquer à leurs transactions intragroupes les prix du marché, c'est-à-dire ceux qu'elles acquitteraient si leurs biens et services étaient échangés avec des tiers³⁵⁵⁴. En d'autres termes, les

³⁵⁴⁶ En effet, les services rendus entre entités associées se caractérisent par une grande diversité : comptabilité ; prestations juridiques et fiscaux ; services financiers ; gestion des ressources humaines ; gestion informatique ; gestion des achats ; *marketing* et politique commerciale ; etc. Voy. CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.417 ss N.631 ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.129

³⁵⁴⁷ SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p.448 et référence citée.

³⁵⁴⁸ DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.33 ss

³⁵⁴⁹ DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.8 et références citées.

³⁵⁵⁰ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.262 N.869 ; SAINT-AMANS, *Combat contre l'optimisation*, p.33

³⁵⁵¹ OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.34 N.1.3. Dans ce sens, il convient de relever à la suite de MADIÈS, qu'il existe deux sortes de prix de transfert : des prix de transfert qui sont utilisés à des fins d'optimisation fiscale et d'autres (égaux aux coûts marginaux) qui permettent de calculer les quantités optimales produites dans chaque filiale (Cf. MADIÈS, *Prix de transfert*, p.389 et références citées). A notre avis, ce sont les premiers qui peuvent tordre le principe de pleine concurrence et fausser les obligations des multinationales ainsi que les expectatives des administrations fiscales.

³⁵⁵² Pour une meilleure compréhension de la pratique des prix de transfert constitutive d'évasion fiscale, voy. Section 6.4.2

³⁵⁵³ Dont la traduction littérale est « principe du traitement à bout de bras ». Des origines qui remonteraient à avant la Révolution française, la « toise » (*arm's length*) était une unité de longueur française qui correspondait exactement à l'envergure des bras (entre 1,7 et 2 mètres). L'anglais moderne emploie notamment ce terme dans l'expression *to keep things at arm's length*, que l'on pourrait traduire par « tenir les problèmes à distance ». Voy. Dossier « Traduire le "transfer pricing" : le principe de pleine concurrence », publié en ligne le 10 décembre 2013 : <https://www.capito.pro/2013/10/12/traduire-le-transfer-pricing-le-principe-de-pleine-concurrence/> (ressource consultée le 29 mars 2019).

³⁵⁵⁴ RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.137 ; MADIÈS, *Prix de transfert*, p.388 ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.15 N.13 s ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.135 N.254 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.119 s N.74

contrats pour des échanges internes de biens et services devraient être passés à des conditions identiques à ce qu'ils seraient s'ils étaient conclus avec des prestataires externes au groupe d'entreprises³⁵⁵⁵. Dès lors, ces sociétés associées au sein d'un groupe sont tenues de négocier sur un pied d'égalité – comme si elles n'avaient aucun lien de dépendance économique – afin d'éviter que l'une d'elles ne soit avantagée sur le plan fiscal³⁵⁵⁶. C'est cela *to deal at arm's-length principle*³⁵⁵⁷.

Selon les recommandations internationales en la matière, particulièrement les travaux de l'OCDE, l'imposition des différentes sociétés appartenant à un même groupe multinational repose sur la présomption que leurs transactions intragroupes sont conformes à la règle de pleine concurrence³⁵⁵⁸. C'est ce qui ressort notamment de l'article 9 du MC-OCDE, qui stipule que :

«[...] Lorsque a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant, et que, dans l'un ou l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence »³⁵⁵⁹.

Par ailleurs, en vue de permettre aux entreprises multinationales ainsi qu'aux administrations fiscales des pays dans lesquels elles sont implantées, de mieux s'assurer du respect du principe de pleine concurrence dans le processus de fixation des prix de transfert et, par ricochet, de faire échec aux pratiques d'évasion ou de fraude fiscale, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a mis à leur disposition – depuis 1995 – des lignes directrices contenues dans un ouvrage intitulé « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* » (ci-après « *Principes prix de transfert OCDE* »)³⁵⁶⁰. La version initiale de cet ouvrage de référence sur les prix de transfert avait néanmoins repris les acquis de certains travaux antérieurs en la matière, en l'occurrence un rapport publié en 1979, intitulé « *Prix de transfert et entreprises multinationales* » et complété en 1984 par une étude sur les ajustements corrélatifs³⁵⁶¹. Proposés par le Comité des affaires fiscales le 27 juin 1995, les Principes prix de transfert OCDE avaient

³⁵⁵⁵OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.35 ss N.1.6 ss ; Commission Européenne, *Fiscalité des entreprises*, p.263 ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.150 et références citées.

³⁵⁵⁶Voy. BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.56 s.

³⁵⁵⁷Dans ce sens, voy. LIÉGEOIS, *Disponibilité du revenu*, p.408 N.1305 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.263 N.869 ss

³⁵⁵⁸OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.16 N.6 ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.15 N.13 s

³⁵⁵⁹Article 9 (§1) du MC-OCDE 2017. Dans la même veine, OCDE, *BEPS Action 8-10*, p.15 N1.33

³⁵⁶⁰Dans ce sens, voy. ALEPIN, *Tax competition*, p.39

³⁵⁶¹Voy. DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.23 N.100 ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1146 s N.75803

été approuvés par le Conseil de l'OCDE en date du 13 juillet de la même année en vue de leur publication. Depuis lors, plusieurs modifications et ajouts y ont été apportés de manière continue, à l'aune de l'évolution de la fiscalité internationale applicable aux entreprises³⁵⁶².

- 1628 La dernière version des Principes prix de transfert OCDE est celle du 10 juillet 2017³⁵⁶³, qui intègre les modifications substantielles qui reflètent des changements et clarifications notamment adoptés en 2015 dans le cadre du Projet BEPS, relativement aux règles applicables aux prix de transferts, en l'occurrence les Actions 8-9-10 (*Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur*) et l'Action 13 (*Documentation des prix de transfert et Déclaration pays par pays*)³⁵⁶⁴. L'objectif en toile de fond de ces nouveaux changements est de faciliter l'application de politiques de prix de transfert permettant une « cohérence »³⁵⁶⁵ entre imposition des bénéfices opérationnels et activités économiques dont ils sont issus³⁵⁶⁶. Ainsi, loin du Comité des affaires fiscales (OCDE) l'idéal de dormir sur ses lauriers, tout justement après les mises à jour de 2017 apportés aux Principes prix de transfert OCDE, il a été d'ores et déjà envisagé d'autres futurs travaux axés sur un examen régulier des expériences des pays membres et non-membres de l'OCDE, dans ce domaine des prix de transfert³⁵⁶⁷.
- 1629 Pour ce qui est de l'UE, à l'inverse d'autres domaines de la fiscalité directe, la question relative aux prix de transfert n'a fait l'objet d'une réglementation par voie d'acte législatif (telle qu'une directive) que très récemment, comme nous l'évoquons à la fin de la présente section. Les quelques textes qui ont été adoptés jusqu'à date en matière des prix de transfert s'alignent plus ou moins sur les Principes prix de transfert OCDE et relèvent majoritairement du *soft law*, c'est-à-dire d'un droit informel et souple dont la qualité normative reste certes indéterminée mais les règles sous-jacentes dotées d'une force exécutoire incontestable (au regard de leur validation par le Conseil des ministres de l'Union européenne)³⁵⁶⁸.

³⁵⁶²Pour une vue exhaustive des amendements apportés aux Principes prix de transfert depuis 1995 jusqu'à ce jour, voy. OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.3 s

³⁵⁶³Disponible également en ligne : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-enterprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales-2017_tpg-2017-fr#page18 (ressource consultée le 18 décembre 2018).

³⁵⁶⁴Lire à ce sujet le communiqué de presse de l'OCDE du 10 juillet 2017, intitulé « *L'OCDE diffuse la dernière mise à jour des Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/l-ocde-diffuse-la-derniere-mise-a-jour-des-principes-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm> (ressource consultée le 18 décembre 2018).

³⁵⁶⁵Concernant le principe de la cohérence en matière d'imposition (telle que prônée par le Projet BEPS), voy. Section 8.1.2.1

³⁵⁶⁶DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.26 N.103 ; TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.18 N.55

³⁵⁶⁷OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.21 N.19

³⁵⁶⁸DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.31 N.136

Déjà à partir des années nonante, l'UE s'est intéressée à la problématique des prix de transfert au sein du marché unique, notamment avec la Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (dite « Convention européenne d'arbitrage »)³⁵⁶⁹. Plus tard, soit en octobre 2002, la Commission européenne a pu mettre en place, de manière informelle, le Forum Conjoint sur les Prix de Transfert (FCPT) qui est un cénacle au sein duquel se réunissent les représentants des États membres de l'Union et d'organisations composées d'entreprises, associations, organisations non gouvernementales, syndicats, universités et instituts de recherche. Des représentants des pays candidats à l'adhésion à l'Union³⁵⁷⁰ et de l'OCDE peuvent y être invités en tant qu'observateurs³⁵⁷¹. Ce FCPT travaille dans le cadre des principes de l'OCDE applicables aux prix de transfert et agit par voie de consensus afin de proposer à la Commission européenne des solutions non-législatives idoines, en ce qui concerne les problèmes concrets soulevés par les pratiques en matière de prix de transfert au sein du marché unique³⁵⁷². Il organise des tours de table entre les juridictions membres, dont les *outputs* sont rendus publics afin de jauger – sous forme d'un *monitoring* – le niveau d'implémentation des normes communautaires dans leurs droits internes respectifs³⁵⁷³.

Après sa mise en place, le FCPT a permis à la Commission européenne d'adopter, en avril 2004, une communication³⁵⁷⁴ concernant les travaux menés dans le domaine de la fiscalité des entreprises (entre octobre 2002 et décembre 2003) et une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage 90/436/EEC prérappelée. Cette proposition de code de conduite a été effectivement adoptée par le Conseil en date du 7 décembre 2004, matérialisant ainsi le « *Code de conduite pour la mise en œuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées* »³⁵⁷⁵, qui sera révisé³⁵⁷⁶ en décembre 2009 à la suite d'une Communication³⁵⁷⁷ du même genre que celle susmentionnée. Dans la même veine, en date du 27 juin 2006, le Conseil a adopté un

³⁵⁶⁹JO UE n° L 225 du 20 août 1990, p.10 ss

³⁵⁷⁰À savoir l'Albanie, la Macédoine, l'Islande, le Monténégro, la Serbie et la Turquie

³⁵⁷¹Pour plus d'information, lire en ligne : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-02-1105_fr.htm?locale=fr (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁷²Pour plus d'information sur le fonctionnement du FCPT, lire notamment VERLINDEN, et al., *Transfert pricing*, p.66 s

³⁵⁷³DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.31 N.136

³⁵⁷⁴COM/2004/0297 final, disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2004:0297:FIN> (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁷⁵Code de conduite 2006/C 176/02, disponible en ligne : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2006.176.01.0008.01.FRA&toc=OJ:C:2006:176:TOC (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁷⁶Code de conduite 2009/C 322/01, disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A42009X1230%2801%29> (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁷⁷COM/2009/472 final, disponible en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com%282009%29472_fr.pdf (ressource consultée le 19 décembre 2018).

Code de conduite sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne³⁵⁷⁸, initialement formulée dans une communication de la Commission européenne adoptée le 10 novembre 2005³⁵⁷⁹. Ce code de conduite sur la documentation des prix de transfert vise à standardiser la documentation que les entreprises multinationales doivent fournir aux administrations fiscales relativement à la méthode de fixation des prix de transfert qu'elles utilisent pour leurs transactions intragroupes transfrontalières³⁵⁸⁰.

- 1632 Toujours dans le lot des livrables du FCPT, la Commission européenne a adopté, en annexe de sa communication³⁵⁸¹ du 26 février 2007, des « *Lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix (APP) dans l'UE* »³⁵⁸². Celles-ci visent à prévenir les différends relatifs aux prix de transfert et à la double imposition qui y est liée, en déterminant la manière dont doit se dérouler une procédure APP efficace³⁵⁸³. Quelques années plus tard, à la suite d'une autre communication du 25 janvier 2011, la Commission européenne adoptera également des « *Lignes directrices relatives aux services intragroupe à faible valeur ajoutée* »³⁵⁸⁴. Par la suite, plusieurs rapports sur les prix de transfert seront publiés, rendant ainsi l'activité du FCPT assez foisonnante : Rapport sur les petites et moyennes entreprises (PME) et les prix de transfert ainsi que Rapport sur les accords de répartition des coûts sur services non générateurs de biens incorporels (19 septembre 2012)³⁵⁸⁵ ; Rapport sur les ajustements secondaires, Rapport sur la gestion du risque dans le cadre des prix de transfert et Rapport sur les ajustements compensatoires (4 juin 2014)³⁵⁸⁶ ; etc. Récemment (octobre 2018), le FCPT

³⁵⁷⁸Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 27 juin 2006, concernant le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD), en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2801%29> (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁷⁹COM/2005/543 final, disponible en ligne : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2005:0543:FIN> (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁸⁰Dans ce sens, voy. DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.31 N.135

³⁵⁸¹COM/2007/71 final, en ligne :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com%282007%2971_fr.pdf (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁸²Publiées également en ligne :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec%282007%29246_fr.pdf (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁸³Les APP font particulièrement l'objet de détails dans la section 4.2

³⁵⁸⁴COM/2011/16 final, en ligne :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/c_2011_16_fr.pdf (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁸⁵COM/2012/516 final, publié en ligne :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2012/2012-09_com516_fr.pdf (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁸⁶COM/2014/315 final, en ligne :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/com%282014%29315_fr.pdf (ressource consultée le 19 décembre 2018).

a approuvé le « *Rapport sur une approche coordonnée des contrôles des prix de transfert au sein de l'UE* »³⁵⁸⁷, qui établit les meilleures pratiques en formulant diverses recommandations à la fois pour les contribuables et les administrations fiscales et encourage une coopération plus étroite dans le domaine du contrôle des prix de transfert.

Au reste, avec l'avènement du Projet BEPS de l'OCDE/G20, l'UE s'est résolue de passer à la vitesse supérieure en matière de réglementation des prix de transfert, en y apportant une touche du *hard law*, c'est-à-dire en formulant des règles plus ou moins assez contraignantes pour les États membres, en vue de renforcer la lutte contre l'évasion fiscale fondée sur la manipulation des prix de transfert. Ce changement de paradigme qui concerne essentiellement les aspects d'ordre procédural, s'est matérialisé notamment avec la modification en 2015 de la Directive 2011/16/UE concernant l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal ainsi qu'avec l'adoption de la Directive (UE) 2016/881 qui fonde l'échange automatique et obligatoire de déclarations pays par pays. La quintessence de ces deux Directives – qui font partie du Paquet de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale – a déjà été relevée précédemment³⁵⁸⁸. 1633

11.1.1.2. Méthodes de fixation des prix de transfert - gage du principe de pleine concurrence et d'infléchissement de l'évasion fiscale

Substantiellement, les Principes prix de transfert OCDE – sur lesquels s'alignent également les travaux de la Commission européenne – proposent deux groupes de méthodes de fixation des prix de transfert en vue d'assurer une adéquation avec le principe de pleine concurrence : d'une part, les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, en ce sens qu'elles visent à opérer une comparaison entre les transactions effectuées par les entreprises associées et celles avec des entreprises indépendantes³⁵⁸⁹. Cette catégorie cristallise la « méthode du prix comparable sur le marché libre », la « méthode du prix de revente » et la « méthode du coût majoré ». Deuxièmement, les méthodes transactionnelles de bénéfices qui s'appliquent de manière exclusive à des profits ou bénéfices réalisés sur des transactions intragroupes spécifiquement identifiées et non de manière globale sur les profits consolidés d'une entreprise multinationale ou sur les profits globaux d'une entité particulière³⁵⁹⁰. Cette seconde catégorie met en relief la « méthode transactionnelle de la marge nette » et la « méthode transactionnelle du partage de bénéfices ». 1634

³⁵⁸⁷Egalement publié en ligne :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf (ressource consultée le 19 décembre 2018).

³⁵⁸⁸Respectivement dans les sections 9.1.2.3 et 9.2.4

³⁵⁸⁹OBERSON, *Droit fiscal international*, p.265 N.883 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.179 N.573

³⁵⁹⁰DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.78 N.30 ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1154 N.75970

- 1635 Il convient de relever que, dans les versions des Principes prix de transfert OCDE antérieures à 2010, le Comité des affaires fiscales préconisait une hiérarchisation des méthodes prérappelées, avec en tête de peloton celles traditionnelles, spécifiquement la méthode du prix comparable³⁵⁹¹. Désormais, la donne a changé au profit de la recherche de la méthode la plus appropriée à chaque cas spécifique (« *best method available* » en anglais), laissant ainsi plus de liberté aux sociétés dans la fixation de leurs prix de transfert³⁵⁹². C'est ce qui ressort nettement de la version 2017 des Principes prix de transfert OCDE, en ces termes :
- 1636 « La sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique. A cette fin, le processus de sélection doit tenir compte des forces et des faiblesses des méthodes reconnues par l'OCDE ; de la cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée, déterminée notamment par une analyse fonctionnelle ; de la disponibilité d'informations fiables (notamment sur les comparables indépendants) nécessaires pour appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes ; du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour éliminer les différences entre elles. Il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toute circonstance et il n'est pas nécessaire de démontrer la non-applicabilité de telle ou telle méthode aux circonstances du cas d'espèce »³⁵⁹³.
- 1637 Il y a lieu de préciser également que les méthodes sus-rappelées ne sont pas obligatoires pour les entreprises multinationales, ces dernières étant libres de recourir à des méthodes autres que celles-là, à condition de parvenir à satisfaire à la règle de pleine concurrence³⁵⁹⁴. Il existe également d'autres méthodes dites « administratives », qui permettent aux administrations fiscales de mieux surveiller la fixation des prix de transfert par les groupes d'entreprises, en vue de faire éventuellement échec aux pratiques d'évasion fiscale et/ou d'éviter des éventualités de doubles impositions. C'est *inter alia* le cas de l'accord préalable en matière de prix de transfert, que nous abordons plus loin³⁵⁹⁵.
- 1638 Sans les creuser en détail, les contenus des cinq méthodes précitées peuvent se résumer de manière simplissime ci-après, avec quelques exemples d'explicitation :
- 1639 (i) La « méthode du prix comparable sur le marché libre » (« *comparable uncontrolled price method* » en anglais) – qui est considérée comme la « plus simple »³⁵⁹⁶ et la « plus directe »³⁵⁹⁷ – consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction intragroupe à celui d'un bien ou d'un service du même genre transféré dans le cadre des transactions entre entreprises

³⁵⁹¹ Voy. DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.189 ss

³⁵⁹² OBERSON, *Droit fiscal international*, p.268 N.897 ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.16 N.30 ; GOUTHIÈRE, *Affaires internationales*, p.1147 N.75808 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.179 N.572 ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p. 136 et références citées

³⁵⁹³ OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.107 N.2.9

³⁵⁹⁴ OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.105 N.2.2 ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.71 N.322

³⁵⁹⁵ Voy. Section 4.2

³⁵⁹⁶ DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.73 N.327

³⁵⁹⁷ DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.175

non associées. Cette comparabilité ne peut être possible qu'à la réalisation de l'une de ces deux conditions, en l'occurrence (i) aucune différence possible entre les transactions comparées ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'influer sensiblement sur le prix du marché libre ; ou (ii) des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportées pour supprimer autant que faire se peut les effets matériels de ces différences. Le comparable peut être envisagé sur le marché du bénéficiaire (on parle dès lors de comparable externe) ou – si cela s'avère impossible ou que les services sont beaucoup plus spécifiques – par l'étude des prix pratiqués par la société prestataire lorsqu'elle fournit ces mêmes services à des sociétés indépendantes (comparable interne). Tout compte fait, si au regard de ces conditions, il existe une différence entre les deux prix ainsi confrontés, il en découle probablement – sauf en cas de respect de l'intervalle de pleine concurrence³⁵⁹⁸ – que les conditions de relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne sont pas conformes à la règle de pleine concurrence et qu'il serait nécessaire de remplacer le prix pratiqué dans le cadre de la transaction intragroupe par celui pratiqué dans le cadre de la transaction sur le marché libre³⁵⁹⁹.

Pour illustrer³⁶⁰⁰ l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre, tout en tenant compte des correctifs nécessaires, les Principes prix de transfert OCDE 2017 évoque le cas d'une entreprise/contribuable qui marchande 1000 tonnes d'un produit quelconque à 80 dollars la tonne à une entreprise du même groupe multinational et qu'elle vende parallèlement 500 tonnes du même produit à 100 dollars la tonne à une entreprise indépendante. Dans une telle hypothèse, il convient de savoir si les différences de volumes doivent se traduire par une correction du prix de transfert. Il y a lieu de déterminer le marché pertinent en analysant des transactions sur des produits analogues afin de déterminer les rabais normalement appliqués en fonction du volume fourni.

- (ii) La « méthode du prix de revente » (« *resale price method* » en anglais) a pour *starting-block* le prix auquel un produit acheté à une entreprise du même groupe

³⁵⁹⁸En effet, pour autant que la fixation des prix de transfert ne relève point d'une exactitude semblable à celle des sciences arithmétiques, l'application d'une méthode ou des méthodes peut déboucher sur une fourchette de chiffres d'une fiabilité plus ou moins équivalente. Dès lors, les différences entre les chiffres constituant cette fourchette peuvent être dues au fait qu'en général l'application du principe de pleine concurrence ne permet d'obtenir qu'une approximation des conditions qui se seraient établies entre des entreprises indépendantes. Ainsi, il est loisible d'assimiler au prix de pleine concurrence, tous les prix qui en sont assez proches en termes chiffrés. Cette fourchette des prix inférieurs et supérieurs qui environnent le prix de pleine concurrence, constitue ce qu'on qualifie d'intervalle de pleine concurrence. Dans ce sens, voy. DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.165 ss

³⁵⁹⁹Dans ce sens, voy. OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.109 ss N.2.14 ss ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.72 ss N.327 ss ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.265 s N.884 ss ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1153 N.75955 s ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.421 s N.636

³⁶⁰⁰Cette illustration est tirée de : OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.109 ss N.2.14 ss

multinational est vendu à une entreprise tierce (indépendante). Par la suite, on déduit de ce prix de revente une marge brute appropriée représentant le montant sur lequel le vendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et – à l'aune des fonctions assumées en termes des actes utilisés et des risques encourus – réaliserait un bénéfice adéquat. Le prix ainsi obtenu après déduction de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit (par exemple le droit de douane), comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises du même groupe³⁶⁰¹. La doctrine estime que cette méthode est idoine pour les transactions faites par des distributeurs assurant une fonction de routine et n'assumant que les seuls risques propres à cette fonction³⁶⁰².

- 1642 Un exemple³⁶⁰³ qui puisse permettre d'illustrer cette méthode est celui d'un distributeur ayant un chiffre d'affaires (provenant de la revente à des tiers de biens acquis en prix de transfert) de 1000 et des coûts d'exploitation évalués à 500. Le concerné n'est qu'un simple distributeur dépourvu de tout autre rôle économique et matériel (pas d'opération autre que la revente, ni de charge dépassant cette stricte fonction, tel que le *marketing*). La marge de pleine concurrence est déterminée comme étant comprise entre 50 et 70 %, avec un point médian situé à 60 % ; ce qui fait que le calcul du prix d'achat de pleine concurrence des biens sera le suivant : $1000 - (1000 \times 60\%)$, ce qui donne 400.
- 1643 (iii) La « méthode du coût majoré » (« *cost plus method* » en anglais) vise à déterminer préalablement – pour les biens ou services transférés à une entreprise d'un même groupe – le coût supporté par le fournisseur dans le cadre d'une transaction intragroupe. Ensuite, on augmente à ces coûts une marge appropriée, faisant en sorte d'obtenir un bénéfice approprié en regard des fonctions exercées et des conditions du marché. On obtient à cet effet un prix pouvant être considéré comme conforme à la pleine concurrence pour la transaction initiale entre entreprises du même groupe. Sous l'ombre d'aucun doute, cette méthode convient nettement lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises du même groupe, lorsque celles-ci ont conclu des accords de mise en commun d'équipement ou d'approvisionnement à long terme, ou lorsque la transaction intragroupe consiste en prestations de services³⁶⁰⁴. OBERSON estime, en revanche, que cette méthode est peu appropriée au domaine des licences, dans la mesure où elle sera

³⁶⁰¹Dans ce sens, voy. OCDE, *Prix de transfert* 2017, p.114 ss N.2.27 ss ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1154 N.75960 ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.177

³⁶⁰²OBERSON, *Droit fiscal international*, p.266 N.892 ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.76 N.336 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.181 N.583 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.422 N.636

³⁶⁰³DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.75 N.333

³⁶⁰⁴Voy. OCDE, *Prix de transfert* 2017, p.120 ss N.2.45 ss ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.76 ss N.337 ss ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1154 N.75965 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.422 N.636 ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.179 s

encline à transférer les bénéfices de nouvelles technologies au détenteur de la licence, ce qui est en inadéquation avec les pratiques existantes entre sociétés indépendantes³⁶⁰⁵.

En guise d'illustration³⁶⁰⁶ de cette méthode : La société A évoluant au sein d'un groupe d'entreprises conclut avec la société B du même groupe un contrat en vue de réaliser des recherches au profit de la société B. Celle-ci assume tous les risques liés à la recherche et se trouve être également propriétaire de tous les actifs incorporels mis au point par la recherche, dans la mesure où c'est à elle que s'offrent les perspectives des bénéfices induits par la recherche. Il s'agit dans ce cas d'une configuration typique de la méthode du coût majoré. Tous les frais de recherche sur lesquelles les parties contractuelles se sont entendues doivent être rémunérés. Le coût de revient majoré supplémentaire peut refléter le caractère innovant ou la complexité de la recherche effectuée.

Dans la même veine³⁶⁰⁷, un fabricant qui a des coûts de production de 150, est dépourvu de tout autre rôle économique et matériel, c'est-à-dire il n'effectue aucune autre opération que la fabrication routinière des biens, et n'assume aucune charge dépassant cette stricte fonction (par exemple qu'une dépense de recherche et développement). La marge de pleine concurrence s'élève à 10%. Dans ces conditions strictement définies, le calcul du prix de vente de pleine concurrence des biens sera le suivant : $150 \times (1+10\%)$, ce qui donne 165.

- (iv) La « méthode transactionnelle de la marge nette ou MTMN » (« *Transactional net margin method* » en anglais) qui est proche de méthodes du prix de revente et du coût majoré³⁶⁰⁸, consiste à déterminer le prix des transactions intragroupes en appliquant une marge nette à une base constituée par les coûts de revient (charges), les ventes (chiffres d'affaires), ou la valeur des actifs utilisés à l'occasion de l'activité ayant donné lieu aux prix de transfert³⁶⁰⁹. En d'autres mots, la MTMN « consiste à déterminer à partir de données appropriées (exemple : les charges, le chiffre d'affaires, la valeur des actifs...), la marge bénéficiaire nette que réalise une entreprise dans le cadre d'une transaction intragroupe, et à la comparer à celle qu'une entreprise indépendante réaliserait pour une transaction comparable »³⁶¹⁰.

Pour illustration³⁶¹¹, nous allons nous servir *mutatis mutandis* de l'hypothèse formulée à la méthode du prix de revente : supposons un distributeur qui a un

³⁶⁰⁵OBERSON, *Droit fiscal international*, p.267 N.895

³⁶⁰⁶Cette illustration est empruntée à OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.127 N.2.61

³⁶⁰⁷Voy. DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.77 N.337 et référence citée.

³⁶⁰⁸Dans ce sens, voy. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.183 N.591 ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.184

³⁶⁰⁹Voy. OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.129 ss N.2.64 ss ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1156 N.75980 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.269 N.902 ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.422 s N.637

³⁶¹⁰DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.78 N.341 et référence citée.

³⁶¹¹Cette illustration est empruntée à DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.79 N.341

chiffre d'affaires (provenant de la revente à des tiers de biens acquis en prix de transfert) de 1000 et des coûts d'exploitation évalués à 500. Le concerné n'est qu'un simple distributeur dépourvu de tout autre rôle économique et matériel (point d'opération autre que la revente, ni de charge dépassant cette stricte fonction, tel que le *marketing*). La marge nette de pleine concurrence s'élève à 3%. Le calcul du prix d'achat de pleine concurrence des biens sera fixé comme ceci : $1000 - 500 - (1000 \times 3\%)$, ce qui donne 500-30, soit 470.

- 1648 (v) La « méthode transactionnelle du partage des bénéfices » (« *profit split method* » en anglais) cherche à éliminer l'incidence, sur les bénéfices (ou pertes), des conditions spéciales convenues ou imposées dans une transaction entre entreprises associées, en déterminant la répartition des bénéfices (ou pertes) à laquelle des entreprises indépendantes auraient normalement procédé si elles avaient effectué la transaction concernée. Cette méthode consiste préalablement, pour les entreprises d'un groupe multinational, à identifier le montant global des bénéfices (ou pertes) provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent. Ces bénéfices ou pertes combinés sont ensuite partagés entre lesdites entreprises en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du partage des bénéfices ou pertes qui aurait été anticipé et reflété dans un accord réalisé en pleine concurrence³⁶¹².

- 1649 En guise d'illustration³⁶¹³ de cette méthode, nous pouvons évoquer le cas d'un groupe multinational comprenant une entreprise de fabrication, une entreprise de recherche et développement ainsi que des entreprises assurant la distribution des produits conçus et fabriqués à partir du groupe. Opérant selon une méthode du partage des profits résiduels, les entreprises participant au processus de distribution – qui remplissent une fonction de routine dans le processus global de création de valeur – seront isolées et le bénéfice en prix de transfert leur revenant sera calculé au moyen de la méthode du prix de revente. Par la suite, il conviendra d'isoler la contribution respective de l'entreprise dédiée à la fabrication ainsi que de celle dédiée à la recherche et développement dans la création de valeur restant après déduction de la rémunération de la fonction de distribution. Pour ce faire, si à l'issue d'une analyse idoine il découle que la part de l'entreprise chargée de la recherche et développement est prépondérante dans le processus de création de valeur (disons à hauteur de 52%), la part respective de l'entreprise s'occupant de la fabrication s'élevant en revanche à 48%, il sera loisible d'appliquer ces différents pourcentages au bénéfice résiduel généré par les prix de transfert pour obtenir le bénéfice devant revenir à chacune des deux entreprises.

³⁶¹²Voy. OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.147 ss N.2.114 ss ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.269 s N.903 ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1155 N.75972 ; DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.183 s N.592 s ; CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.423 N.637 ; DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.182 ss

³⁶¹³Cette illustration est empruntée à DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.83 N.352

Tout compte fait, ces méthodes qui permettent aux entreprises multinationales de déterminer des prix de transfert conformes à la règle de pleine concurrence, n'ont tout de même pas épargné ladite règle de certaines critiques de la part de la doctrine ; lesquelles critiques ont été volontiers accueillies par l'OCDE, lui permettant ainsi de peaufiner davantage le principe de pleine concurrence qui, à ce jour, n'a point de succédané pouvant valablement permettre d'éviter les pratiques d'évasion ou fraude fiscale dans ce domaine. C'est ce qui est détaillé dans la section ci-après.

1650

11.1.1.3. Remise en cause du principe de pleine concurrence et nouvelle perspective

Il a été essentiellement reproché au principe de pleine concurrence notamment la non prise en compte de la spécificité de certains biens, services ou valeurs spécifiques (uniquement commercialisés par quelques rares sociétés), qui ne peuvent être retrouvés sur le marché libre ou ordinaire. C'est par exemple le cas d'une pièce de précision dont il n'y a qu'un seul fournisseur sur le marché³⁶¹⁴. Dans la même veine, il est souvent malaisé de déterminer le prix réel du marché de certains biens immatériels, tels que les brevets, les droits de marque et autres actifs incorporels³⁶¹⁵. L'existence de ces « marchandises » spécifiques et susceptibles de transaction met ainsi en mal les méthodes traditionnelles (en particulier la méthode de la comparabilité) privilégiée pour garantir le principe de pleine concurrence.

1651

Tout en admettant ces quelques limites relevées à l'endroit du principe de pleine concurrence³⁶¹⁶, particulièrement en rapport avec la fixation des prix de certains actifs incorporels et services à faible valeur ajoutée, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a, dans le cadre des Actions 8-9-10 du Projet BEPS, approfondi la question de la fiscalité relative auxdits actifs et services. Ces Actions ont notamment pour visée de faciliter substantiellement l'application de politiques de prix de transfert et permettre une cohérence entre l'imposition des bénéfices opérationnels et les activités économiques dont ils sont issus³⁶¹⁷.

1652

A cet effet, l'Action 8 s'est penchée sur les questions de prix de transfert dans le cas des transactions intragroupes impliquant des actifs incorporels, qui sont des actifs par nature mobiles et souvent difficiles à évaluer. L'attribution incorrecte des bénéfices générés par les actifs incorporels de valeur est l'une des pratiques les plus utilisées aux

1653

³⁶¹⁴RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.141

³⁶¹⁵BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.91

³⁶¹⁶En effet, dans les Principes prix de transfert OCDE prérapelés, le Comité des affaires de l'OCDE reconnaît et met en relief plusieurs faiblesses auxquelles elle propose également des palliatifs. Pour un commentaire de la doctrine, lire notamment DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.84 s N.355

³⁶¹⁷TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.18 N.55 ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.26 N.103

fins d'évasion fiscale³⁶¹⁸ ; et c'est pourquoi ces actifs sont au cœur même du Projet BEPS³⁶¹⁹. Fondamentalement, concernant ces actifs incorporels, l'Action 8 précise que la seule propriété légale ne donne pas nécessairement droit à la totalité – ou même à une partie – du rendement généré par un actif incorporel. Dans cette logique, les entreprises des groupes multinationaux qui exercent des fonctions importantes, contrôlent des risques économiquement significatifs et fournissent des actifs – selon la définition clairement délimitée de la transaction réelle – seront en droit de percevoir un rendement approprié reflétant la valeur de leurs contributions³⁶²⁰. Pour ce faire, des mécanismes de veille doivent être prévus afin que « l'analyse ne soit pas sujette à des asymétries de l'information entre l'administration fiscale et le contribuable en cas d'actifs incorporels difficiles à valoriser ou d'application de liens contractuels spécifiques, tels qu'un accord de répartition des coûts »³⁶²¹. Précisant par ailleurs la notion même d'actifs incorporels, l'Action 8 fournit le détail suivant :

- 1654 « Le terme "incorporel" désigne une chose qui n'est pas un actif corporel ni un actif financier, qui peut être possédée ou contrôlée aux fins d'utilisation dans le cadre d'activités commerciales, et dont l'utilisation ou le transfert serait rémunéré s'il avait lieu dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes dans des circonstances comparables. Dans un cas d'espèce ayant trait à des actifs incorporels, toute analyse des prix de transfert doit être axée non pas sur des définitions comptables ou juridiques, mais sur la détermination des conditions dont seraient convenues des parties indépendantes pour une transaction comparable »³⁶²².
- 1655 Pour ce qui est des prix de transfert des services à faible valeur ajoutée, l'action 10 s'en est particulièrement intéressée, creusant en détail pour ce faire quelques transactions à haut risque, en examinant notamment l'attribution des bénéfices issus de transactions contrôlées qui n'obéissent pas à une optique commerciale rationnelle, les pratiques utilisant les règles de prix de transfert pour détourner des bénéfices des activités commerciales principales d'un groupe multinational, et le recours à certains types de paiement entre entités d'un même groupe multinational (frais de gestion, dépenses engagées par le siège) pour réduire la base d'imposition en l'absence d'alignement avec la création de valeur³⁶²³. Globalement, ces services à faible valeur ajoutée sont appréhendés comme « relevant d'une fonction de soutien, ne faisant pas partie du cœur de métier du groupe multinational, ne requérant pas l'utilisation d'actifs incorporels uniques et de valeur et ne conduisant pas à la création de tels actifs, ne conduisant pas à assumer ni à maîtriser des risques substantiels ou importants et ne conduisant pas à l'apparition d'un risque important »³⁶²⁴. Tout compte fait, l'Action 10 soumet le régime des prix de transfert de ces services à faible valeur ajoutée à la règle de pleine concurrence, en ces termes :

³⁶¹⁸OCDE, *Exposé des actions 2015*, p.18

³⁶¹⁹HJI PANAYI, *Advanced issues*, p.106

³⁶²⁰BREGGEN, *Transfer pricing*, p.129

³⁶²¹OCDE, *BEPS Actions 8-10*, p.11

³⁶²²OCDE, *BEPS Actions 8-10*, p.71 N.6.6. Dans ce sens, voy. DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.26 N.104

³⁶²³OCDE, *Exposé des actions 2015*, p.18 ; HJI PANAYI, *Advanced issues*, p.118 ss

³⁶²⁴DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.27 N.105

« Dès lors qu'on s'est assuré qu'un service intra-groupe a été rendu, il faut, comme pour les autres types de transferts intra-groupe, déterminer si le montant du paiement éventuel est conforme au principe de pleine concurrence. Cela signifie que le prix applicable devrait être celui qu'auraient pratiqué et accepté des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables. Par conséquent, ces transactions ne devraient pas être soumises à un traitement fiscal différent de celui de transactions comparables entre entreprises indépendantes simplement parce qu'il se trouve que les entreprises en cause sont associées »³⁶²⁵.

1656

Au regard de ce qui précède, il est cohérent d'affirmer que l'OCDE reste arc-boutée au principe de pleine concurrence pour promouvoir la transparence et contrecarrer toute velléité des entreprises multinationales à s'évertuer dans l'évasion fiscale, par un transfert des bénéfices au compte des entreprises du groupe installées dans des juridictions à faible – si pas nulle – imposition, sous forme de certains paiements traditionnels tels que les frais de gestion, les dépenses du siège, etc.³⁶²⁶ Au de-là des insuffisances perfectibles dont fait montre le principe de pleine concurrence, celui-ci a fait ses preuves en maintenant un certain consensus notamment auprès des États membres de l'OCDE, en assurant une meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre en cas de transfert de biens ou de prestation de services entre entreprises associées. Cela implique le fait qu'abandonner ce principe compromettrait le consensus international déjà acquis, et augmenterait de ce fait des risques sérieux de double imposition, voire de double non-imposition (évasion fiscale)³⁶²⁷.

1657

11.1.1.4. Nouveau bouclier de garantie du principe de pleine concurrence : obligation de la documentation en matière des prix de transfert

Dans le lot de mesures du Projet BEPS, l'Action 13 intitulée « *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays* » – qui est l'une de celles qui ont été alimentées par des spécialistes, des décideurs et des représentants du monde des affaires³⁶²⁸ – a réaffirmé le rôle crucial du principe de pleine concurrence. Elle fournit notamment aux administrations fiscales du globe des orientations à prendre en compte pour l'établissement de règles et procédures concernant des documents à requérir de contribuables, dans le cadre d'une enquête ou d'une évaluation des risques liés aux prix de transfert, en vue de lutter efficacement contre l'érosion des bases imposables (évasion fiscale) orchestrée par les entreprises multinationales³⁶²⁹. Dans la même veine, cette Action 13 contient des indications destinées à aider les contribuables (entreprises multinationales) à identifier les documents qui leur seraient les plus utiles pour

1658

³⁶²⁵OCDE, *BEPS Actions 8-10*, p.162 N.7.19

³⁶²⁶Sur la pratique des groupes d'entreprises consistant à transférer indirectement leurs bénéfices dans les juridictions à faible fiscalité, nous renvoyons à la section 6.4.2

³⁶²⁷OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.38 s N.1.15 ; BURKHALTER, *Imposition des entreprises*, p.91 ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1147 N.75808

³⁶²⁸TRAVERSA/SOMARE, *BEPS and country-by-country reporting*, p.178

³⁶²⁹Dans ce sens, voy. SAINT-AMANS/ ABDELGHANI, *Projet BEPS*, p.154

démontrer que leurs transactions sont conformes au principe de pleine concurrence, et donc pour résoudre les problèmes se rapportant aux prix de transfert et faciliter ainsi les vérifications fiscales³⁶³⁰.

- 1659 En d'autres termes, il ressort *Grosso modo* de l'Action 13 précitée que la documentation des prix de transfert a principalement trois objectifs qui doivent respectivement être pris en considération pour la définition des prescriptions internes idoines, respectivement au sein des administrations fiscales et des multinationales. Il s'agit, *primo* de garantir que les contribuables prennent dûment en considération les prescriptions relatives aux prix de transfert lorsqu'ils établissent les prix et autres conditions des transactions entre entreprises associées, et lorsqu'ils indiquent les bénéfices retirés de ces transactions dans leurs déclarations fiscales ; *secundo*, de fournir aux administrations fiscales les informations nécessaires pour qu'elles puissent évaluer en connaissance de cause les risques liés aux prix de transfert ; et *tertio*, de fournir aux administrations fiscales des informations utiles pour réaliser une vérification suffisamment approfondie des pratiques en matière de prix de transfert d'entités imposables dans leurs juridictions, même s'il peut être nécessaire de compléter cette documentation à l'aide d'informations supplémentaires à mesure que la procédure de vérification suit son cours³⁶³¹.
- 1660 Pour réaliser la trilogie sus déclamée en termes d'objectifs, l'Action 13 recommande aux pays d'adopter une approche normalisée de la documentation des prix de transfert dans une structure à trois niveaux³⁶³²: *primo*, un « fichier principal » (« *Master file* » en anglais) contenant des informations normalisées relatives à l'ensemble des membres du groupe multinational considéré ; *secundo*, un « fichier local » (« *Local file* » en anglais) faisant spécifiquement référence aux transactions importantes du contribuable local ; *tertio*, une déclaration pays par pays (« *Country-by-country Reporting* » en anglais) contenant certaines informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices de l'entreprise multinationale et des impôts qu'elle acquitte, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités du groupe multinational considéré³⁶³³. Le contenu respectif de ces trois fichiers est détaillé dans les annexes de l'Action 13 ainsi que dans les documents y afférents rendus publics postérieurement par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE.
- 1661 Il convient de préciser que le *Country-by-country Reporting* est le standard minimum que chaque juridiction membre du Cadre inclusif sur le BEPS est tenue d'exiger, depuis

³⁶³⁰Dans ce sens, voy. TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.18 s N.56 s

³⁶³¹OCDE, *BEPS Action 13*, p.14 N.5 s

³⁶³²OCDE, *BEPS Action 13*, p.17 ss N.16 ss; DE BAETS, *Transfer Pricing*, p.428 s; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.27 N.106 ; TRAVERSA/POSSOZ, *L'action de l'OCDE*, p.19 N.58

³⁶³³OCDE, *BEPS Action 13*, p.24 ss N.52 ss; MAJO, *Déclaration pays par pays*, p.197 ss ; KIMBERLY/DEROHANESIAN/ZUBLER, *Country-by-Country Reporting*, p.17 ss. Dans ce sens, voir également l'intégralité de ces ressources : OCDE, *Action 13-Instruction pays par pays 2017* ; OCDE, *Action 13-Documents pour l'examen par les pairs* ; OCDE, *Action 13-Orientations utilisation appropriée*.

le 1^{er} janvier 2016, aux entreprises multinationales œuvrant sur son territoire et dont les chiffres d'affaires annuels consolidés, au cours d'un exercice fiscal précédent, sont supérieurs à 750 millions d'euros ou à un montant équivalent en monnaie nationale à partir de janvier 2015³⁶³⁴. TRAVERSA/SOMARE³⁶³⁵ font remarquer que, certes la déclaration pays par pays constitue sans nul doute l'aspect le plus novateur de l'Action 13, mais l'idée d'exiger de multinationales qu'elles mettent à la disposition des pouvoirs régulateurs des informations sur leurs opérations par pays trouve son origine dans le secteur des industries extractives, où elle a été lancée pour répondre à la demande des partisans de l'anti-corruption qui souhaitaient une transparence accrue, particulièrement dans les pays en développement³⁶³⁶.

Au reste, il n'est pas sans intérêt de faire remarquer que le seuil de 750 millions d'euros précité est remis en cause par une certaine opinion³⁶³⁷, qui estime qu'il serait très élevé particulièrement dans le contexte des pays en développement où interviennent de nombreuses petites multinationales dont l'impact sur les économies nationales a souvent été significatif, nonobstant leur faible taille économique. De ce fait, il se pose la nécessité de revoir ce seuil, particulièrement dans le contexte des économies fragiles. Dans la même veine, nous estimons que le seuil concerné (750 millions d'euros) ferait échapper les petites entreprises multinationales de l'obligation de transmission de la documentation, avec pour conséquence de fragiliser la vigilance des administrations fiscales et favoriser ainsi l'évasion fiscale. *Ex mea sententia*, la solution serait de permettre aux juridictions fiscales de revoir ce seuil dans l'ordre juridique domestique, en tenant compte des réalités économiques locales. 1662

11.1.2. État des lieux de quelques réglementations nationales en matière de prix de transfert et du principe de pleine concurrence

Les règles de l'OCDE sur le prix de transfert et le principe de pleine concurrence ont été systématiquement adoptées, expressément ou implicitement, par un grand nombre de juridictions du globe, notamment la Suisse (11.1.2.1), la Belgique (11.1.2.2) et la France (11.1.2.3). Cependant, la situation présente un décor juridique moins reluisant dans les pays en développement, où des difficultés sont énormes dans la mise en 1663

³⁶³⁴BREGGEN, *Transfer pricing*, p.130 s; ALEPIN, *Tax competition*, p.40

³⁶³⁵TRAVERSA/SOMARE, *BEPS and country-by-country reporting*, p.185 et référence citée.

³⁶³⁶Traduction libre de l'auteur. Le texte original est: « *The most innovative part of the OECD report on BEPS Action 13 is without any doubt the recommendation to establish, besides the master file and local file, a separate country-by-country (CbC) report. The CbC reporting under the Action 13 is not the first initiative of this style. The idea to require multinational companies to make available to the regulators information on their operation on the per country basis finds its origin in the sector of extractives, where it was initiated in order to meet the demand of the anti-corruption activists for increased transparency. This concerned especially the developing countries* ».

³⁶³⁷EURODAD, *Rapport 2015*, p.15 ; ALEPIN, *Tax competition*, p.40

œuvre desdites règles (11.1.2.4). Dans les lignes qui suivent, nous tentons de démontrer cette implémentation des règles de l'OCDE dans les quelques systèmes fiscaux précités.

11.1.2.1. Panorama dans le paysage fiscal suisse

- 1664 Dans l'environnement fiscal helvétique, le calcul des prix de transfert n'est soumis à aucune législation spécifique. Nous pouvons relever avec la doctrine ³⁶³⁸ que, nonobstant le mutisme du législateur sur l'intégration en droit suisse des dispositions spécifiques aux prix de transfert, il existe néanmoins des règles éparées qui se réfèrent explicitement ou implicitement à la fixation des prix de transfert au sein d'un groupe d'entreprises. C'est évidemment le cas du principe énoncé à l'article 58 (al. 1^{er}) de la LIFD et à l'article 24 (al. 1^{er}) de la LHID³⁶³⁹. Ces deux dispositions habilitent les autorités fiscales à ajouter au solde du compte de résultats d'une société, les avantages appréciables en argent, c'est-à-dire les charges non justifiées par l'usage commercial et les revenus non comptabilisés. Les deux dispositions précitées sont utilisées comme base légale pour fixer les prix de transfert de manière que ceux-ci soient compatibles avec le principe de pleine concurrence.
- 1665 Par ailleurs, la pratique jurisprudentielle et celle administrative laissent transpirer en toute évidence l'existence, sur le territoire helvétique, du *tandem* prix de transfert et pleine concurrence. En effet, le Tribunal fédéral a souvent reconnu sans équivoque le principe de pleine concurrence comme consubstantiel aux prix de transfert³⁶⁴⁰. Selon

³⁶³⁸STOCKER, *Swiss transfer pricing*, p.209 s et références citées; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.270 N.904 ; SOMMARUGA CARLO, *Mise en œuvre concrète, monitoring et transparence des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert*, Motion déposée au Conseil national le 27 septembre 2013, disponible sur le site du Parlement suisse : <https://www.parlament.ch/> (ressource consultée le 1^{er} décembre 2017). Dans le même sens, voir également les Fiches-pays en matière de prix de transfert de l'OCDE publiées en ligne (dernière mise à jour : 6 novembre 2017). Pour la Suisse : <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-switzerland.pdf> (ressource consultée le 1^{er} décembre 2017).

³⁶³⁹Ces dispositions sont respectivement libellées en ces termes : « Le bénéfice net imposable comprend : a) le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent ; b) tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que : les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés ; les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ; les versements aux fonds de réserve ; la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés ; les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ; c) les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'article 64. Le transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation » (article 58 al. 1^{er} de la LIFD) et « L'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris : a. les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats ; b. les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit de ce compte ; c. les intérêts sur le capital propre dissimulé (article 29a) » (article 24 al. 1^{er} de la LHID).

³⁶⁴⁰Voy. ATF 138 II 545 consid. 3.2 p. 549, ATF 138 II 57 consid. 2.2 p.60 et références citées, traduit dans RDAF 2012 II p.299 ; ATAF 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1

cette Haute Cour, même s'il n'est pas toujours facile de déterminer les prix de transfert pour les opérations intragroupes, notamment lorsqu'il n'existe pas de marché adéquat, lesdits prix ne peuvent être fixés de manière à déplacer un bénéfice d'un État vers un autre ou à égaliser les résultats des sociétés d'un même groupe ; ce qui constituerait une soustraction d'impôt³⁶⁴¹. Pour sa part, l'AFC s'est souvent évertuée à rappeler – au travers des instructions réglementaires sporadiques – la nécessité d'une adéquation des échanges intragroupes avec le principe de pleine concurrence³⁶⁴².

Il découle de ce qui précède qu'indéniablement la Suisse a souvent suivi les recommandations de l'OCDE en matière de prix de transfert, notamment en déterminant de manière pragmatique les critères du prix de pleine concurrence par l'utilisation de la méthode comparable du marché à chaque fois qu'il existe des marchés comparables avec des cotations spécifiques de prix (actions, obligations, matières premières)³⁶⁴³. Cependant, malgré cette référence au droit de l'OCDE, les entreprises installées en Suisse n'étaient pas obligées – jusqu'à très récemment – de documenter leurs prix de transactions internes. A cet effet, certains auteurs comme HERKENRATH/LONGCHAMP/MISSBACH ont relevé que la Suisse pouvait se permettre un tel « laxisme » parce qu'elle était certaine, en toile de fond, de tirer son épingle du jeu de ce système³⁶⁴⁴. Certes – ont-ils estimé – des multinationales suisses disposant de filiales dans des paradis fiscaux pouvaient aussi optimiser leur charge fiscale en jouant sur des prix de transfert, mais les profits et bénéfices de sociétés étrangères délocalisés vers ou en Suisse étaient bien supérieurs³⁶⁴⁵.

Cette situation a prévalu jusqu'à l'avènement récent de la formalisation en droit suisse de l'obligation de l'échange international automatique des « déclarations pays par pays » des groupes d'entreprises multinationales, conformément à la réglementation de l'OCDE³⁶⁴⁶ que nous avons décrite précédemment³⁶⁴⁷. En effet, c'est par la Loi fédérale du 16 juin 2017 (LEDPP)³⁶⁴⁸ ainsi que l'Ordonnance du 29 septembre 2017

³⁶⁴¹ Voy. ATAF 2C_508/2014 et 2C_509/2014 du 20 février 2015, consid. 5.3.1 et références citées ; ATAF 2A.588/2006 du 19 avril 2007, Consid. 4.2 §2 et références citées ; ATAF 2C_788/2010 du 18 mai 2011, consid. 4.1

³⁶⁴² Par exemple, dans une lettre du 4 mars 1997, l'AFC demandait aux cantons d'observer les principes de l'OCDE relatifs aux prix de transfert des multinationales et des administrations fiscales énoncés dans les « Principes applicables en matière de prix de transfert à l'attention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » (édition de 1995 et supplément de 1996). Cette instruction a été reprise dans la Circulaire AFC n° 4 du 19 mars 2004 relative à l'imposition des sociétés de services. La Circulaire AFC n° 8 du 18 décembre 2001 relative à la répartition fiscale internationale des sociétés principales, fait également allusion au principe de pleine concurrence (voir Chapitre 4.1 de cette Circulaire)

³⁶⁴³ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.270 N.905

³⁶⁴⁴ HERKENRATH/LONGCHAMP/MISSBACH, *Principe de pleine concurrence*, p.2

³⁶⁴⁵ HERKENRATH/LONGCHAMP/MISSBACH, *Principe de pleine concurrence*, p.2 s

³⁶⁴⁶ OCDE, *BEPS Action 13*.

³⁶⁴⁷ Voy. Section 11.1.1.4

³⁶⁴⁸ Entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2017 (RO 2017 5907).

(OEDPP)³⁶⁴⁹ que sont fixées, en droit positif suisse, les règles relatives à l'échange automatique international des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales entre la Suisse et les États partenaires ³⁶⁵⁰, fondé sur l'accord multilatéral du 27 janvier 2016 entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (accord EDPP)³⁶⁵¹.

- 1668 Il ressort de ces deux textes, notamment, que les groupes d'entreprises multinationales dont la société mère est résidente de Suisse et qui réalisent, au cours de la période fiscale qui précède immédiatement la période fiscale déclarable, un chiffre d'affaires annuel consolidé dépassant un certain seuil –fixé périodiquement par le Conseil fédéral³⁶⁵²– sont tenus d'établir une déclaration pays par pays³⁶⁵³. Cette déclaration doit être fournie à l'Administration fédérale des contributions (AFC), sous peine de sanction³⁶⁵⁴, au plus tard douze mois après le dernier jour de la période fiscale déclarable³⁶⁵⁵, et doit contenir³⁶⁵⁶ –par État et territoire dans lesquels le groupe d'entreprises multinationales est actif– les données relatives aux chiffres d'affaires, aux impôts acquittés et à d'autres chiffres-clé, ainsi que des données sur les principales activités économiques des entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales³⁶⁵⁷.

11.1.2.2. Panorama dans le paysage fiscal belge

- 1669 Avant 2004, au Royaume de Belgique les prix de transfert étaient régis, de manière implicite, par quelques articles épars du CIR 92³⁶⁵⁸ ainsi que, de manière explicite, par notamment la Circulaire du SPFF n° AAF/98-0003 dd du 28 juin 1999 relative aux directives en matière de prix de transfert³⁶⁵⁹. Cette Circulaire est une transposition « fidèle » des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, que nous avons déjà évoqués³⁶⁶⁰. Elle a eu le mérite d'explicitier de manière on ne peut plus claire le *tandem* prix de transfert et pleine concurrence, en parfaite harmonie avec l'état de la

³⁶⁴⁹Entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2017 (RO 2017 5919).

³⁶⁵⁰Dans ce sens, *voy.* PONCE, *Transparency and Exchange*, p.42

³⁶⁵¹Approuvé par l'Assemblée fédérale Suisse le 16 juin 2017 et entré en vigueur le 1^{er} décembre 2017 (RO 2017 7247).

³⁶⁵²Actuellement fixé à CHF 900 millions ou plus, selon l'article 3 de l'OEDPP.

³⁶⁵³Article 6 de la LEDPP.

³⁶⁵⁴Dont le montant peut aller de CHF 200 pour chaque jour compris entre l'expiration du délai et la réception de la déclaration par l'AFC, jusqu'à concurrence de CHF 50 000 au total. *Voy.* Article 12 de la LEDPP.

³⁶⁵⁵Article 11 de la LEDPP.

³⁶⁵⁶La liste complète des données, que doit contenir la déclaration, est fixée à l'article 1^{er} ainsi qu'à l'Annexe de l'OEDPP.

³⁶⁵⁷Article 3 de la LEDPP. Pour un commentaire dans la doctrine, *voy.* PONCE, *Transparency and Exchange*, p.44 s

³⁶⁵⁸Notamment les articles 26, 54 à 56, et 344 § 2

³⁶⁵⁹Publiée au Bulletin des Contributions, n° 796, août-septembre 1999.

³⁶⁶⁰*Voy.* Section 11.1.1.1

réglementation de l'OCDE dans le domaine. On y découvre notamment cette disposition :

« La problématique des prix de transfert comporte non seulement un aspect offensif (possibilité pour les autorités fiscales d'opérer des redressements consistant en une majoration de l'assiette imposable) mais encore un aspect défensif (obligation pour un pays d'effectuer un dégrèvement corrélatif pour compenser une majoration d'impôt dans un autre pays). [...] Lorsque les prix de transfert ne reflètent pas les mécanismes du marché et le principe de pleine concurrence, cela peut avoir pour effet de fausser aussi bien le montant de l'impôt dû par des entreprises associées que les recettes fiscales du pays où ces entreprises sont établies. C'est pourquoi les pays Membres de l'OCDE sont convenus que les bénéfices des entreprises associées peuvent éventuellement être ajustés aux fins d'imposition dans le but de corriger ces distorsions et de garantir ainsi le respect du principe de pleine concurrence. [...] Le principe de pleine concurrence traite les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des parties indissociables d'une seule entreprise unifiée et, dès lors, l'accent doit être mis sur la nature des transactions entre les membres du groupe »³⁶⁶¹.

1670

Ainsi, la gestion de la politique des prix de transfert et du principe de pleine concurrence a évolué sur cette base réglementaire jusqu'en 2004, avec la promulgation de la Loi du 21 juin de la même année³⁶⁶² (modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale). C'est donc cette Loi du 21 juin 2004 qui a inséré dans le CIR 92 un article 185 (§ 2)³⁶⁶³. Il y a lieu de faire remarquer que la lettre b) de ce nouvel article 185 §2 a été supprimée par la Loi-programme du 25 décembre 2016, sur exigence de la Commission européenne, au motif de non-conformité aux dispositions européennes relatives aux aides d'État³⁶⁶⁴. Ainsi, l'introduction formelle du principe de pleine concurrence dans le CIR 92 était justifiée par la croissance du nombre des sociétés multinationales qui étaient soumises à des règles d'imposition différentes³⁶⁶⁵. Cette disposition – dont la formulation est assez similaire à celle de l'article 9 du MC-OCDE – permet ainsi aux autorités fiscales d'ajuster les bénéfices d'une société belge en cas de transfert de bénéfices vers ou depuis une société étrangère du même groupe multinational sans se conformer à la règle de pleine concurrence³⁶⁶⁶.

1671

Par ailleurs, certes le *tandem* prix de transfert et pleine concurrence était désormais formalisé sur une base légale, mais les entreprises multinationales n'avaient aucune

1672

³⁶⁶¹Cf. Circulaire n° AAF/98-0003 dd du 28 juin 1999.

³⁶⁶²Publiée au Moniteur Belge du 9 juillet 2004.

³⁶⁶³Qui dispose, notamment au § 2 lettre a), ce qui suit : « Sans préjudice de l'alinéa 2, pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques : a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société ».

³⁶⁶⁴Voy. *supra*, section 3.2.2.6

³⁶⁶⁵Exposé des motifs du projet de loi, Doc 51, 1079/001 p.8

³⁶⁶⁶BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.131

obligation de détenir – *a fortiori* de transmettre à l’administration fiscale – leurs documentations respectives sur les prix de transfert appliqués aux transactions intragroupes. A cet effet, le législateur belge est resté tributaire et attentif aux réglementations internationales (OCDE et UE) pour ne faire évoluer sa législation qu’avec l’émergence de l’obligation de déclaration en matière de prix de transfert³⁶⁶⁷. Ainsi, aussi bien l’action 13 du Projet BEPS de l’OCDE³⁶⁶⁸ que la Directive européenne 2016/881³⁶⁶⁹ ont été implémentés dans l’ordre juridique interne par la Loi-programme du 1^{er} juillet 2016³⁶⁷⁰ (particulièrement en ses articles 53 à 64) ainsi que la Loi du 31 juillet 2017 transposant plusieurs Directives en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal³⁶⁷¹, spécialement dans son article 3 (§9) qui fait référence à la déclaration pays par pays³⁶⁷². De ce fait, les nouvelles dispositions légales ont été ajoutées dans le titre VII, chapitre III, du CIR 92³⁶⁷³. Il s’agit précisément d’une insertion, après la section I, d’une nouvelle section I/1 comprenant les articles 321/1 à 321/6, et intitulée « *Obligations complémentaires de déclaration en matière de prix de transfert* ». Trois Arrêtés royaux du 28 octobre 2016³⁶⁷⁴ ont été signés en vue de compléter et préciser le contenu et la forme de cette documentation obligatoire en trois volets (fichier principal, fichier local et déclaration pays par pays) et celle du formulaire relatif à l’obligation de notification en matière de déclaration pays par pays³⁶⁷⁵, tel que nous l’avons relevé précédemment³⁶⁷⁶.

- 1673 Ces nouvelles dispositions sont dorénavant applicables pour les périodes déclarables des groupes multinationaux ou leurs exercices comptables commençant à partir du 1^{er} janvier 2016. Dans ce contexte, l’expression « groupe multinational » fait référence à

³⁶⁶⁷Il y a lieu de rappeler que, déjà le 7 novembre 2007, par sa Communication conjointe adressée au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le FCPT dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l’UE (COM/2005/0543 final), la Commission européenne avait rendu les conclusions desdits travaux réalisés entre janvier 2004 et mai 2005, et proposé un Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l’UE. Certains des propositions formulées dans ce cadre, notamment le « *master file* » ou documentation de base, ont été reprises dans le cadre des travaux de l’OCDE sur les BEPS. Voy. section 11.1.1.1

³⁶⁶⁸OCDE, *BEPS Action 13*.

³⁶⁶⁹Voy. Section 9.1.2.3

³⁶⁷⁰Publiée au Moniteur Belge du 4 juillet 2016.

³⁶⁷¹Publiée au Moniteur Belge du 11 août 2017.

³⁶⁷²Dans ce sens, voy. VAN STAPPEN/DE GROOTE/MONJOTTE, *Intercompany Financing Transactions*, p.6 ss

³⁶⁷³Pour un commentaire, voy. DE BROE/JANSEN, *Assessing BEPS*, p.177 ss

³⁶⁷⁴A savoir : Arrêté royal du 28 octobre 2016 fixant le modèle de formulaire tel que visé à l’article 321/2, paragraphe 5, du Code des impôts sur les revenus 1992 ; Arrêté royal du 28 octobre 2016 fixant le modèle de formulaire tel que visé à l’article 321/4, paragraphe 4, du Code des impôts sur les revenus 1992 ; et Arrêté royal du 28 octobre 2016 fixant le modèle de formulaire tel que visé à l’article 321/5, paragraphe 4, du Code des impôts sur les revenus 1992. Tous ces Arrêtés ont été publiés au Moniteur belge du 2 décembre 2016.

³⁶⁷⁵Une notice explicative détaillée de ces quatre formulaires a par ailleurs été publiée au Moniteur belge du 2 décembre 16.

³⁶⁷⁶Voy. Section 7.1.2.2

« tout groupe qui comprend deux entreprises ou plus qui sont résidentes de juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise qui est résidente d'une juridiction et qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable »³⁶⁷⁷. En règle générale et sauf exception prévue par la même loi prérappelée, les groupes d'entreprises installés en Belgique et dont les comptes consolidés groupaux ont atteint au moins 750 millions d'euros, sont tenus de transmettre à l'administration fiscale belge compétente, dans les 12 mois qui suivent le dernier jour de la période déclarable, une déclaration pays par pays portant sur cette période déclarable aux fins de l'établissement des impôts sur les revenus³⁶⁷⁸. Cette déclaration pays par pays est faite par un formulaire dont le modèle et les modalités de dépôt sont fixés par l'un des Arrêtés royaux du 28 octobre 2016 précités, et contient un bon nombre d'éléments indispensables à l'imposition du bénéfice notamment³⁶⁷⁹.

11.1.2.3. *Excursus : Panorama dans le paysage fiscal français*

En droit français, la réglementation en matière de prix de transfert date de la première moitié du siècle dernier. En effet, dès les années trente, en raison de la croissance du commerce international et de l'expansion des entreprises multinationales, la France s'était dotée d'une réglementation fondée sur le principe de pleine concurrence pour contrôler le prix des opérations intragroupes, à savoir l'introduction de l'article 57 dans le CGI par une loi du 31 mai 1933³⁶⁸⁰. Selon CASTAGNÈDE³⁶⁸¹, cette disposition — qui a été réaménagée au fil des années — a pour finalité de lutter contre tout usage abusif des paradis fiscaux et de protéger la juridiction fiscale française contre les pertes de recettes susceptibles de trouver une origine dans les stratégies fiscales dédiées au transfert indirect de bénéfices des multinationales³⁶⁸². Ainsi, cet article 57 CGI fonde l'incorporation, aux résultats d'entreprises imposables en France, des bénéfices indirectement délocalisés dans les comptes des entreprises étrangères mais associés dans le cadre d'un groupe international.

Jusqu'en 2010, cette réglementation ne comportait toutefois aucune « obligation documentaire » à la charge des entreprises, celles-ci n'étant aucunement tenues de détenir — ni *a fortiori* de transmettre au fisc — un quelconque document explicitant leurs politiques internes des prix de transfert. Elles devaient simplement, aux termes de l'article L.13 B du Livre des Procédures Fiscales adopté en 1996, être en mesure de fournir ces informations dans le cadre d'un contrôle fiscal en cas de demande formulée par le Service Vérificateur³⁶⁸³.

³⁶⁷⁷Article 54 de la Loi-cadre du 1 juillet 2016, soit article 321/1 point 3° du CIR 92.

³⁶⁷⁸Voir l'article 55 de la Loi-cadre du 1 juillet 2016, soit l'article 321/2 CIR 1992.

³⁶⁷⁹Voir l'article 54 de la Loi-cadre du 1 juillet 2016, soit l'article 321/1 point 15 CIR 1992.

³⁶⁸⁰Dans ce sens, *voy.* CASTAGNÈDE, *Lutte contre l'évasion*, p.5 N.4 ; HAYAT, *Prix de transfert*, p.147 ss

³⁶⁸¹CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.134 ss N.82 ss

³⁶⁸²Sur l'interaction entre paradis fiscaux et transfert indirect des bénéfices, *voy.* Section 6.4.2

³⁶⁸³CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.138 s N.86

- 1676 C'est donc à partir de l'année 2010 que la loi de finances rectificative pour l'exercice 2009a apporté une obligation documentaire de la politique de prix de transfert pour les groupes internationaux les plus importants³⁶⁸⁴. Dorénavant, cette obligation a été renforcée, d'abord à partir de 2013 avec l'instauration d'une obligation documentaire dite « allégée », ensuite en 2016 (loi de finances) avec l'insertion dans le CGI d'un article 223 *quinquies*. Cette nouvelle disposition cristallise l'obligation de dépôt d'une déclaration pays par pays, telle qu'elle transparaît de l'Action 13 du Projet BEPS ainsi que de la Directive (UE) 2016/881. Chacune de ces obligations documentaires est dotée d'un champ d'application, d'un contenu et de sanctions qui lui sont propres³⁶⁸⁵.
- 1677 Somme toute, l'obligation de la documentation des prix de transfert joue un rôle très important dans l'image qui est donnée à l'administration fiscale, dans la mesure où elle permet plus ou moins de démontrer la volonté du contribuable de bien respecter les prescriptions législatives ainsi que les lignes directrices de l'OCDE en la matière³⁶⁸⁶.

11.1.2.4. Problématique des prix de transfert dans les pays en développement et quelques solutions formulées par les organisations internationales

- 1678 La mise en œuvre des règles relatives aux prix de transfert soulève une inquiétude commune à tous les pays en développement, en raison notamment des difficultés à garantir le respect du principe de pleine concurrence par l'application de la méthode de comparabilité préconisée dans le cadre des travaux de l'OCDE³⁶⁸⁷.
- 1679 Pour répondre à ce défi —et à la demande du Groupe de travail du G20 sur le développement— la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales³⁶⁸⁸ a élaboré en 2017, à l'intention des administrations fiscales des pays en développement, un document intitulé « *Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert* » (ci-après « *boîte à outils prix de transfert* »)³⁶⁸⁹, dans l'intention de soutenir la catégorie de juridictions concernées dans

³⁶⁸⁴Codifiée à l'article L. 13 AA du Livre des Procédures Fiscales.

³⁶⁸⁵Pour les détails, voy. CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.138 ss N.86 ss ; DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.44 N.182

³⁶⁸⁶CAUSSADE, *Optimisation et fraude*, p.433 N.651

³⁶⁸⁷OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus 1*, p.21 et références citées ; Commission Économique pour l'Afrique (ONU), *BEPS en Afrique*, p.61 et références citées ; READHEAD, *Prix de transfert*, p.11 ss

³⁶⁸⁸La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales est une initiative conjointe lancée en avril 2016 par le Fonds monétaire international (FMI), le Groupe de la Banque mondiale (WBG), les Nations Unies et l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Elle vise à renforcer la coopération entre ces organisations internationales sur toutes les questions fiscales, leur offre un cadre officiel pour la tenue des échanges réguliers concernant la conception et la mise en application de normes fiscales internationales, accroît leurs possibilités d'accompagner les pays en développement par des actions de renforcement des capacités, et facilite l'élaboration d'orientations conjointes. La Plateforme permet également à ces quatre organisations d'échanger plus facilement les informations relatives à leurs activités opérationnelles et de partage des connaissances dans le monde entier. Source : <http://www.oecd.org/fr/ctp/plateforme-de-collaboration-sur-les-questions-fiscales.htm> (ressource consultée le 3 février 2018).

³⁶⁸⁹Qui peut être téléchargé en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/boite-a-outils-comparables-prix-des-mineraux.pdf> (ressource consultée le 1 février 2018).

l'amélioration de la gestion des politiques fiscales relatives aux prix de transfert. En d'autres termes, cette boîte à outils traite de la manière dont les pays en développement peuvent faire face à un manque de données nécessaires à l'application des règles de prix de transfert, en harmonie avec le principe de pleine concurrence. Elle définit également différentes approches que les économies en développement pourraient envisager d'adopter, ainsi que des initiatives complémentaires qui pourraient être lancées par des pays, des organisations internationales ou régionales afin de limiter – selon une démarche systématique – les problèmes liés au manque de données pertinentes ou aux difficultés pour accéder à celles-ci.

En dehors de cette Boîte à outil, il convient d'indiquer que le Conseil économique et social des Nations-Unies avait déjà aussi élaboré, en 2013, un document censé aider les économies en développement face à la question des prix de transfert. Ce document intitulé « *Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert pour les pays en développement* », est couramment mis à jour compte tenu des évolutions fiscales internationales³⁶⁹⁰ et s'inspire suffisamment de travaux menés dans d'autres forums³⁶⁹¹. Il reflète la mise en œuvre de l'Article 9 du MC-ONU³⁶⁹² ainsi que le Principe de pleine concurrence qui y est énoncé, et est resté cohérent avec les Commentaires afférents audit MC-ONU. Il reflète également les réalités des économies en développement, compte tenu de leurs niveaux de développement de ressources administratives, et accorde une attention particulière à l'expérience d'autres pays en développement.

1680

Les prix de transfert – qui font l'objet du Manuel – désignent le mécanisme par le biais duquel on calcule le prix des transactions internationales entre les sociétés d'une multinationale, permettant ainsi de déterminer quelles parties du groupe dégagent des bénéfices ou accusent des pertes. En toile de fond, il s'agit d'éviter que les bénéfices soient systématiquement transférés aux filiales installées dans des juridictions à faible ou nulle imposition (paradis fiscaux), par le truchement des méthodes de calcul du prix des transactions qui ne reflètent pas toujours la valeur réelle des bénéfices. Il est reconnu que ce transfert de bénéfices se produit généralement au détriment des administrations fiscales, en particulier celles des pays en développement, qui en sont vulnérables³⁶⁹³.

1681

³⁶⁹⁰ La version 2017 (anglaise) est disponible en ligne : http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf (ressource consultée le 3 février 2018).

³⁶⁹¹ Notamment les travaux qui sont menés respectivement par l'OCDE et l'UE sur les prix de transfert.

³⁶⁹² Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (révision de 2011). Disponible en ligne : http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf (consultée le 3 février 2018).

³⁶⁹³ Conseil Économique et Social – Communiqué du 29 mai 2013, intitulé « L'ECOSOC lance la version électronique du « Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays

1682 Abondant dans le même sens, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE³⁶⁹⁴ a fait remarqué que le risque de transfert de bénéfices – qu'entraînent les paiements entre des sociétés liées ou associées au sein d'un groupe international – est l'une des préoccupations les plus souvent exprimées par les économies en développement. La plupart de ces dernières estiment que les paiements excessifs ou injustifiés faits en faveur des sociétés étrangères liées, par des filiales nationales, constituent un risque important pour les bases d'imposition domestiques. Ces transferts de bénéfices se font notamment, d'une part, au moyen de ventes à l'exportation à des prix trop bas et, d'autre part, par le truchement des risques relatifs aux paiements excessifs ou injustifiés qui sont fréquemment enregistrés dans le cadre de paiements d'intérêts, de redevances, de frais de gestion ou autres services. Aussi est-il évident que les pays en développement éprouvent souvent des difficultés pour l'application des critères consignés dans les règles fiscales internationales contemporaines – notamment celles envisagées par l'OCDE – pour apprécier si les paiements précités sont excessifs ou injustifiés. Enfin, les risques qui découlent de la sous-évaluation des prix à l'exportation, à destination des entreprises d'un même groupe multinational, se produisent certes dans tous les secteurs d'activités, mais sont singulièrement importants pour certains minerais ou matières premières, pour lesquels les règles internationales peuvent derechef être difficiles à appliquer.

11.2. Accord préalable en matière des prix de transfert et contribution à la lutte contre l'évasion fiscale

11.2.1. Contenu, fondement juridique et consécration dans certains paysages juridiques nationaux

11.2.1.1. Notion et corollaire : garantie du principe de pleine concurrence et contractualisation progressive des procédures de redressement

1683 Nous avons vu précédemment³⁶⁹⁵ que les prix de transfert intéressent à la fois les entreprises multinationales et les autorités fiscales, dans l'optique où ils déterminent, dans une large mesure, la répartition des revenus et des dépenses et, par conséquent, des bénéfices imposables entre les entreprises associées relevant d'autorités fiscales différentes (en termes de multitude de pays)³⁶⁹⁶. De ce fait, ils constituent un « concept cohérent et sain pour établir l'attribution correcte des bénéfices des sociétés entre différents pays »³⁶⁹⁷.

en développement », ECOSOC/6583 : <https://www.un.org/press/fr/2013/ECOSOC6583.doc.htm> (ressource consultée le 3 février 2018).

³⁶⁹⁴OCDE, *BEPS/Pays à faibles revenus* 2, p.11

³⁶⁹⁵*Voy.* Section 11.1.1.1

³⁶⁹⁶OCDE, *Prix de transfert* 2017, p.20 N.12 ; OCDE, *Principes directeurs multinationales* 2011, p.73 N.104 ; MADIÈS, *Prix de transfert*, p.387 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.159 N.310 ; BOUVIER, *Editorial*, p.VII ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.133

³⁶⁹⁷COMMISSION EUROPÉENNE, *Fiscalité des entreprises*, p.262

A en croire MADIÈS³⁶⁹⁸, une étude réalisée sur un échantillon (non représentatif) de vingt-cinq entreprises multinationales – ayant des activités dans huit pays différents – a clairement révélé que la question du prix de transfert est essentielle pour les multinationales de tous les pays étudiés et pose parfois de sérieuses difficultés pratiques. Dans la même veine, RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI³⁶⁹⁹ précisent que la fixation des prix de transfert pose de nombreuses difficultés du point de vue fiscal, juridique et opérationnel. C'est ce qui fonde le besoin pour les parties concernées (entreprises et administrations), d'en identifier les règles juridiques applicables et d'en déterminer le cadre opérationnel, avant même la concrétisation des opérations ou transactions fiscales y afférentes, ce notamment dans le cadre d'un accord préalable en matière de prix de transfert (APP), dont l'expression anglophone est « *Advance Pricing Arrangements* »³⁷⁰⁰.

1684

Historiquement, le prélude de la pratique d'APP remonterait à l'année 1987 au Japon, et elle se serait propagée notamment aux États-Unis vers le début des années nonante. Pour ce dernier pays, les difficultés posées par la réglementation américaine en matière de prix de transfert (y compris les lourdes pénalités y afférentes en cas de non-respect) ont justifié utilement la mise en œuvre d'une procédure de détermination préalable de la méthodologie applicable aux prix de transactions à effectuer au sein d'un groupe multinational³⁷⁰¹.

1685

Par définition, un APP est, selon l'OCDE, une convention qui permet de déterminer – en prélude de transactions intragroupes – un ensemble de critères appropriés (notamment la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les ajustements à y apporter, les hypothèses principales quant à l'évolution future) en vue de déterminer le prix de transfert applicable à ces transactions pendant une période donnée. Cet accord peut être unilatéral (lorsqu'il ne fait intervenir qu'une seule administration fiscale et un contribuable) ou multilatéral (intervention de l'accord de deux ou plusieurs administrations fiscales)³⁷⁰². En droit de l'UE, un accord préalable en matière de prix de transfert est défini comme étant :

1686

« Tout accord, toute communication, ou tout autre instrument ou action ayant des effets similaires, y compris lorsqu'il est émis, modifié ou renouvelé dans le contexte d'un contrôle fiscal, [...] par ou pour le compte du gouvernement ou de l'administration fiscale d'un ou de plusieurs États membres, y compris les entités territoriales ou administratives, ou les autorités locales, qu'il soit effectivement utilisé ou non, [...] à l'intention d'une personne spécifique ou d'un groupe de personnes, et pour autant que cette personne ou ce groupe de personnes ait le droit de s'en prévaloir; et détermine préalablement aux opérations transfrontalières entre entreprises associées, un ensemble de critères appropriés afin de

1687

³⁶⁹⁸MADIÈS, *Prix de transfert*, p.388

³⁶⁹⁹RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.152 ss

³⁷⁰⁰L'expression anglaise « *Advance Pricing Arrangement* » ou « *Advanced Pricing Agreement* » peut être littéralement traduite par « accord anticipé sur le prix » ou « accord sur le prix anticipé ».

³⁷⁰¹OBERSON, *Droit fiscal international*, p.275 N.918 ; CASTAGNÈDE, *Fiscalité internationale*, p.150 N.92

³⁷⁰²OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.25

définir les méthodes de fixation des prix de transfert applicables à ces opérations ou détermine l'imputation des bénéfices à un établissement stable »³⁷⁰³.

- 1688 Par ailleurs, il y a lieu de distinguer juridiquement l'APP de l'accord de répartition des coûts (ARC). Ce dernier est « un cadre fixé de commun accord entre des entreprises pour partager les coûts et les risques de la mise au point, de la production ou de l'obtention d'actifs, de services ou des droits et pour déterminer la nature et l'étendue de la part de chaque participant dans les résultats de l'activité de mise au point, de production ou d'obtention de ces actifs, services ou droits »³⁷⁰⁴. En d'autres termes, les ARC sont des engagements contractuels signés entre plusieurs entreprises, qui consistent à partager les coûts et risques de développement d'actifs ou de prestations de services (recherche et développement) et à déterminer la nature et l'étendue des droits de chaque participant dans les actifs³⁷⁰⁵, étant entendu que l'on attend de ces actifs (incorporels ou corporels) ou ces services qu'ils génèrent des bénéfices pour les entreprises respectives des participants³⁷⁰⁶. Il ne s'agit donc pas d'une institution juridique qui nécessite une quelconque intervention de l'administration fiscale ; elle ne concerne que les sociétés associées entre elles, alors que l'APP mobilise, en outre, au moins une seule administration fiscale.
- 1689 Juridiquement, l'APP est un moyen d'interprétation du droit en vigueur applicable à une transaction ou opération d'un contribuable. En d'autres termes, il permet aux contribuables, en particulier aux sociétés multinationales, de saisir une ou plusieurs administrations fiscales pour obtenir une interprétation des dispositions applicables aux transactions intragroupes envisagées. Dans cette optique, un APP a pour vocation d'éliminer, par le biais d'un accord trouvé sur les prix de transfert applicables, les risques des doubles impositions qui se produiraient consécutivement à des redressements fiscaux causés par le non-respect du principe de pleine concurrence³⁷⁰⁷, éventuellement motivé par une velléité d'évasion fiscale. Cela a également pour corollaire, la sécurisation juridique des contribuables (entreprises multinationales) contre lesdits redressements³⁷⁰⁸.
- 1690 Dans le même sens, DIALIGUE³⁷⁰⁹ relève avec pertinence que l'APP constitue « un contrat fiscal » qui consiste en une négociation préalable entre l'administration et le contribuable sur les méthodes de détermination des prix pour une période déterminée, ce qui garantit une cohérence dans l'application de la loi et une réduction des

³⁷⁰³Voir l'article 3, point 15, de la Directive 2011/16/UE précitée, telle que complétée par l'article premier de la Directive (UE) 2015/2376 précitée également.

³⁷⁰⁴OCDE, *Prix de transfert* 2017, p.25

³⁷⁰⁵DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.126 N.461 ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.143 N.273 ; RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.151 s

³⁷⁰⁶OCDE, *BEPS Actions 8-10*, p.179 N.8.3 ; GOUTHIERE, *Affaires internationales*, p.1162 N.76150

³⁷⁰⁷GUEZ, *L'interprétation*, p.284 N.1090 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p.277 N.928

³⁷⁰⁸RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.152 s

³⁷⁰⁹DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.396 et références citées.

contentieux entre les contribuables et les autorités fiscales, dus notamment aux redressements fiscaux. Selon lui, l'APP permet de résoudre préventivement les difficultés rencontrées par les entreprises multinationales, tout en garantissant que la méthode retenue soit conforme au principe de pleine concurrence. Du coup, en tant qu'outil de stabilité de l'environnement fiscal, l'APP est un gage de la sécurité juridique des sociétés multinationales³⁷¹⁰. Enfin, conclut cet auteur, au regard de la nature contractuelle de l'APP –et de la force obligatoire qui en découle–, l'administration fiscale devrait en principe s'interdire de revenir sur un accord conclu avec une autre autorité fiscale compétente, sauf en cas d'erreur sur les faits présentés par le contribuable ou autre cas imputable à ce dernier³⁷¹¹.

Pour ce qui est de la forme ou de la portée juridique, il existe dans certaines juridictions fiscales des APP unilatéraux, mais ils peuvent avoir une incidence sur l'impôt dû par des entreprises associées situées dans d'autres juridictions fiscales³⁷¹². En pareil cas, les autres juridictions doivent être informées le plus tôt possible –notamment par le truchement de l'échange automatique ou spontané d'informations³⁷¹³– afin qu'elles puissent, le cas échéant, envisager un accord bilatéral dans le cadre de la procédure amiable. Voilà pourquoi, bon nombre de juridictions préfèrent les APP bilatéraux ou multilatéraux, car le risque de double imposition s'en trouve réduit, le règlement des impôts est équitable pour l'ensemble des administrations fiscales impliquées, et une plus grande certitude est offerte aux entreprises concernées³⁷¹⁴. En effet, pour ces dernières, le principal intérêt de l'APP est qu'il permette de leur garantir la sécurité –en évitant des redressements fiscaux susceptibles de causer des ennuis à leurs situations financières– et qu'il élimine du coup l'incertitude par la prévisibilité du régime fiscal des transactions internationales futures³⁷¹⁵. Grâce à cette sécurité garantie, les entreprises multinationales seraient à même de planifier les charges fiscales de leurs activités à l'échelle de l'ensemble de leur espace intégré, avec pour conséquence notamment l'accroissement du niveau de l'investissement³⁷¹⁶. 1691

11.2.1.2. Substrat juridique des APP en droit suisse

La majorité des pays membres de l'OCDE et de l'UE ont déjà prévu, dans leurs systèmes fiscaux internes, des dispositifs juridiques permettant la conclusion des APP 1692

³⁷¹⁰Dans le même sens, voy. BRONSON, et al., *Transfer pricing*, p.62

³⁷¹¹DIALIGUE, *Prix de transfert*, p.396 et référence citée.

³⁷¹²Il convient d'indiquer que l'inscription de l'APP dans un cadre unilatéral ou bilatéral ne répondrait pas parfaitement aux exigences de l'économie mondialisée. Il est de ce fait recommandable d'en adopter une approche multilatérale. Dans ce sens, Voy. SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p. 467 et référence citée.

³⁷¹³Prévu aussi bien par l'OCDE que par l'UE.

³⁷¹⁴RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales*, p.153 s

³⁷¹⁵Pour plus de détails, voy. OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.187 s N.4.129 ss

³⁷¹⁶SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p.466 et référence citée.

entre administrations fiscales et contribuables, d'autant que la procédure y relative est assez proche de celle des *rulings* ou rescrits fiscaux³⁷¹⁷.

- 1693 Le droit suisse ne dispose pas encore de législation singulièrement consacrée aux APP³⁷¹⁸, exactement comme pour ce qui est des *rulings* fiscaux classiques³⁷¹⁹. La jurisprudence³⁷²⁰ estime que, pour autant qu'ils soient conformes au droit matériel, les APP ne nécessitent pas de base légale en droit interne ; alors que la doctrine, notamment STOCKER³⁷²¹, souhaite ardemment qu'un dispositif légal spécifique y soit dédié.
- 1694 C'est plutôt sur une base simplement réglementaire (instructions administratives) que la procédure des APP est organisée en droit suisse. En effet, en juin 2016, le SFI a émis une « *Notice sur la procédure amiable* », dans laquelle il ne fait référence à aucune autre disposition légale interne, mais seulement au MC-OCDE³⁷²². De l'examen de la Notice, il ressort que la procédure amiable vise à éviter les doubles impositions qui peuvent frapper les sociétés multinationales suisses qui ont des filiales sous d'autres cieux. Pour ce faire, les CDI que la Suisse a signés avec bon nombre de pays constituent le premier rempart de protection des activités des entreprises multinationales contre les cas de double imposition³⁷²³. C'est seulement en cas d'insatisfaction avérée à l'issue de la procédure administrative prévue pour l'application d'une CDI, que la société résidente suisse peut demander l'ouverture d'une procédure amiable au Département fédéral des finances³⁷²⁴. Cela rencontre, en effet, l'esprit du MC-OCDE³⁷²⁵ qui relève que l'APP a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert. C'est lorsque ces mécanismes échouent ou sont difficiles à mettre en œuvre, que l'APP se révèle utile.
- 1695 La Notice suisse prérappelée prévoit deux possibilités dans le cadre de la procédure amiable : d'une part, la procédure amiable en vue d'éliminer une double imposition qui est déjà survenue ou de prévenir le risque d'une double imposition manifeste, et d'autre part, la procédure amiable en vue d'éviter la réalisation d'une double imposition dans le domaine des prix de transfert³⁷²⁶. Il y a lieu de préciser que la Notice

³⁷¹⁷Concernant l'affirmation que bon nombre de pays de l'OCDE et de l'UE ont prévu en droit interne des dispositifs consacrés aux *rulings* ou rescrits, *voy.* Section 3.1.2

³⁷¹⁸OBERSON, *Droit fiscal international*, p.275 N.921

³⁷¹⁹*Voy.* Section 3.2.1.3.1

³⁷²⁰ATF 119 Ib 431 consid. 4 ; ATAF 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012, consid. 3.2 et références citées ; ATAF 2C_296/2009 du 11 février 2010, consid. 3.1 et 3.2 et références citées.

³⁷²¹STOCKER, *Swiss transfer pricing*, p.211

³⁷²²SFI, *Procédure amiable*, Ch.5, p.2

³⁷²³La question des conventions de double imposition est abordée au Chapitre 8.

³⁷²⁴SFI, *Procédure amiable*, Ch.1, p.1

³⁷²⁵OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.186 N.4.123

³⁷²⁶SFI, *Procédure amiable*, Ch.1, p.1

précitée n'organise que la procédure des APP bi et multilatéraux. Ce qui revient à dire que les APP unilatéraux, qui n'impliquent que l'interprétation de l'administration fiscale suisse, sont plutôt réglementés au travers de la procédure ordinaire des *rulings* fiscaux³⁷²⁷. La procédure des APP bi et multilatéraux, prévue dans le cadre de ladite Notice, est conforme à celle dictée par le droit de l'OCDE, telle que décrites un peu loin dans cette recherche scientifique³⁷²⁸.

11.2.1.3. Substrat juridique des APP en droit belge

Dans le paysage juridique belge, c'est la Circulaire du SPFF n° AAF/98-0003 dd déjà évoquée dans cette recherche scientifique³⁷²⁹, qui a eu également le privilège de fournir – ou mieux de rappeler – les dispositions applicables aux APP³⁷³⁰, en conformité avec les principes OCDE applicables en matière de prix de transfert. Il ressort de cette Circulaire qu'un APP est « un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, les critères appropriés (par exemple la méthode, les transactions et les entreprises comparables, les correctifs appropriés et les hypothèses critiques concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période ». Cette définition est quasi-identique à celles de l'OCDE et de l'UE présentées précédemment³⁷³¹. 1696

Du point de vue matériel, cette Circulaire belge a notamment pour spécificité d'avoir rappelé qu'un APP – qu'il soit unilatéral, bilatéral ou multilatéral – diffère à certains égards d'un *ruling* fiscal classique, dans la mesure où l'APP prend généralement en compte des éléments de fait, alors que le *ruling* se limite à des questions légales basées sur des éléments soumis par le contribuable. En outre, l'APP porte généralement sur plusieurs transactions, plusieurs catégories de transactions récurrentes ou sur l'ensemble des transactions internationales du contribuable au cours d'une période donnée. Au contraire, le *ruling* ne vaut généralement que pour une seule transaction. Toutefois, l'APP se rapproche du *ruling* à bien d'égards, notamment en ce qui concerne le fait que les contribuables – en l'occurrence les entreprises associées – sont fondamentalement autorisées à participer à la procédure d'obtention de l'APP, ce qui apparaît par ailleurs comme un avantage sur la procédure amiable prévue par les CDI³⁷³². 1697

³⁷²⁷ OBERSON, *Droit fiscal international*, p.276 N.923

³⁷²⁸ Cf. Section 4.2.2

³⁷²⁹ Voy. Section 11.1.2.2

³⁷³⁰ Au chapitre V (intitulé « Méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert »), précisément le point F.

³⁷³¹ Voy. Section 4.2.1.1

³⁷³² Dans ce sens, voy. OCDE, *Prix de transfert* 2017, p.188 s N.4.132 ss

11.2.1.4. *Excursus : Substrats juridiques des APP dans quelques autres pays membres de l'OCDE et l'UE*

- 1698 En dehors de systèmes fiscaux suisse et belge qui font office d'étalons dans le cadre de la présente recherche scientifique, nous pouvons nous intéresser – très rapidement et à titre exceptionnel – à la pratique dans quelques autres systèmes du droit continental européen (membres à la fois de l'OCDE et de l'UE), qui ont déjà formalisé une procédure d'APP :
- 1699 ■ En France, l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2004 (loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004) a introduit un point 7° à l'article L80 B du Livre des Procédures Fiscales (LPF) appliquant la garantie contre les changements de doctrine administrative prévue par l'article L 80 A alinéa 1 du LPF³⁷³³.
- 1700 ■ Au Royaume-Uni, les dispositions sur les prix de transfert sont codifiées à la partie 5 (intitulée «*Advance pricing agreements*») du *Taxation (International and Other Provisions) Act* adopté en février 2010³⁷³⁴. Au total, 13 articles (218 à 230) sont consacrés aux APP, avec tous les détails possibles.
- 1701 ■ En Allemagne, les prix de transfert sont régis par de nombreuses dispositions de différentes lois, notamment : article 1^{er} de la loi sur la fiscalité internationale («*Außensteuergesetz* » en allemand) ; article 8, §3, de la loi sur la fiscalité des sociétés («*Körperschaftsteuergesetz* » en allemand)³⁷³⁵ ; article 4, §a, phrase 1, de la loi allemande sur l'impôt sur le revenu («*Einkommensteuergesetz* » en allemand)³⁷³⁶.
- 1702 ■ En Espagne, la réglementation des APP est essentiellement contenue à l'article 18 de la loi 27/2014 du 27 novembre 2014 relative à l'impôt sur les sociétés («*Ley del Impuesto sobre Sociedades* » en espagnole)³⁷³⁷ et dans ses règlements d'application, notamment les articles 13 à 18 du Décret royal 634/2015 du 10 juillet, portant approbation du règlement relatif à l'impôt sur les sociétés («*Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades* » en espagnol)³⁷³⁸.

³⁷³³ Cette disposition peut être lu en ligne : <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000037987062&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20190101>> (ressource consultée le 27 août 2019).

³⁷³⁴ Disponible également en ligne : <<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents>> (ressource consultée le 27 août 2019).

³⁷³⁵ Disponible en ligne : <https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/BJNR025990976.html> (ressource consultée le 27 août 2019).

³⁷³⁶ Disponible en ligne : <<https://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html>> (ressource consultée le 27 août 2019).

³⁷³⁷ Publiée au Bulletin officiel de l'Espagne no. 288 du 28/11/2014, également disponible en ligne : <<https://www.boe.es/eli/es/1/2014/11/27/27/con>> (ressource consultée le 27 août 2019).

³⁷³⁸ Publié au Bulletin officiel de l'Espagne no. 165 du 11/07/2015, également disponible en ligne : <<https://www.boe.es/eli/es/rd/2015/07/10/634/con>> (ressource consultée le 27 août 2019).

- Enfin, en Italie, c'est l'article 110 (7) de la loi relative à l'impôt sur le revenu (« *diritto tributario* » en italien), qui est au fait le décret présidentiel 917 du 22 décembre 1986 (modifié notamment par le décret législatif 344 du 12 décembre 2003)³⁷³⁹. 1703

11.2.2. Quelques éléments de procédure sur la conclusion d'un APP à la lumière des recommandations de l'OCDE et l'UE

11.2.2.1. Remarques introductives

Nous avons relevé précédemment³⁷⁴⁰ que bon nombre de juridictions du globe ont mis en place des procédures spécifiques relatives à la conclusion des APP, pour notamment éviter des cas de double imposition et de non-imposition, prévenir des litiges entre les autorités fiscales et les contribuables et, en définitive, sécuriser ces derniers dans le cadre de leurs opérations ou transactions transfrontières intragroupes. Aussi, convient-il d'indiquer que toutes les procédures nationales relatives aux APP s'inspirent en général, soit des principes de l'OCDE³⁷⁴¹, soit des lignes directrices de l'UE³⁷⁴². Cela nous fonde à présenter, dans les lignes qui suivent, une approche combinée (OCDE et UE) et synthétique de la procédure de conclusion des APP qui font intervenir au minimum deux juridictions fiscales différentes. De ce fait, nous n'allons pas nous intéresser aux APP unilatéraux, dans la mesure où ils sont assimilés aux *rulings* que nous avons déjà analysés précédemment³⁷⁴³. 1704

Grosso modo, la procédure d'APP accorde une possibilité au contribuable d'avoir des échanges informels avec l'administration fiscale compétente, en vue de conjecturer sur la recevabilité de la démarche (11.2.2.2). Ensuite, si le contribuable le souhaite, il pourra faire une demande officielle et y joindre la documentation indispensable à l'interprétation juridique que feront les administrations concernées (11.2.2.3). Une fois saisies de la demande, ces dernières s'emploieront à en examiner le contenu, par une collaboration horizontale entre elles et verticale avec les contribuables demandeurs, en vue de dégager un consensus idoine (11.2.2.4). A l'issue de toute cette collaboration, l'APP est conclu et mis en œuvre pour verrouiller d'ores et déjà les prix de transfert applicables aux transactions ou opérations présentées (11.2.2.5). 1705

³⁷³⁹Publié au JO italien n.302 du 31.12.1986 - Supplément ordinaire n ° 126. Disponible en ligne : <<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.presidente.repubblica:1986-12-22:917!vig=>> (ressource consultée le 27 août 2019).

³⁷⁴⁰Voy. Section 10.2.1

³⁷⁴¹A savoir les « *Principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable (APP PA)* », Annexe in : OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.365 ss

³⁷⁴²A savoir l'Annexe de COM/2007/0071 final, telle que rappelée par l'Appendice II (Rapport sur les cas triangulaires non-UE) de COM/2011/16 final.

³⁷⁴³Voy. Section 3.1

11.2.2.2. Phase préliminaire ou demande informelle de l'APP

- 1706 De prime abord, relevons que cette phase préliminaire est semblable à la « *prefiling meeting* » déjà évoquée, usitée dans la procédure belge d'obtention des *rulings* fiscaux³⁷⁴⁴. Pour rappel, la « *prefiling meeting* » consiste de la part du potentiel requérant d'un *ruling*, de solliciter d'abord – auprès de l'autorité compétente – l'organisation d'une réunion informelle pour, d'une part, préfigurer la position de l'administration quant à la transaction ou l'opération envisagée et, d'autre part, vérifier si toutes les données pertinentes nécessaires au traitement de la requête sont bien présentes. C'est seulement à l'issue de cette procédure préliminaire que le requérant décidera d'introduire ou non une demande formelle d'un *ruling*.
- 1707 Cela dit, de même au cours de la phase sous examen (pour ce qui est de la procédure d'un APP), les parties ont la possibilité d'en évaluer préalablement les chances de réussite. Pour ce faire, les contribuables doivent prendre contact avec toutes les autorités fiscales compétentes³⁷⁴⁵ qui seraient impliquées dans la future transaction ou opération, dès qu'ils ont une idée précise de leurs intentions quant à la demande d'APP à formuler. Ils peuvent le faire de manière nominative ou anonyme, selon les pratiques et usages en vigueur dans chaque pays. Néanmoins, pour permettre à l'administration d'émettre un avis motivé quant à l'acceptabilité de la demande, les contribuables doivent fournir des informations suffisantes, décrivant au minimum l'activité et les transactions couvertes, et indiquer les contribuables concernés, la méthode privilégiée, la durée souhaitée de l'APP, son éventuelle rétroactivité ainsi que les États où sont installées les entreprises associées. Les parties doivent également mettre à profit cette phase pour discuter de la documentation qu'il y a lieu d'inclure dans la demande officielle³⁷⁴⁶.
- 1708 Dans l'hypothèse où une concertation entre les autorités fiscales des juridictions différentes est nécessaire, elle peut avoir lieu en toute célérité³⁷⁴⁷. Nous estimons que ce besoin de célérité est justifié par la sécurité juridique du contribuable, pour qui une quelconque lourdeur administrative pourrait être préjudiciable, dans un environnement économique mondial actuellement caractérisé par la rapidité. Effectivement, Selon le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, l'expérience a démontré

³⁷⁴⁴ Voy. Section 3.2.2.5

³⁷⁴⁵ Par exemple : En Suisse, toutes les questions relatives aux APP sont traitées au DFF par le SFI, précisément la Division Fiscalité (Section C4) (Bundesgasse 3, CH-3003 Berne, Courriel: transferpricing@sif.admin.ch); alors qu'en Belgique c'est au SPFF par l'Administration générale de la fiscalité, précisément aux Services centraux Services relations Internationales (Division Commentaire) (North Galaxy, Tour A 24 Boulevard Albert II, 33 / boîte 25, 1030-Bruxelles, Courriel : aagfisc.com.internat@minfin.fed.be).

³⁷⁴⁶ COM/2007/0071 final, p.13 N.21 ss; OCDE, *Prix de transfert* 2017, p.375 s N.29 ss

³⁷⁴⁷ COM/2007/0071 final, p.13 N.25

que l'usage d'une procédure préliminaire permet souvent de faire avancer plus rapidement la procédure de conclusion d'un APP³⁷⁴⁸.

11.2.2.3. Demande officielle de l'APP

Aussitôt après la phase préliminaire, si le contribuable estime qu'il est opportun de poursuivre sa démarche, une demande officielle d'un APP doit être introduite auprès de l'autorité compétente de la juridiction fiscale où le concerné est imposable et, simultanément, auprès des autres juridictions fiscales concernées par l'opération ou la transaction, en tenant compte des exercices fiscaux que cette dernière est censée couvrir ainsi que des délais prescrits spécifiquement par chaque juridiction. Les administrations fiscales ainsi saisies doivent, en toute célérité, se prononcer sur la recevabilité de la demande et, le cas échéant, solliciter une documentation ou information supplémentaire et nécessaire à l'instruction de la demande. En cas de recevabilité, la procédure se déroule suivant un calendrier établi à l'unanimité entre les administrations fiscales et l'entreprise multinationale. Il est aussi possible pour lesdites administrations de désigner – en cas d'un APP multilatéral – l'une d'entre elles comme chef de file (« *lead manager* » en anglais) dans la poursuite de la procédure³⁷⁴⁹.

1709

En ce qui concerne le contenu de la demande officielle, les Principes de l'OCDE veulent que les informations à fournir soient fonction de la nature de l'opération (faits et circonstances) et des conditions fixées par chaque juridiction. Dès lors, il serait une gageure que de fixer de manière exhaustive lesdites informations au regard de la multiplicité d'opérations possibles³⁷⁵⁰. Les lignes directrices de l'UE abondent dans la

1710

³⁷⁴⁸OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.375 N.29

³⁷⁴⁹COM/2007/0071 final, p.14 N.27; OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.377 s N.34 ss

³⁷⁵⁰OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.378 s N.38 ss. Néanmoins, à titre indicatif, les documents et informations suivants sont *in globo* utiles : « a) Les transactions, produits, entreprises ou accords qui seront couverts par la proposition ; (y compris, le cas échéant, une brève explication des raisons pour lesquelles une partie seulement des transactions, produits, entreprises ou accords du contribuable concerné par la demande ont été inclus) ; b) les entreprises et établissements stables qui interviennent dans ces transactions ou arrangements ; c) l'autre ou les autres pays auxquels il a été demandé de participer à l'accord ; d) les informations concernant la structure organisationnelle au niveau mondial, l'histoire, les états financiers, les produits, les fonctions et actifs (corporels et incorporels) des entreprises associées concernées ; e) une description de la méthodologie proposée en matière de prix de transfert et des informations et analyses détaillées à l'appui de cette méthodologie, par exemple l'identification de prix ou de marges comparables et l'éventail des résultats que l'on s'attend à obtenir etc.; f) les hypothèses sur lesquelles reposent la proposition et l'examen des effets de modifications de ces hypothèses ou d'autres événements, tels que des résultats inattendus qui pourraient affecter la validité de la proposition ; g) l'exercice comptable ou les exercices fiscaux qui seront couverts ; h) une description générale de la situation du marché (par exemple, l'évolution du secteur et le contexte concurrentiel ; i) un examen de tous les problèmes fiscaux accessoires pertinents que pose la méthodologie proposée ; j) un examen et une démonstration concernant la conformité à toute législation interne et à toute disposition de conventions et de principes de l'OCDE se rattachant à la proposition ; k) toutes autres informations qui pourraient avoir une incidence sur

même veine³⁷⁵¹. En effet, tout en faisant une obligation au contribuable de joindre toutes les informations nécessaires à l’instruction de la demande officielle ainsi qu’à la décision de l’autorité fiscale, la Commission européenne fait remarquer que les informations précises nécessaires à la demande officielle doivent être adaptées selon le cas. Et sans fixer un minimum requis en la matière, ni imposer des limites quant au volume d’informations nécessaires, les lignes directrices UE précitées fixent – dans les annexes A³⁷⁵² et B³⁷⁵³ – un référentiel des documents et données susceptibles d’être généralement exigés dans la procédure de fixation des prix de transfert.

11.2.2.4. Instruction de la demande et négociation de l’APP

- 1711 En principe, l’instruction de la demande et la négociation constituent deux phases aux objectifs distincts, même si pour une raison d’efficacité elles peuvent être menées conjointement. Dès lors, une approche équilibrée doit être adoptée pour faire en sorte que l’instruction ait lieu en toute célérité possible et que la négociation commence dans les meilleurs délais³⁷⁵⁴. En plus, les administrations fiscales doivent consacrer le maximum possible de ressources et de personnel qualifié pour garantir la célérité et l’efficacité nécessaires dans les phases d’instruction et de négociation. En effet, il est évident que les opérations et transactions qui requièrent la conclusion d’un APP concernent généralement des contribuables importants, des opérations assez techniques et complexes sur le plan juridique et fiscal, nécessitant beaucoup d’investissements en termes de temps et de ressources intellectuelles³⁷⁵⁵.
- 1712 La phase de l’instruction doit permettre à l’administration fiscale d’établir ses préférences concernant le contenu de l’accord. Dans la procédure, l’administration et le contribuable doivent convenir de laquelle de deux parties sera tenue de fournir l’information dans le cadre de l’échange d’informations. Par ailleurs, il est toujours recommandé à l’administration de tout mettre en œuvre pour faire adhérer le contribuable à sa position par un résultat acceptable par les deux parties, afin d’éviter notamment tout litige qui ne serait dans l’intérêt ni de l’une ni de l’autre partie. Dès lors, une collaboration de proximité est vivement recommandée de la part des parties, pour garantir la promptitude dans l’instruction de la requête. Au terme de cette instruction, l’administration fiscale procédera au lancement de la phase de négociation, éventuellement en harmonie avec les autres administrations concernées. A ce propos, chacune des administrations fiscales est tenue – à l’issue de l’instruction

la méthodologie actuelle ou proposée en matière de prix de transfert ainsi que les données correspondantes pour toute partie à la demande ».

³⁷⁵¹COM/2007/0071 final, p.13 N.21 ss

³⁷⁵²Intitulée « liste des informations susceptibles d’être nécessaires dans le cadre des demandes officielles d’APP bilatérales ou multilatérales ». Cf. COM/2007/0071 final, p.20 s

³⁷⁵³Intitulée « analyse fonctionnelle ». Cf. COM/2007/0071 final, p.22

³⁷⁵⁴COM/2007/0071 final, p.14 N.29

³⁷⁵⁵OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.384 s N.52 s

qu'elle a faite – d'émettre un avis qui sera officiellement communiqué, par l'autorité compétente de la juridiction, aux autorités compétentes d'autres juridictions, sous forme d'échange de prises de position³⁷⁵⁶.

En principe, les négociations préliminaires sont censées débiter avant même que l'instruction ne soit achevée. De ce fait, les administrations fiscales ne doivent pas retarder indûment la finalisation de l'instruction. La phase de négociation proprement dite, entre toutes les administrations concernées, a pour objectif de concilier les positions, en dégauchissant les éventuelles divergences, de manière à présenter au(x) contribuable(s) concerné(s) une seule position cohérente. Le cas échéant et moyennant accord des autorités compétentes, le contribuable doit être informé de l'évolution de travaux et pourrait – sans pour autant avoir la possibilité de fournir de nouvelles informations qui pourraient retarder l'accord – assister aux réunions pour éventuellement répondre à des questions factuelles³⁷⁵⁷. 1713

Effectivement, l'intervention du contribuable est capitale dans la négociation d'un APP, pour autant qu'aucune administration fiscale ne peut s'attendre à un APP pertinent sans une implication effective du contribuable concerné, qui est censé maîtriser suffisamment le contexte – la question de prix de transfert touchant à des considérations plus factuelles et économiques qu'à proprement parler juridiques³⁷⁵⁸. Le fait d'associer le contribuable à la procédure est primordial dans l'optique du gain de temps, bien évidemment en surplus d'une bonne planification des travaux de la part de toutes les parties concernées³⁷⁵⁹. 1714

11.2.2.5. Conclusion formelle et mise en œuvre de l'APP

En principe³⁷⁶⁰, au terme de la négociation entre les administrations fiscales, l'APP est formellement conclu avec pour effet fondamental de verrouiller les prix de transfert fixés, tant qu'ils resteront conformes aux clauses et conditions fixées dans l'accord³⁷⁶¹. Cela a notamment pour conséquence que les transactions et les opérations projetées ne seront pas interprétées de manière différente par l'administration fiscale, celle-ci devant s'assurer de garantir la sécurité juridique nécessaire³⁷⁶². 1715

³⁷⁵⁶COM/2007/0071 final, p.14 ss N.30 ss

³⁷⁵⁷OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.388 N.63 ; COM/2007/0071 final, p.16 N.39 ss

³⁷⁵⁸SNOUSSI, *Sociétés transnationales*, p.464 et référence citée.

³⁷⁵⁹DALUZEAU, et al., *Prix de transfert*, p.35 N.148

³⁷⁶⁰En effet, il est exceptionnellement possible qu'une procédure d'APP ne puisse aboutir, par le retrait du contribuable ou de l'administration fiscale. A cause du gaspillage inévitable de ressources que cela pourrait engendrer, il est déconseillé de se retirer sans motif valable, particulièrement lorsque la procédure a déjà atteint une étape très avancée. Voy. OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.388 s N.64

³⁷⁶¹OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.390 s N.67

³⁷⁶²COM/2007/0071 final, p.16 N.45 s

- 1716 Il y a lieu de faire remarquer que, dans le cadre d'un APP multilatéral, les administrations peuvent convenir, soit d'un seul accord multilatéral, soit d'une série d'accords bilatéraux. Néanmoins, la formule choisie doit permettre de ressortir clairement le contenu de l'APP ainsi conclu³⁷⁶³.
- 1717 Quant à la durée de vie de l'APP, sa moyenne est de 3 à 5 ans, mais elle n'est pas mécaniquement figée : étant donné que l'accord concerne des opérations ou transactions futures, il est souhaitable de prévoir une durée suffisamment longue pour assurer une sécurité suffisante. Cependant, une durée très longue peut aussi poser un problème, dans la mesure où les conditions auxquelles l'accord a été obtenu peuvent changer avec l'écoulement du temps et ne plus refléter du tout l'essence de l'opération ou de la transaction. Dans ce cas, il est convenable de choisir une durée réaliste, tributaire notamment du secteur d'activités de l'opération ou transaction, de la nature de cette dernière, ou encore de l'évolution économique nationale et internationale³⁷⁶⁴.
- 1718 Par ailleurs, exceptionnellement, il est possible pour un contribuable de demander un « *roll-back* » de l'APP obtenu, afin que ce dernier soit également appliqué aux années antérieures, si – et seulement si – des faits pertinents et des circonstances relatifs à des exercices fiscaux antérieurs seraient identiques. Cela n'est faisable que si des limites dans les temps sont encore autorisées – comme typiquement dans le cas de délais d'imposition non encore expirés au moment où l'APP est conclu avec les autres administrations fiscales étrangères – et moyennant l'accord de ces dernières sur la possibilité du « *roll-back* » envisagé³⁷⁶⁵.
- 1719 Pour mieux boucler cette section consacrée à l'analyse des APP, il convient d'indiquer qu'au regard de la nouvelle dynamique impulsée par les travaux de l'OCDE et de l'UE en matière de la lutte contre l'évasion fiscale, il est recommandé aux administrations fiscales d'échanger régulièrement des APP – à l'instar des *rulings* fiscaux³⁷⁶⁶ – avec leurs homologues du globe. En effet, les Rapports finaux des Actions 5 et 12 du Projet BEPS ³⁷⁶⁷ ont instauré un cadre juridique cohérent pour l'échange spontané d'informations fiscales, notamment celles relatives aux APP.

³⁷⁶³COM/2007/0071 final, p.16 N.45

³⁷⁶⁴OCDE, *Prix de transfert 2017*, p.384 N.51

³⁷⁶⁵Voy. SFI, *Notice sur la procédure amiable*, précité.

³⁷⁶⁶Sur la portée de l'obligation d'échange des *rulings* fiscaux entre juridictions du globe, voy. section 3.2.1.5.3

³⁷⁶⁷Intitulées respectivement « *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance* » et « *Règles de communication obligatoire d'informations* ».

11.3. Enseignements tirés de l'étude sur quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale fondée sur la manipulation des prix de transfert et perspective dans le système fiscal congolais

11.3.1. Épilogue de l'état des lieux dans les systèmes fiscaux suisse et belge

Les prix de transfert sont les prix auxquels les entreprises ou sociétés associées (membres d'un groupe multinational) opèrent des transactions intragroupes. Ils doivent être fixés selon le principe de pleine concurrence, c'est-à-dire être semblables à ceux qui sont appliqués ou applicables aux entreprises ne faisant pas partie du même groupe, c'est-à-dire avec lesquelles aucun lien de dépendance n'existe. Au cas où le principe de pleine concurrence ne serait pas respecté dans ces transactions, avec à la clé notamment la dissimulation (transfert) de bénéfices dans des entreprises du groupe installées dans des juridictions fiscales à faible ou nulle imposition, des mécanismes de redressements fiscaux sont possibles dans la plupart des systèmes fiscaux du globe, afin de sanctionner ces pratiques d'évasion ou fraude fiscale. 1720

En vue de se rassurer que les prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence, les entreprises multinationales et les administrations fiscales des juridictions dans lesquelles sont installées celles-là, concluent souvent des accords préalables sur les prix de transfert en vue de garantir à la fois la sécurité juridique aux multinationales (face notamment au risque de redressements fiscaux intempestifs susceptibles d'engendrer des doubles impositions) et la garantie d'une répartition équitable des bénéfices imposables pour les administrations des juridictions concernées, prévenant du coup une éventuelle évasion ou fraude fiscale. 1721

L'OCDE et l'UE ont formulé des lignes directrices sur le fonctionnement et l'organisation d'un APP, et elles encouragent vivement les pays du globe à les implémenter dans leurs systèmes fiscaux respectifs³⁷⁶⁸. Récemment, ces organisations (OCDE et UE) sont revenues à la charge pour améliorer leurs recommandations en matière de prix de transfert, notamment en introduisant une obligation de transmission de la documentation relative à la politique appliquée en matière des prix de transfert³⁷⁶⁹, dont le standard minimum est la « déclaration pays par pays ». Cette nouvelle approche impose des obligations à la fois aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales, pour autant que celles-ci doivent transmettre leurs documentations à celles-là qui, à leur tour, sont tenues de les échanger avec leurs homologues du globe, dans le cadre de la coopération fiscale internationale. Tout cela 1722

³⁷⁶⁸Voir les détails fournis à la Section 11.2.2

³⁷⁶⁹Voir notamment l'Action 13 du Projet BEPS OCDE/G20 et Directive (UE) 2016/881.

a pour objectif, en toile de fond, de renforcer le nouveau paradigme de la lutte collective contre les pratiques de BEPS (évasion fiscale), que les États sont appelés à adopter.

- 1723 En droit suisse, certes il n'existe pas de législation spécifiquement dédiée au *tandem* prix de transfert et principe de pleine concurrence, mais une consécration jurisprudentielle³⁷⁷⁰ et réglementaire³⁷⁷¹ fortement inspirée de la réglementation de l'OCDE suffit, à ce jour, pour garantir l'application dudit *tandem* sur le territoire helvétique. Plus récemment, avec l'évolution de la réglementation de l'OCDE sur l'impératif de la transmission de la documentation en matière des prix de transfert, la Suisse s'en est inspirée pour l'instituer légalement dans son ordre juridique interne³⁷⁷².
- 1724 En droit belge, le *tandem* prix de transfert et principe de pleine concurrence était appliqué sur une base purement réglementaire³⁷⁷³, jusqu'à la promulgation de la Loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR 92, qui a incrusté dans ce dernier une disposition qui fixe un impératif pour les entreprises multinationales de faire rimer les prix de transfert avec le principe de pleine concurrence. Comme pour la Suisse, aucune entreprise multinationale installée en Belgique n'avait l'obligation de détenir – moins encore de transmettre aux autorités fiscales – la documentation relative à la politique des prix de transfert mis en œuvre au sein du groupe. C'est dans la mouvance des récentes actions de l'OCDE et de l'UE contre l'évasion fiscale, qu'a été promulguée la Loi-programme du 1^{er} juillet 2016 qui réglemente les prix de transfert et fait une obligation aux entreprises multinationales de détenir et transmettre la documentation y relative³⁷⁷⁴.
- 1725 Au reste, la problématique des prix de transfert se pose avec acuité dans les pays en développement, en particulier dans les secteurs des ressources naturelles où les outils juridiques et institutionnels de gestion des prix de transfert sont généralement embryonnaires, favorisant dès lors une évasion fiscale à grande échelle basée sur le transfert de bénéfices par la manipulation des prix intragroupes. Aux fins d'aider ces

³⁷⁷⁰ Voy. ATF 138 II 545 consid. 3.2 p. 549, ATF 138 II 57 consid. 2.2 p.60 et les références citées, traduit in RDAF 2012 II p. 299 ; ATAF 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1 ; ATAF 2C_508/2014 et 2C_509/2014 du 20 février 2015, consid. 5.3.1 et références citées ; ATAF 2A.588/2006 du 19 avril 2007, Consid. 4.2 §2 et références citées ; ATAF 2C_788/2010 du 18 mai 2011, consid. 4.1

³⁷⁷¹ Voy. Lettre du 4 mars 1997 de l'AFC ; Circulaire AFC n° 4 du 19 mars 2004 relative à l'imposition des sociétés de services ; Circulaire AFC n° 8 du 18 décembre 2001 relative à la répartition fiscale internationale des sociétés principales, fait également allusion au principe de pleine concurrence ; Notice SFI sur la procédure amiable, Juin 2016.

³⁷⁷² En l'occurrence par la Loi fédérale du 16 juin 2017 (LEDPP) ainsi que l'Ordonnance du 29 septembre 2017 (OEDPP) déjà citées.

³⁷⁷³ Notamment la Circulaire SPFF n° AAF/98-0003 dd du 28 juin 1999 Contenant les directives en matière de prix de transfert.

³⁷⁷⁴ Ces nouvelles dispositions légales sont ajoutées dans le titre VII, chapitre III, du CIR 92. Il s'agit précisément d'une insertion, après la section I, d'une nouvelle section I/1 comprenant les articles 321/1 à 321/6.

juridictions, les organisations internationales telles que l'OCDE et l'ONU rédigent périodiquement des manuels pour une meilleure gestion des prix de transfert destinés aux pays en développement, en vue d'éviter que les bénéfices soient systématiquement transférés en dehors de sociétés situées dans ces pays vers des filiales installées dans des paradis fiscaux. Les recommandations contenues dans lesdits manuels sont ainsi implémentées en droits internes par les législateurs nationaux et capitalisées par les administrations fiscales appelées à gérer la fiscalité des entreprises.

La République Démocratique du Congo étant un « scandale géologique et minéralogique »³⁷⁷⁵ (c'est-à-dire un pays au sous-sol doté d'immenses matières premières, lesquelles sont exploitées en majorité par des entreprises multinationales étrangères), la préoccupation relative aux risques liés au transfert des bénéfices par la manipulation des prix de transfert reste primordiale, dans la mesure où ladite manipulation se produit généralement au détriment du trésor public. À partir du début de la décennie 2010, marquée par une initiation des réformes ambitieuses dans le domaine des finances publiques congolaises³⁷⁷⁶, plusieurs modifications et compléments ont été apportés à la législation fiscale dédiée à l'imposition des bénéfices et profits des entreprises, notamment en vue d'améliorer le régime juridique des prix de transfert, s'inscrivant ainsi dans la logique des standards internationaux en matière de lutte contre l'évasion fiscale. Quelques-unes de ces nouvelles dispositions concernant les prix de transfert sont examinées dans la section ci-après.

11.3.2. Alignement du système fiscal congolais sur les standards internationaux en matière des prix de transfert : une volonté certes tangible mais perfectible dans la dynamique de lutte contre l'évasion fiscale

En tant qu'une économie en développement au regard de la liste de l'OCDE³⁷⁷⁷, la République Démocratique du Congo est sérieusement confrontée aux difficultés relatives au manque de cohérence dans la fixation des prix de transfert. Il n'y existait aucune réglementation *expressis verbis* sur les prix de transfert jusqu'à l'avènement de

³⁷⁷⁵Cette expression a été prononcée par les Belges lors de la conquête du Royaume Kongo (actuelle République Démocratique du Congo). En effet, le sous-sol de ce pays compte parmi les plus riches au monde au regard de la géologie et de la minéralogie. Elle possède des gisements contenant une cinquantaine de minerais recensés, mais seulement une douzaine de ces derniers est exploitée : le cuivre, le cobalt, l'argent, l'uranium, le plomb, le zinc, le cadmium, le diamant, l'or, l'étain, le tungstène, le manganèse et quelques métaux rares comme le coltan. Concernant les ressources énergétiques, le pays regorge notamment l'huile de mer, le gaz méthane, le pétrole, etc. Voy. CROS/MISSER, *Géopolitique RDC*, p.15 ss ; LE STER, *RDC Scandale géologique*, p.435 ss ; MUHIGIRWA, *Secteur minier RDC*, p.99 ss

³⁷⁷⁶Pour une vue synoptique des instruments juridiques de la réforme des finances publiques congolaises, voy. Section 8.3.3.1

³⁷⁷⁷Cette liste qui est couramment mise à jour, peut être téléchargée en ligne via le portail électronique <http://www.oecd.org/fr/cad/stats/listecad.htm> (ressource consultée le 3 février 2018).

la Loi de finances de l'exercice 2015³⁷⁷⁸ qui – au travers de son Titre 2 réservé aux mesures fiscales – a introduit dans le paysage juridique congolais quelques règles en matière de prix de transfert. Il en découle notamment que les sociétés situées sur le territoire congolais, qui sont sous le contrôle d'une société implantée à l'étranger, doivent disposer d'une documentation justificative sur les prix de transfert concernant les transactions réalisées avec des sociétés appartenant au même groupe³⁷⁷⁹. Selon la Loi de finances précitée, les prix de transfert désignent les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels ou rend des services à des sociétés d'un même groupe et résidentes dans des États différents³⁷⁸⁰.

- 1728 La documentation justificative sur les prix de transfert susmentionnée doit contenir des informations à la fois générales et spécifiques³⁷⁸¹, et ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction. Elle est tenue à la disposition de l'Administration fiscale (en l'occurrence la DGI) à la date de la première intervention de la vérification sur place. Si ce n'est pas le cas à cette date – ou si ça ne l'est que partiellement – le fisc peut adresser aux sociétés concernées une mise en demeure de produire ou de compléter ladite documentation dans un délai de vingt jours, en précisant la nature de documents ou compléments attendus³⁷⁸².
- 1729 Par ailleurs, la Loi de finances n° 2017-05 du 23 juin 2017 pour l'exercice 2017³⁷⁸³ a consolidé l'héritage de l'exercice fiscal 2015 relatif à l'obligation de déclaration, auprès des autorités fiscales, de la politique de prix de transfert à charge des entreprises qui sont sous la dépendance – de droit ou de fait – d'entreprises ou groupes d'entreprises situées à l'étranger, et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes atteint un certain seuil fixé par voie réglementaire³⁷⁸⁴. A ce jour, ledit seuil a été fixé à l'équivalent en francs congolais de 1 000 000 de dollars américains, au regard d'un arrêté du Ministre des Finances signé à la fin de l'année 2017³⁷⁸⁵. Dans la même veine, comparativement à

³⁷⁷⁸Loi de finances n° 14/027 du 31 décembre 2014 pour l'exercice 2015 (JO RDC, 56^e année, n° spécial du 5 janvier 2015).

³⁷⁷⁹En effet, l'article 10 alinéa 1^{er} de cette Loi de finances 2015, portant ajout d'un article 24 bis à la Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, dispose : « *Les sociétés établies en République Démocratique du Congo qui sont sous la dépendance, de droit ou de fait, d'entreprises ou groupes d'entreprises situées à l'étranger doivent tenir à la disposition de l'Administration des Impôts une documentation permettant de justifier la politique de prix pratiquée dans le cadre des transactions de toute nature réalisées avec ces entreprises* ».

³⁷⁸⁰Article 10 (*in fine*) de la Loi de finances 2015 précitée.

³⁷⁸¹Article 10 alinéa 2 de la Loi de finances 2015 précitée.

³⁷⁸²Article 10 alinéa 3 de la Loi de finances 2015 précitée.

³⁷⁸³Spécialement à son Titre 2 (« *Des mesures fiscales* »), au Chapitre 2 intitulé « *Des mesures relatives aux recettes fiscales* ».

³⁷⁸⁴Article 40 de la Loi de finances n°2017-05 du 23 juin 2017 précitée portant modification et complément de l'alinéa 1^{er} de l'article 24 bis de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

³⁷⁸⁵Voy. Article 1^{er} de l'Arrêté ministériel No. CAB/MIN/FINANCES/2017/036 du 8 décembre 2017 portant mesures d'exécution des dispositions relatives à la documentation sur le prix de transfert. Cet Arrêté est téléchargeable en ligne : <<https://www.droitcongolais.info/files/620.12.17-Arrete-du-8-decembre-2017-prix-transfert.pdf>> (ressource consultée le 29 août 2019).

l'exercice budgétaire 2015, le législateur a clarifié en 2017 la notion de dépendance, en précisant que des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises, d'une part lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision, et d'autre part lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre – dans ces mêmes conditions – sous contrôle d'une même entreprise³⁷⁸⁶.

La déclaration susvisée comporte une documentation allégée sur les prix de transfert, selon le modèle qui est défini par l'Administration fiscale³⁷⁸⁷, avec des informations générales sur le groupe d'entreprises associées³⁷⁸⁸ ainsi que des informations spécifiques concernant l'entreprise³⁷⁸⁹. Elle doit être souscrite, soit sur support papier, soit par voie électronique, dans un délai de deux mois qui suit l'échéance du dépôt de l'impôt sur le bénéfice et profit³⁷⁹⁰, sous peine d'une amende de FC 500 000, conformément à l'article 94 de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 déjà citée.

1730

La Loi de finances 2017 consacre explicitement le principe de pleine concurrence dans la juridiction fiscale congolaise, en disposant que les sommes qu'une entreprise installée sur le territoire congolais voudrait payer à une autre entreprise étrangère du même groupe – en rémunération d'un service rendu – ne sont susceptibles d'être admises dans les charges professionnelles de l'entreprise qu'à condition, notamment, que le montant de la rémunération corresponde à la rémunération pratiquée dans les transactions identiques entre entreprises indépendantes³⁷⁹¹. Cela est un complément assez important par rapport à la Loi de finances 2015 précitée qui, tout en faisant

1731

³⁷⁸⁶Article 23 §1 al.1 de la Loi de finances n°2017-05 du 23 juin 2017 précitée, portant modification et complément de l'article 31 bis de l'Ordonnance-Loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus.

³⁷⁸⁷A cet effet, par sa Note de Service No. 01/0198/DGI/DG/CR/PS/2017 du 15 novembre 2017, le Directeur Général des Impôts a fixé le modèle de déclaration comportant une documentation allégée sur les prix de transfert, qui peut être téléchargé en ligne : <<http://dgi.gouv.cd/documentation/notes-de-services/416-note-de-service.html>> (ressource consultée le 29 août 2019).

³⁷⁸⁸En l'occurrence : une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ; une liste des principaux actifs incorporels détenus, notamment brevets, marques, noms commerciaux et savoir-faire, en relation avec l'entreprise déclarante ainsi que l'Etat ou le territoire d'implantation de l'entreprise propriétaire de ces actifs ; une description générale de la politique des prix de transfert du groupe et les changements intervenus au cours de l'exercice.

³⁷⁸⁹En l'occurrence : une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ; un état récapitulatif des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, lorsque le montant agrégé par nature des transactions excède le montant déterminé par voie réglementaire. Cet état indique la nature et le montant des transactions, ainsi que les Etats et territoires d'implantation des entreprises associées ; une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence en indiquant la principale méthode utilisée et les changements intervenus au cours de l'exercice.

³⁷⁹⁰Article 24 ter (alinéa 1^{er}) de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

³⁷⁹¹Article 25 de la Loi de finances 2017 précitée portant modification et complément de l'article 43 bis, devenu 43 bis A, de l'Ordonnance-Loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus.

référence au principe de pleine concurrence dans la documentation à fournir par les entreprises, ne l'a aucunement défini. Il y a lieu, tout de même, de faire remarquer qu'aucune règle n'est formulée jusqu'à date en ce qui concerne les méthodes de fixation des prix de transfert, en vue d'une évaluation du principe de pleine concurrence. Nous estimons, à cet effet, qu'un recours aux cinq méthodes proposées par l'OCDE en la matière est nécessaire, pour autant que le principe lui-même – tel que consacré en droit congolais – est inspiré, dans son essence, de travaux du Comité des affaires fiscales (OCDE).

- 1732 Pour ce qui est des mesures concrètes destinées à faire échec aux pratiques d'évasion fiscale par la manipulation des prix de transfert, la Loi de finances 2017 précitée a corsé le régime préexistant, en prévoyant une règle sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC), en ces termes :
- 1733 « Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices et profits dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de la République Démocratique du Congo, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières soit par majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente, soit par sous-capitalisation, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même pour les entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de la République Démocratique du Congo. [...] La condition de lien de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de la République Démocratique du Congo dont le régime fiscal est privilégié, ou dans un pays non coopératif [...] »³⁷⁹².
- 1734 Dans la même veine, le législateur congolais s'est particulièrement intéressé à la problématique des déductions fiscales liées aux paiements de certains actifs incorporels et services à faible valeur ajoutée, qui constituent souvent des véhicules d'évasion fiscale par la manipulation des prix de transfert (transfert des bénéfices)³⁷⁹³ – tels qu'également abordés par les Actions 8-9-10 du Projet BEPS ³⁷⁹⁴ –, en conditionnant cette déductibilité à la démonstration d'une activité économique réelle ainsi qu'à l'inexistence d'un abus de droit. Ce nouveau paradigme est cristallisé par la disposition ci-après :
- 1735 « Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licence d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés et formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en République Démocratique du Congo à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de la République

³⁷⁹²Article 23 de la Loi de finances 2017 précitée portant modification et complément de l'article 31 bis (§ 1^{er} et 2^{ème}) de l'Ordonnance-Loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus.

³⁷⁹³Voy. Section 6.4.2

³⁷⁹⁴Voy. Section 11.1.1.3

Démocratique du Congo et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ou un pays non coopératif, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. Il en est de même pour tout versement effectué sur un compte dans un organisme financier établi dans un des Etats ou territoires non coopératifs ou à fiscalité privilégiée »³⁷⁹⁵.

Au demeurant, une autre question relative aux prix de transfert mérite une attention particulière, à savoir les APP. A ce jour, aucune disposition juridique congolaise n'y a été formellement consacrée. L'article 10 de la Loi de finances de l'exercice 2015 précitée – portant modification et complément de l'article 24 bis de la Loi n° 004/2003 précitée – dispose notamment à son alinéa deuxième³⁷⁹⁶ que les groupes d'entreprises doivent fournir une liste des accords de répartition de coûts ainsi qu'une copie des accords préalables en matière de prix de transfert, conclus dans les conditions définies par voie réglementaire, et des rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise vérifiée. A notre connaissance, aucun acte réglementaire n'est intervenu jusqu'à ce jour pour réglementer les matières susvisées, singulièrement les APP. Il s'agit donc d'un arriéré juridique à rattraper à toutes fins utiles. 1736

Il convient de rappeler que les APP présentent un bon nombre d'avantages qui ont fait leur succès à l'échelle internationale et qui sont autant de bonnes raisons militant en faveur de leur adoption dans la législation fiscale congolaise. En tant qu'instruments de sécurité juridique, ils stabilisent l'environnement fiscal des sociétés multinationales et – avec leur adoption effective en droit fiscal congolais – ils accorderont aux entreprises associées, établies sur le territoire congolais ou à l'étranger, la possibilité d'obtenir de l'administration fiscale congolaise un accord sur la méthode de détermination des prix de transfert, selon les normes en vigueur. Somme toute, les APP permettront de résoudre préventivement les difficultés rencontrées par les entreprises multinationales, tout en garantissant que la méthode retenue soit conforme au principe de pleine concurrence. Aussi est-il évident qu'ils permettront à l'administration fiscale congolaise de tirer son épingle du jeu en termes de répartition équitable des bénéfices imposables avec les autres juridictions fiscales du globe concernées, minimisant ainsi l'ampleur de l'évasion et la fraude fiscales internationales. 1737

³⁷⁹⁵Article 26 de la Loi de finances 2017 précitée portant modification et complément de l'article 43 bis B (§ 1^{er} et 2^{ème}) de l'Ordonnance-Loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus.

³⁷⁹⁶Relatif aux informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée.

CONCLUSION GENERALE

- 1738 *Au crépuscule de cette recherche scientifique, il est logique de notre part de nous interroger si nous avons atteint l'objectif ultime fixé en prélude (introduction générale), en l'occurrence celui de démontrer la contribution des actions de l'OCDE et de l'UE au processus de réforme de la fiscalité congolaise des entreprises, en vue de rendre celle-ci « indomptable » face à l'évasion fiscale internationale ingénieusement organisée par les entreprises multinationales, en particulier en ce qui concerne l'imposition de leurs bénéfices. Evidemment, la réponse à cette interrogation se trouve dans les conclusions auxquelles nos réflexions ont abouti. Avant d'en esquisser les grandes lignes, il convient d'en synthétiser rapidement l'orientation.*
- 1739 *En effet, en vue de saisir le contenu et la portée dogmatiques de la notion épicyclique de cette étude – à savoir l'évasion fiscale – il s'est avéré primordial d'en rechercher les causes juridiques, qui tirent plutôt leur source dans la problématique de l'interprétation des normes fiscales (**partie I**). Cette interprétation peut donner lieu à quelques situations ou phénomènes de conflit entre la lettre et l'esprit d'une norme fiscale du droit national, conventionnel ou international, avec pour conséquence de fausser le régime d'imposition sous-jacent à l'application de ladite norme (**partie II**). Pour faire échec à ces types de conflits – en particulier pour ce qui est de l'évasion fiscale ou érosion de l'assiette fiscale – dont les conséquences se sont avérées néfastes aux économies du globe, de nouvelles normes fiscales standards postérieures à la crise financière de 2008 sont proposées à l'échelle internationale, en particulier dans le cadre des travaux respectifs de l'OCDE et de l'UE, en vue de renforcer les régimes domestiques d'imposition des entreprises (**partie III**). Ces normes standards couvrent pratiquement tous les aspects de la fiscalité internationale des entreprises, en particulier les domaines des conventions de double imposition et des prix de transfert, qui sont quelques-uns des terrains de prédilection que choisissent les entreprises multinationales pour se livrer aux pratiques d'érosion des assiettes fiscales et de transfert de bénéfices ou évasion fiscale (**partie IV**).*
- 1740 *Tout compte fait, en péroration de cette recherche scientifique, c'est un sentiment personnel d'oxymore – gisant au tréfond de notre conscience – caractérisé aussi bien par la satisfaction pour cette recherche scientifique accomplie et désormais référentielle, que par l'insatisfaction due à la modestie de la substance réellement examinée par rapport à l'intensité du phénomène de l'évasion fiscale (**excursus**).*

I. En rapport avec le concept d'interprétation dans la dogmatique juridique et sa particularité en droit fiscal *(première partie de la recherche)*

La notion d'interprétation juridique est consubstantielle aux normes fiscales. Celles-ci sont naturellement complexes à la fois aux yeux des contribuables auxquels elles sont destinées et des organes étatiques qui sont appelés à les appliquer ou à les faire respecter, à savoir le Juge et l'Administration. Pour ce faire, quatre voies ou possibilités peuvent être envisagées pour permettre une interprétation satisfaisante des normes fiscales moins claires :

- Premièrement, l'interprète doit scruter la lettre ou les textes constitutifs même de la norme, dans la mesure où ils recèlent en principe une signification « innée ». S'il découvre cette dernière, il est tenu d'appliquer mécaniquement la norme selon le contenu dégagé par sa lettre³⁷⁹⁷. 1742
- Si, en revanche, cette observation débouche sur un résultat peu satisfaisant, en termes de déficience sur le sens de la norme sous-jacent à sa lettre, l'interprète sera tenu de se mouvoir vers la recherche de la volonté réelle de l'auteur de la norme ainsi que du but de celle-ci (approche téléologique), notamment en la restituant dans son contexte historique (recours aux travaux préparatoires) ou environnemental (approche systématique dans l'ordre hiérarchique des normes)³⁷⁹⁸. 1743
- Quant à la troisième voie d'interprétation, à savoir l'analogie, l'interprète ne peut y recourir que de manière limitative et exceptionnelle. Elle consiste à subsumer sous le régime juridique d'une situation formellement couverte par une norme, toute autre situation semblable qui n'aurait plutôt pas de norme de rattachement. Ce type d'interprétation est parfois facilité par l'auteur d'une norme lui-même qui, dans certaines occurrences, se réserve de préciser méticuleusement la portée de ladite norme, de manière à permettre une prise en charge idoine – avec l'évolution des circonstances – des situations semblables à celles expressément ciblées, ce pour éviter des vides juridiques absolus³⁷⁹⁹. 1744
- La quatrième voie – inhérente à la spécificité du droit fiscal – est l'interprétation économique qui est tributaire de l'approche selon la réalité économique. Ce type d'interprétation est rendu nécessaire non seulement par la nature de certains concepts d'origine économique usités par le droit fiscal, mais aussi par le besoin d'une imposition efficace et juste, qui transcende les seules réalités juridiques – 1745

³⁷⁹⁷Voy. Section 1.2.1

³⁷⁹⁸Voy. Section 1.2.2

³⁷⁹⁹Voy. Section 1.2.3

généralement superficielles — pour s'intéresser aussi aux aspects économiques ou substantielles (« *substance over form theory* » en anglais)³⁸⁰⁰.

- 1746 Il y a lieu de faire remarquer que toutes ces quatre voies d'interprétation — familières au droit fiscal — sont censées demeurer en adéquation avec certains principes supérieurs et intangibles de cette branche juridique, notamment le principe de la légalité fiscale. Celui-ci est le porte-étendard de la sécurité juridique, notamment pour ce qui est de la protection des intérêts des particuliers. En matière fiscale, ces derniers acceptent fondamentalement de transiger avec l'intérêt général (commun), en concédant une certaine atteinte à leur propriété privée. Cette atteinte étant une exception à la règle, elle doit en principe être strictement admise et surveillée de près pour éviter — notamment sous prétexte d'une interprétation analogique — toute création de nouvelles normes fiscales autres que celles déjà admises, déjà fondamentalement attentatoires au patrimoine privé³⁸⁰¹.
- 1747 Cela dit, en matière d'interprétation des normes fiscales, deux acteurs détiennent le monopole de l'officialité, à savoir le Juge (jurisprudence) et l'Administration (doctrine administrative). Même si l'œuvre de la littérature juridico-fiscale est reconnue à sa juste valeur, elle n'a plutôt rien d'autorité, ne s'impose à personne (contribuable) et se limite seulement à servir d'éclairage ou d'inspiration à la jurisprudence ainsi qu'à la doctrine administrative. L'interprétation qui découle de ces deux dernières — globalement identique dans les deux cas — consiste généralement en une pondération de toutes les voies d'interprétation possibles (littérale, téléologique, analogique et, le cas échéant, selon la réalité économique) en vue de dégager le sens idoine d'une norme fiscale en présence³⁸⁰².
- 1748 Par ailleurs, une approche spécifique d'application du droit fiscal a attiré notre intérêt, à savoir la décision anticipée en matière fiscale. Celle-ci peut être considérée à juste titre comme un moyen d'interprétation collective de la norme fiscale par le fisc et le contribuable, permettant un dialogue permanent et nécessaire au maintien d'un partenariat productif entre les deux parties, garantissant la sécurité juridique (pour les contribuables) et la célérité dans l'imposition (pour le fisc)³⁸⁰³. Ayant déjà fait ses preuves notamment dans les juridictions fiscales suisse et belge³⁸⁰⁴, cette approche est en pleine efflorescence dans le système fiscal congolais, avec à la clé une assise juridique évidente pour les droits de douane et de consommation, qui constituent une catégorie d'impôts spéciaux, importants en République Démocratique du Congo³⁸⁰⁵. *De lege*

³⁸⁰⁰ Voy. Section 1.3.1.3.3

³⁸⁰¹ Voy. Section 1.2.3.2

³⁸⁰² Voy. Section 2.3.1

³⁸⁰³ Voy. Sections 3.1.1 et 3.1.2

³⁸⁰⁴ Voy. Sections 3.2.1 et 3.2.2

³⁸⁰⁵ Voy. Section 3.3.2.1.1

ferenda, il serait ainsi pertinent pour les autorités congolaises compétentes en matière de création des normes fiscales, de fixer des dispositions juridiques idoines qui puissent s'appliquer aux décisions anticipées en matière fiscale, dans la mesure où celles-ci constituent un outil pratique de facilitation du processus d'imposition notamment des entreprises multinationales³⁸⁰⁶.

En définitive, certes ce premier pan de la recherche a cerné la portée de la systématique de l'interprétation juridique et sa particularité en droit fiscal, mais cette systématique ne permet pas d'appréhender parfaitement l'interaction entre la lettre et l'esprit d'une norme fiscale, dans la mesure où des inadéquations peuvent se révéler entre lesdits lettre et esprit. Effectivement, l'interprétation ne peut absolument pas prendre en charge toutes les situations qui se posent en matière fiscale et elle n'est pas à l'abri de toute l'ingéniosité des contribuables. Ceux-ci peuvent notamment profiter de certaines inadéquations entre la lettre et l'esprit d'une norme fiscale pour échapper à son application. C'est typiquement le cas de l'évasion fiscale ainsi que d'autres phénomènes, qui ont fait l'objet d'analyses dans la deuxième partie de la recherche, dont voici ci-après les conclusions.

1749

II. En rapport avec l'analyse de quelques conflits entre la lettre et l'esprit de la loi fiscale ainsi que leur incidence sur le régime d'imposition (*deuxième partie de la recherche*)

La fraude à la loi et l'abus de droit sont deux phénomènes juridiques très contigus, dont l'une des particularités communes est de déjouer l'esprit d'une norme juridique, tout en respectant sa teneur littérale. Juridiquement, la sanction réservée en pareille situation est l'inopposabilité de la manœuvre frauduleuse ou abusive, en vue de concilier l'état de fait avec l'esprit de la norme déjouée³⁸⁰⁷. La théorie de la fraude à la loi n'est pas tolérée en droit fiscal ; mais celle de l'abus de droit y est reconnue. Ainsi, le principe de l'interdiction de l'abus de droit en matière fiscale permet de faire échec à toutes les situations insolites qui consistent à dévoyer — pour des fins étrangères (en l'occurrence celles exclusivement fiscales) — une norme fiscale de son but originel ou initial. C'est cela l'évasion fiscale, qui se matérialise par le fait que le contribuable recherche exclusivement à éviter l'application d'un inconvénient fiscal inéluctable ou à obtenir le bénéfice d'un avantage fiscal indu, ce en contradiction avec les objectifs de la norme qui prévoit cette charge ou cette faveur³⁸⁰⁸.

1750

La notion d'évasion fiscale est en accointance avec celle de fraude fiscale, pour autant que les deux portent atteinte à l'esprit d'une norme fiscale. Cependant, singulièrement, la fraude fiscale enjambe sans égard les limites de l'interdit et n'honore point la lettre

1751

³⁸⁰⁶ Voy. Section 3.3.2.2

³⁸⁰⁷ Voy. Section 4.1.2.3

³⁸⁰⁸ Voy. Sections 5.1.3, 5.2.2.3 et 5.2.3.2.4

de la norme, cristallisant ainsi une pure et simple infraction à la loi fiscale. Du coup, l'évasion fiscale est légale et globalement tolérée, alors que la fraude fiscale ne l'est pas du tout³⁸⁰⁹. Sous l'angle de leurs effets à l'échelle internationale, les deux notions se rapprochent davantage, pour autant qu'un comportement fiscal qui serait absolument légal dans une juridiction (État ou territoire donné) peut étrangement s'avérer illégal dans une autre.

- 1752 En droit fiscal congolais, il n'existe pas de théorie d'évasion fiscale et ce, au profit en revanche d'une infraction générale de fraude fiscale et d'une théorie de simulation fiscale. Cet état du droit en vigueur a pour effet de laisser filer bon nombre d'états de fait juridiquement insolites vers la sphère de l'optimisation fiscale, échappant ainsi à toute perspective de correction de la norme aux fins d'une imposition optimale³⁸¹⁰. A l'aune de quelques démonstrations exemplatives et sous l'inspiration des pratiques juridiques helvétique et belge, nous avons plaidé en faveur de la codification en droit fiscal congolais d'une clause anti-évasion générale, qui disposerait qu'en cas d'abus de la part d'un contribuable, la forme juridique imprimée à l'état de fait serait inopérante et sanctionnée par une imposition adéquate à la situation correspondant au résultat économique recherché par l'infortuné³⁸¹¹.
- 1753 Dans un autre chapitre, nous avons établi que l'évasion et la fraude fiscales sont facilitées sur le plan international notamment par l'existence des paradis fiscaux³⁸¹², c'est-à-dire des juridictions fiscales dotées d'une fiscalité préférentielle ainsi que d'une douce législation financière (bancaire), qui sont des facteurs très attractifs pour des capitaux mobiles étrangers. Dans cette veine, des entreprises multinationales ne manquent point de s'illustrer par des montages d'optimisation fiscale agressive, consistant à déplacer ingénieusement des capitaux (bénéfices) situés dans des juridictions à fiscalité normale vers des filiales sises dans des paradis fiscaux, au moyen notamment de la manipulation des prix de transfert et/ou des dettes³⁸¹³. A terme, cette situation factuelle porte atteinte au jeu idéal de la concurrence fiscale internationale³⁸¹⁴.
- 1754 Une analyse effectuée sur des indicateurs normatifs (législations fiscale et bancaire) de la République Démocratique du Congo a permis de certifier que cette juridiction est loin de se révéler comme étant un paradis fiscal. Néanmoins, des bouchées doubles doivent être mises dans la lutte contre les paradis fiscaux, afin de permettre à la

³⁸⁰⁹ Voy. Section 5.3.3.4

³⁸¹⁰ Voy. Section 5.4.2.1

³⁸¹¹ Voy. Section 5.4.2.2

³⁸¹² Voy. Section 6.1.4

³⁸¹³ Voy. Section 6.4.2

³⁸¹⁴ Voy. Section 6.1.3

juridiction de mériter sa place dans le concert des nations respectueuses de la bonne gouvernance fiscale, selon les standards de l'OCDE et de l'UE³⁸¹⁵.

Par ailleurs, en matière fiscale internationale, l'abus de droit se manifeste notamment dans l'application des CDI. Celles-ci sont des accords généralement bilatéraux entre des États ou territoires dotés de souveraineté fiscale, destinés principalement à régler la problématique de doubles impositions des revenus tirés des transactions transfrontières, et de déterminer ainsi la répartition de l'assiette imposable entre les juridictions signataires³⁸¹⁶. Cela se matérialise, en outre, par un certain nombre d'avantages fiscaux exclusivement réservés aux résidents desdites juridictions. Cependant, des résidents des juridictions tierces peuvent « lorgner » sur ces avantages et chercher à en bénéficier au moyen de certains montages juridiques artificiels et insolites (abusifs), portant ainsi atteinte au caractère bilatéral ou multilatéral de la CDI concernée³⁸¹⁷. En cas d'évasion ou fraude fiscale internationale avérée dans l'application des CDI (abus des CDI), la solution juridique idoine est le refus du bénéfice ou de l'avantage conventionnel postulé, pour défaut de substance économique et pour motivation essentiellement fiscale³⁸¹⁸.

De ce fait, en vue d'éviter notamment que des contribuables étrangers (résidents des juridictions tierces) puissent lorgner sur des avantages fiscaux des CDI congolaises – auxquels ils n'ont pas droit en principe – en usant notamment de procédés abusifs (évasion fiscale) au détriment du trésor public congolais, nous avons suggéré une revisitation du réseau conventionnel fiscal de la République Démocratique du Congo. Dans cette veine, il serait profitable que le pays puisse adhérer à l'Instrument multilatéral, qui est un moyen efficace pouvant faciliter une mise en adéquation dudit réseau conventionnel avec les standards internationaux. Aussi est-il évident que cette revisitation serait une occasion d'étendre ledit réseau – de deux CDI bilatérales actuellement en vigueur (avec l'Afrique du Sud et la Belgique) à plus ou moins une centaine – à l'instar notamment des réseaux fiscaux conventionnels suisse et belge. Cette extension participera, au reste, du rayonnement de la place économique congolaise qui souffre d'une déficience d'attractivité à l'échelle internationale³⁸¹⁹.

III. En rapport avec la refonte de la fiscalité internationale des entreprises dans la dynamique de la lutte contre l'évasion fiscale (*troisième partie de la recherche*)

L'admonestation – aux allures d'une esbroufe – orientée par les dirigeants du G20 contre les paradis fiscaux, durant et au lendemain de la crise financière de 2008, a été par la suite mise en incubation essentiellement dans le cadre des travaux respectifs de l'OCDE et de l'UE, qui sont dotées d'une particulière expertise avérée dans le domaine

³⁸¹⁵ Voy. Section 6.5.4

³⁸¹⁶ Voy. Section 7.2.2

³⁸¹⁷ Voy. Section 7.3

³⁸¹⁸ Voy. Section 7.3.4 *in fine*.

³⁸¹⁹ Voy. Section 7.4.2.1

fiscal³⁸²⁰. Cette expertise a donc été mobilisée pour refondre les normes internationales applicables à l'imposition des entreprises et permettre ainsi aux États du globe de recouvrer de manière optimale leur pouvoir d'imposition³⁸²¹.

- 1758 Le résultat de ces travaux contre l'évasion fiscale est notamment le Projet BEPS de l'OCDE/G20, mis en branle à partir du premier semestre de l'année 2013 et dont l'objectif ultime est de garantir l'imposition des bénéfices dans les juridictions fiscales de source, c'est-à-dire aux lieux où les activités génératrices de ces bénéfices sont réalisées³⁸²². Dans cette veine, toutes les juridictions fiscales ayant souscrit au Projet BEPS se doivent d'opérer certaines mutations au niveau de leurs systèmes fiscaux (législations et pratiques en vigueur), en guise de se conformer aux standards minimums. Quant à la participation d'importantes places économico-financières (New York, Londres, Luxembourg et Singapour) à ce Projet, elle garantit une uniformité des règles et conduit à la création de conditions équitables dans la concurrence fiscale globale (« *level playing field* » en anglais)³⁸²³.
- 1759 De son côté, l'UE a préconisé un bon nombre de mesures contre l'évasion fiscale, cristallisées tout récemment dans le Paquet [européen] sur la lutte contre l'évasion fiscale et qui sont le reflet à la fois des discussions menées au sein du Conseil de l'UE, des recommandations du Parlement européen et des résultats du Projet BEPS de l'OCDE/G20³⁸²⁴. Ce Paquet complète et renforce donc ce dernier (Projet BEPS) par l'intégration de certaines de ses actions dans le droit européen, en vue de garantir une mise en œuvre coordonnée et rapide au sein du marché unique³⁸²⁵. En d'autres termes, c'est le même marteau de l'OCDE qui frappe mais dont on a seulement raccourci le manche au niveau européen. Cela est juridiquement justifié par le caractère non contraignant (*soft law*) de la plupart d'actes juridiques de l'OCDE, susceptible de retarder la mise en œuvre du Projet BEPS au sein du marché unique européen³⁸²⁶ ; alors que le caractère obligatoire (*hard law*) que revêt la majorité des actes de l'UE est de nature à faciliter une implémentation rapide des recommandations préconisées³⁸²⁷.
- 1760 Au niveau interne des États, par exemple la Suisse a — en sa qualité de membre de l'OCDE — contribué et coopéré activement à l'éclosion du Projet BEPS. Elle a gardé ce positionnement même dans la période *post* BEPS et continue de fournir sa coopération notamment aux travaux du Cadre inclusif sur le BEPS, qui est l'organe chargé du suivi et de l'accompagnement des juridictions du globe dans l'implémentation en ordres

³⁸²⁰ Voy. Sections 8.1 et 9.1

³⁸²¹ Voy. Section 8.2.1.1

³⁸²² Voy. Section 8.2.1.2

³⁸²³ Voy. Section 8.2.4.1

³⁸²⁴ Voy. Section 9.2.1

³⁸²⁵ Voy. Section 9.3.1

³⁸²⁶ Voy. Section 8.1.1.2

³⁸²⁷ Voy. Section 9.1.1.1

juridiques internes des Actions du Projet BEPS, particulièrement celles classifiées comme des standards minimums. La Suisse a déjà résolument souscrit auxdits standards minimums, en intégrant dans sa législation et sa pratique fiscales internes certaines dispositions desdits standards. La récente réforme de la fiscalité des entreprises adoptée en 2019 a permis de réaffirmer davantage cette adhésion à la dynamique internationale contre l'évasion fiscale internationale³⁸²⁸.

Pour autant qu'elle n'est pas membre de l'UE, moins encore de l'EEE, la Suisse n'est pas directement concernée par le Paquet [de l'UE] sur la lutte contre l'évasion fiscale. Cependant, quelques mesures contenues dans ce Paquet ont indirectement des incidences sur le système fiscal de ce pays, notamment en matière de SEC et d'impôt de départ ou de sortie (*exit tax*), dont les règles sont de nature à discriminer et même mettre en péril la place économique helvétique. En effet, les nouvelles règles européennes sur les types d'impositions précitées sont tellement favorables qu'elles conjecturent une possibilité pour les sociétés-mères des groupes multinationaux européens à pouvoir faire émigrer leurs filiales actuellement sises en Suisse vers des États européens. Pour pallier cette potentielle « menace » de perte de vitesse de la place économique helvétique, la troisième réforme de la fiscalité des entreprises (loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS) a apporté d'autres incitants fiscaux – notamment un régime fiscal attractif sur les activités de la recherche et développement des entreprises – conformes aux normes internationales et susceptibles de maintenir l'aura acquis par la place économique suisse³⁸²⁹. 1761

Quant à la Belgique, en sa double qualité de membre de l'OCDE et de l'UE, son apport aux travaux de la refonte de la fiscalité internationale des entreprises a été positif et demeure exemplaire, aussi bien dans la mise en œuvre du Projet BEPS de l'OCDE/G20 que dans la transposition des mesures du Paquet de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale. Toutes les fois qu'un aspect de la législation ou de la pratique fiscale interne a été stigmatisé par le truchement des rapports ou examens menés par les organes attitrés de l'OCDE ou de l'UE, les autorités belges ont coopéré et manifesté la volonté politique de rectifier le tir³⁸³⁰. 1762

L'année 2017 a pratiquement clôturé une série d'initiatives législatives destinées à aligner le Royaume de Belgique sur les standards internationaux de l'heure en matière de l'imposition des entreprises (notamment celles multinationales). En effet, au surplus des autres lois qui avaient déjà transposé en droit belge aussi bien les actions majeures du Projet BEPS que les mesures contraignantes du Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale, notamment en matière de transparence et d'échange d'informations, 1763

³⁸²⁸ Voy. Section 8.2.5.1

³⁸²⁹ Voy. Section 9.2.6.1

³⁸³⁰ Voy. Section 8.2.5.2

la Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés a cimenté l'engagement de la Belgique dans la lutte contre l'évasion fiscale, en dédiant plus ou moins huitante de ses dispositions (articles 3 à 86) à la transposition de la Directive ATAD³⁸³¹.

1764 Cela dit, si les pays développés — notamment la Suisse et la Belgique qui ont servi de focus référentiel dans cette recherche scientifique — sont résolument positionnés en contre-pied du phénomène de l'érosion internationale des assiettes fiscales, ce n'est pourtant pas le cas avec les pays en développement dont les difficultés matérielles, techniques et financières les placent sous le seuil de la lutte collective contre ledit phénomène. L'OCDE et l'UE sont conscientes de faiblesses des pays en développement et ont levé des options pour les accompagner dans cette lutte à un rythme tributaire de leurs capacités nationales respectives. En tout état de cause, il revient aux pays en développement de lever des options politiques à effets visibles sur le plan aussi bien organique (institutions) que matériel (textes de lois ou réglementaires), orientées vers l'alignement sur les standards internationaux en matière de la lutte contre l'évasion fiscale³⁸³².

1765 Cela vaut particulièrement pour la République Démocratique du Congo qui, au regard des indicateurs institutionnels et matériels encore perfectibles, semble converger vers la dynamique internationale de la lutte contre l'évasion fiscale. Évidemment, un élan de coopération avec les organisations régionales d'accompagnement dans la mise en œuvre du Projet BEPS est déjà visible du côté des autorités politiques et administratives congolaises³⁸³³. Il est néanmoins fort dommage de constater que les deux forums nationaux, organisés respectivement en 2013 et 2017 sur une réflexion approfondie dédiée à la recherche de meilleures pistes de réforme du système fiscal congolais, n'aient pas capitalisé sur la dynamique internationale de la refonte de la fiscalité des entreprises³⁸³⁴. A cet effet, nous avons vivement recommandé — en ce qui concerne d'éventuelles futures initiatives congolaises de réforme de l'imposition des entreprises — une mise à profit des travaux internationaux (notamment de l'OCDE et l'UE) relatifs à la lutte contre le phénomène de BEPS, tout en s'inspirant notamment des expériences des pays développés (par exemple la Suisse et la Belgique).

IV. En rapport avec la casuistique de quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale internationale (*quatrième partie de la recherche*)

1766 Le dernier pan de la présente recherche scientifique a permis de mettre en relief quelques mécanismes juridiques pratiques, qui participent de la lutte contre l'évasion

³⁸³¹ Voy. Section 9.2.6.2

³⁸³² Voy. Sections 8.2.3.2, 8.2.4.2 et 9.2.5.2

³⁸³³ Voy. Sections 8.3.2 et 9.3.2

³⁸³⁴ Voy. Sections 8.3.3.2 et 8.3.3.3

fiscale fondée, d'une part, sur l'abus des CDI³⁸³⁵ et, d'autre part, sur la manipulation des prix de transfert³⁸³⁶ :

En ce qui concerne la lutte contre les abus des CDI, il transpire du Projet BEPS ainsi que des travaux antérieurs de l'OCDE, qu'une CDI a pour objectif non seulement de lutter contre les doubles impositions, mais aussi de contrecarrer l'évasion et la fraude fiscales internationales. Dans cette fibre, des dispositifs anti-abus doivent être consignés dans les CDI en vue d'immuniser celles-ci contre toute manœuvre qui viserait leur utilisation inappropriée, c'est-à-dire notamment une extension induite des avantages fiscaux conventionnels – au titre d'un quelconque revenu (dividende, intérêt ou redevance) ou fortune – en faveur des personnes qui ne sont pas des résidents de l'une des juridictions signataire de la CDI³⁸³⁷.

1767

Parmi les règles anti-abus emblématiques, on retrouve les clauses du bénéficiaire effectif (règle BO)³⁸³⁸, du critère des objets principaux (règle PPT)³⁸³⁹ ainsi que de la limitation des avantages (règle LOB)³⁸⁴⁰. La première clause a été instituée dans le MC-OCDE depuis les années septante, permettant de passer outre la simple apparence juridique d'une transaction ou opération pour s'intéresser à sa substance économique, dans le processus d'identification du véritable propriétaire (bénéficiaire effectif) d'un revenu en vertu duquel des avantages fiscaux conventionnels sont postulés. Les deux autres clauses – inspirées de la pratique conventionnelle fiscale des États-Unis – ont été récemment intégrées dans le MC-OCDE grâce au Projet BEPS (Action 6 et Instrument multilatéral), en vue de renforcer la prévention et la neutralisation de certains abus conventionnels spécifiques, notamment le chalandage fiscal. Dans la pratique, toutes ces clauses sont cristallisées par un bon nombre de tests objectifs et subjectifs, permettant de jauger si – et seulement si – un montage fiscal n'a eu pour ambition que de rafler des avantages fiscaux liés à la CDI ou si le contribuable qui postule à ces avantages est la personne réellement attitrée pour s'en prévaloir.

1768

Cela dit, dans la remise à niveau de leurs régimes fiscaux conventionnels respectifs conformément aux nouvelles normes fiscales internationales, la Suisse et la Belgique ont accordé tous leurs suffrages à la règle PPT, bien sûr au surplus de la règle BO qui est consubstantielle à toute CDI inspirée du MC-OCDE³⁸⁴¹. La règle LOB étant complexe à mettre en œuvre, ni la Suisse moins la Belgique ne l'a agréée dans son système³⁸⁴².

1769

³⁸³⁵ Voy. Chapitre 10

³⁸³⁶ Voy. Chapitre 11

³⁸³⁷ Voy. Section 10.1

³⁸³⁸ Voy. Chapitre 10.2.1

³⁸³⁹ Voy. Chapitre 10.3.1

³⁸⁴⁰ Voy. Chapitre 10.4.1

³⁸⁴¹ Voy. Sections 10.3.3.1 et 10.3.3.2

³⁸⁴² Voy. Sections 10.4.2.1 et 10.4.2.2

- 1770 Pour ce qui est de la République Démocratique du Congo, les seules CDI bilatérales en vigueur jusqu'à date (avec l'Afrique du Sud et la Belgique) contiennent relativement des titres et des préambules insistant sur la vocation de la convention à lutter contre l'évasion fiscale. Elles sont également dotées d'une règle BO ayant pour finalité de contrecarrer toute velléité des personnes physiques ou morales non-résidents du Congo ou des deux partenaires (Afrique du Sud et Belgique), visant à profiter des dégrèvements d'impôts prévus par les dispositions relatives aux dividendes, intérêts et redevances, notamment en faisant recours à des prête-noms ou à des sociétés-écran. Cependant, les deux CDI précitées ne répondent pas à la norme minimale d'immunisation des CDI, telle que recommandée par l'Action 6 du Projet BEPS ainsi que ses actes juridiques complémentaires (Instrument multilatéral et MC-OCDE). Ces CDI nécessitent donc une revisitation profonde aux fins de leur adéquation avec les standards internationaux en matière de lutte contre l'évasion fiscale³⁸⁴³. A la rigueur, une dénonciation desdits CDI pourrait être envisagée afin de permettre une négociation, à nouveaux frais, d'autres CDI avec les mêmes États partenaires³⁸⁴⁴.
- 1771 Par ailleurs, en ce qui concerne la lutte contre l'évasion fiscale fondée sur la manipulation des prix de transfert, il convient de relever d'emblée qu'au regard du volume important des transactions commerciales intragroupes à l'échelle du globe, le non-respect du principe de pleine concurrence — qui est censé caractériser tous les prix de transferts des biens et services effectués à l'intérieur d'un groupe multinational — est généralement le facteur d'un bon nombre de fuites des bénéfices de juridictions fiscales de source vers celles à faible ou taux nul sur l'imposition des entreprises, c'est-à-dire les paradis fiscaux³⁸⁴⁵.
- 1772 Pour ce faire, en vue de garantir la conformité des prix de transfert à ceux du marché libre (règle de pleine concurrence), l'OCDE propose quelques méthodes pratiques de calcul desdits prix, vivement recommandées à la fois aux entreprises multinationales (qui sont appelées à les implémenter dans leurs politiques internes des prix de transfert) ainsi qu'aux administrations fiscales (gendarmes chargés du contrôle desdites politiques)³⁸⁴⁶. Du coup, une défaillance à la règle de pleine concurrence par une entreprise (évasion ou fraude fiscale) pourrait entraîner des redressements fiscaux et, par ricochet, des potentielles doubles impositions en défaveur du contribuable « récalcitrant ». C'est notamment dans l'optique d'anticiper ces redressements fiscaux, que les deux parties (contribuable et fisc) sont souvent invitées à conclure des accords préalables sur les prix de transfert (APP), qui garantissent non seulement une sécurité juridique aux entreprises multinationales mais aussi une non-érosion des bases

³⁸⁴³ Voy. Sections 10.5.2.2 et 10.5.2.3

³⁸⁴⁴ Voy. Section 10.5.2.4

³⁸⁴⁵ Voy. Section 11.1.1.1

³⁸⁴⁶ Voy. Section 11.1.1.2

imposables des juridictions fiscales dans lesquelles ces entreprises exercent leurs activités économiques génératrices de bénéfices. Pour tout dire, un APP est un dialogue « *win-win* » entre le fisc et le contribuable³⁸⁴⁷.

Nonobstant les critiques qu'elles ont parfois encaissées de la part de la doctrine, les règles directrices de l'OCDE en matière des prix de transfert font quasiment une large unanimité sur le globe ainsi qu'une forte appropriation par les organisations internationales ou supranationales s'intéressant aux questions fiscales internationales (comme l'UE)³⁸⁴⁸, à telle enseigne que plusieurs États les ont carrément transposées dans leurs paysages juridiques internes en vue d'en assurer un caractère obligatoire. C'est notamment le cas dans les systèmes fiscaux suisse et belge où une consécration a été assurée, au fil des années, sur une base soit législative, soit réglementaire, soit encore jurisprudentielle. Singulièrement pour ce qui est de la récente recommandation en matière des prix de transfert faisant obligation aux entreprises multinationales de transmettre désormais la documentation relative à leurs politiques internes des prix de transfert (Action 13 Projet BEPS)³⁸⁴⁹, aussi bien en droit suisse qu'en droit belge des actes législatifs ont été récemment promulgués en vue de permettre par ailleurs aux administrations fiscales de s'acquitter de leur devoir de « déclaration pays par pays »³⁸⁵⁰.

Pour ce qui est des pays en développement — où la gestion des prix de transfert pose encore des problèmes majeurs au régime d'imposition des sociétés —, des efforts d'amélioration et d'alignement sur les standards de l'OCDE sont déjà palpables, avec l'aide de cette organisation ainsi que de bien d'autres, comme les Nations-Unies³⁸⁵¹. Particulièrement en République Démocratique du Congo, c'est seulement avec l'avènement de la loi de finances de l'exercice 2015 que le législateur s'est expressément intéressé aux prix de transfert en vue d'en fixer quelques règles plus ou moins précises. Celles-ci ont par la suite été consolidées au travers de lois de finances des exercices budgétaires ultérieurs, modifiant et complétant ainsi la législation applicable à l'imposition des bénéfices des entreprises³⁸⁵². Aussi est-il évident que le système fiscale congolais ne dispose pas, à ce jour, de règles applicables aux accords préalables en matière de prix de transfert (APP). Au regard des avantages liés à cette institution juridique³⁸⁵³, qui a déjà pourtant fait ses preuves notamment en droits suisse et belge³⁸⁵⁴, il serait opportun de l'utiliser au double bénéfice des entreprises multinationales œuvrant sur le territoire congolais (sécurité juridique face aux

³⁸⁴⁷ Voy. Section 11.2.1.1

³⁸⁴⁸ Voy. Section 11.1.1.3

³⁸⁴⁹ Voy. Section 11.1.1.4

³⁸⁵⁰ Voy. Sections 11.1.2.1 et 11.1.2.2

³⁸⁵¹ Voy. Section 11.1.2.4

³⁸⁵² Voy. Section 11.3.2

³⁸⁵³ Voy. Section 11.2.1.1

³⁸⁵⁴ Voy. Sections 11.2.1.2 et 11.2.1.3

potentiels redressements fiscaux) et des administrations fiscales congolaises (garantie contre l'évasion et la fraude fiscales).

V. *Excursus : péroration de la recherche*

- 1775 Que dire définitivement – sur le plan personnel – du sentiment qui nous anime au crépuscule de cette recherche scientifique ? A ce propos, c'est à la fois la satisfaction et l'insatisfaction qui hantent notre esprit :
- 1776 ■ La satisfaction est motivée par la réalisation d'une recherche aboutie, mais aucunement parfaite ! D'une part, l'étude est évidemment accomplie pour autant qu'elle est désormais un modeste outil d'information à la disposition de toute personne intéressée par le phénomène de l'évasion fiscale dans les pays en développement – en particulier en République Démocratique du Congo – et les modalités de lutte contre, conformément aux recommandations formulées par l'OCDE et l'UE. D'autre part, l'étude ne se prête pas à la perfection, car nous restons convaincu que les lecteurs, qui l'auront parcourue, remarqueront peut-être quelques imperfections. Cela relève naturellement de toute œuvre humaine, et nous en endossons l'entière responsabilité, avec la promesse de nous amender dans la poursuite de notre carrière de chercheur.
- 1777 ■ Quant à l'insatisfaction (néanmoins suivi d'un optimisme !), elle est justifiée par le fait que, sur le contenu matériel de cette recherche scientifique, nous aurions souhaité aborder le maximum possible de formes d'évasion fiscale scientifiquement répertoriables ; mais hélas, cela n'a pas été faisable et nous nous sommes contenté uniquement des abus des CDI ainsi que de la manipulation des prix de transfert. Et même pour cette typologie, nous n'avons aucunement la prétention d'avoir traité de manière holistique les enjeux sous-jacents. Globalement, en évoquant dans cette étude le Projet BEPS de l'OCDE, nous nous sommes intéressé directement ou indirectement – sur un total de quinze Actions qui le composent – uniquement aux actions 5, 6, 8-9-10, 13 et 15. Les autres Actions ont été citées sporadiquement, en tant que de besoin. Pour ce qui est du Paquet européen sur la lutte contre l'évasion fiscale, ses mesures s'inscrivent logiquement dans la continuité du Projet BEPS et nous les avons évoquées en appui de ce dernier.
- 1778 Cela dit, nous reconnaissons de n'avoir abordé qu'une infime partie de solutions proposées sur plan international contre l'évasion fiscale. Nous espérons et souhaitons qu'après nous d'autres chercheurs poursuivent l'analyse des autres Actions du Projet BEPS ainsi que leur impact sur les systèmes fiscaux des pays en développement, en particulier celui de la République Démocratique du Congo. A ce stade, nous ne pourrions que nous approprier cette parole de l'évangile, en l'occurrence : « *la moisson est abondante mais il y a trop peu d'ouvriers pour s'en occuper [...]* ! »³⁸⁵⁵.

³⁸⁵⁵ Voy. Matthieu 9 : 37 ou Luc 10 : 2 (Sainte Bible).

BIBLIOGRAPHIE

Nous avons subdivisé la bibliographie en trois types de sources : **(I)** d'abord, la doctrine dans laquelle nous avons distingué, premièrement, les ouvrages (traités, thèses, manuels, mémentos, dictionnaires, monographies, mélanges, recueils et rapports des réflexions scientifiques) et, secondement, les articles (chroniques, chapitres d'ouvrages, contributions, notes de jurisprudences, conclusions et autres commentaires) ; **(II)** ensuite, les textes juridiques, documents et publications officiels classés selon leurs systèmes juridiques d'appartenance (OCDE, UE, Suisse, Belgique, RD Congo, et autres systèmes juridiques) ; et **(III)** enfin, la jurisprudence internationale (CIJ) et européenne ou communautaire (CJUE ou CJCE).

Il convient de faire remarquer que toutes les sources de la doctrine sont énumérées selon l'ordre alphabétique et aussitôt suivies de leurs déclinaisons abrégées entre les parenthèses, telles qu'utilisées dans le corps du texte de la présente recherche scientifique (afin de ne pas charger l'espace réservé aux notes de bas de pages). Quant aux textes juridiques [...] ainsi que la jurisprudence [...], ils sont classés selon l'ordre antichronologique (du plus récent au plus ancien) et sont parfois suivis d'une déclinaison abrégée, à l'instar de la doctrine.

I. Doctrine

1. Ouvrages

ABBET STÉPHANE, *De l'exceptio doli à l'interdiction de l'abus de droit : étude de droit romain et de droit suisse*, Zürich, éditions Schulthess, 2006, 369 pages (cité : **ABBET, Abus de droit**).

AFSCHRIFT THIERRY, *La levée du secret bancaire fiscal*, Bruxelles, éditions Larcier, 2011, 255 pages (cité : **AFSCHRIFT, Secret bancaire**).

AKEHURST MICHAEL, *Modern Introduction to International Law*, London, Routledge edition, 1997, 449 pages (cité : **AKEHURST, International Law**).

ALBERT JEAN-LUC/ PIERRE JEAN-LUC/ RICHER DANIEL (éds.), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Paris, éditions Ellipses, 2007, 598 pages (cité : **ALBERT/PIERRE/RICHER, Dictionnaire, « x »**).

ALBERT JEAN-LUC/ SAÏDJ LUC, *Finances Publiques*, Paris, éditions Dalloz, 2015, 874 pages (cité : **ALBERT/SAÏDJ, Finances publiques**).

ALTINDAG SELÇUK, *La concurrence fiscale dommageable. La coopération des États membres et des autorités communautaires*, Paris, éditions L'Harmattan, 2009, 434 pages (cité : **ALTINDAG, Concurrence**).

AUDIT BERNARD, *La fraude à la loi*, Paris, éditions Dalloz, 1974, 477 pages (cité : **AUDIT, Fraude**).

BAKANDEJA WA MPUNGU GRÉGOIRE, *Les finances publiques. Pour une meilleure gouvernance économique et financière en République démocratique du Congo*, Bruxelles/Kinshasa, éditions Larcier-Afrique, 2006, 360 pages (cité : **BAKANDEJA, Finances publiques**).

BÈGUE GUILLAUME, *Confidentialité et prévention de la criminalité financière. Étude de droit comparé*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2017, 1018 pages (cité : **BÈGUE, Criminalité financière**).

BÉRAUDO JEAN-PAUL/ TIRARD JEAN-MARC, *Les trusts anglo-saxons et les pays de droit civil : Approche juridique et fiscale*, Genève, édition Academy & Finance, 2006, 712 pages (cité : **BERAUDO/TIRARD, Trust**).

BERLIN DOMINIQUE/ MARTUCCI FRANCESCO/ PICOD FABRICE (éds.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2017, 256 pages (cité : **BERLIN/MARTUCCI/PICOD, Fraude**).

BERTHET KARIM, *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux. Europe, Etats-Unis*, Bruxelles, éditions Larcier, 2015, 584 pages (cité : **BERTHET, Paradis fiscaux**).

BARUTI DAMES RUKIA, *Regulating Foreign Investment in COMESA and SADC: Implications of a Regional Approach*, Thèse de doctorat en droit, Université de Genève, 2017, 501 pages (cité : **BARUTI**, *Foreign investment*).

BOUNDJA CLAVER, *Oralité et souveraineté politique en Afrique*, Paris, éditions l'Harmattan, 2015, 124 pages (cité : **BOUNDJA**, *Souveraineté*).

BOUVIER MICHEL/ ESCLASSAN MARIE-CHRISTINE/ LASSALE JEAN-PIERRE, *Finances Publiques*, Paris, éditions LGDJ, 2014, 903 pages (cité : **BOUVIER/ ESCLASSAN/ LASSALE**, *Finances*).

BREDERODE ROBERT VAN/ KREVER RICHARD, *Legal Interpretation of Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer edition, 2014, 414 pages (cité : **BREDERODE/KREVER**, *Legal interpretation*).

BUABUA WA KAYEMBE MATHIAS, *Traité de droit fiscal zaïrois. Constats et propositions sur les contributions et la douane*, Kinshasa, Presses Universitaires du Zaïre, 1993, 278 pages (cité : **BUABUA**, *Traité de droit fiscal*).

BUCHER ANDREAS/ BONOMI ADREA, *Droit international privé*, Bâle/Genève/Munich, éditions Helbing Lichtenhahn, 2004, 364 pages (cité : **BUCHER/BONOMI**, *Droit international*).

BURGER JONATHAN, *Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux*, Thèse de doctorat en droit, Université Nancy 2, 2011, 384 pages (cité : **BURGER**, *Délits fiscaux*).

BURKHALTER NATASSIA, *Cohérence internationale de l'imposition des entreprises. Analyse au regard du projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE (projet BEPS)*, Thèse de doctorat en droit, Université de Lausanne, 2017, 364 pages (cité : **BURKHALTER**, *Imposition des entreprises*).

BUTTY PHILIPPE, *Les règles juridiques relatives à l'implantation des filiales et des succursales de sociétés anonymes suisses dans les pays du marché commun*, Genève, éditions Librairie Droz, 1983, 246 pages (cité : **BUTTY**, *Filiales et succursales*).

CABRILLAC RÉMY (éd.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique 2018*, Paris, éditions LexisNexis, 2017, 530 pages (cité : **CABRILLAC**, *Dictionnaire*, « x »).

CARREAU DOMINIQUE/ MARRELLA FABRIZIO, *Droit international*, Paris, éditions Pedone, 2012, 768 pages (cité : **CARREAU/MARRELLA**, *Droit international*).

CASTAGNÈDE BERNARD, *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses Universitaires de France, 2015, 708 pages (cité : **CASTAGNÈDE**, *Fiscalité internationale*).

CAUSSADE THOMAS, *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, Thèse de doctorat en droit, Université Toulouse Capitole, 2017, 771 pages (cité : **CAUSSADE**, *Optimisation et fraude*).

CAVELTI LUZIUS U., *International Tax Cooperation : the Sovereignty Conflict between the Residence and the Source Country*, Berne, éditions Stämpfli, 2016, 290 pages (cité : **CAVELTI, Tax cooperation**).

CERRADA KARINE/ DE RONGÉ YVES/ DE WOLF MICHEL/ GATZ MICHEL, *Comptabilité et analyse des états financiers. Principes et applications*, Louvain-la-Neuve, éditions De Boeck, 2014, 344 pages (cité : **CERRADA et Al., Comptabilité**).

CHAMBOST EDOUARD, *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, éditions Sand, 1989, 365 pages (cité : **CHAMBOST, Paradis fiscaux**).

CHAOUCHE FATIMA, *Legitimate Expectations in Luxembourg Tax Law. A Study of Administrative Circulars and Tax Rulings issued by the Luxembourg Tax Authorities*, Thèse de doctorat en droit, Université du Luxembourg, Luxembourg, 2018, 584 pages (cité : **CHAOUCHE, Legitimate expectations**).

CHARDONNENS JEAN-PIERRE, *Comptabilité générale*, Hünenberg See, Adoc Edition, 2011, 367 pages (cité : **CHARDONNENS, Comptabilité**).

COLAS BERNARD, *L'OCDE et l'évolution du droit international de l'économie et du développement*, Paris, éditions OCDE, 2012, 398 pages (cité : **COLAS, OCDE et droit international**).

CORNU LAURENCE, *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique : les limites imposées par les principes généraux du droit*, Genève, éditions Schulthess, 2014, 527 pages (cité : **CORNU, Evasion et interprétation**).

CÔTÉ PIERRE-ANDRÉ/ BEAULAC STÉPHANE/ DEVINAT MATHIEU, *Interprétation des lois*, Montréal, éditions Thémis, 2009, 865 pages (cité : **CÔTÉ/BEAULAC/DEVINAT, Interprétation**).

COURNAC ANNA, *La responsabilité sociale de l'entreprise multinationale à l'égard de ses territoires d'implantation*, Thèse de doctorat en Gestion et management, Université de Pau et des Pays de l'Adour, 2013, 396 pages (cité : **COURNAC, Entreprise multinationale**).

CROS MARIE-FRANCE/ MISSER FRANÇOIS, *Géopolitique du Congo (RDC)*, Bruxelles, éditions Complexe, 2006, 142 pages (cité : **CROS/MISSER, Géopolitique RDC**).

DAILLIER PATRICK/ PELLET ALAIN, *Droit international public*, Paris, éditions LGDJ, 1999, 1455 pages (cité : **DAILLIER/PELLET, Droit international**).

DALUZEAU XAVIER/ GELIN STÉPHANE/ GIBERT BRUNO/ BOULANGER ARNAUD, *Le Prix de transfert. Détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, Paris, éditions Francis Lefebvre, 2016, 351 pages (cité : **DALUZEAU, et al., Prix de transfert**).

DANON ROBERT, *Switzerland's Direct and International Taxation of Private Express Trusts. With Particular References to US, Canadian and New Zealand Trust Taxation*, Vienne/Bruxelles/Zürich/Bâle, éditions Linde – Bruylant – Westlaw – Schulthess, 2004, 411 pages (cité : **DANON, Trusts**).

DE BROE LUC, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, Amsterdam, IBFD edition, 2008, 1144 pages (cité : **DE BROE, International tax planning**).

DEDEURWAERDER GILLES, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Paris, éditions Dalloz, 2010, 486 pages (cité : **DEDEURWAERDER, Théorie de l'interprétation**).

DELNOY PAUL, *Eléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, éditions Larcier, 2006, 440 pages, 320 pages (cité : **DELNOY, Méthodologie**).

DE VRIES REILINGH DANIEL, *Manuel de droit fiscal international. Introduction aux Conventions de double imposition (CDI) sur la base du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE*, Berne, éditions Weblaw, 2014, 302 pages (cité : **DE VRIES, Droit fiscal international**).

DE VRIES REILINGH DANIEL, *La double imposition intercantonale*, Berne, éditions Stämpfli, 2013, 474 pages (cité : **DE VRIES, Double imposition**).

DIALIGUE BA EL HADJI, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, thèse de doctorat en Droit, Université Paris-Est, 2011, 500 pages (cité : **DIALIGUE, Prix de transfert**).

DIETER ENDRES/ SPENGEL CHRISTOPH (eds.), *International Company Taxation and Tax Planning*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer edition, 2015, 551 pages (cité : **DIETER/SPENGEL, Tax planning**).

DISLE CHARLOTTE/ MAÉSO ROBERT/ MÉAU MICHEL, *Introduction à la comptabilité. Manuel et applications*, Paris, éditions Dunod, 2012, 584 pages (cité : **DISLE/MAÉSO/MÉAU, Comptabilité**).

DULIN ANTOINE (éd.), *Les mécanismes de l'évitement fiscal, leur impact sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale. Avis du Conseil économique, social et environnemental (Mandature 2015-2020 - Séance du 13 décembre 2016)*, Paris, Journal Officiel de la République Française, Décembre 2016, 134 pages (cité : **DULIN, Évitement fiscal**).

FARQUET CHRISTOPHE, *La défense du paradis fiscal suisse avant la Seconde Guerre mondiale : une histoire internationale. Analyse de la politique helvétique dans les négociations sur la double imposition et l'évasion fiscale durant l'entre-deux-guerres*, Neuchâtel, éditions Alphil - Presses universitaires suisses, 2016, 541 pages (cité : **FARQUET, Paradis fiscal**).

FOUMDJEM CÉLESTIN, *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*, Paris, éditions L'Harmattan, 2011, 488 pages (cité : **FOUMDJEM, Blanchiment et fraude**).

GADHOUM OUALID, *La doctrine administrative fiscale en Tunisie*, Paris, éditions L'Harmattan, 2007, 314 pages (cité : **GADHOUM, Doctrine administrative**).

GANI RAPHAËL, *La clause de limitation des bénéfices dans la convention de double imposition entre la Suisse et les Etats-Unis*, Thèse de doctorat en droit, Université de Lausanne, 2007, 602 pages (cité : **GANI, Limitation des bénéfices**).

GARDINER RICHARD K., *Treaty Interpretation*, Oxford, Oxford University Press, 2015, 523 pages (cité : **GARDINER, Treaty Interpretation**).

GAUDEMET PAUL-MARIE/ MOLINIER JOËL, *Finances publiques*, Paris, éditions Montchrestien, 1996, 577 pages (cité : **GAUDEMET/MOLINIER, Finances**).

GOUTHIÈRE BRUNO, *Les impôts dans les affaires internationales. 30 études pratiques*, Paris, éditions Francis Lefebvre, 2016, 1533 pages (cité : **GOUTHIÈRE, Affaires internationales**).

GUEZ JULIEN, *L'interprétation en droit fiscal*, Paris, éditions LGDJ, 2007, 376 pages (cité : **GUEZ, L'interprétation**).

GUINCHARD SERGE/ DEBARD THIERRY (éd.), *Lexique des termes juridiques 2017-2018*, Paris, éditions Dalloz, 2017, 1214 pages (cité : **GUINCHARD/DEBARD, Lexique, « x »**).

GUJ PIETRO/ MARTIN STEPHANIE/ MAYBEE BRYAN/ CAWOOD FREDERICK/ BOCUM BOUBACAR/ GOSAI NISHANA/ HUIBREGTSE STEEF, *Les prix de transfert dans l'industrie minière, avec focalisation sur l'Afrique. Guide de référence pour les fiscalistes*, Document de travail du Groupe de la Banque Mondiale, Washington Dc, 2017, 305 pages (cité : **GUJ, et al., Prix de transfert**).

HJI PANAYI CHRISTIANA, *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Oxford, Hart Publishing, 2015, 342 pages (cité : **HJI PANAYI, Advanced issues**).

HÖHN ERNST/ WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Berne, éditions Haupt, 2002, 991 pages (cité : **HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht**).

IONESCU RALUCA NICOLETA, *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Thèse de doctorat en droit, Université de Toulouse 1, 2009, 501 pages (cité : **IONESCU, Abus de droit**).

KADDOUS CHRISTINE/ PICOD FABRICE, *Traité sur l'Union européenne, Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, Charte des droits fondamentaux, Traités MES et SCG*, Berne/Paris, éditions Stämpfli et LexisNexis, 2018, 416 pages (cité : **KADDOUS/PICOD, Traités UE**).

KALONJI TRÉSOR-GAUTHIER M., *Budget de l'Etat et nouvelle gouvernance financière publique. La performance au cœur de la gestion publique en République Démocratique du Congo*, Sarrebruck, Éditions Universitaires Européennes, 2017, 189 pages (cité : **KALONJI, Budget de l'Etat**).

KALONJI TRÉSOR-GAUTHIER M., *Droit budgétaire congolais. Pluriannualité budgétaire et budgétisation programmatique à l'aune de la réforme des finances publiques*, Sarrebruck, Éditions Universitaires Européennes, 2015, 221 pages (cité : **KALONJI, Droit budgétaire congolais**).

KALONJI TRÉSOR-GAUTHIER M., *Précis de droit fiscal congolais*, Sarrebruck, Éditions Universitaires Européennes, 2014, 234 pages (cité : **KALONJI, Droit fiscal congolais**).

KALONJI TRÉSOR-GAUTHIER M./ KATUNDA AGANDJI PATIENCE, *Cadre juridique d'exercice de grève dans les services publics en RDC*, Sarrebruck, Éditions Universitaires Européennes, 2015, 71 pages (cité : **KALONJI/KATUNDA, Cadre juridique**).

KALUBA DIBWA DIEUDONNÉ, *La justice constitutionnelle en République Démocratique du Congo*, Louvain-la-Neuve/ Kinshasa, Éditions Academia-L'Harmattan et Eucalyptus, 2013, 652 pages (cité : **KALUBA, Justice constitutionnelle**).

KARNS MARGARET P./ MINGST KAREN A./ STILES KENDALL W., *International Organizations: The Politics and Processes of Global Governance*, Boulder, éditions Lynne Rienner Publishers, 2015, 671 pages (cité : **KARNS/MINGST/STILES, Global governance**).

KIRKPATRICK JOHN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruxelles, éditions Bruylant, 1992 (cité : **KIRKPATRICK, Régime fiscal**).

KIRKPATRICK JOHN/ GARABEDIAN DANIEL, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2003, 608 pages (cité : **KIRKPATRICK/GARABEDIAN, Régime fiscal**).

KOLB ROBERT, *La bonne foi en droit international public : Contribution à l'étude des principes généraux de droit*, Paris, Presses Universitaires de France, 2000, 756 pages (cité : **KOLB, Bonne foi**).

KOOIJMANS PIETER, *Internationaal publiekrecht in vogelvlucht*, Groningen, Druk edition, 1994 (cité : **KOOIJMANS, Internationaal publiekrecht**).

LANG GEORG ADOLF, *La fraude à la loi en droit international privé suisse*, Thèse de doctorat en droit, Université de Lausanne, 1984, 242 pages (cité : **LANG G, Fraude à la loi**).

LAUMONIER ALEXANDRE, *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Thèse de doctorat en droit, Université de Bordeaux, 2017, 685 pages (cité : **LAUMONIER, Fraude et évasion**).

LELOPE MATOME ROTLEY, *Penalties for Impermissible Tax Avoidance in South Africa*, Thesis for the Master in Law, University of Pretoria, 2016, 58 pages (cité : **LELOPE, Tax avoidance**).

LIÉGEOIS FABIEN, *La disponibilité du revenu. Le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse*, éditions Schulthess, Genève/Zurich/Bâle, 2018, 572 pages (cité : **LIÉGEOIS, Disponibilité du revenu**).

LOFUMBWA BOKILA JEAN-PIERRE, *Les régimes fiscaux visant à encourager les investissements directs et de portefeuille dans les pays en voie de développement : L'interaction du système fiscal zaïrois et des régimes préférentiels des pays de l'OCDE*, Thèse de doctorat en droit, Université Catholique de Louvain, 1980, 315 pages (cité : **LOFUMBWA, Les régimes fiscaux**).

LUKOMBE NGHENDA, *Droit congolais des sociétés : sociétés commerciales, sociétés civiles, sociétés mixtes et sociétés d'état ou entreprises publiques*, Kinshasa, Presses Universitaires du Congo, 1999 (cité : **LUKOMBE, Droit des sociétés**).

MAITROT DE LA MOTTE ALEXANDRE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2016, 867 pages (cité : **MAITROT, Droit fiscal UE**).

MALGOYRE ANTOINE, *Montages juridiques et habileté fiscale*, Paris, éditions Gualino, 2017, 240 pages (cité : **MALGOYRE, Montages juridiques**).

MALHERBE PHILIPPE, *Éléments de droit fiscal international*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2015, 219 pages (cité : **MALHERBE P., Droit fiscal international**).

MARCHESSOU PHILIPPE/ TRESCHER BRUNO, *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2018, 588 pages (cité : **MARCHESSOU/TRESCHER, Droit fiscal**).

MARGAIRAZ ANDRÉ, *La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt*, Blonay, éditions Margairaz, 1987, 200 pages (cité : **MARGAIRAZ, Fraude fiscale**).

MARGAIRAZ ANDRÉ/ MERKLI ROGER, *La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc*, Fribourg/Genève, éditions Marguerat, 1985, 160 pages (cité : **MARGAIRAZ/MERKLI, Fuite devant l'impôt**).

MARPILLAT CAMILLE, *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, Bruxelles, éditions Larcier, 2018, 96 pages (cité : **MARPILLAT, Territorialité de l'impôt**).

MASTAKI NAMEGABE JUSTIN, *La neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée en droit fiscal congolais : une contribution à l'étude des voies et moyens pour un traitement TVA efficace des petites et moyennes entreprises dans le contexte congolais*, Thèse de doctorat en droit, Université Catholique de Louvain, 2016, 583 pages (cité : **MASTAKI, Neutralité TVA**).

MATADI NENGA GAMANDA JEANNOT, *Droit judiciaire privé*, Louvain-la-Neuve, éditions Academia - Droit et idées nouvelles, 2006, 735 pages (cité : **MATADI, Droit judiciaire**).

MATATA PONYO MAPON, *Qualité des institutions et résultats économiques en République Démocratique du Congo 1980-2015*, Kinshasa, éditions L'Harmattan, 2016, 240 pages (cité : **MATATA, Qualité des institutions**).

MATATA PONYO MAPON, *Plaidoyer pour la bonne gouvernance et le développement*, Paris, éditions Michel Lafon, 2018, 906 pages (cité : **MATATA, Plaidoyer**).

MBOKO DJ'ANDIMA JEAN-MARIE, *Code général des impôts*, Kinshasa, Presses Universitaires du Congo, 2007, 482 pages (cité : **MBOKO, Code général des impôts**).

MENGHI MARTINA/ QUERE JEROME, *La libre circulation des européens. Etat des lieux d'un droit fantasmé*, Paris, éditions Notre Europe - Institut Jacques Delors, 2016, 91 pages (cité : **MENGHI/QUÉRÉ, Libre circulation**).

MICHALET CHARLES-ALBERT, *Le Capitalisme Mondial*, Paris, Presses Universitaires de France, 1985, 368 pages (cité : **MICHALET, Capitalisme**).

MIHAIL PHILIPPE, *Connaître et comprendre l'optimisation patrimoniale et fiscale internationale pour les particuliers en France et à l'étranger : gestion de patrimoine privé*, Paris, éditions Maxima, 2012, 401 pages (cité : **MIHAIL, Optimisation**).

MOLÉ ANTOINE, *Les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris Dauphine, 2015, 950 pages (cité : **MOLÉ, Paradis fiscaux**).

MOLO GIOVANNI, *Du secret bancaire à la transparence financière*, Zürich, éditions Schulthess, 2017, 636 pages (cité : **MOLO, Secret bancaire**).

MONTESQUIEU CHARLES DE SECONDAT DE, *De l'esprit des lois*, Livre XI, Chapitre 6 (De la Constitution d'Angleterre), édition établie par LAURENT VERSINI, Paris, Éditions Gallimard, 1995, 1056 pages (cité : **MONTESQUIEU, De l'esprit des lois**).

NOËL YVES, *La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination : étude de droit américain et de droit suisse*, Thèse de doctorat en droit, Université de Lausanne, 1990, 270 pages (cité : **NOËL, Double imposition**).

NOËL YVES, *La fraude fiscale*, Lausanne, Presses polytechniques et universitaires romandes, 2018, 175 pages (cité : **NOËL, Fraude fiscale**).

NYEMBO TAMPAKANYA JEAN-PAUL, *L'organisation des marchés financiers en République Démocratique du Congo. Pour l'instauration d'une bourse des valeurs mobilières*, Paris, éditions L'Harmattan, 2017, 294 pages (cité : **NYEMBO, L'organisation des marchés financiers**).

OBERSON XAVIER/ HULL HOWARD, *Switzerland in International Tax Law*, Amsterdam, IBFD Publications, 2011, 432 pages (cité : **OBERSON/HULL, *International tax law***).

OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, Genève, éditions Helbing Lichtenhahn, 2012, 621 pages (cité : **OBERSON, *Droit fiscal***).

OBERSON XAVIER, *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency*, Cheltenham/Northampton, Edward Elgar Publishing, 2015, 271 pages (cité : **OBERSON, *International exchange***).

OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, Berne, éditions Stämpfli, 2014, 418 pages (cité : **OBERSON, *Droit fiscal international***).

OBERT ROBERT/ MAIRESSE MARIE-PIERRE, *Comptabilité approfondie 2015/2016. Corrigés du manuel*, Paris, éditions Dunod, 2015, 192 pages (cité : **OBERT/MAIRESSE, *Comptabilité***).

OBRIST THIERRY, *Introduction au droit fiscal suisse*, Bâle, éditions Helbing Lichtenhahn, 2018, 461 pages (cité : **OBRIST, *Droit fiscal***).

OBRIST THIERRY, *Le concept de réalisation systémique en droit fiscal suisse : changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice*, Bâle, éditions Helbing Lichtenhahn, 2012, 612 pages (cité : **OBRIST, *Réalisation systémique***).

OGIEN DOV, *Comptabilité et audit bancaire*, Paris, éditions Dunod, 2016, 538 pages (cité : **OGIEN, *Comptabilité***).

OLIVIER LYNETTE/ HONIBALL MICHAEL, *International Tax : A South African Perspective*, Cape Town, Siber Ink edition, 2011, 900 pages (cité : **OLIVIER/HONIBALL, *International tax***).

OMMESLAGHE PIERRE VAN, *Droit des obligations*, tome I, Bruxelles, éditions Bruylant, 2010, 812 pages (cité : **OMMESLAGHE, *Obligations***).

PALAN RONEN/ CHAVAGNEUX CHRISTIAN, *Les paradis fiscaux*, Paris, éditions La Découverte, 2012, 124 pages (cité : **PALAN/CHAVAGNEUX, *Paradis***).

PAPADAMAKI IOANNA, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2018, 539 pages (cité : **PAPADAMAKI, *Aides d'État***).

PORTALIS JEAN-ÉTIENNE-MARIE, *Discours, Rapports et travaux inédits sur le Code civil (éd. 1844)*, Paris, éditions Hachette, 2017, 612 pages (cité : **PORTALIS, *Discours***).

RASPILLER SEBASTIEN, *La concurrence fiscale : principaux enseignements de l'analyse économique*, Paris, éditions INSEE, 2005, 41 pages (cité : **RASPILLER, *Concurrence fiscale***).

RASSAT PATRICK/ LAMORLETTE THIERRY/ CAMELLI THIBAUT, *Stratégies fiscales internationales : optimisation fiscale internationale pour les entreprises : mondialisation et fiscalité la fin des paradis fiscaux? nouvelles opportunités*, Paris, éditions Maxima, 2010, 325 pages (cité : **RASSAT/LAMORLETTE/CAMELLI, *Stratégies fiscales***).

READHEAD ALEXANDRA, *Préserver la base d'imposition en Afrique : étude régionale des défis posés par la détermination des prix de transfert dans le secteur minier*, New-York, Natural Resource Governance Institute (éd.), 2016, 48 pages (cité : **READHEAD, *Prix de transfert***).

REARDON-KOFMEL IRIS, *The Judicial Concept of Tax Avoidance in Switzerland: An Analysis from the Perspective of Swiss Domestic Law and its Double Taxation Conventions where there are no Anti-abuse Provisions*, Bale, éditions Helbing Lichtenhahn, 2014, 341 pages (cité : **KOFMEL, *Tax avoidance***).

RIDEAU JOËL, *Droit institutionnel de l'Union et des communautés européennes*, Paris, éditions LGDJ, 2002, 1098 pages (cité : **RIDEAU, *Droit de l'Union***).

RIU ISABELLE, *Sociétés et établissements stables en droit fiscal international et de l'Union Européenne*, Paris, éditions l'Harmattan, 2012, 534 pages (cité : **RIU, *Sociétés et établissements stables***).

ROLAND HENRI, *Lexique juridique des expressions latines*, Paris, éditions LexisNexis, 2014, 453 pages (cité : **ROLAND, *Expressions latines***).

ROMAIN JEAN-FRANÇOIS, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé : des atteintes à la bonne foi, en général, et de la fraude, en particulier (Fraus omnia corrumpit)*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2000, 1023 pages (cité : **ROMAIN, *Bonne foi***).

RUZIÉ DAVID, *Droit international public*, Paris, éditions Dalloz, 2006, 287 pages (cité : **RUZIÉ, *Droit international***).

RYSER WALTER/ ROLLI BERNARD, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, Berne, éditions Stämpfli, 2002, 543 pages (cité : **RYSER/ROLLI, *Droit fiscal***).

SAINT-ÉTIENNE CHRISTIAN/ CACHEUX JACQUES LE, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Paris, éditions La Documentation Française, 2005, 335 pages (cité : **SAINT-ÉTIENNE/CACHEUX, *Croissance et concurrence***).

SONGOLO ARUNA SERGE, *Promouvoir l'entrepreneuriat des jeunes au Congo*, Sarrebruck, Éditions Universitaires Européennes, 2018, 245 pages (cité : **SONGOLO, *Entrepreneuriat au Congo***).

SPREUTELS JEAN/ ROGGEN FRANÇOISE/ ROGER-FRANCE EMMANUEL, *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, éditions Bruylant, 2005, 1240 pages (cité : **SPREUTELS/ROGGEN/ROGER, *Droit des affaires***).

TERCIER PIERRE, *La recherche et la rédaction juridiques*, Fribourg, éditions Universitaires Fribourg, 1999, 414 pages (cité : **TERCIER, Rédaction juridique**).

THAMBWE MWAMBA ALEXIS, *Droit douanier zaïrois*, Kinshasa, Presses Universitaires du Zaïre, 1996, 191 pages (cité : **THAMBWE, Droit douanier**).

THILMANY JEAN, *De l'impôt des sociétés au nouveau système de décision anticipée*, Bruxelles, éditions Larcier, 2004, 345 pages (cité : **THILMANY, Décision anticipée**).

TIBERGHIE ALBERT (éd.), *Manuel de droit fiscal*, Alphen aan den Rijn, éditions Wolters Kluwer, 2014, 1980 pages (cité : **TIBERGHIE, Droit fiscal**).

TRAVERSA EDOARDO, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, éditions Larcier, 2010, 572 pages (cité : **TRAVERSA, L'autonomie fiscale**).

TSHIZANGA MUTSHIPANGU, *Droit congolais des assurances*, Kinshasa, éditions Connaissance du Droit, 2010, 352 pages (cité : **TSHIZANGA, Assurances**).

TURRIN MARION, *La légitime répression de la fraude fiscale*, Thèse de doctorat en droit, Université Paul Cézanne Aix-Marseille III, 2011, 485 pages (cité : **TURRIN, Fraude fiscale**).

VEGA BORREGO FELIX ALBERTO, *Limitation on benefits clauses in double taxation conventions*, The Hague, Kluwer Law International edition, 2006, 298 pages (cité : **VEGA, Limitation on benefits**).

VERNIER ERIC, *Fraude fiscale et paradis fiscaux : décrypter les pratiques pour mieux les combattre*, Paris, éditions Dunod, 2014, 179 pages (cité : **VERNIER, Fraude fiscale**).

VERNIMEN PIERRE/ QUIRY PASCAL/ LE FUR YANN, *Finance d'entreprise 2016*, Paris, éditions Dalloz, 2015, 1199 pages (cité : **VERNIMEN/QUIRY/LE FUR, Finance**).

VIDAL JOSÉ, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français. Le principe «*fraus omnia corrumpit*»*, Paris, éditions Dalloz, 1957, 481 pages (cité : **VIDAL, Fraude**).

VINDARD VIRGINIE, *la qualification en droit fiscal*, Thèse de doctorat en droit, Université de Rennes 1, 2014, 573 pages (cité : **VINDARD, Qualification**).

SLAVKO YAMBRUSIC EDWARD, *Treaty Interpretation: Theory and Reality*, Lanham/New York/London, University Press of America, 1987, 298 pages (cité : **SLAVKO, Treaty interpretation**).

VRANCKX ALFONS WILLEM, *Administratieve rechtshandelingen*, Bruges, éditions Die Keure Printing, 1961, 83 pages (cité : **VRANCKX, Administratieve**).

ZIMMER FREDERIK/ GASSNER WOLFGANG (éds), *Form and Substance in Tax Law = Forme et substance en droit fiscal = «Form and substance» im Steurrecht = Forma y sustancia*

en el derecho tributario, The Hague/London/New York, Wolters Kluwer edition, 2002, 669 pages (cité : **ZIMMER/GASSNER, *Form and substance***).

2. Articles

ABBOTT KENNETH/ SNIDAL DUNCAN, *Hard and Soft Law in International Governance*, In : International Organization, vol. 54, No. 3 (2000), p.421-456 (cité : **ABBOTT/SNIDAL, *Hard and soft law***).

ABDELGHANI SAMIA, *L'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » au service de la mobilisation des ressources intérieures*, In : REIDF, No. 2018/1, p.103-110 (cité : **ABDELGHANI, *Inspecteurs des impôts***).

ABDULGHANI MOHAMAD, *Doctrine administrative*, In : Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique, ORSONI GILBERT (éd.), Paris, éditions Economica, 2017, p.334-338 (cité : **ABDULGHANI, *Doctrine***).

ADAMCZYK LUKASZ/MAJDANSKA ALICJA, *The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation*, In: Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, LANG MICHAEL/ PISTONE PASQUALE/ SCHUCH JOSEF/ STARINGER CLAUS (éds.), Vienne, éditions Linde, 2018, p.1-33 (cité : **ADAMCZYK/MAJDANSKA, *EU law relevant for direct taxation***).

AEBY PIERRE, *De l'influence du droit fiscal sur le droit privé*, In : Revue de droit suisse, No. 52 (1933), volume 5, p. 279a-327a (cité : **AEBY, *Influence***).

AFSCHRIFT THIERRY, *La taxe Caïman ou l'art de mal légiférer*, In : Trends-Tendances, No. 4, janvier 2018, p.13 (cité : **AFSCHRIFT, *Taxe Caïman***).

AFSCHRIFT THIERRY, *Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le Service des décisions anticipées*, In : Revue Générale du Contentieux Fiscal, No. 2008/6, p.441-461 (cité : **AFSCHRIFT, *Principe de la légalité***).

AFSCHRIFT THIERRY, *Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne)*, publié en ligne : <<http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html>>, consulté le 20 mars 2019 (cité : **AFSCHRIFT, *Contribuable***).

AFSCHRIFT THIERRY, *Peut-on définir les paradis fiscaux ?* In : Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (Droit belge et droit international). Actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000 du Centre de droit international de l'Université de Bruxelles (dir.), Bruxelles, éditions Bruylant, 2001, p.3-20 (cité : **AFSCHRIFT, *Paradis fiscaux***).

AFSCHRIFT THIERRY/HAUTFENNE PASCALE, *La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002*, In : Journal des Tribunaux (JT), No. 6098-2003/20, p.393-413 (cité : **AFSCHRIFT/HAUTFENNE, *Réforme de l'impôt***).

ALBERT JEAN-LUC, *OCDE : Du pluriel au singulier*, In : La fin des paradis fiscaux ? Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences

fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.19-36 (cité : **ALBERT, OCDE**).

ALEPIN BRIGITTE, *Tax Competition: An Unleveled Playing Field for Developing Countries – Tax Cooperation to Rescue*, In : *Winning the Tax Wars. Tax Competition and Cooperation*, ALEPIN BRIGITTE/MORENO-DODSON BLANCA/OTIS LOUISE (éds.), Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer edition, 2018, p.31-45 (cité : **ALEPIN, Tax competition**).

AMAND CHRISTIAN, *Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, In : *Evasion fiscale. Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale*, GLAUSER PIERRE-MARIE (éd.), Genève, éditions Schulthess, 2010, p.45-75 (cité : **AMAND, Abus et fraude**).

ARNOLD BRIAN, *Introduction aux conventions fiscales*, Document de travail des Nations Unies, publié en ligne sur : <<http://www.un.org>>, consulté le 20 mars 2019 (cité : **ARNOLD, Conventions fiscales**).

AUBERT GABRIEL, *L'abus de droit en droit suisse du travail*, In : *L'abus de droit: Comparaisons franco-suisse*, ANCEL PASCAL/ AUBERT GABRIEL/ CHAPPUIS CHRISTINE (éds), Saint-Etienne, Publication de l'Université Saint-Etienne, 2001, p.101-114 (cité : **AUBERT, Abus de droit**).

AUGSBURGER-BUCHELI ISABELLE/ PERRIN BERTRAND, *Avant-propos*, In : *Les enjeux juridiques du secret bancaire*, AUGSBURGER-BUCHELI ISABELLE/ PERRIN BERTRAND (dir.), Zurich/Paris, éditions Schulthess et L'Harmattan, 2011, p.7-9 (cité : **AUGSBURGER/PERRIN, Avant-propos**).

AUTENNE ALEXIA/ NAVEZ EDOUARD-JEAN, *Le transfert du siège social comme modalité de réorganisation des sociétés commerciales : aspects commerciaux et fiscaux*, In : *Les réorganisations de de sociétés. Actualités en droit des sociétés, droit fiscal, droit comptable et droit social*, TRAVERSA EDOARDO/ NAVEZ EDOUARD-JEAN (éds.), Limal, éditions Anthemis, 2011, p.165-210 (cité : **AUTENNE/NAVEZ, Transfert du siège social**).

ÅSA JOHANSSON/ ØYSTEIN BIELTVEDT SKEIE/ SORBE STÉPHANE, *Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning: A Classification*, In : *Economics Departments Working Papers (OECD) 2016/8, No. 1356*, p.5-16 (cité : **ÅSA/ØYSTEIN/SORBE, Anti-avoidance**).

ÅSA JOHANSSON/ ØYSTEIN BIELTVEDT SKEIE/ SORBE STÉPHANE/ MENON CARLO, *Tax planning by multinational firms: firm-level evidence from a cross-country database*, In : *Economics Departments Working Papers (OECD) 2017, No. 1355* (cité : **ÅSA, et al, Tax planning**).

BAKER PHILIP, *Improper Use of Tax Treaties, Tax Avoidance and Tax Evasion*, In : *Papers on Tax Treaties (UN), No. 9-A (Mai 2013)*, p.1-17 (cité : **BAKER, Improper use**).

BARBIER-GAUCHARD AMELIE, *La concurrence fiscale dans l'Union européenne. Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité*, In : *Politique étrangère*, No. 2008/2, p.385-400 (cité : **BARBIER, Concurrence fiscale**).

BARRETT HALL REBECCA, *Wolf in Sheep's Clothing: Dressing-up Substantive Legislation to Trigger the Interpretive Exception to Retroactivity violates Constitutional Principles*, In : *Louisiana Law Review*, Vol. 67, No. 2 (2006-2007), p.599-631 (cité : **BARRETT-HALL, Interpretive exception**).

BENASSY-QUERE AGNES/ PISANI-FERRY JEAN, *Impôt sur les sociétés : concurrence ou harmonisation ?* In : *Croissance équitable et concurrence fiscale*, SAINT-ÉTIENNE CHRISTIAN/CACHEUX JACQUES LE (éds.), Paris, éditions La Documentation française, 2005, p.86-102 (cité : **BENASSY/PISANI, Concurrence ou harmonisation**).

BELLANGER FRANÇOIS, *Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal*, In : *Les procédures en droit fiscal*, OREF (éd.), Berne, éditions Haupt, 2015, p.61-145 (cité : **BELLANGER, Principes constitutionnels**).

BERNASCONI PAOLO, *La criminalité transfrontière : sophistications financières et faiblesses judiciaires*, In : *Les Cahiers de la sécurité intérieure*, No. 19, janvier-mars 1995, p.126-132 (cité : **BERNASCONI, criminalité**).

BESSON SAMANTHA/ GÄCHTER-ALGE MARIE-LOUISE, *L'interprétation en droit européen : quelques remarques introductives*, In : *Interprétation en droit européen*, BESSON SAMANTHA/ GÄCHTER-ALGE MARIE-LOUISE/ LEVRAT NICOLAS/ CLERC EVELYNE (éds.), Genève, éditions Schulthess, 2011, p.3-35 (cité : **BESSON/ GÄCHTER, Interprétation**).

BLANLUET GAUTHIER, *L'optimisation fiscale*, In : *L'entreprise multinationale dans tous ses États*, SÈVE RENÉ (dir.), Paris, éditions Dalloz, 2013, p.61-69 (cité : **BLANLUET, Optimisation**).

BLUMENSTEIN ERNST, *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, In : *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Volume 52 (1933), No. 5, p.141a-278a (cité : **BLUMENSTEIN, Gegenseitige**).

BOCHATAY JEAN-LUC/ FAVRE MONICA/ WASEM JEAN-MARC, *L'entraide administrative selon les standards de l'OCDE : la nouvelle politique de la Suisse*, In : *L'expert-comptable suisse*, No. 4 (2010), Vol. 84, p.211-216 (cité : **BOCHATAY/ FAVRE/WASEM, Entraide administrative**).

BÖCKLI PETER, *Steuerumgehung : Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe*, In : *Steuerrecht im Rechtsstaat : Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag*, HÖHN ERNST/ VALLENDER KLAUS (éds.), Berne, éditions Haupt, 1990, p.289-314 (cité : **BÖCKLI, Steuerumgehung**).

BOIGELOT ERIC/ BLAFFART AURELIE, *Les notions d'habitant du Royaume, de domicile fiscal et de siège de la fortune*, publié en ligne sur : <<http://www.droitbelge.be>>, consulté le 8 septembre 2018 (cité : **BOIGELOT/ BLAFFART, Notions d'habitant**).

BOJABWA BONDIO NJEKO MICHEL/ YENYI OLUNGU VICTOR, *La cassation en matière civile*, In : *Interprétation, Cassation et Annulation en droit congolais*, Parquet Général de la République (éd.), Kinshasa, 2013, p.10-61 (cité : **BOJABWA/YENYI, Cassation**).

BOLLECKER BRIGITTE, *L'avis consultatif en date du 21 juin 1971 de la Cour internationale de Justice dans l'affaire relative aux conséquences juridiques pour les Etats membres de la présence continue de l'Afrique du Sud en Namibie (Sud-Ouest africain)*, In : *Annuaire français de droit international*, Vol. 17, 1971, p.281-333 (cité : **BOLLECKER, Avis CIJ**).

BONUCCI NICOLAS, *La lutte contre l'optimisation fiscale à travers les instruments de l'OCDE*, In : *L'entreprise multinationale et le droit international : Colloque de Paris 8 Vincennes - Saint-Denis*, DUBIN LAURENCE/ BODEAU-LIVINEC PIERRE/ ITEN JEAN-LOUIS/ TOMKIEWICZ VINCENT (éds.), Paris, éditions Pedone, 2017, p.235-245 (cité : **BONUCCI, Lutte optimisation**).

BOON LAW SHEE, *Base Erosion and Profit Shifting – An Action Plan for Developing Countries*, In : *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, No. 1, January 2014, p.41-46 (cité : **BOON, BEPS Developing countries**).

BORNICK THIERRY, *L'imposition du revenu des familles en Suisse : une réforme continue semée d'embûches*, In : *REIDF*, No. 2018/2, p.177-193 (cité : **BORNICK, Imposition**).

BOSMAN ALEXANDER, *General Aspects of the Multilateral Instrument*, In : *International Tax Review (Intertax)*, Vol. 45, Issue 10, 2017, p.642-659 (cité : **BOSMAN, Multilateral Instrument**).

BOURGAÏN ARNAUD, *Vers la fin du secret bancaire dans les centres financiers offshore : une question d'éthique et de concurrence fiscale*, In : *Revue d'économie financière*, No. 2015/3, Vol. 119, p.287-302 (cité : **BOURGAÏN, Secret bancaire**).

BOURGAÏN ARNAUD/ PIERETTI PATRICE, *Discipliner les centres financiers offshore : incitation par la pression internationale*, In : *Région et développement = Region and development = Region y desarrollo*, No. 26, 2007 (6), p.65-84 (cité : **BOURGAÏN/PIERETTI, Centres financiers**).

BOURGEOIS MARC/ NOLLET AYMERIC, *La réécriture de la mesure « générale anti-abus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession*, In : *Journal des Tribunaux*, 16 juin 2012, 131^e année, No. 6483, p.493-504 (cité : **BOURGEOIS/NOLLET, Réécriture anti-abus**).

BOURGEOIS MARC/ NOLLET AYMERIC, *L'articulation des règles fiscales anti-abus générales et spécifiques : essai de clarification*, In : *Revue Générale du Contentieux fiscal*, 2014/3-4, p.185-187 (cité : **BOURGEOIS/NOLLET, Règles anti-abus**).

BOURGEOIS MARC/ TRAVERSA EDOARDO, *Les droits constitutionnels des contribuables*, In : *Les droits constitutionnels en Belgique. Les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et de la Cour de cassation (Vol. 2)*,

VERDUSSEN MARC/ BONBLED NICOLAS (dir.), Bruxelles, éditions Bruylant, 2011, p.1567-1598 (cité : **BOURGEOIS/TRAVERSA, Contribuables**).

BOURGEOIS MARC/ TRAVERSA EDOARDO, *Double taxation conventions and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Belgian national report to the annual congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : Cahiers de droit fiscal international, Vol. 92a, Rome, 2010, p.127-148 (cité : **BOURGEOIS/TRAVERSA, DTC and Tax avoidance**).

BOURGON JOCELYNE, *La réforme et la modernisation de l'OCDE*, In : Télescope, Revue d'analyse comparée en administration publique, Vol. 15, n° 2, Printemps-Été 2009, p.27-39 (cité : **BOURGON, Réforme OCDE**).

BOURS JEAN-PIERRE, *Sécurité juridique et droit fiscal*, In : Sécurité juridique et fiscalité : Actes de la journée d'études du 5 novembre 2002, Les cahiers de l'Institut d'études sur la justice (éd.), Bruxelles, éditions Bruylant, 2003, p.31-63 (cité : **BOURS, Sécurité juridique**).

BOUVERESSE AUDE, *La fraude dans l'abus de droit*, In : La fraude et le droit de l'Union européenne, BERLIN DOMINIQUE/ MARTUCCI FRANCESCO/ PICOD FABRICE (éds.), Bruxelles, éditions Bruylant, 2017, p.17-36 (cité : **BOUVERESSE, Fraude**).

BOUVIER MICHEL, *Éditorial. La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ?* In : RFFP, No. 110 (2010), p.V-VII (cité : **BOUVIER, Editorial**).

BOYER LAURENT, *Sur quelques adages : notes d'histoire et de jurisprudence*, In : Bibliothèque de l'école des chartes, No. 1998/1, Vol. 156, p.13-76 (cité : **BOYER, Quelques adages**).

BRAUDO SERGE/ BAUMANN ALEXIS, *Dictionnaire du droit privé*, disponible en ligne : <<https://www.dictionnaire-juridique.com>>, consulté le 30 novembre 2019 (cité : **BRAUDO/BAUMANN, Dictionnaire**).

BREGGEN MICHEL VAN DER, *Recent Development on Transfer Pricing and Intercompany Financing*, In : Transfer Pricing Developments around the World 2017, LANG MICHAEL/ STORCK ALFRED/ PETRUZZI RAFFAELE (éds.), Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer edition, 2015, p.125-153 (cité : **BREGGEN, Transfer pricing**).

BROKELIND CECILE, *Article 10*, In : Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune: Commentaire, DANON ROBERT/ GUTMANN DANIEL/ OBERSON XAVIER/ PISTONE PASQUALE (éds), Bâle, éditions Helbing Lichtenhahn, 2014, p.356-383 (cité : **BROKELIND, MC-OCDE, N. x ad art.10**).

BRONSON MARK/ JOHNSON MICHELLE/ SULLIVAN KATE/ RADZIEWICZ JUSTIN/ BALIZAN ARTHUR, *Overview/Best practices*, In : Guide to International Transfer Pricing: Law, Tax Planning and Compliance Strategies, DUFF/PHELPS (ed.), Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer edition, 2016, p.5-69 (cité : **BRONSON, et al., Transfer pricing**).

BROOKS KIM/ KREVER RICHARD, *The Troubling Role of Tax Treaties*, In: Tax Design Issues Worldwide. Series on International Taxation, MICHELSE GEERTEN M. M./ THURONYI VICTOR (eds.), Volume 51, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, p.159-178 (cité : **BROOKS/KREVER, *The Troubling Role of Tax Treaties***)

BROTHERS JOSEPH P., *From the Double Irish to the Bermuda Triangle*, In: Tax Notes International, Vol. 76 (2014), no. 8, p. 687-695 (cité : **BROTHERS, *From the double Irish***)

BROUSSOLLE DAMIEN, *La concurrence fiscale et les projets d'harmonisation de l'impôt sur les sociétés dans l'Union européenne*, In : Bulletin de l'Observatoire des politiques économiques en Europe, No. 36 (2017), p.35-42 (cité : **BROUSSOLLE, *Concurrence fiscale***).

BRUNEAU ISABELLE (éd.), *La proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, Rapport d'information déposé à l'Assemblée nationale (France) par la Commission des affaires européennes, 16 février 2017 (cité : **BRUNEAU, ACCIS**).

BRUNEAU ISABELLE/ LAFFINEUR MARC (éds.), *L'Union européenne et la lutte contre l'optimisation fiscale*, Rapport d'information déposé à l'Assemblée nationale (France) par la Commission des affaires européennes, 6 octobre 2015 (cité : **BRUNEAU/LAFFINEUR, *Optimisation fiscale***).

BRUNET PIERRE, *A quoi sert la théorie des principes généraux du droit ?* In : Les principes en droit, CAUDAL SYLVIE (dir.), Paris, éditions Economica, 2009, p.175-187 (cité : **BRUNET, *Théorie***).

BRUNET PIERRE, *Les principes généraux du droit et la hiérarchie des normes*, In : L'architecture du droit. Mélanges en l'honneur de Michel Troper, BRUNET PIERRE/ BECHILLON DENYS DE/ CHAMPEIL-DESPLATS VERONIQUE/ MILLARD ERIC (éds.), Paris, éditions Economica, 2006, p.207-221 (cité : **BRUNET, *Principes***).

BRÜLISAUER PETER, *The Substance-based Approach in Tax Law: A Swiss Perspective in the Context of BEPS*, In : Archiv für schweizerisches Abgaberecht, No. 11/12 (2014/2015), Vol. 83, p.811-838 (cité : **BRÜLISAUER, *Swiss perspective in the context of BEPS***).

BURKHALTER NATASSIA, *Assessing BEPS: Origins, Standards and Responses. Swiss National Report to the Annual Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102a, Rio de Janeiro, 2017, p.743-763 (cité : **BURKHALTER, *Assessing BEPS***).

BÜRGISSER JÉRÔME, *Du ruling fiscal*, In : Revue de droit administratif et de droit fiscal, Partie 2 - Droit fiscal, No. 5 (2014), p.401-431 (cité : **BÜRGISSER, *Ruling***).

BUYLE JEAN-PIERRE/ BOURGEOIS PIERRE, *Les nouveaux risques liés à l'évasion et à la fraude fiscale, commise par des clients belges ou sur base des conseils reçus de banques et de conseillers fiscaux*, Luxembourg, 2015, p.1-43, publié en ligne : <http://www.buylelegal.be/doc_news/154_1.pdf>, consulté le 10 janvier 2019 (cité : **BUYLE/BOURGEOIS, *Évasion et fraude***).

CABANNES XAVIER, *Quelques remarques autour de la différenciation des rescrits et des rulings*, In : REIDF, No. 2017/1, p.9-14 (cité : **CABANNES, Rescrits et rulings**).

CAICEDO DEMOULIN JOSÉ JOAQUÍN, *Jurisprudence de la Cour internationale de justice*, In : Revue québécoise de droit international, Numéro 22.2 - 2009, 1^{er} octobre 2010, p.137-229 (cité : **CAICEDO, Jurisprudence de la CIJ**).

CANIVET GUY, *Activisme judiciaire et prudence interprétative*, In : La création du droit par le juge, Archives de philosophie du droit (éd.), Tome 50, Paris, éditions Dalloz, 2007, p.7-32 (cité : **CANIVET, Activisme judiciaire**).

CASTAGNÈDE BERNARD, *Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne*, In : RFFP, No. 110 (2010), p.3-22 (cité : **CASTAGNÈDE, Lutte contre l'évasion**).

CAZALA JULIEN, *Le soft law international entre inspiration et aspiration*, In : Revue interdisciplinaire d'études juridiques, No. 2011/1, Vol. 66, p.41-84 (cité : **CAZALA, Soft law**).

CERUTTI DAVIDE, *Traduction et interprétation, quelques notes à partir d'un arrêt récent du Tribunal fédéral*, In : Justice - Justiz - Giustizia, No. 2011/3 (cité : **CERUTTI, Traduction et interprétation**).

CHAND VIKRAM, *The Guiding Principle and the Principal Purpose Test*, In : International Taxation, Vol. 12, June 2015, p.484-490 (cité : **CHAND, Guiding Principle**).

CHAND VIKRAM, *The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules*, In : International Tax Review (Intertax), Vol. 46, Issue 2, 2018, p.115-123 (cité : **CHAND, Interaction**).

CHAND VIKRAM, *The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis*, In : International Tax Review (Intertax), Vol. 46, Issue 1, 2018, p.18-44 (cité : **CHAND, Multilateral convention**).

CHAOUCHE FATIMA, *Décisions fiscales anticipées et confiance légitime. État des lieux et retour sur la notion d'opposabilité*, In : Droit fiscal luxembourgeois. Livre jubilaire de l'IFA, Luxembourg, Legitech, Novembre 2018, p.33-68 (cité : **CHAOUCHE, Décisions fiscales anticipées**).

CHAPPUIS BENOIT, *La responsabilité contractuelle du conseiller fiscal*, In : La pratique contractuelle 4. Symposium en droit des contrats, PICHONNAZ PASCAL/WERRO FRANZ (éds.), Université de Fribourg, Genève/Zurich/Bâle, éditions Schulthess, 2015, p.165-205 (cité : **CHAPPUIS, Responsabilité contractuelle**).

CHATZISTAVROU FILIPPA, *L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit*, In : Le Portique. Revue de philosophie et de sciences humaines, No. 15 (2005), p.1-13 (cité : **CHATZISTAVROU, Soft law**).

CHAVAGNEUX CHRISTIAN, *Comment poursuivre la lutte contre les paradis fiscaux ?* In : La fin des paradis fiscaux ? Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.203-209 (cité : CHAVAGNEUX, *Lutte paradis fiscaux*).

CHAVAGNEUX CHRISTIAN, *Les paradis fiscaux en trois idées reçues*, In : Alternatives Économiques, No. 374, décembre 2017, p.1-4 (cité : CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux*).

CHRISTIANS ALLISON/ SHAY STEPHEN, *Assessing BEPS: Origins, Standards and Responses. General Report to the Annual Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102a, Rio de Janeiro, 2017, p.17-63 (cité : CHRISTIANS/SHAY, *Assessing BEPS*).

COCCA TEODORO D., *Le secret bancaire en mutation : conséquences et perspectives pour la gestion de fortune privée*, In : La Vie économique. Revue de politique économique, No. 6-2009, 82^{ème} année, p.8-12 (cité : COCCA, *Secret bancaire*).

CONSTANTIN CHARLES, *Réflexions sur l'interprétation des lois d'impôt*, In : Revue de droit administratif et de droit fiscal, Partie 2 – Droit fiscal, Année 20 (1964), No. 1, p.1-11 (cité : CONSTANTIN, *Lois d'impôts*).

CONSTANTIN CHARLES, *Les mesures unilatérales en vue d'éviter les doubles impositions internationales : le système fiscal suisse*, In : Revue fiscale, Vol. 36 (1981), No. 11, p.469-481 (cité : CONSTANTIN, *Doubles impositions*).

COPPENS PIERRE-FRANÇOIS, *La résurgence de la théorie de la finalité économique dans le contexte des opérations d'apports et de cessions d'actions réalisées par des personnes physiques résidentes*, 25 août 2012, en ligne : <<http://www.coppensfiscaliste.be>> (consulté le 7 novembre 2012) (cité : COPPENS, *Finalité économique*).

COPPENS PIERRE-FRANÇOIS, *Le régime des décisions anticipées : aspects de procédure et questions d'actualité*, In : Pacioli, No. 258, 1-14 septembre 2008, p.74-79 (cité : COPPENS, *Décisions anticipées*).

CORNU LAURENCE, *L'abus de droit en droit fiscal suisse : la théorie de l'évasion fiscale*, In : REIDF, No. 2018/4, p.512-524 (cité : CORNU, *Abus de droit*).

CORREIA VINCENT, *Lex specialis derogat generali – Réflexions générales sur sa nature, sa raison d'être et ses conditions d'application*, In : La mise en œuvre de la lex specialis dans le droit international contemporain (Journée d'études de Lille), Société française pour le droit international (éd.), Paris, éditions Pedone, 2017, p.29-52 (cité : CORREIA, *Lex specialis*).

CORTEN OLIVIER, *L'arrêt rendu par la CIJ dans l'affaire du Crime de génocide (Bosnie-Herzégovine c. Serbie) : vers un assouplissement des conditions permettant d'engager la responsabilité d'un État pour génocide?* In : Annuaire français de droit international, Vol. 53, 2007, p.249-279 (cité : CORTEN, *Bosnie-Serbie*).

COUSINS ANDREW/ BEETON DANNY, *OCDE Transfer Pricing Guidelines*, In : *Guide to International Transfer Pricing : Law, Tax Planning and Compliance Strategies*, DUFF & PHELPS (ed.), Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer edition, 2016, p.73-110 (cité : COUSINS/BEETON, *Transfer pricing*).

DANON ROBERT, *Cession transfrontalière de droits de participations : distinction entre évation fiscale, « treaty » et « rule shopping »*, In : *Evasion fiscale. Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale*, GLAUSER PIERRE-MARIE (éd.), Genève, éditions Schultess, 2010, p.113-148 (cité : DANON, *Treaty et rule shopping*).

DANON ROBERT, *Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE. Réflexions et analyse de la jurisprudence récente*, In : *IFF Forum für Steuerrecht*, No. 1/2007, p.38-55 (cité : DANON, *concept de bénéficiaire effectif*).

DANON ROBERT, *Clarification de la notion de bénéficiaire effectif : remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011*, In : *Revue fiscale*, Vol. 66 (2011), No. 7/8, p.581-589 (cité : DANON, *Notion de bénéficiaire effectif*).

DANON ROBERT, « *Share deals* » et évation fiscale en matière de remboursement de l'impôt anticipé. *Analyse critique de la jurisprudence et de la pratique administrative*, In : *GesKR : Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht*, No. 2/2010, p.199-206 (cité : DANON, *Share deals*).

DANON ROBERT, *La refonte de la fiscalité internationale des entreprises. Analyse des possibles incidences pour la Suisse au regard de questions choisies*, In : *IFF Forum für Steuerrecht*, No. 1/2014, p.16-68 (cité : DANON, *Refonte de la fiscalité*).

DANON ROBERT, *La règle sur les sociétés contrôlées de la directive européenne anti-évation fiscale : analyse critique et impact pour la Suisse*, In : *IFF Forum für Steuerrecht*, No. 4/2016, p.286-319 (cité : DANON, *Directive anti-évation*).

DANON ROBERT, *Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups*, In : *Bulletin for International Taxation*, No. 1/2018, Vol. 72, p.31-55 (cité : DANON, *Treaty abuse*).

DANON ROBERT/ OBRIST THIERRY (éds.), *La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2015-2016*, In : *Revue de droit administratif et de droit fiscal. Revue genevoise de droit public, Partie 2 - Droit fiscal*, Année 73 (2017), No. 1-2, p.1-192 (cité : DANON/OBRIST, *Jurisprudence TF 2015-2016*).

DANON ROBERT/ OBRIST THIERRY, *La théorie dite des « anciennes réserves » en droit fiscal international : commentaire de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2744/2008 du 23 mars 2010*, In : *Revue fiscale*, No. 9/2010, Vol. 65, p.621-629 (cité : DANON/OBRIST, *Anciennes réserves*).

DANON ROBERT/ SALOMÉ HUGUES, *De la double imposition internationale*, In : *Archives de droit fiscal suisse*, No. 6-7 (2004/2005), Vol. 73, p.337-390 (cité : DANON/SALOMÉ, *Double imposition*).

DANON ROBERT/ SALOMÉ HUGUES, *Double Non-Imposition. Swiss National Report to the Annual Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : Cahiers de droit fiscal international, Vol. 89a, Vienne, 2004, p.677-698 (cité : **DANON/SALOMÉ, Double non-imposition**).

DANON ROBERT/ SALOMÉ HUGUES, *The BEPS Multilateral Instrument – General overview and focus on treaty abuse*, In : IFF Forum für Steuerrecht, No. 3/2017, p.197-247 (cité : **DANON/SALOMÉ, Multilateral Instrument**).

DANON ROBERT/ SCHELLING CHRISTOPH, *Switzerland in a Post-BEPS World*, In : Bulletin for International Taxation, No. 4-5 (2015), Vol. 69, p.197-208 (cité : **DANON/SCHELLING, Post-BEPS world**).

DANON ROBERT/ STORCKMEIJER ALEXANDRA, *Le concept de bénéficiaire effectif et les structures de relais directs : note sur l'arrêt Prévost Car Inc. v. The Queen rendu par la Tax Court du Canada et comparaison avec l'affaire X Holding ApS*, In : Archives de droit fiscal suisse, No. 1-2 (2008/2009), Vol. 77, p.105-117 (cité : **DANON/ STORCKMEIJER, Bénéficiaire effectif et relais directs**).

DARBAR SALIM/ BARRY JOHNSTON/ MARY ZEPHIRIN, *L'évaluation des centres. Pour combler une lacune du contrôle international*, In : Finances & Développement, Fond Monétaire International (éd.), Septembre 2003, p.32-35 (cité : **DARBAR/BARRY/MARY, Centres**).

DE BAETS STEFAAN, *Transfer Pricing (Intangibles and Documentation)*, In : Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) : Impact for European and International Tax Policy, DANON ROBERT (éd.), Zürich, éditions Schulthess, 2016, p.399-454 (cité : **DE BAETS, Transfer Pricing**).

DE BRAUWERE VALERIE-ANNE/ DE FOY GILLES, *Planification patrimoniale et abus fiscal*, In : Les dialogues de la fiscalité - Anno 2013, HELLEPUTTE CHARLES-ALBERT/ CECI EMMANUELE/ DECKERS VINCENT (éds.), Bruxelles, éditions Larcier, 2013, p.205-238 (cité : **DE BRAUWERE/DE FOY, Planification**).

DE BROE LUC, *Tax Treaty and the EU Law Aspects of the LOB and PPT Provision proposed by BEPS Action 6*, In : Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) : Impact for European and International Tax Policy, DANON ROBERT (éd.), Zürich, éditions Schulthess, 2016, p.197-252 (cité : **DE BROE, LOB and PPT**).

DE BROE LUC/ BOSSUYT JASPER, *Interprétation et application de la disposition générale anti-abus en matière d'impôts directs, de droits d'enregistrement et de droits de succession*, In : Les dialogues de la fiscalité - Anno 2013, HELLEPUTTE CHARLES-ALBERT/ CECI EMMANUELE/ DECKERS VINCENT (éds.), Bruxelles, éditions Larcier, 2013, p.133-176 (cité : **DE BROE/BOSSUYT, Disposition anti-abus**).

DE BROE LUC/ JANSSEN TOM, *Assessing BEPS: Origins, Standards and Responses. Belgian National Report to the Annual Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In :

Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102a, Rio de Janeiro, 2017, p.159-180 (cité : **DE BROE/JANSEN, Assessing BEPS**).

DE BROE LUC/ LUTS JORIS, *BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse*, In : International Tax Review (Intertax), Vol. 43, Issue 2, 2015, p.122-146 (cité : **DE BROE/ LUTS, Tax Treaty Abuse**).

DE BROE LUC/ VON FRENCKELL ERIC, *La notion de « bénéficiaire effectif » et la question d'abus des convention en matière de swaps sur rendement total (total return swaps) : quelques réflexions à propos du jugement du tribunal administratif fédéral du 7 mars 2012*, In : Archives de droit fiscal suisse, No. 5 (2012/2013), Vol. 81, p.257-317 (cité : **DE BROE/VON FRENCKELL, Bénéficiaire effectif**).

DELAUNAY BENOIT, *La planification fiscale agressive en droit de l'Union européenne*, In : REIDF, No. 2015/2, p.237-243 (cité : **DELAUNAY, Planification**).

DELFOSE GUILLAUME, *L'Instrument multilatéral : Petit guide à destination de l'utilisateur*, In : Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique, No. 7-8 (2017), p.15-39 (cité : **DELFOSE, Instrument multilatéral**).

DELVAUX CHARLES/ WUIDARD JEAN-LUC, *Notion de domicile fiscal*, In : Ordre des avocats du barreau de Liège : Espace entreprises, mars 2012, publié en ligne : <<http://www.barreaudeliege.be/actu/domicile%20fiscal.pdf>>, ressource consultée le 8 septembre 2018 (cité : **DELVAUX/ WUIDARD, Domicile fiscal**).

DE NEEF GEERT, *The Impact of EU State Aid Measures on National (Belgian) Tax Rulings*, In: Tax Planning International: European Tax Service, London, Vol. 18 (2016), no. 8, p.1-3 (cité : **DE NEEF GEERT, EU state aid measures**).

DENIZEAU CHARLOTTE, *L'autorité des arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne*, In : Articles rassemblés de la Faculté de droit de Split, No 2/2014, vol. 51, p.289-313 (cité : **DENIZEAU, Arrêts de la CJUE**).

DE PAGE PHILIPPE, *Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine familial*, In : Recueil général de l'enregistrement et du notariat, 2013, livre 4, p.144-154 (cité : **DE PAGE, Abus fiscal**).

DE PAEPE GREGORY/ DICKINSON BEN, *Aider les pays à élargir leur base d'imposition*, In : Coopération pour le développement 2014. Mobiliser les ressources au service du développement durable, OCDE (éd.), Paris, éditions OCDE, 2015, p.101-108 (cité : **DE PAEPE/DICKINSON, Recettes fiscales**).

DE PAEPE GREGORY/ DICKINSON BEN, *Les recettes fiscales, moteur du développement durable*, In : Coopération pour le développement 2014. Mobiliser les ressources au service du développement durable, OCDE (éd.), Paris, éditions OCDE, 2015, p.183-193 (cité : **DE PAEPE/DICKINSON, Base d'imposition**).

DE RAEDT SYLVIE/ TRAEST MICHAEL, *To Trust or not to Trust ?*, In : Tijdschrift voor Fiscaal Recht (TFR), no 209 (2001), p.951-968 (cité : **DE RAEDT/TRAEST, Trust**).

DEROUIN PHILIPPE, *Définition et distinctions de la fraude et de l'évasion fiscales*, In : *Fraude et évasion fiscales : Etat des lieux et moyens de lutte*, CAPDEVILLE LASSERRE JÉRÔME/ MARCHESSOU PHILIPPE/ TRESCHER BRUNO/ CUTAJAR CHANTAL (dir.), Paris, éditions Joly, 2015, p.1-8 (cité : **DEROUIN, *Fraude et évasion***).

DE VRIES REILINGH DANIEL, *Le recours au Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale*, In : IFF Forum für Steuerrecht, No. 3 (2013), p.192-222 (cité : **DE VRIES, *Recours double imposition***).

DIDRY CLAUDE/ ANCEL PASCAL, *L'abus de droit, une notion sans histoire ?* In : *L'abus de droit : comparaison franco-suisse*, ANCEL PASCAL/ AUBERT GABRIEL/ CHAPPUIS CHRISTINE (éds), Saint-Etienne, Publications de l'Université de Saint-Etienne, 2001, p.51-68 (cité : **DIDRY/ANCEL, *Abus de droit***).

DOUMA SJOERD, *BEPS and European Union Law. EU Report to the Annual Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 102a, Rio de Janeiro, 2017, p.65-89 (cité : **DOUMA, *BEPS and European Union Law***).

DRAND CÉLINE, *Le caractère législatif de l'adage « Interpretatio cessat in claris » en droit français des contrats*, In : *Scientia Juris*, No. 2 (2013), p.1-23 (cité : **DRAND, *Interpretatio cessat***).

DUBIN LAURENCE, *L'entreprise multinationale, de la fragmentation à la reconstruction par le droit international*, In : *L'entreprise multinationale et le droit international : Colloque de Paris 8 Vincennes - Saint-Denis*, DUBIN LAURENCE/ BODEAU-LIVINEC PIERRE/ ITEN JEAN-LOUIS/ TOMKIEWICZ VINCENT (éds.), Paris, éditions Pedone, 2017, p.13-51 (cité : **DUBIN, *Entreprise multinationale***).

DUIGOU JEAN-CHRISTOPHE LE, *Des paradis fiscaux aux places financières offshore. Ou comment les paradis fiscaux ont en peu de temps acquis une respectabilité financière et fiscale inespérée*, In : *Recherches internationales*, No. 99, Avril-Juin 2014, p.73-92 (cité : **DUIGOU, *Paradis fiscaux***).

DU JARDIN JEAN, *Audiences plénières et unité d'interprétation du droit*, Message prononcé par Monsieur le Procureur général près la Cour de cassation (Belgique) à l'audience solennelle du 3 septembre 2001, p.1-62. Publié en ligne : <<https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/discours2001.pdf>>, consulté le 6 avril 2019 (cité : **DU JARDIN, *Audiences plénières***).

DUMAS ALEXANDRE, *Quelques distinctions au travers de la notion de « graves infractions fiscales*, In : *Droit pénal économique*, HURTADO POZO JOSÉ/ THORMANN OLIVIER (éds.), Genève, éditions Schulthess, 2011, p.389-424 (cité : **DUMAS, *Infractions fiscales***).

DUPUY RENÉ-JEAN, *L'adaptation de la Cour internationale de Justice au monde d'aujourd'hui*, In : *Revue Belge de Droit International*, No. I, 1966, p.29-49 (cité : **DUPUY, *Adaptation CIJ***).

EDGAR PHILIPPIN, *Les notions d'entreprise, de groupe et d'employeur*, In : Revue suisse des assurances sociales et de la prévoyance professionnelle, Vol. 58 (2013), p.82-102 (cité : **EDGAR, Notions d'entreprise**).

EISENRING PETER/REGLI FLORIAN, *The Future of Transfer Pricing. Swiss National Report to the Annual Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102b, Rio de Janeiro, 2017, p.753-770 (cité : **EISENRING/REGLI, Transfer pricing**).

EICHENBERGER OLIVIER/ KUHN STEPHANE, *Echange spontané du contenu des rulings fiscaux en Suisse*, In : Audit Committee News, KPMG (éd.), No. 59, 2017, p.8-10 (cité : **EICHENBERGER/KUHN, Echange des rulings**).

EL ARIF HASSAN, *Evasion fiscale : Les prix de transfert accusés*, édition No. 5207, 12 février 2018, publié en ligne sur : <<http://www.leconomiste.com>>, consulté le 23 avril 2018 (cité : **EL ARIF, Evasion fiscale**).

FLOCHEL LAURENT, *Concurrence fiscale et optimisation*, In : Croissance équitable et concurrence fiscale, SAINT-ÉTIENNE CHRISTIAN/CACHEUX JACQUES LE (éds.), Paris, éditions La Documentation française, 2005, p.103-107 (cité : **FLOCHEL, Concurrence fiscale**).

FORESTINI ROLAND, *La relation entre le service des décisions anticipées et le pouvoir judiciaire en combinaison avec l'interprétation des lois fiscales et le principe de sécurité juridique*, Janvier 2009, p.1-50, publié en ligne : <<http://www.uhpc.be>>, consulté le 15 octobre 2018 (cité : **FORESTINI, Service des décisions anticipées**).

FROMONT MICHEL, *L'abstention de vote dans les organisations internationales*, In : Annuaire français de droit international, Vol. 7, 1961, p.492-523 (cité : **FROMONT, Abstention**).

GANI RAPHAËL, *La pratique du ruling fiscal en Suisse : « usus et abusus »*, In : REIDF, No. 2016/1, p.67-77 (cité : **GANI, Pratique du ruling**).

GANI RAPHAËL, *Ruling fiscal : un contrat de confiance?* In : Risque(s) et droit, MEIER PHILIPPE/ PAPAUX ALAIN (éds.), Genève, éditions Schulthess, 2010, p.123-147 (cité : **GANI, Ruling fiscal**).

GANTE FRÉDÉRIC, *Les travaux de l'OCDE sur la concurrence fiscale dommageable*, In : Eclectique juridique : recueil d'articles en l'honneur de Jacques Python, PYTHON CARLA/WOLFGANG PETER (éds.), Berne, éditions Stämpfli, 2011, p.13-28 (cité : **GANTE, Concurrence fiscale**).

GARABEDIAN DANIEL, *Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux*, In : L'évolution des principes généraux du droit fiscal, AFSCHRIFT THIERRY/ GARABEDIAN DANIEL/ SEPULCHRE VINCENT/ GLINEUR, POL (éds.), Bruxelles, éditions Larcier, 2009, p.57-106 (cité : **GARABEDIAN, Choix licite**).

GAUTIER PHILIPPE, *Le régime des traités dans l'État fédéral*, In : Revue Belge de Droit International, 1994/1, p.31-57 (cité : **GAUTIER, Régime des traités**).

GEIGER HANS, *Le secret bancaire protège la sphère privée*, In : La Vie économique. Revue de politique économique, No. 6 (2009), p.32 (cité : **GEIGER, Secret bancaire**).

GEST GUY, *2009-année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : le cas de la France*, In : RFFP, No. 110 (2010), p.23-56 (cité : **GEST, Échange de renseignements**).

GHARSALLAH IMEN, *Conventions fiscales internationales. Approche normative*, In : Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique, ORSONI GILBERT (éd.), Paris, éditions Economica, 2017, p.251-253 (cité : **GHARSALLAH, Conventions**).

GIEDRE LIDEIKYTE HUBER, *L'appréciation selon le point de vue économique des dispositions du droit fiscal*, In : Le législateur, son juge et la mise en œuvre du droit, PICHONNAZ PASCAL (éd.), Genève, éditions Schulthess, 2014, p.245-262 (cité : **GIEDRE, Appréciation économique**).

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Evasion fiscale et TVA*, In : Evasion fiscale. Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale, GLAUSER PIERRE-MARIE (éd.), Genève, éditions Schulthess, 2010, p.21-43 (cité : **GLAUSER, Evasion et TVA**).

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Evasion fiscale, transposition et holdings d'héritiers. Réflexions sur l'ATF du 26 octobre 2017*, In : Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal, Partie 2 – Droit fiscal, 74^e année (2018), No. 1-2-3, p.1-20 (cité : **GLAUSER, Evasion, transposition et holdings**).

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Notion d'évasion fiscale – Introduction générale*, In : Evasion fiscale. Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale, GLAUSER PIERRE-MARIE (éd.), Genève, éditions Schulthess, 2010, p.1-19 (cité : **GLAUSER, Evasion fiscale**).

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Réserves latentes et troisième réforme de la fiscalité des entreprises*, In : REIDF, No. 2016/1, p.114-121 (cité : **GLAUSER, Réserves latentes**).

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Transparence fiscale : vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés? Commentaire de l'arrêt du 30 janvier 2006 (2A.145/2005) du Tribunal fédéral*, In : Revue fiscale, No. 7/8 (2006), p.486-505 (cité : **GLAUSER, Transparence fiscale**).

GOMES MARCUS LIVIO, *Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention*, In : International Tax Review (Intertax), Vol. 46, Issue 1, 2018, p.45-57 (cité : **GOMES, Principal Purpose Test**).

GOUTHIERE BRUNO, *La domiciliation fiscale en question*, In : La fin des paradis fiscaux ? Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise,

LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.73-85 (cité : **GOUTHIÈRE, *Domiciliation***).

GOVIND SRIRAM/ ZOLLES STEPHANIE, *The Anti-Tax Avoidance Directive*, In: Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, LANG MICHAEL/ PISTONE PASQUALE/ SCHUCH JOSEF/ STARINGER CLAUS (éds.), Vienne, éditions Linde, 2018, p.217-253 (cité : **GOVIND/ZOLLES, ATAD**).

GOYENS DE HEUSCH FRÉDÉRIC, *La pratique du ruling fiscal en Belgique*, 1^{er} décembre 2004, p.1-11, publié en ligne : <<http://goyens.eu/documents/rulingFiscal1-12-2004.pdf>>, consulté le 15 janvier 2019 (cité : **GOYENS, *Pratique du ruling***).

GRIGORE MARIA ZENOVIA/ DIAMANDESCU ANDREI, *La bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, In : Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, December 2010, vol. 1, Issue 2, p.552-558 (cité : **GRIGORE/DIAMANDESCU, *Bonne gouvernance***).

GUETTOUCHI NACIR, *Le principe « substance over form » : un procédé de qualification*, In : La Revue des Sciences Commerciales, HEC Alger (éd.), Vol. 11, No. 21, 2016, p.109-120 (cité : **GUETTOUCHI, *Substance over form***).

GUEx SEBASTIEN, *Le secret bancaire suisse : une perspective historique*, In : Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales, No. 60 (2002), p.9-19 (cité : **GUEx, *Historique secret***).

GUTMANN DANIEL, *L'évasion fiscale des sociétés*, In : Revue internationale de droit comparé, Vol. 62, No. 2, 2010, p.533-551 (cité : **GUTMANN, *Évasion***).

HAYAT MIRKO, *Les prix de transfert, une exigence de transparence*, In : La fin des paradis fiscaux ? Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.147-156 (cité : **HAYAT, *Prix de transfert***).

HEMELS SIGRID, *Administrative Cooperation in the Assessment and Recovery of Direct Tax Claims*, In: European Tax Law (Vol. I), WATTEL PETER J./MARRES OTTO/VERMEULEN HEIN (éds.), Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer edition, 2019, p.541-608 (cité : **HEMELS, *Administrative cooperation***).

HERKENRATH MARK/ LONGCHAMP OLIVIER/ MISSBACH ANDREAS, *Comment l'évasion fiscale handicape les pays du Sud et ce que la Suisse peut changer*, In : Fiscalité et développement, ALLIANCE SUD/ DÉCLARATION DE BERNE (éds.), Lausanne/Berne, 2012, p.1-19 (cité : **HERKENRATH, et al., *Evasion fiscale***).

HERKENRATH MARK/ LONGCHAMP OLIVIER/ MISSBACH ANDREAS, *Le principe de pleine concurrence. Une arme émoussée contre l'évasion fiscale*, In : Fiscalité et développement, ALLIANCE SUD/DECLARATION DE BERNE (éd.), Lausanne, Berne, 2012, p.1-3 (cité : **HERKENRATH, et al., *Principe de pleine concurrence***).

HERVÉ-FOURNEREAU NATHALIE, *La Cour de justice de l'Union européenne et la qualité de l'eau : reflets jurisprudentiels des paradoxes de la politique de l'eau de l'Union*, In : Les Cahiers de droit, No. 513-4 (2010), p.947-980 (cité : **HERVÉ-FOURNEAU, Cour de justice**).

HINNY PASCAL, *Ruling : le préavis en matière fiscale*, In : L'expert-comptable suisse, Vol. 89 (2015), No. 3, p.177-178 (cité : **HINNY, Ruling**).

HINNY PASCAL/ ECKERT JEAN-BLAISE, *Is Swiss Corporate Tax System Still Attractive Despite EU Pressure?* In : International Tax Review, No. 2 (2013), p.3-7 (cite : **HINNY/ECKERT, Swiss corporate**).

HÖHN ERNST, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, In : Steuer Revue, année 18 (1963), p.387-405 (cité : **HÖHN, Wirtschaftliche**).

HONGLER PETER, *The Impact of the BEPS Project in Switzerland*, In : REIDF, No. 2016/1, p.100-113 (cité : **HONGLER , BEPS project**).

HONGLER PETER/ WINZAP MAURUS, *The Application of the Swiss GAAR in a Treaty Context: The Pre- and Post-BEPS World*, In : Archiv für schweizerisches Abgaberecht, No. 11/12 (2014/2015), Vol. 83, p.839-858 (cité : **HONGLER/WINZAP, Swiss GAAR**).

HOULDER VANESSA, *Tax Competition or Tax Cooperation*, In : Winning the Tax Wars. Tax Competition and Cooperation, ALEPIN BRIGITTE/ MORENO-DODSON BLANCA/ OTIS LOUISE (éds.), Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer edition, 2018, p.75-91 (cité : **HOULDER, Tax competition**).

IGLESIAS NELLY, *Échange spontané de rulings entre États. Analyse du nouveau standard fiscal international sous l'angle du droit suisse*, In : Expert Focus 2016, No. 1-2 (2016), p.33-41 (cité : **IGLESIAS, Échange spontané de rulings**).

JONNAERT JEAN-LOUP, *Blanchiment et fraude fiscale : Aspects préventif et répressif*, In : Droit pénal de l'entreprise, CLESSE CHARLES-ERIC (éd.), Bruxelles, éditions Larcier, No. 2012/4, p.225-248 (cité : **JONNAERT, Blanchiment et fraude**).

KADDOUS CHRISTINE, *The Relations Between the EU and Switzerland*, In : Law and Practice of EU External Relations. Salient Features of a Changing Landscape, DASHWOOD ALAN/MARESCEAU MARC (éds.), Cambridge, Cambridge University Press, 2008, p.227-269 (cité : **KADDOUS, EU and Switzerland**).

KALONJI TRÉSOR-GAUTHIER M., *De la fiscalisation des revenus des fonctionnaires, agents publics et membres des institutions nationales et provinciales et des cabinets politiques en droit fiscal congolais*, In : Leganet.cd/Doctrine, février 2015, p.1-10 (cité : **KALONJI, Fiscalisation des revenus**).

KALONJI TRÉSOR-GAUTHIER M., *La clause de limitation des avantages du Plan BEPS de l'OCDE et sa perspective en droits suisse et belge*, In : REIDF, No. 2019/2, p.226-234 (cité : **KALONJI, Clause LOB**).

KALONJI TRÉSOR-GAUTHIER M., *Le resserrement de l'étau autour des paradis fiscaux ou juridictions fiscales non coopératives sur la scène internationale : le système fiscal congolais est-il à l'abri du « blacklistage » de l'OCDE et de l'UE ?* In: *Revue Générale de Droit et Interdisciplinaire*, No. 2/2018, pp.105-141 (cité : **KALONJI, *Le resserrement de l'étau***).

KALONJI TRÉSOR-GAUTHIER M., *L'impact de la famille sur l'imposition des personnes physiques en République démocratique du Congo : quelle place pour le principe de l'égalité fiscale à l'aune de l'impôt professionnel sur les rémunérations ?* In : *REIDF*, No. 2018/2, p.245-248 (cité : **KALONJI, *Imposition des personnes physiques***).

KALONJI TRÉSOR-GAUTHIER M., *The UN 2030 Agenda for Sustainable Development and Tax Governance in Developing Countries*, In : *Geneva Global Policy Briefs (GGPB)*, N° 8/2019, p.1-8 (cité : **KALONJI, *UN 2030 Agenda and Tax Governance***).

KENEL PHILIPPE/ PYTHON CARLA, *La politique fiscale de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux : passé, présent et futur*, In : *Eclectique juridique : recueil d'articles en l'honneur de Jacques Python*, PYTHON CARLA/WOLFGANG PETER (éds.), Berne, éditions Stämpfli, 2011, p.55-72 (cité : **KENEL/PYTHON, *Politique fiscale***).

KIMBERLY TAN MAJURE/ DEROHANESIAN JOHN/ ZUBLER MONICA, *Country-by-Country Reporting: Identifying the Elephant*, In : *The International Tax Journal*, 2016, Vol. 42 (5), p.17-24 (cité : **KIMBERLY/DEROHANESIAN/ZUBLER, *Country-by-Country Reporting***).

KLEIST DAVID, *A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects*, In : *International Tax Review (Intertax)*, Vol. 44, Issue 11, 2016, p.823-830 (cité : **KLEIST, *Multilateral Instrument***).

KOKKE MAAIKE / WEYZIG FRANCIS (éds.), *Fiscalité et financement du développement*, In : *Document d'information de SOMO*, Amsterdam, Octobre 2008, p.1-19 (cité : **KOKKE/WEYZIG, *Fiscalité et financement***).

KOK REINOUT, *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, In : *International Tax Review (Intertax)*, Vol. 44, Issue 5, May 2016, p.406-412 (cité : **KOK, *Tax treaties***).

KUNZ PETER VIKTOR, *La Suisse et le modèle de convention de l'OCDE : comment abandonner une réserve?* In : *La Vie économique. Revue de politique économique*, No. 6-2009, 82^e année, p.4-7 (cité : **KUNZ, *Réserve***).

KUNZ-SCHENK NOEMI, *Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope – GAAR and Other Rules. Swiss National Report to the Annual Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 103a, Séoul, 2018, p.749-768 (cité : **KUNZ-SCHENK, *GAAR and other rules***).

KUŹNIACKI BŁAŻEJ, *The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity*, In : *International Tax Review (Intertax)*, Vol. 46, Issue 1, 2018, p.68-79 (cité : **KUŹNIACKI, *Limitation on Benefits***).

LACHAPELLE AMÉLIE/ WATTIER STÉPHANIE, *L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal*, In : Annales de droit de Louvain, Vol. 75, 2015, No. 3-4, p.387-449 (cité : **LACHAPELLE/WATTIER, Influence**).

LAFAILLE FRANCK, *Régime de la double imposition*, In : Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique, ORSONI GILBERT (éd.), Paris, éditions Economica, 2017, p.351-354 (cité : **LAFAILLE, Double imposition**).

LAFAILLE FRANCK, *Conventions fiscales internationales. Champ d'intervention*, In : Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique, ORSONI GILBERT (éd.), Paris, éditions Economica, 2017, p.254-257 (cité : **LAFAILLE, Conventions**).

LAMBERT THIERRY, *Introduction*, In : La fin des paradis fiscaux ? Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.1-3 (cité : **LAMBERT, Introduction**).

LAMBERT THIERRY, *Le contribuable face à l'administration fiscale*, In : Psychologie et science administrative, No. 2 (1985), p.102-121 (cité : **LAMBERT, Contribuable et administration fiscale**).

LAMPREAVE PATRICIA, *European Union - Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union*, In : Bulletin for International Taxation, No. 6 (2011), Vol. 65, p.1-17 (cité : **LAMPREAVE, Fiscal competitiveness**).

LANG MICHAEL, *BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties*, In : Tax Notes International, No. 7 (2014), Vol. 74, p.655-664 (cité : **LANG M, Antiabuse**).

LANG MICHAEL, *Double Taxation Conventions in the Case Law of the CJEU*, In : International Tax Review (Intertax), Vol. 46, Issue 3, 2018, p.181-193 (cité : **LANG M, Double taxation**).

LANNOY NATHALIE, *Taxe Caïman : quoi de neuf ?* In : Revue de planification patrimoniale belge et internationale, No 2015/3, p.289-294 (cité : **LANNOY, Taxe Caïman**).

LARBRE DAVID, *L'encadrement juridique de la concurrence fiscale au sein de l'Union européenne. Etat des lieux et perspectives*, In : La concurrence normative : mythes et réalités, SEFTON-GREEN RUTH/USUNIER LAURENCE (éds.), Paris, éditions Société de Législation, 2013, p.89-113 (cité : **LARBRE, Concurrence fiscale**).

LÉVESQUE JEAN-FRANÇOIS, *Traités de verre : Réflexions sur l'interprétation*, In : Revue québécoise de droit international, No. 19.1 (2006), p.53-78 (cité : **LÉVESQUE, Interprétation**).

LE STER MARINE, *L'Est de la République Démocratique du Congo: du « scandale géologique » au scandale politique, économique, humanitaire...*, In : Les Cahiers d'Outre-Mer, No. 255, Juillet-Septembre 2011, p.435-438 (cité : **LE STER, RDC Scandale géologique**).

LIÉGEOIS FABIEN, *Secret bancaire et entraide internationale en matière fiscale : le fait du prince*, In : Plaidoyer, Année 28(2010), No. 6, p.32-33 (cité : **LIÉGEOIS, Secret bancaire**).

LITANNIE THIERRY/VOLANTE GIACOMO, *De l'ingénierie fiscale à la fraude fiscale grave organisée*, In : Droit pénal financier. Dirigeant d'entreprise, responsable publics et professionnels du conseil face à la fraude, BRULARD YVES/ DUMOND LÉTTITIA/ KLEES OLIVIER/ LITANNIE THIERRY/ MASSET ADRIEN/ RISOPOULOS ANDRE/ GIACOMO VOLANTE (éds.), Louvain-la-Neuve, éditions Anthémis, 2008, p.55-130 (cité : **LITANNIE/VOLANTE, Ingénierie fiscale**).

LONGCHAMP OLIVIER, *La reconfiguration du secret bancaire suisse*, In : L'Économie politique, No. 46 (2010/2), p.21-35 (cité : **LONGCHAMP, Secret bancaire**).

LONGCHAMP OLIVIER, *Secret bancaire : Les pays du Sud font les frais des ouvertures timides de la Suisse*, In : Denknetz, Annuaire 2009, p.46-55 (cité : **LONGCHAMP, Secret pays du sud**).

MADIÈS THIERRY, *Prix de transfert optimaux et comportement stratégique des multinationales*, In : Recherches Économiques de Louvain, 1^{er} Janvier 2003, Vol. 69 (4), p.387-406 (cité : **MADIÈS, Prix de transfert**).

MAHON PASCAL/ WEERTS SOPHIE, *Droit constitutionnel*, In : Le droit pour le praticien 2013/2014, Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel (éd.), Bâle/Neuchâtel, éditions Helbing Lichtenhahn, 2014, p.9-26 (cité : **MAHON/WEERTS, Droit constitutionnel**).

MAILHÉ FRANÇOIS, *L'objet de la fraude au jugement*, In : La semaine juridique - Édition générale, No. 17, 25 avril 2016, p.848 (cité : **MAILHÉ, Fraude**).

MAITROT DE LA MOTTE ALEXANDRE, *La concurrence fiscale dans la jurisprudence de la Cour de justice*, In : La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne, CARPANO ÉRIC/CHASTAGNARET MANUEL/MAZUYER EMMANUELLE (dir.), Bruxelles, éditions Larcier, 2016, p.293-311 (cité : **MAITROT, Concurrence fiscale**).

MAITROT DE LA MOTTE ALEXANDRE, *Souveraineté fiscale*, In : Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique, ORSONI GILBERT (éd.), Paris, éditions Economica, 2017, p.839-840 (cité : **MAITROT, Souveraineté**).

MAJO JOCELYNE, *Transparence fiscale, la déclaration pays par pays de l'OCDE : réflexions sur les impacts en matière de reporting pour les groupes*, In : Expert Focus, Année 90 (2016), No. 3, p.197-201 (cité : **MAJO, Déclaration pays par pays**).

MALEK BENJAMIN, *Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS No. 6 et l'abus des conventions de double imposition : impact pratique pour la Suisse*, Texte présenté dans le cadre du concours du Prix OREF 2018, Lausanne, 30 juin 2018, p.1-42 (cité : **MALEK, Principal purpose test**).

MALHERBE JACQUES, *La répression de la fraude fiscale en Belgique sous le gouvernement Di Rupo (2011-2014)*, In : *Fraude et évasion fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, CAPDEVILLE LASSERRE JÉRÔME/ MARCHESSOU PHILIPPE/ TRESCHER BRUNO/ CUTAJAR CHANTAL (dir.), Paris, éditions Joly, 2015, p.9-23 (cité : **MALHERBE J., Fraude**).

MALHERBE JACQUES/ MARAIA JEAN-FREDERIC/ TRAVERSA EDOARDO, *Article 12*, In : *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune: commentaire*, DANON ROBERT/ GUTMANN DANIEL/ OBERSON XAVIER/ PISTONE PASQUALE (éds), Bâle, éditions Helbing Lichtenhahn, 2014, p.471-495 (cité : **MALHERBE J/ MARAIA/TRAVERSA, MC-OCDE, N. x ad art.12**).

MALHERBE JACQUES/ VAUCHERET JULIEN/ BERTHELON ISABELLE, *La fraude et l'évasion fiscale face au droit pénal en France et en Belgique*, In : *Revue de droit administratif et de droit fiscal*, Partie 2 - Droit fiscal, Année 58 (2002), No. 3, p.181-226 (cité : **MALHERBE J/VAUCHERET/BERTHELON, Fraude et évasion**).

MALHERBE PHILIPPE, *Abuse of Law in Belgian Tax Law*, In: REIDF, No. 2018/4, p.501-511 (cité : **MALHERBE P, Abuse of Law**).

MALHERBE PHILIPPE, *Les décisions anticipées fiscales en Belgique*, In : REIDF, No. 2017/1, p.50-57(cité : **MALHERBE P, Décisions anticipées fiscales**).

MANIKUNDA KASHA JUSTIN/ MWAPE NGOSA VALENTIN, *Le système fiscal de la République démocratique du Congo : Fondement sociologico-juridique et difficultés de son application*, In : KAS African Law Study Library – Librairie Africaine d'Etudes Juridiques, No. 2/2015, p.358-373 (cité : **MANIKUNDA/MWAPE, Le système fiscal de la République démocratique du Congo**).

MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, *Fiscalité directe : réforme de l'imposition des entreprises III : publication du projet et message*, In : *Regards de marathoniens sur le droit suisse : mélanges publiés à l'occasion du 20^e « Marathon du droit »*, Ordre des Avocats de Genève. Commission de formation permanente (éd.), Genève, éditions Slatkine, 2015, p.503-511 (cité : **MARAIA, Fiscalité directe**).

MARDIÈRE CHRISTOPHE DE LA, *Histoire de l'interprétation de la loi fiscale*, In : REIDF, No. 2019/2, p.263-268 (cité : **MARDIÈRE, Histoire de l'interprétation**).

MARDIÈRE CHRISTOPHE DE LA, *Le pouvoir créateur du juge de l'impôt*, In : *La création du droit par le juge*, Académie des sciences morales et politiques (éd.), Paris, éditions Dalloz, 2007, p.229-235 (cité : **MARDIÈRE, Pouvoir créateur du juge**).

MATTEOTTI RENÉ/ ROTH PHILIPP, *The OECD's Modified Nexus Approach for Patent Boxes. Is BEPS Leading towards Coherence or Distortion in Taxing Income from Intellectual Property?* In : *Archiv für schweizerisches Abgaberecht*, Vol. 83 (2014/2015), No. 11/12, p.755-780 (cité : **MATTEOTTI/ROTH, Patent boxes**).

MAUBLANC JEAN-PIERRE, *Caractères généraux du droit fiscal*, In : Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique, ORSONI GILBERT (éd.), Paris, éditions Economica, 2017, p.376-377 (cité : **MAUBLANC, Droit fiscal**).

MAULIN ÉRIC, *L'irréductibilité de la souveraineté territoriale*, In : L'Europe en Formation, vol. 368, No. 2, 2013, p.11-20 (cité : **MAULIN, Souveraineté territoriale**).

MERLINO NICOLAS, *Article 11*, In : Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune: commentaire, DANON ROBERT/ GUTMANN DANIEL/ OBERSON XAVIER/ PISTONE PASQUALE (éds), Bâle, éditions Helbing Lichtenhahn, 2014, p.384-470 (cité : **MERLINO, MC-OCDE, N. x ad art.11**).

MÉSONNIER JEAN-STÉPHANE, *Les centres financiers extraterritoriaux : caractérisation et enjeux du suivi statistique*, In : Bulletin de la Banque de France, No. 82, Octobre 2000, p.63-77 (cité : **MÉSONNIER, Centres financiers**).

MIGAUD DIDIER/ CARREZ GILLES/ BRARD JEAN-PIERRE/ EMMANUELLI HENRI/ MANCEL JEAN-FRANÇOIS/ PERRUCHOT NICOLAS, *Les paradis fiscaux*, Rapport d'information déposé à l'Assemblée nationale (France) par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, 10 septembre 2009 (cité : **MIGAUD, et al., Paradis fiscaux**).

MORENO ANDRÉS BÁEZ, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?* In : International Tax Review (Intertax), Vol. 45, Issue 6 & 7, 2017, p.432-446 (cité : **MORENO, GAARs and Treaties**).

MORF CATHERINE/ MÜLLER ANDREAS/ AMSTUTZ THERESE, *Schweizer steuerruling - erfolgsmodell und werthaltigkeit : bedeutung und verbindlichkeit für den steuerstandort*, In : Der Schweizer Treuhänder, Année 82(2008), No. 10, p.813-819 (cité : **MORF/ MÜLLER/AMSTUTZ, Steuerruling**).

MOYSE PIERRE-EMMANUEL, *L'abus de droit : l'anténorme – Partie II*, In : McGill Law Journal, Volume 58, numéro 1, septembre 2012, p.1-60 (cité : **MOYSE, L'abus**).

MUFUNDJI TSHINAT-KARK CLEMENT, *Le système d'imposition des revenus en République démocratique du Congo. L'état de lieu, enjeux et perspectives d'avenir*, In : KAS African Law Study Library – Librairie Africaine d'Etudes Juridiques, No. 2/2015, p.374-395 (cité : **MUFUNDJI, Système d'imposition des revenus**).

MUHIGIRWA RUSEMBUKA FERDINAND, *Vers une « bonne gouvernance » du secteur minier de la République démocratique du Congo?* In : alternatives sud, vol. 20 (2013), p.99-118 (cité : **MUHIGIRWA, Secteur minier RDC**).

MULLER-LAGARDE YVONNE, *La prééminence du fond sur la forme*, In : 5^{ème} états généraux de la réforme comptable, 11 décembre 2015, p.1-22, publié en ligne : <<http://www.anc.gouv.fr>>, consulté le 6 avril 2019 (cité : **MULLER, Prééminence**).

MUSONDA MASAKA LÉANDRE, *La transparence financière en RDC : les lois nationales, les enjeux actuels et les mécanismes de contrôle*, In : KAS African Law Study Library – Librairie Africaine d'Etudes Juridiques, No. 3/2016, p.282-295 (cité : **MUSONDA, La transparence financière en RDC**)

NAVEZ EDOUARD-JEAN, *Le transfert transfrontalier du siège social en droit fiscal belge. Examen après l'adoption de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, et l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales*, In : Revue générale du contentieux fiscal, éditions Larcier, No. 2017/5-6, p.293-419 (cité : **NAVEZ, Transfert du siège social**).

NDAYISHIMIYE STANISLAS, *Vers une réforme du système fiscal en République démocratique du Congo*, In : Dossier RFI Afrique-Économie, 22 septembre 2017, publié en ligne : <<http://www.rfi.fr>>, consulté le 26 août 2018 (cité : **NDAYISHIMIYE, Réforme système fiscal**).

NDIKUMANA LÉONCE, *Au Sud, faire payer les multinationales*, In : Le Monde diplomatique, Décembre 2018, p.23 (cité : **NDIKUMANA, Faire payer les multinationales**)

NDIKUMANA LÉONCE, *Climat : pourquoi l'Afrique doit taxer les multinationales*, In : jeuneafrique, No. 3044 du 12 au 18 mai 2019, p.18-19 (cité : **NDIKUMANA, Taxer les multinationales**)

NDIKUMANA LÉONCE, *Haro au hold-up fiscal des multinationales !* In : jeuneafrique, No. 3012 du 30 septembre au 6 octobre 2018, p.20-21 (cité : **NDIKUMANA, Hold-up fiscal des multinationales**)

NGOY NDJIBU LAURENT/ MUTONWA KALOMBE JEAN-MARC PACIFIQUE, *Analyse critique du système fiscal de la RDC : Fondement juridique et application de la loi*, In : KAS African Law Study Library – Librairie Africaine d'Etudes Juridiques, No. 2/2015, p.484-503 (cité : **NGOY NDJIBU/MUTONWA, Analyse critique du système fiscal de la RDC**)

NIEDERER CHRISTOPH/ DUBACH MARTIN, *Private Tax Rulings in Switzerland*, In : Bulletin for International Taxation, Vol. 69 (2015), No. 4/5, p.228-232 (cité : **NIEDERER, Tax ruling**).

NOLLET AYMERIC, *La nouvelle règle anti-abus fiscal à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables*, In : Revue de fiscalité régionale et locale, 2013, No. 4, p.296-322 (cité : **NOLLET, Règle anti-abus**).

NYABIRUNGU MWENA SONGA, *De l'interprétation en droit*, In : Interprétation, Cassation et Annulation en droit congolais, Parquet Général de la République (éd.), Kinshasa, 2013, p.10-61 (cité : **NYABIRUNGU, Interprétation**).

OBERSON XAVIER, *Fiscalité et liberté économique*, In : Problèmes actuels de droit économique : mélanges en l'honneur du Professeur Charles-André Junod, KNAPP

BLAISE/ OBERSON XAVIER (éds.), Bâle, éditions Helbing & Lichtenhahn, 1997, p.343-356 (cité : **OBERSON, *Fiscalité et liberté***).

OBERSON XAVIER, *Les accords entre l'Union européenne et la Suisse pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale*, In : *La fin des paradis fiscaux ?*, Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.157-174 (cité : **OBERSON, *Fraude et évasion***).

OBERSON XAVIER, *L'évolution de la politique internationale de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux : après le « big bang », la lumière*, In : REIDF, No. 2016/1, p.9-19 (cité : **OBERSON, *Echange de renseignements***).

OBERSON XAVIER, *Le traitement fiscal du trust en droit suisse : les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité*, In : *Archives de droit fiscal suisse*, Berne, Vol. 76(2007/2008), No. 8, p.475-492 (cité : **OBERSON, *Trust***).

OBERSON XAVIER, *L'imposition des sociétés dites « offshore ». Un arsenal peu cohérent de mesures disparates*, In : *Journée 2006 de droit bancaire et financier*. Publications du Centre de droit bancaire et financier, THÉVENOZ LUC/BOVET CHRISTIAN (dir.), Genève, éditions Schulthess, 2006, p.107-127 (cité : **OBERSON, *Offshore***).

OBERT ROBERT, *Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB*, In : *Revue Française de Comptabilité*, No. 439, Janvier 2011, p.26-30 (cité : **OBERT, *IASB***).

OBRIST THIERRY, *International Pressure on its Corporate Tax System: Switzerland will Keep its Attractiveness through Major Tax Policy Changes*, In : *Tax Notes International*, 2014, p.813-817 (cité : **OBRIST, *International pressure on Switzerland***).

OBRIST THIERRY, *Tax Incentives on Research and Development (R&D). Swiss National Report at the 2015 Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 100a, Bâle, 2015, p.723-746 (cité : **OBRIST, *Tax incentives on R&D***).

OBRIST THIERRY, *The End of Switzerland's Cantonal Tax Regimes is Near : What's Next ?* In : *Tax Notes International*, August 12, 2013, p.647-651 (cité : **OBRIST, *Cantonal tax regimes***).

OBRIST THIERRY/ BORNICK THIERRY, *L'imposition confiscatoire sous l'angle du droit Suisse*, In : REIDF, No. 2017/2, p.171-180 (cité : **OBRIST/BORNICK, *Imposition confiscatoire***).

OBRIST THIERRY/ HONGLER PETER, *The Swiss Tax Ruling Procedure: Conceptual Background and Concrete Application*, In : *European taxation*, No. 9, Vol. 52 (2012), p.463-470 (cité : **OBRIST/HONGLER, *Swiss Tax Ruling***).

OBRIST THIERRY/ HONGLER PETER, *The Swiss Tax Ruling Procedure: Interplay with Exchange of Information Requests*, In : *European Taxation*, No. 10, Vol. 52 (2012), p.496-502 (cité : **OBRIST/HONGLER, *Exchange of information***).

OBRIST THIERRY/ YERLY DELPHINE, *Traitement fiscal de la recherche et développement en Suisse ou l'histoire du réveil d'une belle au bois dormant*, In : REIDF, No. 2016/1, p.122-133 (cité : **OBRIST/YERLY, *Traitement fiscal de la R&D***).

ODIER PATRICK, *Préparer la place financière suisse de demain*, In : Services financiers : Suisse et Union européenne, KADDOUS CHRISTINE/MATTHEY SYLVAIN (éds), Genève/Zurich/Paris, éditions Schulthess et LGDJ, 2016, p.9-18 (cité : **ODIER, *Place financière suisse***).

OGAZÓN JUÁREZ LYDIA/HAMZAOU RIHDA, *Common Strategies Against Tax Avoidance: A global Overview*, In : International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures, COTRUT MADALINA (ed.), Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2015, p.3-40 (cité : **OGAZÓN/HAMZAOU, *Tax avoidance***).

OHL DANIEL, *A la recherche du renseignement fiscal en Suisse, de l'assistance ponctuelle à l'échange systématique*, In : Liber amicorum en l'honneur du Professeur Monéger, MASSANT THIBAUT/MBOTAINGAR ABDOULAYE (éd.), Paris, éditions LexisNexis, 2017, p.481-501 (cité : **OHL, *Renseignement fiscal***).

OST MICHEL/ VAN DE KERCHOVE MICHEL, *Les directives d'interprétation en théorie du droit et en droit positif belge. La lettre et l'esprit*, In : Les règles d'interprétation : principes communément admis par les juridictions, PERRIN JEAN-FRANÇOIS (éd.), Fribourg, éditions universitaires de Fribourg, 1989, p.7-39 (cité : **OST/KERCHOVE, *Directives d'interprétation***).

OWENS JEFFREY, *Améliorer la transparence fiscale : état des lieux des travaux menés par l'OCDE*, In : RFFP, No. 110 (2010), p.91-102 (cité : **OWENS, *Améliorer la transparence fiscale***).

PALAN RONEN, *Paradis fiscaux et commercialisation de la souveraineté de l'Etat*, In : L'Économie politique, No. 15, 2002/3, p.79-97 (cité : **PALAN, *Paradis***).

PALAN RONEN/ MURPHY RICHARD/ CHAVAGNEUX CHRISTIAN, *Les paradis fiscaux : entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales*, In : L'Économie politique, No. 42, 2009/2, p.22-40 (cité : **PALAN/MURPHY/CHAVAGNEUX, *Paradis fiscaux***).

PALMITESSA ELIO ANDREA, *Interplay Between the Principal Purpose Test in the Multilateral BEPS Convention and the Beneficial Ownership Clause as Treaty Anti-Avoidance Tool Targeting Holding Structures*, In : International Tax Review (Intertax), Vol. 46, Issue 1, 2018, p.58-67 (cité : **PALMITESSA, *Principal Purpose Test***).

PANIS WIM, *Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope – GAAR and Other Rules. Belgian National Report to the Annual Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : Cahiers de droit fiscal international, Vol. 103a, Séoul, 2018, p.173-194 (cité : **PANIS, *GAAR and other rules***).

PEETERS BART, *Condamnation des « excess profit rulings »: s'agit-il Bien d'une aide d'État prohibée?* In : *Fiscologue International*, No 386 (2016), p.3-7 (cité : **PEETERS, Excess profit ruling**).

PELLET ALAIN, *Préface*, In : *L'entreprise multinationale et le droit international : Colloque de Paris 8 Vincennes - Saint-Denis*, DUBIN LAURENCE/ BODEAU-LIVINEC PIERRE/ ITEN JEAN-LOUIS/ TOMKIEWICZ VINCENT (éds.), Paris, éditions Pedone, 2017, p.3-6 (cité : **PELLET, Préface**).

PERRIN JEAN-FRANÇOIS, *La fraude à la loi et l'ordre public en droit privé*, In : *Mélanges Pierre Engel : recueil de travaux offerts à M. Pierre Engel professeur à l'Université de Lausanne*, DESSEMONTET FRANÇOIS/PIOTET PAUL (éds.), Lausanne, éditions de la Faculté de droit de l'Université de Lausanne, 1989, p.259-269 (cité : **PERRIN, Fraude à la loi**).

PERRIN JEAN-FRANÇOIS, *Pour une théorie de l'interprétation judiciaire des lois*, In : *Les règles d'interprétation : principes communément admis par les juridictions*, JEAN-FRANÇOIS PERRIN (éd.), Fribourg, éditions Universitaires de Fribourg, 1989, p.243-256 (cité : **PERRIN, Interprétation judiciaire**).

PEZET FABRICE, *Double imposition. Approche juridique et économique*, In : *Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique*, ORSONI GILBERT (éd.), Paris, éditions Economica, 2017, p.349-351 (cité : **PEZET, Double imposition**).

PHILIP LOÏC, *Rescrit*, In : *Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique*, ORSONI GILBERT (éd.), Paris, éditions Economica, 2017, p.758 (cité : **PHILIP, Rescrit**).

PIANTAVIGNA PAOLO, *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD are establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*, In: *World Tax Journal*, Février 2017, p.47-98 (cité : **PIANTAVIGNA, Tax abuse**).

PICHONNAZ PASCAL, *L'abus de droit dans le contrat de bail à loyer*, In : *Séminaire sur le droit du bail*, BOHNET FRANÇOIS/CARRON BLAISE (éds.), Neuchâtel/Zurich, Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel et éditions Schulthess, 2014, p.143-174 (cité : **PICHONNAZ, Abus de droit**).

PICHONNAZ PASCAL, *L'effet rétroactif du changement de jurisprudence : Quelques réflexions à l'aune du pluralisme méthodique*, In : *Une empreinte sur le code civil- Mélanges en l'honneur de Paul-Henri Steinauer*, RUMO-JUNGO ALEXANDRA/ PICHONNAZ PASCAL/ HÜRLIMANN-KAUP BETTINA/ FOUNTOLAKIS CHRISTIANA (éds.), Berne, éditions Stämpfli, 2013, p.47-63 (cité : **PICHONNAZ, Changement de jurisprudence**).

PIERARD DENIS, *Souveraineté*, In : *Quaderni*, Année 2007, No. 63, p.87-89 (cité : **PIERARD, Souveraineté**).

PILOTIN JENNYFER/ HAMDI BILEL, *L'émergence de l'exit tax dans l'ordre juridique européen*, In : REIDF, No. 2019/2, p.244-252 (cité : **PILOTIN/HAMDI, L'émergence de l'exit tax**)

PINTEAUX PATRICK, *De l'optimisation à l'évasion fiscale internationale*, In : Économie et Management, No. 163, Avril 2017, p.63-70 (cité : **PINTEAUX, Évasion**).

PISTONE PASQUALE, *EU Law, the BEPS Project and the Global Framework for Transparent Tax Competition*, In : Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Vol. 84 (2015/2016), No. 1/2, p.147-161 (cité : **PISTONE, Tax competition**).

PISTONE PASQUALE, *Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach*, In: Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, LANG MICHAEL, et Alii (eds.), Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2010, p.413-439 (cité : **PISTONE, Tax Treaties with Developing Countries**)

PISTONE PASQUALE/SZUDOCZKY RITA, *Coordination of Tax Laws and Tax Policies in the EU*, In: Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, LANG MICHAEL/PISTONE PASQUALE/SCHUCH JOSEF/STARINGER CLAUS (éds.), Vienne, éditions Linde, 2018, p.35-60 (cité : **PISTONE/SZUDOCZKY, Coordination of tax laws**).

PONCE FLORIAN, *Increased Transparency and Exchange of Information in the Area of Transfer Pricing in Switzerland*, In : International Tax Journal, November – December 2018, p.41-46 (cité : **PONCE, Transparency and Exchange**).

PONCE FLORIAN, *L'évasion fiscale en droit interne. État des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine*, In : Revue de droit administratif et de droit fiscal, Partie 2 - Droit fiscal, Année 66 (2010), No. 2, p.125-167 (cité : **PONCE, Evasion fiscale**).

PRATS ALFREDO GARCIA/ HASLEHNER WERNER/ HEYDT VOLKER/ KEMMEREN ERIC/ KOFLER GEORG/ LANG MICHAEL/ LÜDICKE JÜRGEN/ NOGUEIRA JOÃO/ PISTONE PASQUALE/ RAVENTOS-CALVO STELLA/ RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE EMMANUEL/ RICHELLE ISABELLE/ RUST ALEXANDER/ SHIERS RUPERT/ VALENTE PIERGIORGIO, *Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope – GAAR and Other Rules. EU Report to the Annual Congress of the International Fiscal Association (IFA)*, In : Cahiers de droit fiscal international, Vol. 103a, Séoul, 2018, p.55-85 (cité : **PRATS, et al., GAAR and other rules**).

PROST MARIO/FOURET JULIEN, *Du rôle de la cour internationale de justice : peau neuve ou peau de chagrin? Quelques réflexions sur l'arbitralisation de la cour mondiale*, In : Revue québécoise de droit international, No. 16.2 (2003), p.191-233 (cité : **PROST/FOURET, CIJ**).

QUIGLEY CONOR, *Differential Tax Treatment, Tax Rulings and EU State Aid Law*, In : Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Impact for European and International Tax Policy,

DANON ROBERT (ed.), Zürich, éditions Schulthess, 2016, p.457-473 (cité : **QUIGLEY, EU state aid law**).

RABAULT HUGUES, *Le problème de l'interprétation de la loi : la spécificité de l'herméneutique juridique*, In : Le Portique. Philosophie et sciences humaines, No 15/2005, N.1-19 (cité : **RABAULT, Interprétation de la loi**).

RAPPO AURELIA JOYCE, *Fraude et évasion fiscale : la convention franco-suisse de double imposition*, In : CAPDEVILLE LASSERRE JÉRÔME/MARCHESSOU PHILIPPE/TRESCHER BRUNO/CUTAJAR CHANTAL (dir.), *Fraude et évasion fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Paris, éditions Joly, 2015, p.47-60 (cité : **RAPPO, Fraude et évasion**).

RASPILLER SEBASTIEN, *Les structures de groupe et l'optimisation fiscale*, In : Croissance équitable et concurrence fiscale, SAINT-ÉTIENNE CHRISTIAN/CACHEUX JACQUES LE (éds.), Paris, éditions La Documentation française, 2005, p.108-111 (cité : **RASPILLER, Optimisation**).

RASPILLER SEBASTIEN, *Une analyse économique de la concurrence fiscale*, In : Revue française d'économie, Année 2006, No. 20-3, p.53-85 (cité : **RASPILLER, Analyse concurrence**).

RAYBAUD-TURRILLO BRIGITTE, *Droit comptable et droit économique : une approche renouvelée de la patrimonialité*, In : Comptabilité-Contrôle-Audit, 1995/1 (Tome 1), p.25-44 (cité : **RAYBAUD, Droit comptable**).

REICHEN NICOLAS, *Evasion, soustraction et fraude fiscales et blanchiment de capitaux. Des distinctions subtiles s'imposent*, In : L'expert-comptable suisse, Année 76(2002), No. 8, p.705-710 (cité : **REICHEN, Evasion**).

REYMOND JACQUES-ANDRÉ, *Apparences et réalités économiques en droit fiscal ou « de l'autre côté du miroir »*, In : La semaine judiciaire, Année 112 (1990), No. 10, p.145-160 (cité : **REYMOND, Apparences et réalités économiques**).

REYMOND JACQUES-ANDRÉ, *Le principe de la légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales : étude de jurisprudence*, In : Mélanges offerts à la Société suisse des Juristes, Faculté de droit de l'Université de Genève (éd.), Genève, éditions Librairie de l'Université de Genève, 1976, p.261-293 (cité : **REYMOND, Légalité et interprétation**).

REYMOND JACQUES-ANDRÉ, *L'influence du droit fiscal sur le droit commercial : inégalités et distorsions des lois d'impôts helvétiques*, In : Revue de droit suisse, Vol. 97(1978), No. 4, p.275-501 (cité : **REYMOND, Influence droit fiscal**).

RIGAUX FRANÇOIS, *Les groupes transnationaux de sociétés*, In : Collected Courses of the Hague Academy of International Law, The Hague Academy of International Law (éd.), Boston, éditions Springer, Vol. 213, 1989, p.129-139 (cité : **RIGAUX, Groupes transnationaux**).

RICHOUX TERENCE, *Exequatur: la fraude à la loi*, 18 juin 2015, publié en ligne sur le site: <<http://www.trx-legal.com>>, consulté le 3 avril 2019 (cité : **RICHOUX, Fraude**).

ROLIM JOÃO DACIO, *The General Anti-Avoidance Rule: Its Expanding Role in International Taxation*, In : International Tax Review (Intertax), Vol. 44, Issue 11, 2016, p.815-822 (cité : **ROLIM, GAAR**).

ROMBOUTS ANNEMIE, *Organisation patrimoniale internationale. Une analyse de l'utilité éventuelle de certaines institutions de droit étranger dans le cadre de l'organisation successorale*, In : Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt, Conférence du Jeune Barreau de Bruxelles (éd.), Bruxelles, éditions Jeune Barreau, 1996, p.217-231 (cité : **ROMBOUTS, Organisation**).

ROTH PHILIPP, *Der steuerstreit zwischen der schweiz und der europäischen union. Die vereinbarkeit der kantonalen steuerprivilegien mit dem FHA im Licht des Rechts der EU und WTO*, In : L'expert-comptable suisse, Vol. 84 (2010), No. 4, p.721-730 (cité : **ROTH, Der steuerstreit**).

ROZENBLAT CÉLINE, *Les entreprises multinationales : un processus urbain dans un environnement international et transnational*, In : L'Information géographique, no. 2007/2, Vol. 71, p.43-66 (cité : **ROZENBLAT, Entreprises multinationales**).

RUCHE SEBASTIEN, *L'Europe s'en prend à l'optimisation fiscale*, 12 septembre 2016, publié en ligne sur : <<https://www.letemps.ch>> , ressource consultée le 17 août 2018 (cité : **RUCHE SEBASTIEN, L'Europe s'en prend à l'optimisation fiscale**).

RUITER MARLIES DE, *The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, In : Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Vol. 84 (2015/2016), No. 1-2, p.163-170 (cité : **RUITER, Base erosion**).

RUTSAERT JOSEPH/ MEEUS ALBERT, *La Cour de cassation de Belgique*, In : Revue internationale de droit comparé, Année 1978, Vol. 30, No. 1, p.247-274 (cité : **RUTSAERT/MEEUS, Cour de cassation**).

SACCHETTO CLAUDIO, *Les zones franches et d'exceptions*, In : La fin des paradis fiscaux ? Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.59-71 (cité : **SACCHETTO, Zones franches**).

SAINT-AMANS PASCAL, *La fiscalité des entreprises : un combat contre l'optimisation fiscale*, In : Après-demain, Association Après-demain (éd.), No. 29, Février 2014, pp.33-34 (cité : **SAINT-AMANS, Combat contre l'optimisation**).

SAINT-AMANS PASCAL, *Le standard de l'OCDE : origine, mise en œuvre et signification pour la Suisse*, In : La Vie économique. Revue de politique économique, No. 6 (2009), 82^e année, p.20-23 (cité : **SAINT-AMANS, Standard OCDE**).

SAINT-AMANS PASCAL, *Les progrès récents en matière de coopération dans le domaine de la lutte contre la fraude fiscale internationale*, In : Rapport moral sur l'argent dans le monde

2014 : Régulation, gouvernance et complexité dans la finance mondialisée, Association d'Économie Financière (éd.), Paris, éditions Arcueil, Octobre 2014, p.223-235 (cité : **SAINT-AMANS, Progrès récents**).

SAINT-AMANS PASCAL, *Vers la fin du secret bancaire à des fins fiscales ?* In : La fin des paradis fiscaux ? Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.11-17 (cité : **SAINT-AMANS, Secret bancaire**).

SAINT-AMANS PASCAL/ ABDELGHANI SAMIA, *Le projet BEPS siffle la fin de la récréation*, In : REIDF, No. 2016/1, p.151-156 (cité : **SAINT-AMANS/ABDELGHANI, Projet BEPS**).

SAINT-AMANS PASCAL/ DI MARIA JESSICA, *Un cadre multilatéral novateur pour la modification du réseau de conventions en matière d'impôts sur le revenu*, In : REIDF, No. 2017/3, p.277-285 (cité : **SAINT-AMANS/DI MARIA, Cadre multilatéral**).

SAINT-AMANS PASCAL/ ROBERT ERIC, *Le projet BEPS et son héritage*, In : REIDF, No. 2016/4, p.409-419 (cité : **SAINT-AMANS/ROBERT, Projet BEPS**).

SALOMÉ HUGUES, *L'échange spontané de « rulings »*, In : Archives de droit fiscal suisse, Berne, Vol. 85 (2016/2017), No. 9, p.513-562 (cité : **SALOMÉ, Echange ruling**).

SALVAT BERNARD, *La recherche du renseignement dans la lutte contre la fraude fiscale internationale*, In : RFFP, No. 110 (2010), p.103-120 (cité : **SALVAT, Recherche du renseignement**).

SANTORO GUILLAUME, *L'évolution du principe de liberté d'établissement en droit communautaire : un mouvement de libéralisation depuis l'arrêt Cartesio*, In : Revue internationale de droit économique, No. 2010/3, Tome XXIV, p.351-372 (cité : **SANTORO, Liberté d'établissement**).

SAVERIO MASUELLI, *In claris non sit interpretatio. Alle Origini del Brocardo*, In : Revista di Diritto Romano, No. II, 2002, p.401-424 (cité : **SAVERIO, In claris**).

SCARNA SABRINA, *Blanchiment et fraude fiscale grave, organisée ou non*, In : Revue Générale du Contentieux Fiscal, No. 2014/1, p.75-86 (cité : **SCARNA, Blanchiment et fraude**).

SCHELLING CHRISTOPH/ SALOM JESSICA/ BURKHALTER NATASSIA, *Overview of the Base Erosion and Profit Shifting Project*, In : Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) : Impact for European and International Tax Policy, DANON ROBERT (éd.), Zürich, éditions Schulthess, 2016, p.1-21 (cité : **SCHELLING/SALOM/BURKHALTER, BEPS Project**).

SCHNEIDER-AMMANN JOHANN N., *Secret bancaire et paradis fiscaux*, In : La Vie économique. Revue de politique économique, No. 6 (2009), 82^e année, p.30 (cité : **SCHNEIDER-AMMANN, Secret et paradis**).

SCHOUERI LUIS EDUARDO, *The BEPS Project: Still a Military Approach*, In: The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU. A Comprehensive Study, PISTONE PASQUALE/ WEBER DENNIS (eds.), Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2018, p.15-36 (cité : **SCHOUERI, *The BEPS Project***)

SCHREIBER SUSANNE/ BURKHALTER NATASSIA, *Swiss Implementation of the Spontaneous Exchange of Information on Tax Rulings*, In : REIDF, No. 2017/1, p.58-67(cité : **SCHREIBER/BURKHALTER, *Tax rulings***).

SCHWARZ JONATHAN, *Beneficial Ownership: CJEU Landmark Ruling*, In : Kluwer International Tax Blog, 27 février 2019, publié en ligne: <<http://kluwertaxblog.com>>, consulté le 28 février 2019 (cité : **SCHWARZ, *Beneficial ownership***).

SHAFFER GREGORY/ POLLACK MARK, *Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements, and Antagonists in International Governance*, In : Minnesota Law Review, Vol. 94 (2010), p.706-799 (cité : **SHAFFER/POLLACK, *Hard vs. Soft law***).

SIBILLA G. CRETTE, *De l'usage des fondations et trusts dans la planification fiscale, de la réalité économique à l'évasion fiscale, un point de vue suisse*, In : REIDF, No. 2015/2, p.251-260 (cité : **SIBILLA, *Fondations et trusts***).

SNOUSSI MOUNIR, *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert*, In : Revue internationale de droit économique, No. 3 (2003), Tome XVII, p.443-469 (cité : **SNOUSSI, *Sociétés transnationales***).

SORBE STÉPHANE/ ÅSA JOHANSSON/ ØYSTEIN BIELTVEDT SKEIE, *Debt and Tax Planning by Multinationals*, In : Economics Departments Working Papers, OECD (ed.), Paris, OECD edition, No. 1357, 2016 (cité : **SORBE/ÅSA/ØYSTEIN, *Multinationals***).

STOCKER RAOUL, *Potential Effects of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative on Swiss Transfer Pricing Rules and Swiss Companies*, In : Bulletin for International Taxation, Vol. 69 (2015), No. 4/5, p.209-215 (cité : **STOCKER, *Swiss transfer pricing***).

STOYANOV KALOYAN/ SANSONETTI PIETRO, *Bénéficiaire effectif et mesures anti-abus dans la fiscalité internationale. Tour d'horizon de la Suisse*, In : L'expert-comptable suisse, Vol. 88 (2014), No.12, p.1176-1184 (cité : **STOYANOV/SANSONETTI, *Bénéficiaire effectif et mesures anti-abus***).

TANQUEREL THIERRY, *L'abus de droit en droit public suisse*, In : L'abus de droit : comparaison franco-suisse, ANCEL PASCAL/ AUBERT GABRIEL/ CHAPPUIS CHRISTINE (éds), Saint-Etienne, Publications de l'Université de Saint-Etienne, 2001, p.173-191. (cité : **TANQUEREL, *L'abus de droit***).

THALMANN PHILIPPE, *Quatre thèses sur l'évasion fiscale*, In : Revue économique et sociale : Bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales, No. 59 (2001), 15 janvier 2018, p.21-26 (cité : **THALMANN, *Évasion fiscale***).

TORRIONE HENRI, *Abus (impôt éludé), fraude et soustraction en droit fiscal suisse. une étude comparative de ces notions à partir de la jurisprudence du TF et de l'arrêt du TAF du 5 mars*

2009 dans *l'affaire UBS*, In : *Evasion fiscale : une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale*, GLAUSER PIERRE-MARIE (éd.), Zurich, éditions Schulthess, 2010, p.149-191 (cité : **TORRIONE, *Impôt éludé***).

TORRIONE HENRI, *Application des conventions fiscales aux sociétés des personnes. Une approche systémique*, In : *Droit fiscal international de la Suisse : Mélanges à l'occasion du 80^e anniversaire de Walter Ryser*, LOCHER PETER/ RYSER WALTER (éds.), Berne, éditions Stämpfli, 2005, p.227-266 (cité : **TORRIONE, *Conventions fiscales***).

TORRIONE HENRI, *L'approche selon la réalité économique (die wirtschaftliche Betrachtungsweise) en droit fiscal et en philosophie du droit*, In : *Mélanges en l'honneur de Walter A. Stoffel : avec un accent sur la société simple*, STOFFEL WALTER/AMSTUTZ MARC (éds.), Berne, éditions Growth Publisher Law, 2014, p.311-333 (cité : **TORRIONE, *Réalité économique***).

TORRIONE HENRI, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, In : *Les procédures en droit fiscal*, OREF (éd.), Berne, éditions Haupt, 2015, p.951-1172 (cité : **TORRIONE, *Infractions fiscales***).

TRANCHANT BAPTISTE, *L'arrêt rendu par la Cour internationale de Justice sur la Demande en interprétation de l'arrêt Avena (Mexique c. États-Unis d'Amérique)*, In : *Annuaire français de droit international*, Vol. 55, 2009, p.191-220 (cité : **TRANCHANT, *Arrêt Avena***).

TRAVERSA EDOARDO, *Fiscalité : transparence ou harmonisation?* In : *Journal de droit européen*, No. 219, 2015, p.185 (cité : **TRAVERSA, *Transparence ou harmonisation***).

TRAVERSA EDOARDO, *Interest Deductibility and the BEPS Action Plan: Nihil novi sub sole?* In : *British Tax Review*, Vol. 2013, No. 5, p.607-619 (cité : **TRAVERSA, *Interest deductibility***).

TRAVERSA EDOARDO, *Le statut ambigu du ruling fiscal*, In: *Les dialogues de la fiscalité - Anno 2010*, TRAVERSA EDOARDO et Alii (dir.), éditions Larcier, Bruxelles, 2010, p. 181-197 (cité : **TRAVERSA, *Statut ambigu du ruling***).

TRAVERSA EDOARDO, *Ongoing Tax Reforms at the EU Level: Why Trust Matters*, In: *International Tax Review (Intertax)*, Vol. 47(2019), no. 3, p. 244-246 (cité : **TRAVERSA, *Ongoing Tax Reforms***).

TRAVERSA EDOARDO, *State Aid and Taxation: Can an Antiavoidance Provision be Selective?* In : *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 2014, No. 3, p.516-525 (cité : **TRAVERSA, *State aid***).

TRAVERSA EDOARDO/ FLAMINI ALESSANDRA, *The Impact of BEPS on the Fight Against Harmful Tax Practices: Risks ... and Opportunities for the EU*, In : *British Tax Review*, Vol. 2015, No. 3, p.396-407 (cité : **TRAVERSA/FLAMINI, *Impact of BEPS***).

TRAVERSA EDOARDO/ HERBAIN CHARLÈNE, *General Assessment of BEPS and EU Law: Hybrids Mismatches, Interest Deductions, Abuse of Tax Treaties and CFC Rules*, In : *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) : Impact for European and International Tax*

Policy, DANON ROBERT (éd.), Zürich, éditions Schulthess, 2016, p.287-316 (cité : **TRAVERSA/HERBAIN, BEPS and EU law**).

TRAVERSA EDOARDO/ HERBAIN CHARLÈNE/ POSSOZ MATTHIEU, *La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne : la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur?* In : Voor Fiscaal Recht, Vol. 2017/8, 2017, p.330-340 (cité : **TRAVERSA/HERBAIN/POSSOZ, Plan BEPS**).

TRAVERSA EDOARDO/ MAITROT DE LA MOTTE ALEXANDRE, *Droit fiscal européen (Chronique)*, In: Journal de droit européen, Vol. 2017/6, p. 233-240 (cité : **TRAVERSA/MAITROT, Chronique droit fiscal européen**)

TRAVERSA EDOARDO/ POSSOZ MATTHIEU, *L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : Développements récents*, In : Revue générale du contentieux fiscal, Vol. 2015, No. 1, p.5-24 (cité : **TRAVERSA/POSSOZ, L'action de l'OCDE**).

TRAVERSA EDOARDO/ RICHELLE ISABELLE, *The History of Double Taxation Conventions in Belgium*, In: Alabaster 1938-2013, DOCCLO CAROLINE (ed.), Limal, éditions Anthemis, 2013, p.53-71 (cité : **TRAVERSA/RICHELLE, The history of DTCs**)

TRAVERSA EDOARDO/ SABBADINI PIERRE MARIE, *Rulings et aides d'État fiscales : un état des lieux*, In: Journal de droit européen, Vol. 4/2017, p. 138-141 (cité : **TRAVERSA/SABBADINI, Rulings et aides d'État fiscales**)

TRAVERSA EDOARDO/ SABBADINI PIERRE MARIE, *State-Aid Policy and the Fight Against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax Policy in Disguise?* In: EU Tax Law and Policy in the 21st Century, HASLEHNER WERNER/ KOFLER GEORG/ RUST ALEXANDER, The Hague, Kluwer Law International edition, 2017, p.107-134 (cité : **TRAVERSA/SABBADINI, State-Aid Policy**)

TRAVERSA EDOARDO/ SOMARE MARYTE, *BEPS and Country-by-Country Reporting: A Step Closer Towards Formulary Apportionment?* In : Rivista Trimestrale di Diritto Tributario - Tax Law Quartely, Vol. 2015, No. 1, p.175-199 (cité : **TRAVERSA/SOMARE, BEPS and country-by-country reporting**).

TRAVERSA EDOARDO/ VINTRAS BARBARA, *La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites*, In : Fiscalité internationale en Belgique. Tendances récentes, TRAVERSA EDOARDO/ RICHELLE ISABELLE (dir.), Bruxelles, éditions Larcier, 2013, p.281-304 (cité : **TRAVERSA/VINTRAS, Double imposition**).

TRAVERSA EDOARDO/ ZEYEN GAËTAN, *Recent Trends in Belgium's International Tax Policy*, In: Taxation and Development – A Comparative Study, BROWN KAREN B. (ed.), Cham, Springer International Publishing, 2017, p.43-65 (cité : **TRAVERSA/ZEYEN, Recent trends**).

TRAVERSA EDOARDO/ ZUBIMENDI ALEJANDRO, *The 2016 Communication on the Strategy on External Action and the External Dimension of the EU in Tax Matters: Balancing Internal Market and Tax Sovereignty*, In: Combating Tax Avoidance in the

EU. Harmonisation and Cooperation in Direct Taxation, ALMUDI CID JOSÉ MANUEL/ FERRERAS GUTIÉRREZ JORGE A./ HERNANDEZ GONZALEZ-BARRERA PABLO A. (eds.), Alphen aan den Rijn, Walter Kluwer edition, 2019, p.407-428 (cité : **TRAVERSA/ ZUBIMENDI, *The 2016 Communication***)

TULCINSKY PAUL, *Mode d'utilisation des paradis fiscaux par les entreprises belges*, In : Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (Droit belge et droit international). Actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000 du Centre de droit international de l'Université de Bruxelles (éd.), Bruxelles, éditions Bruylant, 2001, p.21-92 (cité : **TULCINSKY, *Paradis fiscaux***).

VANDEN HEEDE FELIX, *Disposition anti-abus rénovée : quel impact sur votre pratique professionnelle ?* In : Pacioli, No. 349, 15-28 octobre 2012, p.1-8 (cité : **VANDEN, *Disposition anti-abus***).

VANDEN HEEDE FELIX, *Les dispositions fiscales de la loi-programme du 29 mars 2012*, In : Pacioli, No. 341, 14-27 mai 2012, p.1-8 (cité : **VANDEN, *Loi-programme***).

VAN ERMENGEM OLIVIER/ BIDOUL VALERIE, *Rulings : la nouvelle procédure, naissance d'un véritable service public ?* In : Revue Générale de Fiscalité, Vol. 33 (2002), no. 11, p.268-279 (cité : **VAN ERMENGEM/BIDOUL, *Rulings***).

VANHULLE HENK/ BORGERS CAROLINE, *La notion de fraude fiscale grave est-elle inconstitutionnelle ?* In : Fiscologue, No. 1349, 23 août 2013, p.1-4 (cité : **VANHULLE/BORGERS, *Fraude fiscale***).

VAN STAPPEN DIRK/ DE GROOTE YVES/ MONIOTTE ROMANE, *The Arm's Length Nature of Intercompany Financing Transactions - The belgian report*, In Transfer Pricing Forum 2018, Bloomberg/ BNA (éd.), Vol. 9 (2018), no. 3 (October), p.6-11 (cité : **VAN STAPPEN/DE GROOTE/MONIOTTE, *Intercompany Financing Transactions***)

VAPAILLE LAURENCE, *L'attractivité fiscale*, In : La fin des paradis fiscaux ? Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.99-117 (cité : **VAPAILLE, *Attractivité***).

VERLINDEN ISABEL/ DE BAETS STEFAAN/ DERÉ PIETER/ MENEGHETTI DAVIDE, *Transfer Pricing Developments in the European Union*, In: Transfer Pricing Developments around the World 2017, LANG MICHAEL/ STORCK ALFRED/ PETRUZZI RAFFAELE (éds.), Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer edition, 2015, p.47-76 (cité : **VERLINDEN, et al., *Transfer pricing***).

VIDAL JEAN-PIERRE, *Prix de transfert et exportation du revenu imposable*, In : Gestion, No. 1 (2006), Vol. 31, p.70-76 (cité : **VIDAL, *Prix de transfert***).

VUILLEUMIER FREDERIC, *L'évasion fiscale en matière d'impôts directs – Questions choisies*, In : Evasion fiscale. Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale, GLAUSER

PIERRE-MARIE (éd.), Genève, éditions Schulthess, 2010, p.77-112 (cité : **VUILLEUMIER, *Evasion fiscale***).

WAGENAAR LEONARDO, *The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries*, In : Bulletin for International Taxation (BFIT), No. 2 (2015), Vol. 69, p.84-92 (cité : **WAGENAAR, *BEPS on developing countries***).

WEBER DENNIS, *The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect*, In : International Tax Review (Intertax), Vol. 44, Issue 2, 2016, p.98-129 (cité : **WEBER, *Anti-Abuse Rule***).

WEBER DENNIS, *The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law*, In : Erasmus Law Review, Issue 1, August 2017, p.48-59 (cité : **WEBER, *PPT Rule***).

WEBER PASCAL, *Les clauses anti-abus : pragmatisme ou régulation ?* In : La fin des paradis fiscaux ? Actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, LAMBERT THIERRY (dir.), Paris, éditions LGDJ, 2011, p.185-202 (cité : **WEBER, *Clauses anti-abus***).

WEIDMANN OKTAVIA, *Beneficial Ownership and Derivatives: Has the Swiss Federal Supreme Court Decision in the SMI Futures Case Put an End to 'Cash-Futures Arbitrage'?* In : International Tax Review (Intertax), Vol. 45, Issue 3, 2017, p.229-253 (cité : **WEIDMANN, *Beneficial Ownership***).

YELLES CHAOUCHE NASSIMA, *Le développement par l'OCDE d'un droit fiscal international de type soft law*, In : REIDF, No 2019/2, p.235-243 (cité : **YELLES CHAOUCHE, *OCDE soft law***).

YERSIN DANIELLE/ AUBRY GIRARDIN FLORENCE, *Remarques préliminaires*, In : Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, NOËL YVES/ AUBRY GIRARDIN FLORENCE (éds.), Bâle, éditions Helbing Lichtenhahn, 2017 (cité : **YERSIN/AUBRY GIRARDIN, *CR-LIFD, n. x ad Remarques préliminaires***).

YUNG WALTER, *Simulation, fiducie et fraude à la loi*, In : Mélanges Georges Sauser-Hall, Facultés de droit des universités de Genève et Neuchâtel (éds.), Neuchâtel/Paris, Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel et éditions Delachaux et Niestlé, 1952, p.139-161 (cité : **YUNG, *Fraude***).

ZIEGLER ANDREAS/ BAUMGARTNER JORUM, *The Tax Controversy Between Switzerland and the European Union relating to the 1972 Free Trade Agreement*, In : Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Impact for European and International Tax Policy, DANON ROBERT (ed.), Zürich, éditions Schulthess, 2016, p.537-553 (cité : **ZIEGLER/BAUMGARTNER, *Tax controversy***).

ZOROMÉ AHMED, *Concept of Offshore Financial Centers: In Search of an Operational Definition*, IMF Working Paper, April 2007, p.1-32 (cité : **ZOROMÉ, Offshore**).

ZUYLEN JEAN VAN, *Fautes, bonne foi et abus de droit : convergences et divergences*, In : *Annales de Droit de Louvain*, vol. 71, 2011, No. 3, p.265-345 (cité : **ZUYLEN, Fautes**).

II. Textes juridiques, documents et publications officiels

1. Droit de l'OCDE

- OCDE, *Transparence fiscale en Afrique. Rapport d'avancement de l'Initiative Afrique 2018*, Paris, éditions OCDE, 2019, Mars 2019 (cité : **OCDE, Rapport transparence fiscale en Afrique 2018**).
- OECD/IADB, *A Beneficial Ownership Implementation Toolkit*, March 2019 (cité : **OECD/IADB, BO Toolkit**).
- 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*, Paris, éditions OCDE, 2019 (cité : **OCDE, Rapport chalandage fiscal 2019**).
- OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS, Rapport d'étape Juillet 2017 – Juin 2018*, Paris, éditions OCDE, 2018 (cité : **OCDE, Rapport cadre inclusif 2018**).
- OCDE, *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays – BEPS Action 13*, Paris, éditions OCDE, 2018 (cité : **OCDE, Action 13-Instruction pays par pays 2018**).
- OCDE/FMI/BM/ONU, *Boite à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert*, 1^{er} septembre 2017, publié en ligne : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/boite-a-outils-comparables-prix-des-mineraux.pdf> (cité : **Boite à outils prix de transfert**).
- OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée 2017*, Paris, éditions OCDE, 2018 (cité : **MC-OCDE 2017**).
- OCDE, *BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays – Documents pour l'examen par les pairs*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, Action 13-Documents pour l'examen par les pairs**).
- OCDE, *BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays – Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, Action 13-Orientations utilisation appropriée**).
- OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS, Rapport d'étape Juillet 2016 – Juin 2017*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, Rapport cadre inclusif 2017**).

- OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, BEPS Action 6**).
- OCDE, *Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, Travaux domaine fiscal**).
- OCDE, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Belgium (Stage 1)*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, Belgium Action 14**).
- OCDE, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Switzerland (Stage 1)*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, Switzerland Action 14**).
- OCDE, *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, BEPS Action 11**).
- OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, BEPS Action 2**).
- OCDE, *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, Rapport 2017 Action 5**).
- OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, Prix de transfert 2017**).
- OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2017 (cité : **OCDE, BEPS Action 1**).
- OCDE, *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2016 (cité : **OCDE, BEPS Action 14**).
- OCDE, *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8 – 9 – 10 - Rapports finaux 2015*, Paris, éditions OCDE, 2016 (cité : **OCDE, BEPS Actions 8-10**).
- OCDE, *Cadre inclusif pour la mise en œuvre du Projet BEPS - Note d'information*, Paris, éditions OCDE, 2016 (cité : **OCDE, Note cadre inclusif**).
- OCDE, *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*, Paris, éditions OCDE, 2016 (cité : **OCDE, Convention multilatérale**).
- OCDE, *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2016 (cité : **OCDE, BEPS Action 7**).

- OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2016 (cité : **OCDE, BEPS Action 5**).
- OCDE, *Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 24 novembre 2016 (cité : **OCDE, Note explicative convention multilatérale**).
- OCDE, *Règles de communication obligatoire d'informations, Action 12 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2016 (cité : **OCDE, BEPS Action 12**).
- OCDE, *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées, Action 3 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2015 (cité : **OCDE, BEPS Action 3**).
- OCDE, *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2015 (cité : **OCDE, BEPS Action 13**).
- OCDE, *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, Paris, éditions OCDE, 2015 (cité : **OCDE, BEPS Action 15**).
- OCDE, *Lignes directrices de l'OCDE sur la gouvernance des entreprises publiques*, Paris, éditions OCDE, 2015 (cité : **OCDE, Gouvernance des entreprises publiques**).
- OCDE, *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers, Action 4 - 2015 Rapport final*, Paris, éditions OCDE, 2015 (cité : **OCDE, BEPS Action 4**).
- OCDE, *Principes de gouvernement d'entreprise du G20 et de l'OCDE*, Paris, éditions OCDE, 2015 (cité : **OCDE, Principes de gouvernement d'entreprise**).
- OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Exposé des actions 2015*, Paris, éditions OCDE, 2015 (cité : **OCDE, Exposé des actions 2015**).
- OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Rapports finaux 2015 - Note d'information*, Paris, éditions OCDE, 2015 (cité : **OCDE, Note d'information BEPS**).
- OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Rapports finaux 2015 - Résumés*, Paris, éditions OCDE, 2015 (cité : **OCDE, Résumés actions BEPS**).
- OCDE, *Inspecteurs des impôts sans frontières. Une approche de l'assistance en matière de vérification fiscale fondée sur l'apprentissage par la pratique*, Paris, éditions OCDE, 2014 (cité : **OCDE, Inspecteurs des impôts**).

- OCDE, *Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faibles revenus*, Partie 1, Paris, éditions OCDE, 2014 (cité : **OCDE, BEPS/Pays à faibles revenus 1**).
- OCDE, *Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faibles revenus*, Partie 2, Paris, éditions OCDE, 2014 (cité : **OCDE, BEPS/Pays à faibles revenus 2**).
- OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Paris, éditions OCDE, 2013 (cité : **OCDE, Lutter contre l'imposition**).
- OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, éditions OCDE, 2013 (cité : **OCDE, Plan d'action BEPS**).
- OCDE, *Planification fiscale agressive fondée sur des opérations de couverture après impôt*, Paris, éditions OCDE, 2013 (cité : **OCDE, Planification après impôt**).
- OCDE, *Tax and Development: Aid modalities for strengthening tax systems*, Paris, éditions OCDE, 2013 (cité : **OCDE, Tax and Development**).
- OCDE, *Clarification de la signification du concept de "bénéficiaire effectif" dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE*, Paris, éditions OCDE, 2011 (cité : **OCDE, Bénéficiaire effectif**).
- OCDE, *Dispositifs hybrides. Questions de politique et de discipline fiscales*, Paris, éditions OCDE, 2011 (cité : **OCDE, Dispositifs hybrides 2011**).
- OCDE, *Les principes directeurs à l'intention des entreprises multinationales*, Paris, éditions OCDE, 2011 (cité : **OCDE, Principes directeurs multinationales 2011**).
- OCDE, *Lutter contre la planification fiscale agressive par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements. Rapport sur les initiatives en matière de communication de renseignements*, Paris, éditions OCDE, 2011 (cité : **OCDE, Rapport planification fiscale**).
- OCDE, *Vision d'avenir pour l'OCDE à l'occasion de son 50ème anniversaire*, Paris, éditions OCDE, 2011 (cité : **OCDE, Vision d'avenir 2011**).
- OCDE, *Coopération fiscale : Vers l'établissement des règles du jeu équitable. Évaluation par le Forum mondial sur la fiscalité 2009*, Paris, éditions OCDE, 2009 (cité : **OCDE, Coopération 2009**).
- OCDE, *Coopération fiscale : Vers l'établissement des règles du jeu équitable. Évaluation par le Forum mondial sur la fiscalité 2008*, Paris, éditions OCDE, 2008 (cité : **OCDE, Coopération 2008**).
- OCDE, *Coopération fiscale : Vers l'établissement des règles du jeu équitable. Évaluation par le Forum mondial sur la fiscalité 2007*, Paris, éditions OCDE, 2007 (cité : **OCDE, Coopération 2007**).

- OCDE, *Coopération fiscale : Vers l'établissement des règles du jeu équitable. Évaluation par le Forum mondial sur la fiscalité 2006*, Paris, éditions OCDE, 2006 (cité : **OCDE, Coopération 2006**).
- OCDE, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : série « Informations comparatives »*, Paris, éditions OCDE, 2006 (cité : **OCDE, Administration fiscale**).
- OCDE, *Mesurer la mondialisation : les indicateurs économiques de la mondialisation. Manuel de l'OCDE*, Paris, éditions OCDE, 2005 (cité : **OCDE, Indicateurs économiques**).
- OCDE, *Mesurer la mondialisation : les poids des multinationales dans les économies des pays de l'OCDE. Guide de l'utilisation*, Paris, éditions OCDE, 2003 (cité : **OCDE, Les poids des multinationales**).
- OCDE, *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2001*, Paris, éditions OCDE, 2001 (cité : **OCDE, Rapport 2001**).
- OCDE, *Recommandation du Conseil sur l'utilisation du modèle de mémorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales*, Paris, éditions OCDE, 2001 (cité : **OCDE, Mémorandum échange automatique de renseignements, OECD/LEGAL/0309**).
- OCDE, *Recommandation sur l'application des propositions figurant dans le rapport de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable*, Paris, éditions OCDE, 2000 (cité : **OCDE, Recommandation rapport 1998, OECD/LEGAL/0305**).
- OCDE, *Vers une coopération fiscale globale. Rapport pour la réunion du conseil au niveau des Ministres de 2000 et recommandations du Comité des affaires fiscales. Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables*, Paris, éditions OCDE, 2000 (cité : **OCDE, Rapport 2000**).
- OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Paris, éditions OCDE, 1998 (cité : **OCDE, Rapport 1998**).
- OCDE, *Recommandation du Conseil sur l'octroi et la conception de crédits d'impôt fictifs dans le cadre de conventions fiscales*, Paris, éditions OCDE, 1997 (cité : **OCDE, Recommandation crédits d'impôt fictifs CDI, OECD/LEGAL/0291**).
- OCDE, *Recommandation du Conseil concernant un accord modèle OCDE pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés*, Paris, éditions OCDE, 1992 (cité : **OCDE, Accord contrôles fiscaux simultanés, OECD/LEGAL/0269**).
- OCDE, *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, Paris, éditions OCDE, 1988 (cité : **OCDE, Convention assistance administrative fiscale**).

- OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales. Quatre études*, Paris, éditions OCDE, 1987 (cité : **OCDE, Quatre études**).
- OCDE, *Recommandation sur les conditions financières et modalités de l'aide*, 28 février 1978, OECD/LEGAL/5006 (cité : **OCDE, Conditions financières et modalités de l'aide, OECD/LEGAL/5006**).
- OCDE, *Recommandation du Conseil sur l'évasion et la fraude fiscale*, Paris, éditions OCDE, 1977 (cité : **OCDE, Recommandation évasion et fraude fiscales**).
- OCDE, *Convention relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Économique*, Paris, 14 décembre 1960 (cité : **Convention OCDE**).
- Note de la direction des affaires juridiques (OCDE), intitulée « *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 : fonctionnement en vertu du droit public international* », N.1-34, non datée et publiée en ligne : <<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/note-de-la-direction-des-affaires-juridiques-de-lOCDE.pdf>>, consulté le 20 mars 2019 (cité : **Note Direction affaires juridiques OCDE, MLI**).

2. Droit de l'UE

- Résolution législative du Parlement européen du 15 mars 2018 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés [COM(2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS)]
- Commission européenne – Fiche d'information du 5 décembre 2017, intitulée « Questions et réponses sur la liste de l'UE des juridictions fiscales non coopératives », MEMO/17/5122.
- Conseil de l'UE – Communiqué de presse du 5 décembre 2017, intitulé « Fiscalité : le Conseil publie une liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs », 731/17.
- Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (cité : **Directive/UE/2017/1852**).
- Commission européenne - Communiqué de presse du 4 octobre 2017 intitulé « Aides d'État : la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d'environ 250 millions d'euros », IP/17/37010.
- Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers (cité : **Directive/UE/ 2017/952**).

- Commission européenne - Communiqué de presse du 25 octobre 2016, intitulé « La Commission propose une grande réforme de l'impôt sur les sociétés dans l'Union », IP/16/3471.
- Commission européenne - Communiqué de presse du 30 août 2016 intitulé « Aides d'État : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à Apple », IP/16/2923.
- Directive (UE) 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 (cité : **Directive/UE/2016/1164**).
- Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (cité : **Directive/UE/2016/881**).
- Commission européenne - Communiqué de presse du 28 janvier 2016, intitulé « Justice fiscale : la Commission présente de nouvelles mesures contre l'évasion fiscale des entreprises », IP/16/159.
- Communication (COM/2016/23 final) de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 28 janvier 2016, intitulée « Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne » (cité : **COM/2016/23 final**).
- Communication (COM/2016/24 final) de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 28 janvier 2016, intitulée « stratégie extérieure pour une imposition effective » (cité : **COM/2016/24 final**).
- Commission européenne - Fiche d'information du 28 janvier 2016, intitulé « Paquet de mesures contre l'évasion fiscale - Questions et réponses », MEMO/16/160.
- Recommandation (UE) 2016/136 de la Commission du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales (cité : **Recommandation/UE/2016/136**).
- Décision de la Commission (C/2015/9837 final) du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (cité : **Décision C/2015/9837 final**).
- Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (cité : **Directive/UE/2015/2376**).

- Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la Directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (cité : **Directive/UE/2015/2060**).
- Règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (cité : **Règlement/UE/2015/1588**).
- Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (cité : **Règlement/UE/2015/1589**).
- Communication (COM/2015/302 final) de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 17 juin 2015, intitulé « Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires » (cité : **COM/2015/302 final**).
- Commission européenne - Communiqué de presse du 17 juin 2015, intitulé « La Commission présente un plan d'action pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l'Union », IP/15/5188.
- Directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) No. 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission (cité : **Directive/UE/2015/849**).
- Commission européenne - Communiqué de presse du 18 mars 2015, intitulé « Lutte contre l'évasion fiscale des entreprises : la Commission présente un paquet de mesures sur la transparence fiscale », IP/15/4610.
- Communication (COM/2015/136 final) de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 18 mars 2015, sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (cité : **COM/2015/136 final**).
- Décision (2015/2566/RSO) du Parlement européen du 12 février 2015 sur la constitution, les attributions, la composition numérique et la durée du mandat de la commission spéciale sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (cité : **Décision du Parlement européen 2015/2566/RSO**).
- Commission européenne - Communiqué de presse du 3 février 2015, intitulé « Aides d'État : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le système belge des décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires », IP/14/2742.
- Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (cité : **Directive 2014/107/UE**).

- Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (cité : **Directive 2014/86/UE**).
- Règlement (UE) 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité (cité : **Règlement/UE/651/2014**).
- Communication (COM/2014/315 final) de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen du 4 juin 2014, concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre juillet 2012 et janvier 2014 (cité : **COM/2014/315 final**).
- Communication (COM/2012/722 final) de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 6 décembre 2012, intitulée « Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales » (cité : **COM/2012/722 final**).
- Recommandation (2012/771/UE) de la Commission du 6 décembre 2012 relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal (cité : **Recommandation 2012/771/UE**).
- Recommandation (2012/772/UE) de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive (cité : **Recommandation 2012/772/UE**).
- Règlement délégué (UE) 1268/2012 de la Commission du 29 octobre 2012 relatif aux règles d'application du règlement (UE, Euratom) 966/2012 du Parlement européen et du Conseil relatif aux règles financières applicables au budget général de l'Union (cité : **Règlement délégué/UE/1268/2012**).
- Règlement (UE, Euratom) 966/2012 du Parlement européen et du Conseil du 25 octobre 2012 relatif aux règles financières applicables au budget général de l'Union et abrogeant le règlement (CE, Euratom) 1605/2002 du Conseil (cité : **Règlement/UE/Euratom/966/2012**).
- Communication (COM/2012/516 final) de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen du 9 septembre 2012, concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre juillet 2010 et juin 2012 et les propositions connexes 1. Rapport sur les petites et moyennes entreprises et les prix de transfert et 2. Rapport sur les accords de répartition des coûts portant sur les services non générateurs de biens incorporels (cité : **COM/2012/516 final**).
- Décision de la Commission (2012/C 198/05) du 3 juillet 2012 mettant en place le forum de l'UE sur la TVA (cité : **Décision 2012/C 198/05**).

- Commission Européenne, *Marché intérieur : exemples concrets de cas de double non-imposition*, Document de travail des services de la Commission, TAXUD D1 D (2012), Bruxelles, 29 février 2012 (cité : **Commission européenne, Marché intérieur : Double non-imposition**).
- 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 (refonte), telle que modifiée par la Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, Journal officiel de l'Union européenne L345/8 du 29 décembre 2011 (cité : **Directive 2011/96/UE**).
- Règlement d'exécution (UE) 1189/2011 de la Commission du 18 novembre 2011 fixant les modalités d'application relatives à certaines dispositions de la directive 2010/24/UE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (cité : **Règlement d'exécution/UE/1189/2011**).
- Communication (COM/2005/543 final) de la Commission au Conseil, au Parlement européen et Comité économique et social européen du 7 novembre 2011, concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE (cité : **COM/2005/543 final**).
- Commission Européenne – Communiqué de presse du 29 février 2011, intitulé « Lutter contre la double non-imposition pour rendre les systèmes fiscaux plus robustes et plus équitables », IP/12/201.
- Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (cité : **Directive 2011/16/UE**).
- Communication (COM/2011/16 final) de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen du 26 janvier 2011, concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre avril 2009 et juin 2010 et les propositions connexes 1. Lignes directrices relatives aux services intragroupe à faible valeur ajoutée et 2. Approches potentielles applicables aux cas triangulaires non-UE (cité : **COM/2011/16 final**).
- Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (cité : **Directive 2010/24/UE**).
- Conseil de l'Union européenne, Code de conduite révisé (2009/C 322/01) du 30 décembre 2009 pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (cité : **Code de conduite 2009/C 322/01**).

- Communication (COM/2009/472 final) de la Commission au Conseil, au Parlement Européen et au Comité économique et Social européen du 14 septembre 2009, concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre mars 2007 et mars 2009 et une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/CEE du 23 juillet 1990) (cité : **COM/2009/472 final**).
- Communication (COM/2009/201 final) de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen du 28 avril 2009, intitulé « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal » (cité : **COM/2009/201 final**).
- Communication (COM/2007/71 final) de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 26 février 2007, concernant les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la prévention et du règlement des différends et concernant des lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix (APP) dans l'UE (cité : **COM/2007/71 final**).
- Commission européenne - Communiqué de presse du 13 février 2007, intitulé « UE-Suisse : décision sur une aide d'État liée aux régimes d'imposition des sociétés », IP/07/176.
- Conseil de l'Union européenne, Code de conduite (2006/C 176/02) du 28 juillet 2006 pour la mise en œuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (cité : **Code de conduite 2006/C 176/02**).
- Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 27 juin 2006, concernant le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD).
- Communication (COM/2004/0297 final) de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 23 avril 2004, concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre octobre 2002 et décembre 2003 et une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/EEC du 23 juillet 1990) (cité : **COM/2004/0297 final**).
- Directive 2003/49/CE du conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (cité : **Directive 2003/49/CE**).

- Commission Européenne, *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, Rapport des services de la Commission [SEC (2001) 1681 Final], Bruxelles, 2002 (cité : **Commission Européenne, Fiscalité des entreprises**).
- Communication (COM/2001/582 final) de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social du 23 octobre 2001, intitulé « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales. Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne » (cité : **COM/2001/582 final**).
- Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 1^{er} décembre 1997, sur un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises (cité : **Code de conduite**).
- Convention (90/436/CEE) du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (cité : **Convention 90/436/CEE**).

3. Droit suisse

- Communication AFC, *Pratiques fédérales en matière de sociétés principales et de Swiss Finance Branches dès le 1^{er} janvier 2020*, Berne, 24 mai 2019 (cité : **AFC, Sociétés principales et Swiss Finance Branches**)
- Communication AFC, *Procédure formelle pour les décisions anticipées en matière fiscale/rulings fiscaux dans les domaines impôt fédéral direct, impôt anticipé et droits de timbre*, Berne, 29 avril 2019 (cité : **Communication AFC, Procédure formelle pour les décisions anticipées**)
- Rapport explicatif du DFF du 10 avril 2019 relatif à la procédure de consultation sur les ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source (cité : **Rapport explicatif imputation impôts étrangers**)
- Informations fiscales éditées par la CSI relatives au Concordat intercantonal sur l'interdiction des arrangements fiscaux du 10 décembre 1948 (état au 1^{er} janvier 2018), Documentation et Information fiscale/AFC, Berne, 2018 (cité : **Informations fiscales CSI, Concordat interdiction arrangements**).
- DFF, *Rapport explicatif sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et sur un protocole modifiant la Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-Uni*, Berne, 20 décembre 2017 (cité : **DFF, Rapport Convention multilatérale**).
- Rapport explicatif du DFF du 6 septembre 2017 relatif à la procédure de consultation concernant le Projet fiscal 2017 (cité : **Rapport explicatif PF 17**).

- DFF, *Explications relatives à la refonte de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale (OAAF)*, Berne, 23 novembre 2016 (cité : **DFF, Explication OAAF**).
- SFI, *Notice sur la procédure amiable*, Berne, Juin 2016 (cité : **SFI, Procédure amiable**).
- SFI, *Rapports finaux du projet BEPS de l'OCDE*, Berne, 5 octobre 2015 (cité : **SFI, Rapports finaux BEPS**).
- CSI, *Les dispositions pénales en matière d'impôts directs, Documentation et Information fiscale/ AFC*, Berne, 2015 (état au 1^{er} janvier 2015) (cité : **Informations fiscales CSI, Dispositions pénales**).
- Circulaire AFC No. 28 du 3 novembre 2010 concernant l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante (cité : **Circulaire AFC, Imposition des bénéfices de liquidation**).
- Message du Conseil fédéral concernant un complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010, Berne, 6 avril 2011 (cité : **Message Conseil Fédéral/Suisse, Complément aux CDI**).
- DFF, *Place financière suisse : situation et perspectives. Rapport à l'attention de la CER-N*, Berne, 11 septembre 2009 (cité : **DFF, Place financière suisse 2009**).
- Circulaire AFC No. 20 du 27 mars 2008 concernant l'imposition des trusts (cité : **Circulaire AFC, Imposition des trusts**).
- Instructions AFC 2008 de décembre 2007 sur la TVA (entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2008 et valables jusqu'au 31 décembre 2009) (cité : **Instructions AFC, TVA**).
- Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 7.3003 Po de la Commission de l'économie et des redevances CE (05.058), intitulé : « Fiscalité des entreprises. Evolution dans le contexte international », publié par le Département Fédéral des Finances en date du 7 novembre 2007 sous l'intitulé « Aides d'État aux entreprises : Fiscalité des entreprises et concurrence fiscale – développements au sein de l'Union européenne » (cité : **Rapport du Conseil fédéral, Fiscalité des entreprises**).
- Message du Conseil Fédéral intitulé « La Suisse juge infondée la décision de la Commission européenne : les allègements fiscaux cantonaux ne violent pas l'accord de libre-échange », Berne, 13 février 2007 (cité : **Message Conseil Fédéral/Suisse, Allègements fiscaux cantonaux**).
- Circulaire AFC No. 8 du 18 décembre 2001 concernant la répartition fiscale internationale des sociétés principales (cité : **Circulaire AFC, Répartition fiscale internationale des sociétés principales**).

- Notice AFC No. 13 du 31 janvier 1997 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger (cité : **Notice AFC, Exonération**).
- Circulaire AFC No. 21 du 7 avril 1995 concernant le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct (cité : **Circulaire AFC, Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal**).

4. Droit belge

- Banque Nationale de Belgique, *Aspects budgétaires et macroéconomiques de la réforme de l'impôt des sociétés en Belgique*, Bruxelles, 6 décembre 2017 (cité : **Banque Nationale de Belgique, Réforme impôt des sociétés**).
- Fédération des Entreprises de Belgique, *Réforme de l'impôt des sociétés 2018 – 2020*, Bruxelles, Décembre 2017 (cité : **FEB, Impôt des sociétés**).
- Cour de cassation, *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*, Mercuriale prononcée à l'occasion de la rentrée solennelle de la Cour de cassation, 1^{er} septembre 2016, en ligne : <<https://justice.belgium.be>> (cité : **Cass. Be, Mercuriale 2016**).
- Conseil Supérieur des Finances, *Avis sur l'impôt des sociétés dans un contexte « post-BEPS »*, Bruxelles, Juillet 2016 (cité : **Conseil supérieur des finances-Belgique, BEPS**).
- Cour de cassation, *Rapport annuel 2015*, Bruxelles, 2016 (cité : **Cass. Be, Rapport 2015**).
- Chambre des Représentants, Audition de M. Pascal Saint-Amans, Directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, à propos de la fraude fiscale internationale, Bruxelles, 13 novembre 2015 (cité : **Chambre des représentants/Belgique, Audition Pascal Saint-Amans**).
- Service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA), *Rapport annuel 2013*, Bruxelles, 2014 (cité : **SDA/Belgique, Rapport 2013**).
- Circulaire SPFF No AAF 3/2012, AGFisc 17/2012 et AGDP 4/2012 du 4 mai 2012 concernant la mesure anti-abus.
- Conseil d'État, *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Bruxelles, 2008 (cité : **Conseil Belgique, Technique législative**).
- Circulaire SPFF no. AAF/98-0003 dd du 28 juin 1999 relatives aux directives en matière de prix de transfert.

5. Droit congolais

- Ministère des Finances, *Rapport général des travaux du Forum National sur la Réforme du système fiscal de la République Démocratique du Congo*, Kinshasa, Septembre 2017 (cité : **Finances-RDC, Rapport FONAREF**).
- Ministère du Budget, *Rapport annuel d'activités 2013*, Kinshasa, Avril 2014 (cité : **Budget RDC, Rapport 2013**).
- République Démocratique du Congo, *Plan Stratégique de Réforme des Finances Publiques*, Kinshasa, Mars 2010 (cité : **PSRFP-RD Congo**).
- Fédération des Entreprises du Congo, *Etat des lieux de l'économie congolaise. Problèmes et pistes de solutions pour la relance économique de la République Démocratique du Congo*, Kinshasa, Mars 2007 (cité : **FEC, Economie congolaise 2007**).

6. Autres ressources juridiques

- Commission Économique pour l'Afrique – Nations Unies, *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales*, Addis-Abeba, Mai 2018 (cité : **Commission Économique pour l'Afrique/ONU, BEPS en Afrique**).
- GIZ, *Implementing OECD/G20 BEPS Package in Developing Countries. An assessment of priorities, experiences, challenges and needs of developing countries*, Bonn, Eschborn, 2018 (cité : **GIZ, BEPS Package in Developing Countries**).
- ATAF, *Perspectives fiscales en Afrique 2016*, Pretoria, 2016 (cité : **ATAF, Perspectives 2016**).
- ONU, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Révision de 2011*, New York, 2015 (cité : **MC-OCDE**).
- EURODAD, *50 nuances d'évasion fiscale au sein de l'Union européenne*, Rapport 2015, Bruxelles, Novembre 2015 (cité : **EURODAD, Rapport 2015**).
- GFI, *Illicit Financial Flows and Development Indices: 2008–2012*, SPANJERS JOSEPH/FREDE FOSS HÅKON (eds.), June 2015 (cité : **GFI, Report 2015**).
- ATAF, *Fiscalité transfrontalière : Implications pour l'Afrique. Les priorités africaines en matière d'érosion de la base imposable et de transfert de bénéfices*, Pretoria, Décembre 2014 (cité : **ATAF, Priorités africaines BEPS**).
- GIZ, *Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries*, Eschborn, 22 December 2010 (cité : **GIZ, Tax evasion and tax avoidance**).

- Conseil des prélèvements obligatoires (France), *Entreprises et niches fiscales et sociales. Des dispositifs dérogatoires nombreux*, Paris, 6 octobre 2010 (cité : **Conseil des prélèvements/France, Niches fiscales**).
- Christian Aid, *False Profits. Robbing the poor to keep the rich tax-free*, Report 2009, London, 2009 (cité : **Christian Aid, Report 2009**).
- Klynveld-Peat-Marwick-Goerdeler (KPMG), *Régime d'imposition des sociétés étrangères contrôlées dans des pays sélectionnés*, Rapport préparé pour le Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale, Canada, Avril 2008 (cité : **KPMG, Régime d'imposition**).
- Conseil des prélèvements obligatoires (France), *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, Mars 2007 (cité : **Conseil des prélèvements/France, Fraude**).
- Résolution de l'Assemblée Générale des Nations Unies No. 2625 (XXV) du 24 octobre 1970, intitulée « Déclaration relative aux principes du droit international touchant les relations amicales et la coopération entre les Etats conformément à la Charte des Nations Unies » (cité : **Résolution UN 2625/XXV**).

III. Jurisprudence internationale et européenne

1. Cour Internationale de Justice (CIJ)

- CIJ, 11 juillet 1996, *Application de la convention pour la prévention et la répression du crime de génocide (Bosnie-Herzégovine c. Serbie-et-Monténégro)*, In : CIJ Recueil 2007, p.109-110 (cité : **CIJ, 11 juillet 1996, Bosnie-Herzégovine c. Serbie-et-Monténégro**).
- CIJ, 3 février 1994, *Différend territorial Jamahiriya arabe libyenne/Tchad*, In : CIJ Recueil 1994, p.6 (cité : **CIJ, 3 février 1994, Jamahiriya arabe libyenne/Tchad**).
- CIJ, Ordonnance No. 1 du 21 juin 1971, *Conséquences juridiques pour les Etats de la présence continue de l'Afrique du Sud en Namibie (Sud-Ouest africain) nonobstant la résolution 276 (1970) du Conseil de sécurité*, In : CIJ Recueil 1971, p.3 (cité : **CIJ, Ordonnance No. 1 du 21 juin 1971**).
- CIJ, Avis consultatif du 28 mai 1948, *Admission d'un État aux Nations unies (Charte, art. 4)*, In : CIJ. Recueil 1948, p.57 (cité : **CIJ, Avis consultatif du 28 mai 1948**).

2. Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE ou CJCE)

- CJUE, 26 février 2019, *N Luxembourg 1 - X Denmark A/S - C Danmark I - Z Denmark ApS contre Skatteministeriet*, Affaires jointes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-

- 299/16 (cité : CJUE, 26 février 2019, *Affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16*).
- Arrêt du Tribunal de l'UE, 14 février 2019, *Royaume de Belgique et Magnetrol International contre Commission européenne*, Affaires jointes T-131/16 et T-263/16 (cité : Tribunal/UE, 14 février 2016, *Affaires T-131/16 et T-263/16*).
 - Ordonnance du Tribunal de l'UE, 19 juillet 2016, *Royaume de Belgique c. Commission européenne*, Affaire T-131/16 R (cité : Tribunal/UE, 19 juillet 2016, *Affaire T-131/16 R*).
 - CJUE, 27 octobre 2011, *Tanoarch s. r. o. contre Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky*, Affaire C-504/10 (cité : CJUE, 27 octobre 2011, *Affaire C-504/10*).
 - CJUE, 2 septembre 2010, *Commission/Deutsche Post*, Affaire C-399/08 P (cité : CJUE, 2 septembre 2010, *Affaire C-399/08 P*).
 - CJCE, 22 décembre 2008, *British Aggregates Association contre Commission des Communautés européennes*, Affaire C-487/06 P (cité : CJCE, 22 décembre 2008, *Affaire C-487/06 P*).
 - CJCE, 22 mai 2008, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA c. Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate*, Affaire C-162/07 CJCE (cité : CJCE, 22 mai 2008, *Affaire C-162/07*).
 - CJCE, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes c. Commissioners of Inland Revenue*, Affaire C-196/04 (cité : CJCE, 12 septembre 2006, *Affaire C-196/04*).
 - CJCE, 22 juin 2006, *Belgique contre Commission et Forum 187 ASBL contre Commission*, Affaires jointes C-182/03 et C-217/03 (cité : CJCE, 22 juin 2006, *Affaires C-182/03 et C-217/03*).
 - CJCE, 21 février 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, Affaire C-255/02 (cité : CJCE, 21 février 2006, *Affaire C-255/02*).
 - CJCE, 23 septembre 2003, *Secretary of State for the Home Department versus Hacene Akrich*, Affaire C-109/01 (cité : CJCE, 23 septembre 2003, *Affaire C-109/01*).
 - CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg c. Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, Affaire C-280/00 (cité : CJCE, 24 juillet 2003, *Affaire C-280/00*).
 - CJCE, 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke GmbH contre. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Affaire C-110/99 (cité : CJCE, 14 décembre 2000, *Affaire C-110/99*).
 - CJCE, 22 janvier 1997, *Opel Austria GmbH contre. Conseil de l'Union européenne*, Affaire T-115/94 (cité : CJCE, 22 janvier 1997, *Affaire T-115/94*).

- CJCE, 2 mai 1996, *Brennet Ag contre Vittorio Paletta*, Affaire C 206/94 (cité : **CJCE, 2 mai 1996, Affaire C 206/94**).
- CJCE, 7 juillet 1992, *Kuldip Singh e.a. contre Minister for Justice and Equality*, Affaire C-370/90 (cité : **CJCE, 7 juillet 1992, Affaire C-370/90**).
- CJCE, 13 mars 1990, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Affaire C-30/89 (cité : **CJCE, 13 mars 1990, Affaire C-30/89**).
- CJCE, 22 septembre 1988, *Land de Sarre et autres contre Ministre de l'Industrie, des Postes et Télécommunications, du Tourisme et autres*, Affaire 187/87 (cité : **CJCE, 22 septembre 1988, Affaire 187/87**).
- CJCE, 21 juin 1988, *Commission des Communautés européennes contre. République italienne*, Affaire 257/86 (cité : **CJCE, 21 juin 1988, Affaire 257/86**).
- CJCE, 15 décembre 1987, *Irlande contre. Commission des Communautés européennes*, Affaire 325/85 (cité : **CJCE, 15 décembre 1987, Affaire 325/85**).
- CJCE, 6 octobre 1982, *Srl CILFIT et Lanificio di Gavardo SpA contre Ministère de la santé*, Affaire 283/81 (cité : **CJCE, 6 octobre 1982, Affaire 283/81**).
- CJCE, 7 février 1979, *J. Knoors contre Secrétaire d'État aux affaires économiques*, Affaire 115/78 (cité : **CJCE, 7 février 1979, Affaire 115/78**).
- CJCE, 4 décembre 1974, *Yvonne van Duyn contre Home Office*, Affaire 41-74, European Court Reports 1974 -01337 (cité : **CJCE, 4 décembre 1974, Affaire 41-74**).
- CJCE, 3 décembre 1974, *Johannes Henricus Maria van Binsbergen contre Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, Affaire 33-74 (cité : **CJCE, 3 décembre 1974, Affaire 33-74**).
- CJCE, 5 février 1963, *Van Gend & Loos*, Affaire 26-62 (cité : **CJCE, 5 février 1963, Affaire 26-62**).

INDEX ALPHABETIQUE

Les chiffres renvoient aux numéros de paragraphes.

A

Abandon de créance : 865

ACCIS : 1320 ss

Acte anormal de gestion : 931 s

Administration effective : 869, 951, 954

Advance Pricing Arrangement : 1682 ss

AELE : 1382

Aide d'État : 361 ss, 385, 424 ss

Aliénation d'immeubles : 95, 1075, 1421, 1594, 1607

Allègement fiscal : 163, 288, 300, 355, 1459

Amende fiscale/financière : 642, 669, 673, 686, 692, 706 ss, 883 s, 1231, 1729

Amortissement : 159, 395, 907

Analogie : *Voy.* Interprétation analogique

Arbitrage : 103, 181, 219, 1015, 1024, 1138, 1163, 1214, 1222, 1403, 1629 s

Assiette fiscale : 396, 440, 1120, 1124, 1127, 1134, 1142, 1145, 1176, 1233, 1278, 1280 s, 1294, 1306, 1316, 1326, 1350, 1355, 1387, 1398, 1738, 1763

Assujettissement illimité : 950, 953 s, 1564 s

Assujettissement limité : 950, 955, 1654

Assurance-vie : 1462

Asymétrie : 659, 662, 1143, 1160, 1327, 1341, 1359 ss, 1363, 1381, 1403, 1652

At arm's length principal : 1623

Attractivité : 148, 300, 309, 320, 376, 385, 438, 461, 776, 779, 1248, 1386, 1593, 1755

Avantage appréciable en argent : 106, 108 ss, 159, 1663

Avantage fiscal : 20, 132, 144, 154 s, 157, 366 s, 552, 554, 557 s, 587, 621, 624, 630, 632, 633 s, 639, 652, 699, 912, 1057 s, 1068, 1295 s, 1353, 1403, 1415, 1448, 1484 ss, 1505, 1507, 1509 s, 1516 s, 1521, 1523, 1529, 1534 s, 1542 ss, 1551, 1582, 1584, 1588, 1612, 1615, 1749, 1754 s, 1766 s

Avoir fiscal : 967, 978

B

Base imposable : 147, 167, 421, 621, 625, 659, 714, 880, 914, 948, 968, 1055, 1084, 1134, 1150, 1218, 1246, 1346, 1357, 1359, 1566, 748, 874, 1122, 1136, 1140, 1173, 1331, 1357, 1654

Bénéfice net : 914

Bénéficiaire effectif (clause) : *Voy.* Règle BO

C

Capacité économique : 126

Capital propre : 106

Capital social : 965 s, 1366, 1728

Centre des intérêts : 1566

Chalandage fiscal : 1041, 1049 ss, 1059 ss, 1069, 1158, 1362, 1403, 1422 s, 1496, 1514, 1516, 1521, 1554, 1569, 1575, 1585, 1587 s, 1593, 1607, 1612, 1617, 1620, 1768

Charge fiscale : 80, 106, 136, 141, 159, 382, 414, 434, 450, 524, 625, 632, 637, 644, 646, 656, 695, 701 ss, 703, 716 s, 744, 776, 968, 970, 1353, 1356, 1482, 1534, 1666

Clause anti-abus générale : 627 ss, 632, 635, 640, 643, 700, 703, 719, 720, 1254, 1344, 1353, 1363, 1403, 1488, 1493, 1547, 1575, 1607, 1752

Clause anti-abus spéciale : 1353, 1429, 1591

Code de conduite : 391, 781 ss, 790, 887, 1309, 1317, 1379, 1403, 1631

Cohérence fiscale : 643, 660, 792, 1142 s, 1147, 1149, 1276, 1294, 1628, 1636, 1652, 1727

Compte [bancaire] masqué : 730

Constitutionnalité [des lois fiscales] : 75, 83, 113, 115, 143, 288, 603, 629, 1207

Contenu économique : 10, 108, 127, 1535

Contribution fiscale ou publique : 163, 166, 288, 662

Contrôle fiscal : 1124, 1675, 1687

Coordination fiscale : 958, 1017, 1143, 1161, 1208, 1276, 1277 s, 1280 s, 1315, 1317

Crédit d'impôt : 967, 974, 983, 985, 987

D

Déclaration fiscale : 673 ss, 910, 692, 1659

Déduction fiscale : 114, 314, 660, 907, 909, 914, 1032, 1055, 1359, 1403, 1734

Déduction sociale : 320

Dégrèvement de l'impôt : 1605, 1770

Délit fiscal : 675, 683, 705, 834

Dépense publique : 163, 166, 288, 778 s, 1377

Dettes fiscales : 75

Directive shopping : 1057 ss, 1069, 1526

Dissimulation d'impôt : 694

Dividende : 518, 520, 795, 966 s, 977, 1032, 1041, 1050, 1053, 1057 ss, 1062, 1077, 1083 s, 1384, 1421, 1428, 1435, 1439 s, 1454, 1456 ss, 1461, 1465, 1481 s, 1496, 1500 s, 1508 ss, 1513 s, 1521, 1528, 1543, 1568, 1582, 1586, 1593, 1602, 1605, 1613, 1615, 1617, 1767, 1770

Doctrine de l'évasion fiscale : Voy. Instrument de l'évasion fiscale

Domicile fiscal : 1565

Donation : 96, 512, 714

Droit de timbre : 380, 819

Dumping : 779, 781, 783, 846

Durchgriff : 575, 577

E

Échange d'informations (renseignements) : 312, 315, 360, 379, 381, 391, 397, 680, 682, 754, 757 s, 763 s, 766, 768, 789, 795, 811, 820 s, 823 ss, 828, 830 s, 834, 892, 935 s, 985, 1017, 1102, 1123 ss, 1179, 1204 s, 1212, 1230, 1243, 1251 s, 1282, 1292 s, 1409, 1437

Économie d'impôt : 124, 575, 587, 597, 606, 608 s, 612, 624, 631, 646 s, 651 ss, 656, 719, 854, 875, 1058

EEE : 1383 ss, 1393, 1404, 1761

Emprunt : 356, 443, 517, 597, 803, 1138, 1346 s

Enquête : 366 s, 424 s, 741 s, 818 s, 927, 1203, 1217, 1658

Enrichissement : 904

Entreprise multinationale : 2, 5, 8, 58, 148, 354, 298, 423, 427, 429, 434, 722, 730, 744, 803, 807, 836 ss, 840, 847, 850, 863, 874, 878, 882, 931, 962, 1072, 1090, 1133 s, 1136, 1138, 1143, 1150, 1161, 1168, 1170, 1174, 1174, 1201, 1207, 1217, 1226, 1252 s, 1292, 1336, 1348, 1359, 1361, 1366 s, 1375, 1403, 1622 ss, 1627, 1631, 1634, 1637, 1650, 1657

s, 1660 ss, 1667 ss, 1671 s, 1674, 1683 s,
1689 s, 1694, 1709, 1721 s, 1724 s, 1737 ss,
1748, 1752, 1771 ss

Epargne d'impôt : *Voy.* Économie d'impôt

Époux(se) : 167, 269, 542 s, 548, 550, 711, 716,
550

Eurofisc : 1302

Établissement stable : 127, 352 ss, 380, 379 ss,
421, 859, 861, 948, 951 s, 976, 1061, 1153,
1315, 1342, 1364, 1384 s, 1387, 1389, 1393
s, 1403, 1418, 1421, 1444, 1446, 1449, 1566,
1673, 1687

Étudiant : 162, 541

État de droit : 75, 1097, 1257

Évitement fiscal : 668, 703, 1422, 1612

Excess profit ruling : 423, 425, 431, 440, 1218 s

Exemption : 163, 288, 357, 394, 972 s, 978, 987,
1032 s, 1050, 1067, 1069, 1082, 1175, 1482

Exonération : 317, 320, 398, 426, 560, 576, 603,
604, 644, 653, 702, 907 s, 912, 971 ss, 975,
978, 1033, 1057 s, 1062, 1067, 1082, 1084,
1175, 1236, 1446 s, 1481, 1501, 1510, 1515,
1517 ss, 1521, 1523 ss, 1544, 1549, 1552,
1583, 1589, 1616

Expatriation fiscale : 731, 774

F

FATCA : 832

Fiction d'état de fait : 610 s, 625

Fiduciaire : 442, 876, 1042 s, 1290, 1430, 1435,
1444, 1446, 1450

Filiale : 145, 151, 304, 356, 744, 808, 840, 845,
851, 855, 858, 864, 871, 876 ss, 931, 937,
966, 976, 978, 1053, 1058, 1061, 1062, 1251,
1301, 1356 s, 1384 s, 1389, 1504, 1514, 1527

s, 1560, 1622, 1666, 1681 s, 1694, 1725,
1753, 1761

Fortune commerciale : 653

Fortune privée : 653, 1166

Fraude fiscale : 7, 19, 141, 455, 520, 524, 572,
586, 624, 642, 644 s, 656 ss, 664 ss, 672, 675
s, 678 ss, 683 ss, 686 s, 689 ss, 692 s, 694 ss,
702 ss, 706, 709 s, 712, 714 ss, 718 s, 721,
741 s, 745, 755, 757, 807, 810, 819, 823, 825,
827, 834 s, 844, 864, 883, 885, 892, 991, 994,
1105, 1114 ss, 1118, 1122, 1124 ss, 1165,
1203, 1237, 1243, 1251 s, 1292 s, 1298, 1422
ss, 1431, 1431, 1433, 1526, 1588, 1593,
1596, 1598, 1609, 1612, 1624, 1627, 1650,
1720 s, 1737, 1751 ss, 1755, 1767, 1772,
1774

Fusion : 136, 139, 1249, 1393

G

GAFI : 17, 807

Groupe d'entreprises : *Voy.* Entreprise
multinationale

H

Habitation fiscale : *Voy.* Résidence fiscale

Harmonisation fiscale : 740, 766, 770 ss, 774,
942, 990, 1012, 1017, 1134, 1216, 1272 s,
1280, 1319, 1324, 1397

I

Immeuble : 95, 122, 319, 569, 575, 907, 914,
951 s, 955 s, 1251

Imposition à la source : 342, 759, 794, 829,
870, 966, 1050, 1057 ss, 1062, 1077, 1164,
1171, 1249, 1444, 1447, 1460, 1500 s, 1503
ss, 1521, 1525, 1528

Imposition confiscatoire : 143

Imposition du revenu net : 911

Imputation de l'impôt : 985

Impôt anticipé : 127, 335, 380, 700, 819, 821, 1447, 1456, 1501

Impôt de départ (*exit tax*) : 1351, 1383, 1387 ss, 1393, 1761

Impôt réel : 894

Impôt sur la fortune : 1048

Impôt sur le bénéfice : 347, 355, 356, 380, 913 s, 1077, 1730

Impôt sur le capital : 83, 106

Impôt sur le revenu : 149, 167, 343, 380, 386, 395, 766, 894 s, 974, 993, 1002, 1017, 1075, 1077 ss, 1249, 1423, 1482, 1539, 1595, 1608, 1610, 1612, 1671, 1673, 1701, 1703

Infraction fiscale : 644, 656, 666, 668, 672, 695, 702, 818, 826, 884, 1598

Interdiction de l'abus de droit : 72, 154 s, 488 s, 497, 564 s, 585, 587, 588, 615 s, 1750

Interdiction de la fraude à la loi : 585 s, 614

Interdiction de l'arbitraire : 604

Intérêt (revenu) : 72, 122, 148, 357, 427, 518, 520, 560, 825, 866, 868, 877 s, 933 s, 984, 1050, 1055, 1057 s, 1083 s, 1173, 1344, 1346 ss, 1359, 1394, 1403, 1428, 1439, 1443 s, 1446 ss, 1454, 1461, 1465, 1481 s, 1496, 1504, 1543, 1568, 1593, 1602, 1605, 1613 s, 1682, 1735, 1770

Interprétation analogique : 46, 65, 67 s, 73 s, 78, 84, 121, 167, 582, 1744, 1746

Interprétation contextuelle : 221

Interprétation économique : 26, 89 ss, 109, 111 ss, 115, 123 s, 129 s, 159 ss, 201, 577 s, 595 s, 600, 603, 1429, 1745

Interprétation historique : 197, 277, 167, 197, 201, 209, 222, 277, 469, 604, 1523

Interprétation littérale : 48 ss, 601, 1742

Interprétation systématique : 197, 1743

Interprétation téléologique : 57 ss, 86, 120, 167, 191, 197, 201, 221, 255 s, 469, 601, 1743

Instrument de l'évasion fiscale : 576 ss, 584 s, 589 ss, 698, 700

Investissement : 356, 364, 395, 422, 439, 443, 461, 735, 759, 774, 778, 794, 797, 852, 879, 908, 911 s, 997, 1014, 1017, 1047 s, 1073 s, 1077, 1105, 1121, 1129, 1145, 1173, 1248, 1382, 1386, 1405, 1486, 1508 s, 1616, 1691, 1711

J

Juridiction fiscale (définition) : 943

Juridiction fiscale non coopérative : 360, 755 s, 762, 794, 1381

L

Lacune improprement dite : 70 ss, 160, 262, 583, 615, 654

Lacune proprement dite : 69 ss, 174, 178

Level playing field : 1758

Liberté d'établissement : 149, 151 ss

Limitation des avantages (clause) : Voy. Règle LOB

Liquidation : 976, 1062, 1299

M

Marché intérieur (ou unique) : 146, 362, 364, 368, 424, 433 s, 1092, 1255, 1273, 1274 s, 1295, 1310 s, 1315, 1319, 1321, 1325, 1334 s, 1340, 1344, 1363, 1368 s, 1379, 1398 s, 1401, 1630, 1759

MC-ONU : 1012 ss, 1019, 1028, 1065, 1680

Modèle de convention belge : 1019, 1467

Modèle de convention US : 1029, 1468, 1554 s, 1588

Moins-value : 905

N

Nationalité : 368, 533, 567 ss, 717 s, 837 s, 944, 951

Non-imposition : 19, 22, 660, 939, 970, 973, 979 ss, 1016, 1126, 1143, 1146, 1294 s, 1351, 1387, 1423, 1432, 1612, 1657, 1704

Numéro d'identification fiscale : 1302

O

ODD : 1202

Objet de l'impôt : 106, 575, 978

Objets principaux (clause) : *Voy.* Règle PPT

Offshore : 722, 727, 728, 790, 797 ss, 804 ss, 808, 854, 1043, 1125, 1166, 1282, 1356

Onshore : 801, 803

Optimisation fiscale : 5, 19, 22, 148, 157, 433, 651, 644 ss, 649 ss, 657 s, 665, 667 s, 691, 695 ss, 702 s, 710 s, 718 s, 742, 871 s, 874 ss, 888, 1126, 1129, 1143, 1145, 1294 s, 1317, 1324, 1327, 1336, 1341, 1352, 1359, 1366, 1403, 1752, 1753,

P

Pacta sunt servanda : 222

Paradis fiscal : 1, 21, 468, 721 ss, 734 ss, 1118 s, 1124 s, 1128 s, 1144, 1166, 1226, 1282, 1294, 1316, 1356, 1381 s, 1398 s, 1413, 1429, 1666, 1674, 1681, 1725, 1753 ss, 1757, 1771

Perception de l'impôt : 75, 575, 642, 669, 1240, 1298, 1393

Patent box : 376, 1157, 1211, 1403

Placements collectifs de capitaux : 914

Planification fiscale : *Voy.* Optimisation fiscale

Pluralisme pragmatique : 195 ss, 217, 273

Plus-value : 905, 907, 1062, 1349, 1393, 1608

Prestation appréciable en argent : *Voy.* Avantage appréciable en argent

Prestation de services : 156, 765, 901, 911, 933, 1643, 1657, 1688

Principe de l'égalité d'imposition : 114

Principe de l'universalité de l'impôt : 454, 951

Principe de la bonne foi : 221 ss, 228, 238, 310, 327 ss, 344, 402, 414, 458, 480, 484, 655, 702, 718, 929, 1418, 1424, 1471

Principe de la légalité fiscale : 75, 78 ss, 114, 130, 160, 175, 617, 692, 1746

Principe de la légalité pénale : 73, 692

Principe de la neutralité : 973

Principe de la primauté de la loi : 120, 174, 182, 194, 198, 267

Principe de la proportionnalité : 331 s, 771 s, 1271

Principe de la réciprocité : 908, 1557

Principe de la séparation des pouvoirs publics : 71, 171

Principe de la subsidiarité : 771 s, 1271

Principe de la territorialité : 945

Principe *in dubio pro fisco* : 78, 634

Prix de transfert : 19, 23, 380, 391, 722, 862 ss, 930, 934, 1138, 1150, 1160 s, 1173, 1197,

1202, 1204, 1210, 1221, 1292, 1308, 1314 s,
1327, 1377, 1403, 1413, 1492, 1623 s, 1627
ss, 1739, 1753, 1766, 1771 ss, 1777

Prix du marché : 108, 865, 1624, 1639

Procédure fiscale : 393, 455, 458, 703, 712,
910, 1675, 1699

Projet fiscal 17 : *Voy.* RFFA

Protection de la sphère privée : 816

Provisions : 909

Q

Quartier général : 351

Question préjudicielle : 149, 258, 544, 545,
548, 1448, 1449

R

Raison sociale : 575

Rattachement économique : 106, 109, 124,
159, 952, 1565

Rattachement personnel : 948, 951, 1565

Réalité économique : 26, 84, 91, 100 ss, 106,
111 ss, 117 ss, 123 ss, 159 s, 366, 596, 610,
641, 1144, 1296, 1354, 1429, 1450, 1457,
1529 s, 1534 s, 1745, 1747

Recouvrement : *Voy.* Perception de l'impôt

Redevance (revenu) : 367, 869, 870 s

Règle BO : 1427 ss, 1536, 1569, 1586 s, 1588,
1593, 1602, 1605, 1613, 1615, 1768 ss

Règle LOB : 1029, 1416, 1418, 1420, 1472,
1553 ss, 1588, 1591 ss, 1768, 1213, 1220,
1427, 1472, 1533 ss, 1591 s, 1606 s, 1618,
1768 s

Règle PPT : 1420, 1468 ss, 1557, 1569, 1578,
1583, 1588 ss, 1593, 1606 s, 1615, 1617,
1768 s

Report d'imposition : 1126

Réserve de progressivité : 1084

Réserves latentes : 1389 s

Résidence fiscale : 737, 776, 873, 1342, 1349 s,
1387, 1393, 1565, 1567

Responsabilité solidaire (*in solidum*) : 690

Restructuration : 304, 401, 1173, 1525

Retenue d'impôt à la source : *Voy.*
Imposition à la source

RFFA : 374 s, 1211, 1386, 1401

Royalty : *Voy.* Redevance

Rule shopping : *Voy.* Chalandage fiscal

Ruling (rescrit) fiscal : 197, 296 ss, 695, 1157,
1179, 1210, 1212, 1218 s, 1306, 1692 s,
1695, 1704, 1706, 1719, 1736

S

Salaire : 96, 675, 895, 1608

Scission : 1393

Secret bancaire : 360, 730, 755, 798, 801, 808
ss, 813, 892 s, 917 s, 921, 925 s, 928, 1284

Secret professionnel : 809, 817, 920, 924, 927

Sécurité juridique : 75 s, 143, 203, 205, 217,
269, 298, 305, 307, 326 s, 329, 373, 382, 389,
391 s, 396, 402, 412, 417 s, 432, 437, 441,
460 s, 496, 596, 599, 643, 991, 1035, 1072,
1325, 1334, 1342, 1362 s, 1369, 1427, 1622,
1690, 1708, 1715, 1721, 1737, 1746, 1748,
1772, 1774

Siège social : 133, 729, 895, 945, 952, 954,
1393, 1566, 1568

Simulation : 19, 141, 472, 504 ss, 520 s, 524,
527 ss, 622, 643, 688, 712, 714 ss, 718, 1752

Société associée : *Voy.* Filiale

Société de capitaux : 1389, 1441

Société de domicile : 346, 349 s

Société-écran : 870, 1057, 1144, 1430, 1605, 1770

Société *holding* : 346, 348

Société mère : 145, 1470, 356, 855 s, 858, 966, 976, 978, 1053, 1062, 1251, 1357, 1385, 1527 s, 1668

Société mixte : 349, 355

Société multinationale : *Voy.* Entreprise multinationale

Sous-capitalisation : 1138, 1733

Soustraction fiscale : 672, 675, 678, 680 s, 682, 817, 819, 828

Souveraineté fiscale : 773, 776, 881, 939 ss, 947, 953 s, 973, 1038, 1051, 1216, 1282, 1288, 1415, 1755

Statuts cantonaux spéciaux : 375, 345 ss

Subprimes : 1129

Substance over form : 98, 100, 104, 128, 159, 1144, 1457, 1535, 1745

Substance économique : 100, 104, 107, 129, 144, 395 ss, 1063, 1144, 1530, 1586, 1755, 1768

Succursale : 127, 304, 346, 356, 808, 859, 947, 1566

Swaps : 1460

Système dualiste : 63, 1003 s

Système moniste : 63, 1003 s

T

Taux d'impôt : 145, 740, 868, 913, 1134

Tax avoidance : 666, 668, 691, 882, 1340, 1599

Tax evasion : 666 s, 672, 683, 691 s, 883, 1598, 1601

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : 16, 153 s, 342, 380, 553 s, 557, 577, 743, 819, 993, 1204, 1232, 1238, 1240, 1249, 1272, 1299, 1301

Téléologie : *Voy.* Interprétation téléologique

Théorie de l'évasion fiscale : *Voy.* Instrument de l'évasion fiscale

Transparence fiscale : 433, 661, 764 s, 965, 978, 1132, 1206, 1305 ss, 1309 s, 1316, 1329

Treaty shopping : *Voy.* Chalandage fiscal

Trésor public : 2, 304, 431, 454 s, 690, 705, 707, 715, 741, 908, 985, 1069, 1726, 1756

Trust : 1043 ss, 1433, 1439, 1453

Trustee : 1044, 1046, 1430, 1439, 1447

U

Usufruit ou usufruitier : 1461

V

Vérification fiscale : 1658

Z

Zone franche : 727, 801