

***Droits et Débats***

**La fiscalité internationale  
à réinventer ?**

**Un colloque organisé par le Conseil d'État  
le 30 novembre 2018**

# Publications du Conseil d'État chez le même éditeur

## **Collection « Les rapports du Conseil d'État » (ancienne collection « Études et documents du Conseil d'État », EDCE)**

- Simplification et qualité du droit – étude annuelle 2016, n° 67.
- Puissance publique et plateformes numériques : accompagner l'« ubérisation » – étude annuelle 2017, n° 68.
- La citoyenneté - Être (un) citoyen aujourd'hui – étude annuelle 2018, n° 69.
- Le sport : quelle politique publique ? – étude annuelle 2019, n° 70.
- L'évaluation des politiques publiques – étude annuelle 2020, n° 71.

## **Collection « Les études du Conseil d'État »**

- Règles applicables aux professionnels de santé en matière d'information et de publicité, 2018.
- La prise en compte du risque dans la décision publique : pour une action publique plus audacieuse, 2018.
- Révision de la loi de bioéthique : quelles options pour demain ?, 2018.
- Les expérimentations : comment innover dans la conduite des politiques publiques ?, 2019.

## **Collection « Droits et Débats »**

- Où va l'État ? – Tome 1, n° 14 (2015), et Tome 2, n° 19 (2016).
- Impôt et cotisation : quel financement pour la protection sociale ?, n° 15, 2015.
- La France dans la transformation numérique : quelle protection des droits fondamentaux ?, n° 16, 2016.
- La fiscalité sectorielle, n° 17, 2016.
- L'ordre juridique national en prise avec le droit européen et international : questions de souveraineté ? Le regard croisé du Conseil d'État et de la Cour de cassation, n° 18, 2016.
- L'accord : mode de régulation du social, n° 20, 2016.
- Entretiens sur l'Europe – Tome 1, n° 21 (2017), et Tome 2, n° 26 (2018).
- Droit comparé et territorialité du droit – Tome 1, n° 22, et Tome 2, n° 23, 2017.
- Les entreprises publiques, n° 24, 2017.
- Le droit social et la norme internationale, n° 25, 2018.
- L'ordre public. Le regard croisé du Conseil d'État et de la Cour de cassation, n° 27, 2018.
- Les grands investissements publics, n° 28, 2019.
- Santé et protection des données, n° 29, 2019.
- La fiscalité internationale à réinventer ?, n° 30, 2020.
- La régulation économique de la santé, n° 31 (à paraître).

## **Collection « Histoire et Mémoire »**

- Conférences « Vincent Wright » – Vol. 1 (2012), Vol. 2 (2015), Vol. 3 (2019).
- Faire des choix ? Les fonctionnaires dans l'Europe des dictatures, 1933-1948, 2014.
- Le Conseil d'État et la Grande Guerre, 2017.
- Guide de recherche dans les archives du Conseil d'État, 2019.

## **Collection « Jurisprudences »**

- Jurisprudence du Conseil d'État 2016-2017 (éd. 2018).

<b>Avant-propos.....</b>	<b>5</b>
<b>Programme du colloque .....</b>	<b>7</b>
<b>Séance d’ouverture.....</b>	<b>9</b>
<b>Première table ronde - La gouvernance de la fiscalité internationale ...</b>	<b>15</b>
Biographie des intervenants .....	17
Actes – la gouvernance de la fiscalité internationale .....	19
Échanges avec la salle .....	35
<b>Deuxième table ronde - L’adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée et transformée par le numérique .....</b>	<b>41</b>
Biographie des intervenants .....	43
Actes – L’adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée et transformée par le numérique .....	45
Échanges avec la salle .....	71
<b>Troisième table ronde - La diversification des règles anti-évasion .....</b>	<b>75</b>
Biographie des intervenants .....	77
Actes – La diversification des règles anti-évasion .....	79
Échanges avec la salle .....	113
<b>Séance de clôture .....</b>	<b>117</b>
<b>Annexes .....</b>	<b>123</b>
1. Éléments de réflexion .....	125
2. Bibliographie indicative.....	171



**Martine de Boisdeffre**

*Présidente de la section du rapport et des études*

Pour la 14<sup>e</sup> édition des Entretiens en droit public économique, le Conseil d'État a souhaité contribuer à la réflexion et au débat contemporains sur l'évolution de la fiscalité internationale, en réunissant autour des présidents de ses sections des finances et des travaux publics, des membres des principales organisations internationales et régionales qui interviennent en la matière (UE, OCDE, ONU), des représentants de l'administration fiscale et des entreprises, ainsi que des professeurs de droit et un avocat spécialisés en droit fiscal.

Le sujet est à la fois pleinement d'actualité et éminemment important pour tous – États, acteurs économiques et citoyens.

La fiscalité internationale a pour objet la répartition du pouvoir d'imposer entre les États. Elle est nécessaire afin d'éviter les entraves aux échanges commerciaux et à la compétitivité économique des entreprises, mais aussi indispensable pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Elle s'est développée, à l'origine, pour supprimer les doubles impositions. Elle a désormais également pour objectif d'empêcher la double non-imposition.

La fiscalité internationale est confrontée aux défis posés par la mondialisation et la numérisation de l'économie, qui réduisent la base d'imposition des États et remettent en cause la pertinence des règles et concepts du droit fiscal. Elle doit faire face à des attentes accrues en matière de transparence, de sécurité juridique, d'équité et de justice fiscales. Ainsi, la fiscalité internationale est-elle à réinventer ?

Lors du colloque, trois tables rondes ont apporté des éléments de réponse.

La première table ronde était consacrée à la gouvernance de la fiscalité internationale. Les échanges ont mis en lumière le rôle crucial de la négociation multilatérale et de la coopération entre États au sein d'organisations internationales inclusives, pour éviter les initiatives unilatérales désordonnées, compenser les inégalités de puissance entre États, intégrer les pays en développement et aboutir à un consensus politique sur la réforme de la fiscalité internationale. Dans cette perspective, le projet BEPS (« *Base Erosion and Profit Shifting Project* »), qui a défini quinze actions spécifiques pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, a été mené par l'OCDE, à l'initiative et avec l'appui du G20, dans un cadre inclusif rassemblant plus de cent vingt-cinq pays et juridictions dotés du même pouvoir décisionnel. Ce projet a permis la négociation et l'adoption d'un instrument multilatéral, signé par près d'une centaine d'États – 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<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Celle-ci a été signée par la France le 7 juin 2017, ratifiée par le Parlement le 12 juillet 2018 et est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

La deuxième table ronde portait sur l'adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée transformée par le numérique. Ces standards, tels que la résidence fiscale, l'établissement stable, ont pour fonction de rattacher la matière imposable à un territoire étatique. Or cette logique territoriale est remise en cause par les mutations de l'économie. Le Conseil d'État en avait déjà fait le constat en 2017 dans son étude sur l'économie des plateformes numériques<sup>2</sup>. Faut-il adapter les critères traditionnels, trouver des palliatifs dans les règles anti-évasion ou bien créer des règles fiscales spécifiques pour les services numériques ? C'est dans cette dernière voie que s'est engagée la Commission européenne le 21 mars 2018 par deux propositions de directive du Conseil, l'une établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative<sup>3</sup> et l'autre concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques<sup>4</sup>. L'enjeu est dans tous les cas, quelle que soit la voie choisie, de définir le lien pertinent entre le bénéfice ou le profit imposable et la compétence fiscale d'un État donné.

La troisième table ronde traitait de la diversification des règles anti-évasion. Celles-ci visent à lutter contre les abus, à limiter l'évasion fiscale en modifiant les règles d'imposition et à favoriser la transparence en renforçant les exigences en matière d'échange d'informations. Par un arrêt du 25 octobre 2017<sup>5</sup>, rendu en plénière fiscale, le Conseil d'État a apporté sa pierre à l'édifice en jugeant que l'administration fiscale est fondée à utiliser la procédure de droit interne de l'abus de droit pour refuser le bénéfice d'un avantage prévu par une convention fiscale bilatérale, dans le cas où la convention ne comporte pas de clause anti-abus. La multiplication et la superposition des règles nationales, européennes et internationales peuvent toutefois être source d'insécurité juridique pour les entreprises qui se sentent exposées à un risque accru de pénalisation et de réputation.

Je remercie vivement les sections des finances et des travaux publics qui se sont associées à la section du rapport et des études pour l'organisation du colloque sur ce sujet passionnant.

---

2 CE, Étude annuelle 2017, *Puissances publiques et plateformes numériques : accompagner l'« ubérisation »*, Paris, La Documentation française, 2017, p. 82 : « Par nature mondialisée, l'économie générée par les plateformes aboutit à la déterritorialisation des relations juridiques entre les parties » et p. 83 : « Le caractère mondial de l'économie des plateformes rend très difficile de garantir l'effectivité des dispositions en matière fiscale et sociale auxquels sont soumis tant les plateformes que leurs utilisateurs ». Suite à ce constat, le Conseil d'État proposait, pour garantir l'équité des règles, de « revoir la législation applicable pour que les opérations bénéficiaires réalisées sur les plateformes numériques fassent l'objet d'une fiscalité identique aux opérations réalisées selon d'autres modalités » (proposition n° 11 de l'étude, *op. cit.*, p. 128).

3 COM (2018) 147 final. La Commission propose de réformer les règles relatives à l'imposition des sociétés, afin que les bénéfices générés par les activités numériques soient enregistrés et taxés à l'endroit où les entreprises ont une interaction importante avec les utilisateurs par l'intermédiaire des canaux numériques.

4 COM (2018) 148 final. La Commission propose une taxation provisoire, dans l'attente d'une réforme globale, des activités numériques qui échappent actuellement à toute imposition dans l'Union européenne.

5 CE, 2<sup>e</sup>, 8<sup>e</sup>, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> chambres réunies, 25 octobre 2017, n°396954, *Revue de droit fiscal*, n° 2 (11 janvier 2018), 64, concl. E. Crépey, *Revue de jurisprudence fiscale*, n°12 (décembre 2017), pp. 1553 à 1558, chron. A. Iljic.

# Programme du colloque

---

## **9h30-9h45 – Séance d’ouverture**

**Bruno Lasserre**, vice-président du Conseil d’État

## **9h45-11h00 – Table ronde n° 1 : La gouvernance de la fiscalité internationale**

### ***Modérateur :***

**Jean Gaeremynck**, président de la section des finances du Conseil d’État

### ***Intervenants :***

**Sophie Chatel**, chef de l’unité des conventions fiscales au centre de politique et d’administration fiscales de l’Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

**Jacques Sasseville**, conseiller interrégional au bureau du financement du développement durable du département des affaires économiques et sociales des Nations Unies

**Stephen Quest**, directeur général à la direction générale de la fiscalité et de l’Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)

## **11h00-12h30 – Table ronde n° 2 : L’adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée transformée par le numérique**

### ***Modérateur :***

**Philippe Martin**, président de la section des travaux publics du Conseil d’État

### ***Intervenants :***

**Gauthier Blanluet**, professeur à l’université Panthéon-Assas, avocat au barreau de Paris

**Marie-Pascale Antoni**, directrice des affaires fiscales au MEDEF

**Éric Robert**, conseiller en politique fiscale à l’OCDE

**Milena Mathé**, analyste économique, DG fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)

### **14h15-16h15 – Table ronde n° 3 : La diversification des règles anti-évasion**

#### ***Modératrice :***

**Florence Deboissy**, professeure à l'université de Bordeaux

#### ***Intervenants :***

**Christophe Pourreau**, directeur de la législation fiscale à la direction générale des finances publiques du ministère de l'économie et des finances

**Olivier Dauchez**, avocat au barreau de Paris, co-président de la commission fiscale internationale de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF)

**Cyrille Dero**, directeur fiscal de Danone

**Philip Kerfs**, chef de l'unité pour la coopération internationale, centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE

### **16h15-16h45 – Séance de clôture**



## **Bruno Lasserre**

*Vice-président du Conseil d'État*

Diplômé de l'Institut d'études politiques de Bordeaux, Bruno Lasserre est un ancien élève de l'École nationale d'administration (promotion « Pierre Mendès France », 1978). Entré au Conseil d'État en tant qu'auditeur, Bruno Lasserre a notamment exercé au sein de l'institution les fonctions de commissaire du Gouvernement à la section du contentieux (1984-1986), d'assesseur (1998-1999), de président de la 1<sup>re</sup> sous-section (1999-2002) et de président adjoint de la section du contentieux (2002-2004). Il était, depuis 2016, président de la section de l'intérieur au Conseil d'État et, depuis 2017, président du Comité de règlement des différends et des sanctions de la Commission de régulation de l'énergie. Bruno Lasserre a présidé, de 2004 à 2016, l'Autorité de la concurrence. Auparavant, il a fait carrière dans le domaine des télécommunications où il a exercé, successivement, les postes de délégué aux affaires juridiques de la direction générale des télécommunications (1986-1989), de directeur de la réglementation générale puis de directeur général des postes et télécommunications au ministère des postes, des télécommunications et de l'espace (1989-1996) et, enfin, de chargé d'une mission d'information et de conseil sur les télécommunications auprès des gouvernements étrangers (1997-1998). Depuis le 29 mai 2018, Bruno Lasserre est vice-président du Conseil d'État.

---

Mesdames et Messieurs les présidents et les directeurs<sup>6</sup>,  
Mesdames et Messieurs les professeurs et les avocats,  
Chers collègues,

Je suis très heureux d'être avec vous pour ouvrir la 14<sup>e</sup> édition des *Entretiens en droit public économique* qui, cette année, sont consacrés à la fiscalité internationale. Cette série d'entretiens en droit public économique a été inaugurée en 2007 et, depuis plus de dix ans, ils sont l'occasion pour le Conseil d'État de revenir sur les sujets qui sont au cœur des débats en matière économique et en matière fiscale. Si le Conseil d'État a souhaité s'engager dans un tel cycle de conférences c'est parce que, dans notre double activité de conseiller du Gouvernement et de juge de l'administration, nous avons besoin de nous saisir des enjeux économiques qui sous-tendent les questions à trancher. Nous devons comprendre ces enjeux économiques et concurrentiels. Nous devons mesurer aussi les effets concrets des avis et des décisions que nous rendons sur tous les sujets qui irriguent le droit public économique. Je pense en particulier au contrôle des opérations de concentration ou des aides d'État, à la régulation économique ou à l'activité économique des personnes publiques en général, ainsi bien sûr qu'à la fiscalité.

---

<sup>6</sup> Texte écrit en collaboration avec Sarah Houllier, magistrat administratif, chargée de mission auprès du vice-président du Conseil d'État.

C'est pourquoi ces *Entretiens en droit public économique*, co-organisés par la section des finances, la section des travaux publics et la section du rapport et des études du Conseil d'État me tiennent tout spécialement à cœur. Je me réjouis donc de votre présence aujourd'hui, et je tiens à remercier tout particulièrement les prestigieux intervenants qui vont se succéder à la tribune et qui ont accepté de partager avec nous leur expertise et leurs expériences, ainsi que leurs propositions.

Le titre des Entretiens d'aujourd'hui soulève une question : la fiscalité internationale doit-elle être réinventée ? Le sujet est au premier abord technique, voire complexe. Mais il est surtout profondément actuel et porteur de nombreuses questions pour les États. Le sujet s'est donc tout naturellement imposé, et je remercie la section du rapport et des études, la section des finances et la section des travaux publics d'avoir retenu ce thème de travail.

Comme je l'évoquais, c'est un sujet dont les ramifications sont nombreuses. Pour cette introduction, je souhaiterais esquisser brièvement certaines de ces transformations, avant de laisser la parole aux intervenants des trois tables rondes qui s'attacheront à en préciser les contours et aussi sûrement à vous proposer des pistes de réforme.

### **1. - La première évolution, sur laquelle repose d'ailleurs toutes les autres, a trait au champ même de la fiscalité.**

Traditionnellement, l'impôt est intrinsèquement lié à la souveraineté d'un État, ce dernier étant seul compétent pour en déterminer l'assiette et pour en assurer la perception. Mais la matière fiscale a rapidement débordé ces frontières à mesure que la libéralisation des échanges et la globalisation de l'économie ont conduit les entreprises à dépasser les territoires nationaux et à conquérir des marchés au-delà de leurs territoires habituels. Pourtant, la perception de l'impôt est demeurée une prérogative étatique marquée par la territorialité des règles et la définition nationale des concepts. La confrontation entre ces deux réalités – une réalité économique, celle de la globalisation des échanges, d'une part, et une réalité politique, celle de la permanence de l'État en matière de fiscalité, d'autre part – crée aujourd'hui une tension qui est au cœur des interrogations soulevées par l'application des règles de la fiscalité internationale<sup>7</sup>.

Cette tension soulève d'abord des questions d'articulation des normes. Aux côtés des conventions fiscales bilatérales, qui existent de longue date, coexistent désormais des instruments multilatéraux, plus ou moins contraignants, incitatifs ou optionnels. Certains combinent même les approches à partir de l'harmonisation d'un socle de base sur le fondement duquel les États peuvent ensuite choisir certaines options. En parallèle, les règles nationales continuent à être élaborées sans réelle concertation entre les États, y compris au niveau de l'Union européenne.

Or cette multiplication des niveaux de norme est source de complexité pour les entreprises qui peinent à déterminer quelle est la règle applicable, alors qu'il y a précisément quinze jours, dans cette même salle lors des Entretiens du contentieux

<sup>7</sup> B. Delaunay, « Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008 », *in Droit fiscal*, n° 39, 28 septembre 2017, p. 470.



consacrés à la légalité et à la sécurité juridique, nous rappelions l'importance de la stabilité et de la prévisibilité des normes juridiques en matière économique. Et en matière de fiscalité internationale, une clarification apparaît à cet égard impérative.

En outre, la diversification des acteurs – des États aux Nations Unies, en passant bien sûr par l'OCDE et l'Union européenne – n'aide pas à simplifier la compréhension. À l'échelon européen, la question de l'articulation des normes se double de celle de l'harmonisation du droit substantiel, alors que l'Union européenne poursuit des objectifs qui peuvent différer de ceux poursuivis au niveau international. La concurrence entre les acteurs et les normes ne doit toutefois pas être surestimée, même si cette multitude est à coup sûr source de complexité. Les intervenants de la première table ronde, présidée par Jean Gaeremynck, président de la section des finances, y reviendront certainement. Je tiens à cet égard à souligner qu'il est rare que l'on parvienne à réunir dans un même colloque autant de représentants des principales organisations internationales et régionales qui travaillent en matière de fiscalité internationale, et je peux vous affirmer que le Conseil d'État mesure l'honneur qui est le sien de tous vous recevoir aujourd'hui et de pouvoir profiter de vos retours d'expérience.

## **2 - En parallèle de cette première évolution, les concepts de la fiscalité internationale paraissent dépassés par le caractère transfrontalier et innovant de certaines activités économiques.**

Comme je le soulignais, l'économie et la manière de fonctionner des entreprises ont changé, mais les règles de la fiscalité internationale sont quant à elles demeurées relativement stables. Le plan anti-BEPS (« *base erosion and profit shifting* »), lancé en 2013 par l'OCDE, témoigne de cette inadéquation et de la nécessité de réviser les règles pour que les entreprises multinationales déclarent fiscalement leurs bénéfices dans les États dans lesquels la valeur est réellement créée, c'est-à-dire là où se trouvent les activités économiques sur lesquelles sont fondés les bénéfices constatés.

À cet égard, la taxation des activités des géants du numérique est le témoin privilégié de cette crise des concepts que connaît la fiscalité internationale. Ces concepts apparaissent, en outre, mis à mal sous l'effet de mécanismes d'optimisation encouragés par la concurrence à laquelle se livrent certains États en matière fiscale. Se pose, par conséquent, la question de déterminer quels doivent être les critères d'imposition de ces activités qui, par nature, débordent les frontières nationales. Se pose également la question de savoir si, sur un sujet de cette ampleur, il est nécessaire d'adopter un droit spécifique aux activités numériques ou s'il est préférable, au contraire, d'envisager une rénovation générale des concepts ?

Sur ce point, les opinions divergent entre l'Union européenne, qui pousse à l'adoption de textes spécifiques, et d'autres organisations internationales privilégiant une approche plus générale. Les mêmes interrogations traversent d'ailleurs le droit de la concurrence s'agissant du secteur du numérique. L'affaire du rachat de *Whatsapp* par *Facebook* révèle que le critère du chiffre d'affaire pour appréhender le pouvoir de marché de ces entreprises est, dans certains cas,



dépassé. D'autres critères, comme la valeur boursière de ces entreprises, sont moins liés à leur chiffre d'affaires qu'à leur capacité à collecter et exploiter des quantités considérables de données.

Je ne doute pas que les intervenants de la deuxième table ronde, animée par Philippe Martin, président de la section des travaux publics, reviendront sur toutes ces questions qui dépassent le seul cadre des activités numériques.

**3. - Enfin, le troisième facteur de transformation de la fiscalité internationale tient à une demande croissante, de la part des citoyens, en faveur d'une transparence accrue, mais aussi d'une approche plus « éthique » de ces questions.**

Lors d'un colloque tenu en 2017, le professeur Delaunay parlait d'un « renversement de perspective » pour décrire la transformation des concepts et le changement de regard sur l'objectif poursuivi par la fiscalité internationale, celui-ci ayant glissé de la lutte contre les doubles impositions à la lutte contre la double non-imposition des revenus dits « apatrides »<sup>8</sup>. Je crois que ce renversement est également perceptible en matière de transparence et de lutte contre l'évasion fiscale, qui sont légitimement entrées dans une phase plus intense depuis la crise financière de 2008 et les diverses affaires – *Panama Papers*, *Luxleaks*, pour ne citer que celles-là. Les interrogations qui peuvent naître sur les critères de l'impôt rejaillissent en effet sur le sentiment citoyen et peuvent miner le sentiment d'appartenance à une communauté de destin.

Beaucoup a déjà été fait avec, notamment, l'essor des échanges de renseignements en matière fiscale au sein de l'Union européenne<sup>9</sup>, le *reporting* pays par pays<sup>10</sup> et l'instauration de dispositifs anti-abus<sup>11</sup>. Beaucoup reste certainement encore à faire et il reviendra aux intervenants de la troisième table ronde, présidée par le professeur Deboissy, de mettre en lumière ces sources de progrès et les perspectives à dessiner.

Le sujet de la transparence et de la lutte anti-évasion pose en outre la question du choix des instruments. En effet, sur un sujet comme celui qui nous occupe aujourd'hui, l'adoption de dispositifs de droit dur se heurte à la réalité transnationale de la matière autant qu'à leur inefficacité à influencer durablement les comportements. L'on voit alors émerger des dispositifs dits de « droit souple » (« *soft law* ») allant des codes de bonnes pratiques aux programmes de conformité, en passant par les recommandations et les avis, et qui reposent sur le postulat que la concertation qui préside à leur élaboration et leur caractère incitatif permettent d'atteindre plus efficacement les objectifs assignés. Là encore, il est intéressant de constater que toutes les organisations internationales et régionales ne considèrent pas ces instruments avec le même intérêt. L'Union européenne tend en effet à

---

8 *Ibid.*

9 Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

10 Rapport BEPS de l'OCDE – Action 13 (<http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-rapports.htm>).

11 Directives « ATAD » (directive 2016/1164/UE 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, et directive 2017/952/UE du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers).



édicter des règles de droit dur, là où l'OCDE s'attache pour sa part à faire émerger un consensus mondial matérialisé dans des recommandations non contraignantes.

## **Conclusion**

Mesdames et Messieurs, nous le voyons, les questions soulevées par le sujet de cette journée *d'Entretiens* sont nombreuses, et je n'ai fait qu'en évoquer brièvement certaines. Je laisse maintenant la parole aux présidents des tables rondes et aux intervenants, que je remercie encore une fois de leur participation. Je remercie également le public d'être venu en nombre aujourd'hui. Je vous souhaite à tous de passionnants et stimulants débats.





## La gouvernance de la fiscalité internationale

Le rôle des organisations supranationales dans l'élaboration des normes de la fiscalité internationale est ancien, mais il est en profond renouvellement. Si l'ONU et l'OCDE élaborent et mettent à jour des modèles de convention fiscale bilatérale, ces instruments traditionnels se voient complétés par de nouveaux « instruments multilatéraux » qui ont vocation à permettre l'intégration plus rapide des nouvelles normes dans les conventions bilatérales. Par ailleurs, l'Union européenne, organisation régionale dotée d'un ordre juridique propre, contribue de façon directe à l'intégration de ces nouvelles normes dans le droit positif de ses États membres.

### Sommaire

Biographie des intervenants.....	17
Actes de la table ronde.....	19
Échanges avec la salle .....	35



# Biographie des intervenants

---

*Les fonctions mentionnées sont celles exercées à la date de la conférence.*

## Modérateur

### **Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État*

Diplômé de l'Institut d'études politiques de Paris et ancien élève de l'École nationale d'administration (promotion Voltaire), Jean Gaeremynck a débuté sa carrière au Conseil d'État en 1980. Il y a occupé des fonctions à la section du contentieux, où il a été notamment commissaire du Gouvernement puis assesseur, mais aussi à la section sociale et au centre de documentation. Conseiller juridique du Président de la République du Sénégal de 1985 à 1989, il a également exercé des responsabilités au sein de l'administration française : directeur adjoint puis directeur du cabinet du garde des Sceaux (1993-1995), directeur de la population et des migrations au sein du ministère de l'emploi, du travail et de la cohésion sociale (1997-2005), délégué général à l'emploi et à la formation professionnelle au ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi (2005 à 2008). Par ailleurs, en 2012-2013, il a été administrateur provisoire de l'Institut d'études politiques de Paris. Jean Gaeremynck est membre de l'Autorité de la statistique publique, président du conseil d'administration de l'Office français de protection des réfugiés et apatrides (Ofpra), et président du conseil d'administration de l'Agence nationale du contrôle du logement social (Ancols). Il a été nommé président adjoint de la section des finances du Conseil d'État en 2011, puis président en 2017. Il est également membre de la commission des sanctions de l'AMF.

## Intervenants

### **Sophie Chatel**

*Chef de l'unité des conventions fiscales au centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)*

Sophie Chatel est la chef d'unité chargée des conventions fiscales au Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE. À ce titre, elle est responsable de l'instrument multilatéral et du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Auparavant, Sophie Chatel a travaillé au ministère des finances du Canada et à l'agence du revenu du Canada, où elle a joué un rôle de premier plan dans l'élaboration de la politique fiscale internationale du gouvernement canadien. Sophie Chatel a également été, pendant de nombreuses années, déléguée auprès du groupe de travail chargé de l'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Plus tôt dans sa carrière, elle a travaillé comme conseillère fiscale dans le secteur privé. Sophie Chatel est titulaire d'une licence en droit de l'université de Montréal et d'une maîtrise en fiscalité de l'université de Sherbrooke. Elle est également membre de comptables professionnels agréés Canada.

**Jacques Sasseville**

*Conseiller interrégional au bureau du financement du développement durable du département des affaires économiques et sociales des Nations Unies*

Diplômé en droit, sciences comptables et fiscalité, Jacques Sasseville a travaillé à l'OCDE de 1990 à 1993 comme administrateur principal, puis comme chef adjoint de la division des affaires fiscales. De 1995 à 2017, il est chef de l'unité des conventions fiscales ; puis, depuis juin 2017, conseiller interrégional au sein du bureau du financement du développement durable du département des affaires économiques et sociales des Nations Unies. Il a également travaillé au sein du gouvernement fédéral du Canada comme conseil à la direction de droit fiscal du ministère de la justice, et responsable des conventions fiscales au ministère des finances, ainsi que comme chercheur, chargé de cours, professeur de fiscalité et avocat fiscaliste. Il est par ailleurs professeur invité aux programmes de fiscalité internationale de l'université de Leiden (Pays-Bas) et de l'Institut technique et économique de Vienne (Autriche).

**Stephen Quest**

*Directeur général à la direction générale de la fiscalité et de l'Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)*

Diplômé de l'Université de York en 1986, Stephan Quest a tout d'abord travaillé pour le gouvernement du Royaume-Uni au sein du ministère de l'emploi (1987-1993). Il a ensuite rejoint les institutions européennes pour y exercer différentes fonctions. Il a d'abord été administrateur au sein de l'unité de la planification et de la coordination à la direction générale de l'emploi et des affaires sociales (1993-1994), puis membre du cabinet du commissaire européen Pádraig Flynn en charge de la politique de l'emploi et des affaires sociales (1995-1999), assistant du directeur général à la direction générale de l'éducation et de la formation (1999), assistant du chef du bureau du président-désigné Roman Prodi (1999), membre du cabinet du commissaire européen Margot Wallström en charge de la politique de l'environnement (1999-2000), assistant du secrétaire général de la Commission européenne (2000-2004), chef de cabinet du commissaire européen Dalia Grybauskaitė puis du commissaire Algirdas Šemeta en charge de la programmation financière et du budget (2004-2010). Il a ensuite exercé, de 2010 à 2013, les fonctions de directeur en charge de l'office de gestion et liquidation des droits individuels, puis, de 2013 à 2015, les fonctions de directeur général de la direction générale de l'informatique (DIGIT). Depuis janvier 2016, Stephen Quest est directeur général de la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière (TAXUD).

# Actes – la gouvernance de la fiscalité internationale

---

**Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État,  
modérateur de la table ronde*

Pour cette première table ronde, j'ai l'honneur et le plaisir d'accueillir trois personnalités éminentes : Mme Sophie Chatel, chef de l'unité des conventions fiscales au centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), qui a notamment travaillé au Canada, au ministère des finances et à l'agence du revenu, ainsi que dans le secteur privé, et qui est aujourd'hui au cœur de l'action au sein de l'OCDE ; M. Stephen Quest, directeur général au sein de la direction générale de la fiscalité et de l'Union douanière de la Commission européenne (TAXUD), qui a notamment travaillé pour le gouvernement du Royaume-Uni au sein du ministère de l'emploi, avant de rejoindre les institutions européennes, et dont on peut dire qu'il a occupé de très nombreux emplois au sein de la Commission européenne, aussi bien dans les directions générales qu'auprès d'un certain nombre de commissaires dans des fonctions très proches de ceux-ci et dans plusieurs fonctions en tant que directeur ou directeur général ; et M. Jacques Sasseville, longtemps responsable des questions fiscales au sein de l'OCDE, qui est aujourd'hui conseiller interrégional au bureau du financement du développement durable au département des affaires économiques et sociales des Nations Unies.

Comme l'a rappelé le vice-président Lasserre, en ouverture à ce colloque, les questions fiscales et, de façon générale, la fiscalité sont une prérogative de la souveraineté des États. Et ceci, pourrait-on dire, plus que jamais. Ce sujet est donc au cœur de l'action et de la responsabilité des États, mais également au cœur des revendications qui se portent vers les États. Pourtant l'on sait très bien, même confusément, que d'autres acteurs que les États – des acteurs supraétatiques – jouent un rôle grandissant dans la détermination de la règle fiscale.

L'objectif de cette première table ronde est donc de mieux comprendre le jeu de ces acteurs essentiels qui interviennent à côté des États et dont nos intervenants sont les représentants.

C'est pourquoi nous commencerons par rappeler certains éléments historiques pour mieux comprendre les évolutions qui ont conduit à la situation présente. Ensuite, je demanderai à nos intervenants de bien vouloir caractériser leur positionnement actuel : comment les acteurs qu'ils représentent conçoivent-ils leurs rôles ? Quelle est leur stratégie ? Quels sont leurs priorités et leurs sujets de prédilection ? Puis, il nous importera de connaître les articulations qui existent entre ces différents acteurs supraétatiques, d'une part, et ces différents acteurs

supraétatiques avec les acteurs étatiques traditionnels, d'autre part. S'agit-il de coopération ? Travaillent-ils ensemble ou développent-ils simplement des relations fonctionnelles ? Enfin, nous nous interrogerons sur les méthodes de travail de ces acteurs supraétatiques dans la détermination des règles fiscales, ainsi que sur les processus mis en œuvre pour savoir, par exemple, s'il existe en la matière une association avec les acteurs de la société civile (entreprises, syndicats, universités, chercheurs et autres acteurs académiques).

Pour commencer cette séance, je donne la parole à Mme Chatel.

---

**Sophie Chatel**

*Chef de l'unité des conventions fiscales  
au centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE*

Merci M. le président. Je remercie également le Conseil d'État de m'avoir invitée à participer à ce colloque et d'ainsi me permettre de parler de la gouvernance de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et de ses enjeux.

À sa création, en 1948, l'OCDE s'appelait l'Organisation européenne de coopération économique (OECE) et avait été instituée pour administrer le plan Marshall, financé par les États-Unis et le Canada, aux fins d'aider à la reconstruction de l'Europe au lendemain de la seconde guerre mondiale.

Cette étape, couronnée de succès, a permis de faire prendre conscience aux pays européens de l'importance de la collaboration au niveau économique. C'est pourquoi, en 1961, l'OCDE a pris la relève de l'OECE pour à la fois développer les succès de cette collaboration économique, renforcer l'économie de ses pays membres et contribuer à la croissance des pays industrialisés et des pays émergents. C'est à partir de cette date que le Japon a rejoint les États-Unis et le Canada, avant même que de nombreux autres pays ne rejoignent l'OCDE.

Notons que, dès 1961, les affaires fiscales ont été portées sur le devant de la scène. Dès lors, la coopération fiscale apparaît comme le moteur de l'action de l'OCDE et révèle l'importance de son action en matière de gouvernance économique.

Aujourd'hui, trente-cinq pays industrialisés sont membres de l'OCDE, auxquels il faut ajouter des pays partenaires importants comme le Brésil, l'Inde, la Chine, l'Afrique du Sud ou l'Indonésie. L'ensemble de ces pays, membres et partenaires, représentent 80 % des échanges commerciaux dans le monde.

Cependant, au cours de ces douze dernières années, et plus précisément à la suite de la crise financière de 2007-2008, une évolution très importante a eu lieu qui a vu l'émergence du G20, et son positionnement sur les questions économiques et fiscales. De sorte que la gouvernance de l'OCDE est aujourd'hui intimement liée au rôle de locomotive du G20 sur ces mêmes questions.

Toujours à la suite de la crise financière de 2007-2008, un consensus a eu lieu au niveau du G20 pour arriver à une norme internationale de transparence et

d'échange d'informations. L'un des enjeux du G20 était que l'on ne peut pas opérer dans un système de collaboration fiscale si le secret bancaire n'est pas levé.

C'est pourquoi, en 2009, de solides normes ont été mises en place pour supprimer le secret bancaire à la suite des travaux du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements<sup>12</sup> qui réunissait cent cinquante-quatre pays dont le poids économique représentait environ 95 % du PIB<sup>13</sup> mondial.

Dans ce contexte, la gouvernance de l'OCDE a beaucoup changé et continue de s'adapter.

Une autre évolution de cette gouvernance de l'OCDE apparaît avec les mesures issues du projet BEPS<sup>14</sup> concernant le souhait de mettre fin à l'érosion des bases fiscales à travers un plan d'action spécifique. Pour cela, l'OCDE a émis quinze actions différentes<sup>15</sup> et mis en place un cadre inclusif sur le projet BEPS qui concerne cent vingt-quatre pays, tous traités sur un même pied d'égalité en termes décisionnels.

Trois grandes priorités sont portées par ces cent vingt-quatre pays, qui agissent ensemble pour assurer l'application cohérente des quinze mesures issues du projet BEPS et mettre fin à l'érosion de la base fiscale : la lutte contre la fraude fiscale, la lutte contre l'évasion fiscale et la mise en place d'un environnement fiscal plus transparent – en la matière, nous appuyons les travaux du Forum mondial sur la transparence<sup>16</sup>.

Bien sûr, cette approche tient compte de la problématique nouvelle de la numérisation de l'économie, et l'on assiste à l'émergence de nombreuses discussions qui vont au-delà de la simple érosion de la base fiscale. Mais notre action vise surtout à renforcer la cohérence des règles fiscales internationales. C'est pourquoi les pays observent si les mesures, ou les normes fiscales actuelles, sont cohérentes par rapport à la façon dont les entreprises exploitent leurs activités au niveau global. Il y a beaucoup de discussions actuellement dans ce domaine avec les cent vingt-quatre pays adhérant au projet BEPS, et il s'agit d'enjeux fiscaux fondamentaux.

Une autre priorité de ce cadre inclusif consiste à vouloir garantir un environnement (un cadre) fiscal plus transparent, ainsi qu'à mettre en œuvre toutes les mesures qui vont émerger de ces consensus internationaux. Ce qui permet de souligner l'importance de la notion d'examen par les pairs<sup>17</sup>.

12 OCDE, *Coopération fiscale 2009 : vers l'établissement de règles du jeu équitables* – Évaluation par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements 2009, éd. OCDE, Paris, 2009.

13 Le produit intérieur brut (PIB) mesure la richesse d'un pays produite au cours d'une année.

14 Lancé par le G20 et mis en place par l'OCDE, le projet BEPS (« *Base Erosion and Profit Shifting Project* ») est destiné à lutter, au moyen de quinze actions spécifiques, contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires.

15 Voir : OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires - Exposé des actions 2015*, éd. OCDE, Paris, 2015 ([www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf)).

16 Voir : Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, *Rapport d'examen par les pairs sur la demande d'échange de renseignements, France 2018 (Deuxième cycle)*, éd. OCDE, Paris, 2018 (<https://doi.org/10.1787/9789264291188-fr>).

17 L'examen par les pairs consiste en un échange de points de vues et de conseils, dans un contexte non conflictuel, entre des parties (pays) se situant sur un pied d'égalité.



Notons également qu'en matière de gouvernance, il existe un *forum*, le Forum mondial sur la gouvernance publique, qui examine la mise en œuvre de ces mesures.

Dans ce contexte, comment fonctionne l'OCDE au niveau stratégique ? Comment arrive-t-on à produire de telles normes ?

C'est relativement difficile dans la mesure où, en réalité, l'OCDE n'a qu'un rôle de facilitateur auprès des gouvernements des cent vingt-quatre États qui adhèrent au projet BEPS pour essayer d'arriver à un consensus sur une norme. Cela génère de nombreuses discussions, conduites sous l'autorité des pays du G20 pour faciliter l'obtention d'un consensus.

Je souhaiterais également mentionner l'importance de la collaboration avec les autres organisations internationales.

C'est en lisant attentivement le nouveau mandat<sup>18</sup> du Comité des affaires fiscales (CAF)<sup>19</sup> de l'OCDE, que l'on s'aperçoit de l'importance accordée à la collaboration au niveau des travaux sur la fiscalité, non seulement avec les pays membres et les pays partenaires ou des organisations fiscales régionales, mais aussi, et surtout, avec d'autres organismes internationaux comme, par exemple, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies.

Enfin, pour finir, je mentionnerai l'importance de la consultation avec les autres acteurs (entreprises, contribuables, etc.). Aspect qui a poussé l'OCDE à mettre en place plusieurs comités de consultation, comme le *Business and Industry Advisory Committee* (BIAC)<sup>20</sup> qui est un comité de consultation d'entreprises et d'industries dont les membres sont permanents et qui promeut la voix des milieux d'affaires, afin de faire bénéficier l'OCDE et les pouvoirs publics de leur expertise au profit notamment de la compétitivité économique et d'un meilleur climat des affaires.

Pour conclure, je soulignerai l'importance de pouvoir arriver à un consensus.

Bien sûr, les États sont souverains dans leurs champs de compétences fiscales, mais l'économie est aujourd'hui mondialisée et transcende les frontières des nations. De ce fait, il est devenu impossible de mettre en place une fiscalité cohérente avec les modèles d'affaires internationaux si l'on ne tient compte que de l'environnement situé à l'intérieur des frontières.

C'est pourquoi il faut assurer une coordination avec les autres pays. C'est ce rôle de facilitateur que propose l'OCDE, pour aller au-delà des mesures autonomes qui

18 Voir : « Résolution du Conseil portant révision du mandat du Comité des affaires fiscales » [C(2018)72, Annexe IV], 1 374<sup>ème</sup> séance, 3 mai 2018, consultable sur le site Internet de l'OCDE (<https://oecdgroups.oecd.org/Bodies/ShowBodyView.aspx?BodyID=963&Lang=fr>).

19 *Ibid.* : le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a comme objectif prioritaire « de contribuer à ce que la mondialisation puisse profiter à tous grâce à la promotion et à l'élaboration de politiques, de normes et d'orientations fiscales internationales efficaces et judicieuses susceptibles de permettre aux pouvoirs publics d'offrir à leurs citoyens des services de meilleure qualité, tout en maximisant la croissance économique et en atteignant des objectifs environnementaux et sociaux ».

20 Depuis 1961, l'OCDE entretient des relations de coopération avec la société civile, notamment par le biais du Comité consultatif économique et industriel auprès de l'OCDE (BIAC) et de la Commission syndicale consultative auprès de l'OCDE (TUAC).



émergent des pays qui ne prendraient en compte que leurs intérêts propres au risque de créer une double imposition avec un impact fortement négatif sur les échanges commerciaux.

Cette problématique de la double imposition est sans doute la principale préoccupation de l'OCDE, tant le cœur de mission de l'Organisation est de s'assurer de l'existence d'un environnement fiscal propice aux échanges commerciaux et qui puisse offrir de meilleures conditions de vie.

---

**Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

Merci beaucoup Mme Chatel pour votre intervention. La parole est maintenant à M. Sasseville.

---

**Jacques Sasseville**

*Conseiller interrégional au bureau du financement du développement durable du département des affaires économiques et sociales des Nations Unies*

En décembre 1918, un président américain – quelque peu idéaliste –, Woodrow Wilson<sup>21</sup>, quitte les États-Unis pour un long voyage vers Paris. La suite de l'histoire est connue : négociations difficiles avec le président français et le premier ministre britannique, signature du traité de Versailles, etc. À l'époque, toutefois, l'idée du président américain était de constituer une organisation internationale qui répondrait au nom de « Société des nations » (SDN).

Cette institution sera le précurseur des Nations Unies. Et ses travaux en matière fiscale sont la base des conventions fiscales d'aujourd'hui. Ceux-ci ont en effet permis le développement des principaux concepts des conventions fiscales tels que : « établissement stable », « siège de direction effective », « prix de pleine concurrence », « imputation des bénéfices aux établissements stables », etc.

En 1933, la SDN propose une convention multilatérale pour l'imposition des bénéfices des entreprises dont l'objectif est d'harmoniser les règles visant à déterminer quelle partie des bénéfices d'une entreprise étrangère peut être imposée par un État. C'est un échec car aucun pays ne la signe. En 1935, la convention multilatérale est modifiée pour devenir un modèle pour convention bilatérale. C'était, à l'époque, la première tentative – il y en aura d'autres ensuite – d'une convention multilatérale visant à remplacer les conventions bilatérales.

Les travaux de la SDN se poursuivent jusqu'en 1946 ; le dernier modèle de convention fiscale bilatérale produit par cette institution étant celui de Londres. De 1946 à 1956, les Nations Unies délaissent le domaine des conventions fiscales. En 1956, le sujet est repris par l'Organisation européenne pour la coopération économique (OECE), comme cela a été mentionné par Mme Chatel. On y travaille

<sup>21</sup> Thomas Woodrow Wilson (1856-1924), homme d'État américain, 28<sup>e</sup> président des États-Unis de 1913 à 1921.

sur une nouvelle convention ou modèle de convention jusqu'en 1961, année durant laquelle l'OECE devient l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE). Deux nouveaux membres, le Canada et les États-Unis, rejoignent alors la nouvelle organisation. Ces deux pays se voient présenter le projet développé par les pays européens, et le délégué américain en particulier identifie un certain nombre de difficultés soulevées par ce projet. L'un de ces problèmes est que certains pays de l'OCDE veulent une convention fiscale multilatérale. En 1963, la décision est prise de publier le résultat des travaux entrepris en 1956 sous le titre « Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune ». De 1963 à 1977, l'OCDE abandonne l'idée d'une convention multilatérale : une version révisée du projet de 1963 est publiée en 1977 sous le titre « Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune », qui consacre la transition définitive vers un modèle dont les pays membres doivent s'inspirer lors de négociations bilatérales.

Suite à la publication du Projet de Convention de 1963 par l'OCDE, il semble que les Américains ont également décidé de soutenir la reprise des travaux relatifs aux conventions fiscales au sein des Nations Unies, dans la perspective d'aider les pays en voie de développement à négocier des conventions fiscales avec les pays développés.

En 1967, quelques années après la publication du Projet de convention de l'OCDE, un Groupe d'experts sur les conventions fiscales est créé aux Nations Unies. En 1980, les Nations Unies publient un modèle pour les conventions fiscales entre les pays développés et les pays en voie de développement. La préoccupation première du Groupe d'experts des Nations Unies a toujours été d'assister les pays en voie de développement – dont plusieurs sont maintenant des économies émergentes. Ce Groupe n'a jamais eu comme objectif de se substituer à l'OCDE ou de concurrencer le travail de l'OCDE sur les conventions fiscales. C'est pourquoi le modèle des Nations Unies reproduit en grande partie le modèle de l'OCDE avec quelques différences d'importance pour tenir compte des particularités des pays en voie de développement.

De nos jours, les travaux des Nations Unies en matière de fiscalité internationale sont réalisés par le Comité des experts sur la coopération internationale en matière fiscale, Comité qui a remplacé le Groupe d'experts en 2004. Le mandat de ce Comité est large, mais, en pratique, reste centré sur les questions fiscales qui intéressent les pays en voie de développement et les économies émergentes.

Actuellement, on y travaille sur les conventions fiscales, continuant ainsi les travaux débutés en 1967. On y travaille également sur les prix de transfert, sur la fiscalité des ressources naturelles – ce qui représente une préoccupation majeure des pays en voie de développement – et sur la fiscalité des projets d'assistance technique. Plusieurs pays développés offrent de l'assistance technique aux pays en développement, mais l'une des conditions pour obtenir cette assistance est que l'on doit concéder des exonérations très importantes à tous les acteurs du projet, ce qui pose problème aux administrations fiscales des pays en voie de développement.



Le Comité travaille également sur la fiscalité du numérique, en collaboration avec l'Union européenne et l'OCDE – même si les travaux du Comité sur cette question sont relativement récents et n'ont pas la même envergure que ceux de l'OCDE.

Le Comité se réunit deux fois par an. En pratique, les réunions sont ouvertes à ceux qui veulent y participer, sous réserve de s'inscrire à l'avance pour ces réunions. Le Comité travaille avec des sous-comités, actuellement au nombre de neuf. Contrairement à l'OCDE, où les délégués sont des représentants de leurs gouvernements, les experts du Comité des Nations Unies agissent en leur capacité personnelle. Ces experts sont choisis par le Secrétaire général des Nations Unies à partir des candidats proposés par les gouvernements des États membres.

Les observateurs jouent un rôle très important lors des réunions du Comité. Chaque État membre des Nations Unies peut être représenté par un observateur. Les organisations internationales fiscales y sont également bien représentées, qu'il s'agisse d'organisations d'administrations fiscales ou d'organisations plus globales (Fonds monétaire international, OCDE, banque mondiale, etc.). L'Union européenne dispose également d'un observateur.

Les universitaires et les milieux d'affaires sont représentés à toutes les réunions du Comité des experts des Nations Unies. Ils sont également présents dans plusieurs sous-comités, même si certains sous-comités préfèrent n'avoir que des membres du Comité des experts des Nations Unies. Les Nations Unies coopèrent avec les autres organisations fiscales internationales, notamment au sein de la plateforme de coopération sur les questions fiscales. Il ne s'agit pas d'une organisation en tant que telle, mais plutôt d'un mécanisme qui permet au Fonds monétaire international, à la banque mondiale, à l'OCDE et aux Nations Unies de coordonner les activités de ces quatre organisations en matière de fiscalité. Depuis deux ans, cette plateforme est devenue l'instrument de prédilection qui assure la coordination des travaux entre ces différentes organisations.

---

**Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État,  
modérateur de la table ronde*

Merci beaucoup. Je donne tout de suite la parole à M. le directeur général Stephen Quest.

---

**Stephen Quest**

*Directeur général à la direction générale de la fiscalité  
et de l'Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)*

En remarque liminaire, je souhaiterais remercier le Conseil d'État pour son invitation, ainsi que pour le choix du sujet qui est d'actualité et d'une grande importance pour les pays de l'Union européenne.

## L'aspect historique

Dès le départ, la fiscalité est inscrite dans les traités européens<sup>22</sup>. Il s'agit d'une compétence partagée avec les États membres.

Certes, l'harmonisation fiscale n'a jamais été un but en soi. Elle n'apparaît pas non plus nécessaire pour faire fonctionner l'Union européenne. C'est ainsi que la souveraineté des États membres en matière de fiscalité a été préservée.

Les traités européens mettent surtout l'accent sur la nécessité pour l'Union européenne de respecter les principes de subsidiarité et de proportionnalité. Ils exigent également le vote à l'unanimité au Conseil de l'Union européenne<sup>23</sup> pour faire adopter les règles en matière fiscale. Ces limites et ces contraintes protègent ainsi la souveraineté des États membres en matière fiscale.

Mais, dans le même temps, l'Union européenne doit aussi penser à préserver l'intégrité de son marché intérieur et s'assurer de son bon fonctionnement, notamment en promouvant la libre circulation et la garantie d'une juste concurrence.

Pour ce faire, l'Union européenne dispose d'instruments légaux. Ainsi, par exemple, l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) permet d'harmoniser les législations des États membres en matière de fiscalité indirecte (transactions, biens et marchandises), tandis que l'article 115 du TFUE – qui est plus dans l'approximation – prévoit l'adoption de dispositions pour le rapprochement des législations en ce qui concerne les autres impôts, comme l'impôt sur les entreprises.

C'est ainsi que la plupart des interventions de l'Union européenne se sont focalisées sur les situations transfrontalières, où les systèmes fiscaux des États membres étaient incompatibles avec les quatre libertés garanties par le marché unique<sup>24</sup>, et sur l'action au niveau national insuffisante. L'accent a donc été mis au départ sur la fiscalité indirecte avec, par exemple, en 1977, la mise en place d'une assiette uniforme pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)<sup>25</sup>, ou, en 1993, l'introduction de taux d'accises<sup>26</sup> pour faciliter les échanges transfrontaliers de biens et prévenir les distorsions de concurrence au sein du marché unique<sup>27</sup> (les contrôles fiscaux aux frontières entre les États membres ayant été supprimés).

---

22 Le traité de Rome (25 mars 1957) prévoyait dès l'origine l'interdiction des restrictions en matière d'impôts indirects et le recours au rapprochement des législations fiscales (voir : traité de Rome, chapitre 2, dispositions fiscales, articles 95 à 99).

23 Aussi appelé « Conseil », ou « Conseil des ministres de l'Union européenne », le Conseil de l'Union européenne réunit les ministres des États membres par domaine d'activité.

24 Libre circulation des biens, des capitaux, des services et des personnes.

25 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.

26 Les droits d'accises sont des taxes indirectes sur la vente ou la consommation de certains produits (tabac, alcool ou pétrole).

27 Directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (directive abrogée et remplacée au 1<sup>er</sup> avril 2010 par la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise).



Mais, en parallèle, l'accent était aussi porté sur la fiscalité directe liée au marché unique, afin, par exemple, d'éviter les problèmes de double taxation dans l'exercice par les entreprises de leurs droits de libre circulation ou d'établissement et, plus récemment, de promouvoir des actions en matière de coopération administrative (échange d'informations) et de lutte contre l'évasion fiscale.

### **Le positionnement actuel**

Actuellement, le rôle clé de la Commission en matière fiscale est de soutenir le marché unique – c'est-à-dire protéger l'acquis communautaire, assurer la mise en œuvre et le respect des lois adoptées et, si nécessaire, proposer des améliorations –, et de promouvoir la bonne gouvernance fiscale en Europe (et aussi au niveau mondial).

Les stratégies adoptées incluent la législation (à travers les propositions de lois), le suivi de sa mise en place et, si nécessaire, les recours devant la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). À cela, il faut ajouter la coordination et la promotion des bonnes pratiques (y compris la coopération administrative et le travail groupe Code de conduite du Conseil<sup>28</sup>), ainsi que les activités au niveau international.

Les thèmes prioritaires sont la préservation et le bon fonctionnement du marché unique, l'équité et la bonne gouvernance fiscale, la transparence et la lutte contre la fraude fiscale. Mais la crise économique et financière a contribué au glissement d'une démarche, initialement axée sur l'achèvement du marché unique, vers une démarche plus globale et recherchant davantage d'équité et de justice fiscale.

### **L'articulation entre États membres et organisations internationales**

Les organisations internationales (Commission européenne, Organisation de coopération et de développement économiques [OCDE], Nations Unies) ont des rôles différents, mais complémentaires. Elles coopèrent étroitement entre elles, et les États membres sont en grand partie représentés dans ces organisations.

C'est ainsi qu'il y a beaucoup de travail en commun avec l'OCDE, que ce soit sur le projet BEPS, sur la transparence, ou sur la bonne gouvernance au niveau mondial.

### **Les méthodes de travail**

On imagine trop souvent la Commission comme un ensemble de techniciens ou de technocrates coupés du monde et calfeutrés dans leur tour d'ivoire. C'est selon moi une erreur. En réalité, la Commission a une culture très forte de la consultation et du dialogue. Avant de légiférer, nous étudions, nous consultons publiquement, nous essayons de mesurer les impacts de nos propositions. Et nous publions les résultats de façon transparente.

Pour ce faire, nous avons mis au point des procédures qui nous permettent de réunir et de consulter différentes structures comme, par exemple, une plateforme

---

<sup>28</sup> Groupe créé en 1998, composé de représentants des États membres et de la Commission européenne, dans le but d'évaluer les mesures fiscales dommageables aux entreprises.



de bonne gouvernance qui réunit administrations nationales, représentants des entreprises et représentants de la société civile. Cette plateforme a pour rôle d'aider la Commission dans le développement d'initiatives visant à lutter contre la planification fiscale agressive ou à identifier des cas de double taxation.

Très régulièrement, nous invitons le milieu académique à présenter une expertise sur nos priorités, notamment dans le cadre de séminaires économiques organisés par notre direction générale.

Nous publions également des rapports et des études, et travaillons étroitement avec les États membres et le Parlement européen. Au final, je pense que nous sommes l'administration la plus transparente au monde.

Enfin, je souhaiterais terminer sur le rôle joué par les nouveaux acteurs supra-étatiques.

### **L'action des acteurs supra-étatiques**

Deux aspects me semblent importants à souligner.

1) En quoi le rôle des nouveaux acteurs supra-étatiques est-il plus approprié ?

Il est clair que certaines actions peuvent être entreprises au niveau national, tandis que d'autres nécessitent une intervention au niveau européen. Parfois simplement parce que c'est plus efficace, ou parce que nous avons besoin de réaliser des progrès ou de répondre aux inquiétudes de nos concitoyens, mais aussi, et surtout, parce que cela s'avère nécessaire.

Et cela est nécessaire parce que, d'une part, une action au niveau européen est la seule façon de faire fonctionner le marché unique qui a besoin d'un socle de règles harmonisées, que, d'autre part, la souveraineté d'un État membre risque d'être compromise par l'action ou l'inaction d'un de ses voisins, et, qu'enfin, la souveraineté de l'Union européenne peut uniquement être défendue au niveau international à condition d'agir ensemble.

2) Quelles avancées ces nouveaux acteurs ont-ils permis ?

Je prendrai trois exemples.

- Les travaux du projet BEPS pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ont été, non seulement fortement soutenus par des actions de l'Union européenne agissant au niveau international, mais également très rapidement traduits dans la législation européenne à travers la directive « ATAD » (« *Anti-Tax Avoidance* »)<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> 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. Voir également en ce sens : les projets « ATAD 2 » et d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCS).



- L'interaction qui existe entre la liste européenne des juridictions non coopératives, adoptée en décembre 2017, et le travail de l'OCDE au niveau global. Notre liste a fonctionné comme un puissant outil incitatif auprès des pays tiers, avec lesquels nous avons fortement coopéré pour faire avancer les choses. D'un côté, les critères européens reposent en grand partie sur les travaux réalisés au niveau de l'OCDE sur la transparence fiscale, l'équité fiscale et la mise en œuvre des mesures développées dans le cadre du projet BEPS. D'un autre côté, nous avons développé un nouveau critère permettant d'évaluer ces juridictions pour éviter qu'elles facilitent les structures fiscales artificielles, qui ne reflètent pas l'activité économique réelle des entreprises. Et nous sommes ravis de constater que des critères de « substance »<sup>30</sup> sont également en train d'être adoptés par l'OCDE.

- Le dossier de la fiscalité du numérique, où les discussions au niveau européen sur la taxe sur les services numériques ont donné une vraie impulsion à des discussions au niveau global.

---

### **Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État,  
modérateur de la table ronde*

Merci beaucoup. À vous entendre, M. Quest, sur la difficile question du numérique, vous dites que ce qui se passe au niveau européen permet de stimuler ce qui se passe au niveau mondial. On espère que cela se passe bien ainsi. Cependant, lorsque l'on suit l'actualité et que l'on constate, par exemple, que les propositions de la France de taxer les activités des « géants du numérique »<sup>31</sup> ne recueillent pas l'assentiment des autres pays européens, deux scénarios se dessinent alors avec ceux qui veulent avancer au niveau européen et ceux qui préfèrent avancer au niveau international. Et l'on ne peut pas s'empêcher de penser qu'il y a là une attitude quelque peu dilatoire. S'agit-il d'actions complémentaires ? Ou est-ce que cette espérance dans les solutions mondiales ne sert pas avant tout à éviter de trancher la question au niveau européen ?

---

### **Stephen Quest**

*Directeur général à la direction générale de la fiscalité  
et de l'Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)*

Même si tout le monde s'accorde à dire qu'un accord global est toujours préférable à l'action individuelle, les points de vue diffèrent quant au besoin et à l'urgence d'agir au niveau européen. C'est pourquoi nous travaillons, à la Commission, pour essayer de trouver des accords au niveau européen, tout en sachant que même si cela n'aboutit pas au résultat escompté c'est une bonne façon de stimuler les progrès nécessaires à l'émergence d'accords au niveau global.

---

30 Critères permettant de savoir si l'entreprise transfère artificiellement des bénéfices dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle où elle n'exerce guère d'activité réelle, voire aucune activité (absence de substance). Voir : OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 - Rapport d'étape*, juillet 2017-juin 2018.

31 Cette expression désigne quatre des entreprises les plus puissantes de l'Internet : Google, Apple, Facebook et Amazon (GAFA), avec parfois Microsoft (GAFAM).

Si l'on considère, par exemple, les propositions actuelles de directives sur la fiscalité du numérique<sup>32</sup>, il faut noter que même si nous n'arrivons pas à les faire adopter ce n'est pas nécessairement un échec, car il y a déjà deux progrès qui en découlent : grâce à ces propositions nous avons démontré l'urgence sur ce dossier, et nous avons donné une impulsion pour en relancer la discussion au niveau global – sur un sujet bloqué depuis deux ans.

Et, même si ces propositions ne sont pas adoptées à l'unanimité des vingt-huit États membres, la Commission a posé là un cadre juridique qui permet, aux États membres qui le souhaitent, d'avancer individuellement sur ce sujet et, surtout, de le faire dans un cadre compatible avec le marché unique et le droit de la concurrence. Ce n'est pas encore parfait, mais il y a un progrès par rapport à des actions unilatérales prises sans concertation et hors du cadre juridique proposé par la Commission.

---

**Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État,  
modérateur de la table ronde*

Merci beaucoup pour la clarté de vos propos. Vous avez abordé, avec M. Sasseville, des thèmes importants identifiés comme stratégiques (prix de transfert, fiscalité des ressources naturelles, fiscalité du numérique, équité). Cependant, je suis surpris que n'y figure pas la question – très internationale – du développement durable, ou de ce que nous appelons en France la « transition énergétique ». Vos organisations se sentent-elles une responsabilité dans ce domaine ?

---

**Jacques Sasseville**

*Conseiller interrégional au bureau du financement du développement durable du  
département des affaires économiques et sociales des Nations Unies*

En ce qui concerne les Nations Unies, les objectifs de développement durable à atteindre d'ici à 2030 sont une préoccupation fondamentale et orientent tous nos travaux actuels<sup>33</sup>. Ces objectifs influencent notamment les travaux du Comité d'experts des Nations Unies en matière de fiscalité de l'environnement, travaux qui sont effectués au sein d'un sous-comité sur la fiscalité de l'environnement qui étudie actuellement les taxes sur le carbone.

---

32 Le 21 mars 2018, la Commission européenne a proposé de nouvelles règles visant à garantir que les activités des entreprises numériques soient imposées dans l'Union européenne d'une manière équitable et propice à la croissance : proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative (COM(2018) 147 final) ; et proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques (COM(2018) 148 final).

33 Voir les « 17 objectifs pour transformer notre monde » sur le site Internet des Nations Unies ([www.un.org](http://www.un.org)).

---

**Sophie Chatel**

*Chef de l'unité des conventions fiscales  
au centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE*

C'est également une préoccupation de l'OCDE où il existe un groupe spécialisé dans les affaires environnementales – hors champ fiscal –, et un groupe de travail qui s'occupe de ces questions-là au niveau de la politique fiscale ainsi qu'au niveau des politiques gouvernementales et des agissements des administrations fiscales.

---

**Stephen Quest**

*Directeur général à la direction générale de la fiscalité  
et de l'Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)*

Il y a quelques années, nous avons présenté une proposition sur la fiscalité et l'énergie pour répondre à ces questions. C'était une proposition ambitieuse. Malheureusement, elle n'a pas fait l'unanimité et nous avons dû la retirer. Actuellement, nous réfléchissons activement sur ces questions, et je n'exclus pas que nous puissions revenir sur le sujet dans le prochain mandat de la Commission.

---

**Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État,  
modérateur de la table ronde*

Merci pour ces précisions. Je vous propose de passer à un second échange de points de vue qui nous permettra de faire le lien avec les deux tables rondes suivantes et, surtout, d'illustrer le jeu des acteurs sur des questions plus précises, comme par exemple : en quoi le rôle de ces nouveaux acteurs que vous représentez est-il plus approprié à certains aspects de la problématique fiscale d'aujourd'hui que celui des États traditionnels, notamment quant à l'appréhension de la matière fiscale dans la globalisation, et aux défis des « géants du numérique » et de la (nécessaire) coopération entre les administrations fiscales nationales ? Quelles avancées ces nouveaux acteurs, que vous représentez, ont-ils permis dans la période récente et sur quels thèmes (modification des instruments, conventions bi ou multilatérales) ?

---

**Sophie Chatel**

*Chef de l'unité des conventions fiscales  
au centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE*

Les thèmes que vous évoquez sont quasiment impossibles à mettre en œuvre sans la collaboration d'un grand nombre de pays membres de l'OCDE. On a vécu ce phénomène, notamment après la crise financière mondiale de 2007-2008, lorsque la priorité a été mise sur la transparence et l'échange d'informations, et que les pays ont dû s'entendre entre eux pour éliminer l'opacité de l'information fiscale. Sans cette collaboration, il est impossible d'arriver à une norme cohérente au niveau de la scène internationale. C'est pourquoi l'OCDE s'attache à travailler sur

ces thèmes-là, car les enjeux et les défis posés par la fiscalité internationale sont nombreux et dépassent le cadre des frontières nationales.

Si je prends l'exemple des défis créés par la numérisation de l'économie, l'OCDE est consciente de la forte préoccupation que cette numérisation engendre au sein de chaque État, notamment en raison de l'érosion de la base fiscale à laquelle échappent les « géants du numérique », qui déclarent leurs bénéfices dans des pays à très faible fiscalité. Mais l'on ne peut pas s'attaquer à ce problème-là simplement par des lois nationales. Il faut que tous les pays s'engagent à travailler ensemble, ce qui est possible – et souhaitable – à travers le projet BEPS, destiné à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices.

La question qui se pose également est de savoir si, au sein du système fiscal international, qui utilise depuis une centaine d'année les mêmes normes approuvées par tous (établissements stables, allocations, droits d'impositions entre pays, etc.), il y a lieu de remettre en question tous ces éléments. Autrement dit, il s'agit pour chaque pays d'analyser ces normes à l'aune des problématiques internationales actuelles, et de vérifier si elles sont toujours justifiées. Mais dans la négative, que faire ? La situation est d'autant plus délicate que chaque État ne peut pas agir isolément des autres.

Par exemple, lorsque l'OCDE a travaillé sur l'action 6 du projet BEPS concernant la lutte contre les abus des conventions fiscales<sup>34</sup>, nous nous sommes aperçus que l'on approchait aujourd'hui les quatre mille conventions fiscales internationales. Or la norme « anti-abus » est cristallisée dans ces conventions-là. C'est pourquoi les États ne peuvent pas agir seuls et doivent coopérer entre eux pour changer ces normes.

Sur le plan interne, que peuvent faire les États ? Peuvent-ils engager des actions unilatérales et non coordonnées ? Cela n'est pas sans conséquences. S'il existe actuellement quelques quatre mille conventions fiscales internationales, c'est principalement parce que les États se sont entendus entre eux pour éviter la double imposition. Or, si l'on change la norme par des mesures unilatérales non coordonnées, on revient dans des dispositions qui créeront de nombreuses doubles impositions.

Dans ce contexte, le cœur de la mission de l'OCDE est de créer un *forum* où les pays s'entendent pour mettre en œuvre un système fiscal, à la fois harmonisé et évitant la double imposition dans les échanges commerciaux.

Quant aux défis posés par la numérisation, ils sont énormes. C'est pourquoi l'OCDE étudie ce sujet avec les Nations Unies et l'Union européenne, afin d'éviter que les pays sortent du consensus global actuel pour devenir indépendants ou abandonnent leurs efforts, et trouver ainsi une solution à l'intérieur de la communauté internationale.

---

<sup>34</sup> Voir : OCDE, *BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas - Documents pour l'examen par les pairs*, OCDE, Paris, mai 2017.

Pour cela, l'OCDE, qui n'a ni pouvoir judiciaire, ni la moindre capacité à faire des lois, utilise la *force de la collaboration* entre pays pour valider ses recommandations. Il est important de noter que, même si les États ne sont pas tenus de suivre les recommandations de l'OCDE, celles-ci exercent, à travers le consensus qui les a créées, un pouvoir doux (« *soft power* ») qui pousse les gouvernements des différents pays à s'entendre sur des normes et à les mettre en œuvre. On peut également ajouter à ce mécanisme la peur des États d'être dénoncés publiquement à travers le système de la mise au pilori (« *name and shame* ») s'ils ne respectent pas les règles édictées en commun ou s'ils agissent en infraction à ces règles.

Auparavant, au vu des quelques quatre mille conventions fiscales, l'argument des États, qui ne voulaient pas changer ou faire avancer le projet BEPS, était de déclarer impossible une telle entente pour changer les normes internationales. Mais, aujourd'hui, avec la mise en œuvre des mesures BEPS à travers l'instrument multilatéral, cet argument n'est plus valable. Ce qui importe en effet est d'arriver à un consensus. Et comme dit le proverbe : « là où il y a une volonté, il y a un chemin ». C'est ce que l'on a très bien vu avec l'Instrument multilatéral. Lorsqu'il existe une volonté politique de réformer pour que la fiscalité internationale soit plus juste et réponde aux besoins des pays, il est tout à fait possible de changer les normes internationales en cette matière, et de les « cristalliser » au travers de modifications apportées au sein du réseau des conventions fiscales.

---

**Jacques Sasseville**

*Conseiller interrégional au bureau du financement du développement durable du  
département des affaires économiques et sociales des Nations Unies*

La réalité politique est que tous les États ne sont pas égaux. Dans certains cas, il est nécessaire d'avoir une organisation internationale pour que des pays, notamment ceux en voie de développement, puissent bénéficier de certaines avancées.

Il y a quelques années, les règles du secret bancaire de certains États constituaient un obstacle majeur à l'échange efficace de renseignements fiscaux entre administrations fiscales. Cet obstacle est tombé parce que le ministère de la justice des États-Unis a convaincu les banques suisses et, indirectement, le gouvernement suisse, de ne plus utiliser le secret bancaire pour empêcher l'échange de renseignements. Tous les États ont suivi. Contrairement aux États-Unis, les pays en voie de développement n'ont pas la capacité d'obtenir ce type de résultats. D'où l'importance du multilatéralisme pour les pays en voie de développement. Notons que c'est l'OCDE qui a réussi, à partir de 2005, et suite aux efforts des États-Unis, à changer la norme internationale en matière d'échange de renseignements. Comme le montre l'exemple du secret bancaire, une mesure fiscale adoptée par un pays peut avoir un impact négatif sur d'autres pays, et il doit donc y avoir un *forum* où cet impact puisse être discuté et où des règles puissent être élaborées – de façon contraignante ou non contraignante – afin de corriger l'effet de telles mesures unilatérales.

Un autre exemple est celui de la dernière réforme fiscale américaine. Une des propositions qui avaient été faites dans le cadre de cette réforme consistait à ne plus permettre de déduire des bénéfices le coût des produits et services importés. Une telle règle aurait eu des conséquences importantes sur le commerce international. Les discussions au sein d'organisations internationales ont contribué au débat qui a entraîné le rejet de cette proposition.

Du côté des Nations Unies, l'objectif premier concerne les dix-sept objectifs de développement durables 2030. Pour financer les efforts visant à atteindre ces objectifs, il faut mobiliser les ressources internes des pays. Cette préoccupation a une influence considérable sur les travaux du Comité des experts en coopération internationale. Depuis le début des années 2000, le ratio recettes fiscales sur PIB a augmenté dans certains pays africains pour atteindre ou dépasser les 15 %, chiffre considéré comme le seuil minimum pour assurer un niveau décent de services publics. Toutes les organisations qui s'occupent de développement connaissent les objectifs de développement durable des Nations Unies, et sont conscientes de l'importance de mobiliser les ressources internes des pays en développement afin d'atteindre ces objectifs.

---

**Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

Merci beaucoup pour cet élément d'explication très important. Je donne maintenant la parole à l'assistance pour des questions aux intervenants.



# Échanges avec la salle

---

## *Question du public*

*Au sujet de la nouvelle obligation d'établir une déclaration pays par pays en matière de prix de transfert (« Country-by-Country Reporting » ou CbCR)<sup>35</sup>, de nombreux États comme, par exemple, le Mexique, le Pérou ou l'Inde, exigent des filiales un « CbCR du groupe » alors que la maison-mère le fournit en France à l'administration fiscale. Et ce genre d'exigence s'accroît. Quelles sont les mesures prises par vos organisations ou institutions pour éviter ou faire cesser ces demandes unilatérales de la part de certains États ?*

---

## *Sophie Chatel*

*Je souhaiterais souligner que l'OCDE travaille à éviter la tendance de certains pays à agir de façon unilatérale. Mais, il ne faut pas oublier que nous sommes une organisation qui reste représentée par les membres des gouvernements, et que nous n'avons pas la capacité de l'Union européenne pour rédiger des directives que les États membres doivent suivre.*

---

## *Stephen Quest*

*Au niveau européen, nous ne connaissons pas ce type de problème parce que nous avons su mettre en place une directive pour que les États membres agissent de façon harmonisée.*

---

## *Question du public*

*À travers vos interventions, on mesure les progrès réalisés en matière de lutte contre l'évasion fiscale et les abus. Et l'on s'en félicite. En revanche, les entreprises multinationales regrettent qu'en matière d'élimination de la double imposition, les efforts soient moindres que ceux réalisés dans la lutte contre l'évasion fiscale et les abus. Quelle est la position de vos institutions sur cette question ? S'agit-il de lutter prioritairement contre l'évasion fiscale ou d'avoir plus de base taxable vers les pays de la source ? Vous avez parlé de consensus, mais il y en a peu sur cette question-là.*

---

35 La déclaration « Country by Country Reporting » (CbCR), préconisée par le plan BEPS de l'OCDE (action 13), a été introduite dans la loi de finance pour 2016. Cette obligation concerne les multinationales établies en France réalisant un chiffre d'affaires mondial consolidé supérieur ou égal à 750 M€ et remplissant certaines conditions. Voir : décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 pris pour l'application de l'article 223 quinquies C du code général des impôts.

---

*Sophie Chatel*

*Au sujet de l'élimination de la double imposition, il est important de noter que dans le plan BEPS de l'OCDE figure l'action 14 (« Mutual Agreement Procedure ») qui est destinée à aider les pays à disposer d'un mécanisme très efficace de résolution des différends fiscaux, en particulier en faisant un bilan de l'existant, puis en mettant, face aux dysfonctionnements recensés, les ressources nécessaires pour les corriger. Et sur les questions d'arbitrage, vingt-huit pays ont adopté des mesures d'arbitrage obligatoires qui se sont révélées très efficaces. Beaucoup de choses ont donc été réalisées, mais peut-être que nous n'avons pas su les présenter. Ce qui est dommage, car c'est l'un des objectifs majeurs de l'OCDE.*

---

*Jacques Sasseville*

*De 1921 à 1998, l'élimination de la double imposition est le sujet le plus important sur lequel les travaux relatifs aux modèles de conventions bilatérales ont porté. En 1998, avec le rapport de l'OCDE sur les activités fiscales dommageables, les travaux ont commencé à porter également sur l'abus des conventions fiscales et l'érosion, par des mesures unilatérales, de l'assiette fiscale des autres pays. Les quatre-vingt années durant lesquelles les travaux ont porté principalement sur l'élimination de la double imposition représentent un laps de temps beaucoup plus important que les vingt dernières années durant lesquelles l'évasion fiscale a été au cœur des débats, sachant, bien sûr, que le sujet de la double imposition est toujours d'actualité au sein du département des affaires économiques et sociales des Nations Unies.*

---

*Question du public*

*Vous évoquiez l'action des Nations Unies, de l'OCDE et de l'Union européenne. Mais malgré leurs discours de simplification, la complexité des normes va croissante : les praticiens du droit et les administrations se plaignent de normes toujours plus difficiles à appliquer, et les juges déplorent des normes toujours plus difficiles à interpréter. L'on peut y ajouter l'obligation de transparence, qui provoque une moindre discussion entre les administrations et les entreprises sur le terrain et pousse au contentieux. Ainsi, depuis une vingtaine d'années, cette complexité a des conséquences très dommageables pour les entreprises (double imposition, insécurité juridique permanente), comme on le constate à travers les notions d'« abus » ou d'« éthique », qui sont autant de termes vagues et subjectifs imposés aux entreprises pouvant donner lieu à des interprétations inattendues de la part de l'administration ou du juge, alors même que la jurisprudence, dans ce domaine, était restée par le passé relativement stable. Dans ce contexte, comment combattre concrètement cette insécurité juridique à laquelle sont aujourd'hui confrontées les entreprises ?*

*La complexité de la norme est un sujet de préoccupation majeur. D'ailleurs je précise qu'à l'OCDE mon unité s'occupe de l'Instrument multilatéral (IM)<sup>36</sup>.*

*En 2015, l'action 6 du plan BEPS de l'OCDE préconisait l'insertion dans les conventions fiscales d'une clause générale anti-abus. Deux modèles étaient proposés : la clause de limitation des bénéfices de la convention (« Limitation of Benefits » ou LOB), d'inspiration américaine, et la règle du critère des objets principaux (« Principal Purpose Test » ou PPT), plus subjective. Au final, c'est la clause PPT – norme déjà présente dans plus de trois cents conventions fiscales et utilisée dans tous les traités du Royaume-Uni – qui a été insérée dans l'IM, en tant que standard minimum<sup>37</sup>.*

*Aujourd'hui, il est difficile d'imaginer à quoi ressemblerait le monde sans l'Instrument multilatéral. Il faut en effet se souvenir qu'il existait, à l'époque où j'étais déléguée dans cette action 6 de l'OCDE, une prolifération de mesures anti-abus complètement différentes les unes des autres : la Chine avait élargi le sens de la notion de « bénéficiaire effectif » (en anglais, « beneficial owner ») par rapport aux articles du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'Allemagne avait introduit des mesures particulières au niveau de l'abus, le Canada avait produit des mesures hybrides entre PPT et LOB, etc.*

*C'est pourquoi l'OCDE a souhaité rassembler les États préoccupés par la notion d'abus autour d'une norme commune. Et nos travaux n'ont pas d'autre but que d'amener une cohérence dans l'application de cette norme.*

*Ainsi, pour combattre l'insécurité juridique, nous réunissons les pays afin qu'ils s'accordent sur une norme, puis nous l'introduisons dans l'IM. Nous y apportons également des commentaires et des exemples que tous les pays vont suivre, afin d'assurer au mieux la sécurité juridique dans la mise en œuvre de la norme. Et nous nous appuyons également sur les travaux développés par plusieurs pays réunis en comité, pour assurer une plus grande rigueur juridique et une meilleure cohérence d'ensemble dans l'application des normes.*

*Enfin, pour faciliter le travail des praticiens travaillant sur une convention fiscale entre deux pays, chaque gouvernement prévoit d'en publier sur Internet une synthèse explicative avec les analyses des options choisies par chaque partie, afin d'en préciser la portée et les conséquences pour l'avenir. Ce travail explicatif important était particulièrement attendu des professionnels.*

36 De son vrai nom « 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 », l'IM est un traité multilatéral appliqué parallèlement aux conventions fiscales (bilatérales) existantes et modifiant leur mise en œuvre, afin de transposer certaines mesures prises dans le cadre du projet BEPS.

37 L'IM a été ratifié par la France le 5 juillet 2018 par la loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018 autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

---

### *Jacques Sasseville*

*Le concept d'abus de droit n'est pas une invention de l'OCDE ou des Nations Unies. C'est un concept reconnu de longue date dans plusieurs pays et en droit international public. L'intérêt des travaux récents de l'OCDE et des Nations Unies en matière de conventions fiscales est que l'on a codifié la règle d'abus de droit dans une disposition qui va être introduite graduellement dans les conventions fiscales.*

*Deux décisions de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) éclairent ce débat. Dans l'arrêt Halifax<sup>38</sup>, portant sur la TVA, la Cour définit un abus de droit comme une opération à but essentiellement fiscal – définition plus large que la définition interne française. Dans l'affaire Cadbury Schweppes<sup>39</sup>, la CJUE a reconnu le concept similaire de « montage purement artificiel destiné uniquement à éluder ledit impôt ». Dans ces deux affaires, la Cour a reconnu un concept d'abus qui n'était pas codifié.*

*Dans l'affaire Bank of Scotland<sup>40</sup>, le Conseil d'État a interprété le concept de « bénéficiaire effectif », qui n'apparaissait même pas dans une des dispositions conventionnelles sur lesquelles portait la décision, de façon à empêcher un montage qui était probablement abusif. Le Conseil d'État reconnaît donc à l'Administration le droit d'écarter une convention fiscale sur le fondement d'un principe d'abus de droit ou de fraude à la loi non codifié.*

*La codification d'un principe reconnu par les tribunaux, d'un point de vue de la certitude, constitue une avancée.*

---

### *Stephen Quest*

*Pour ce qui concerne les normes européennes, je suis d'accord pour dire qu'elles sont d'une grande complexité, et que nous avons besoin de les clarifier et de les simplifier. Selon moi, cette complexité provient principalement de l'utilisation de la règle de l'unanimité, qui oblige à des compromis – parfois difficiles à comprendre en raison des équilibres politiques –, et de la difficulté de moderniser les règles de fonctionnement des institutions européennes. Ce qui explique le besoin d'interprétation par la CJUE qui, parfois, se substitue au législateur qui n'a pas su simplifier ou moderniser les règles.*

*Notons que nous allons produire, en 2019, un document sur la possibilité d'avancer vers le vote à la majorité qualifiée dans certains domaines fiscaux permis par le traité de Lisbonne. C'est un élément très important pour avancer sur la voie d'une certaine simplification.*

---

38 CJCE, Gde ch., 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02.

39 CJUE, Gde ch., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, aff. C-196-04.

40 CE, ssr, 29 décembre 2006, *Société Bank of Scotland*, n° 283314.

---

**Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

Le temps imparti à notre table ronde est terminé. Je remercie très vivement nos trois intervenants pour la clarté et la substance de leurs propos, ainsi que le public pour sa participation active à nos débats, et clôture la séance.





# L'adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée et transformée par le numérique

La fiscalité internationale organise la répartition du pouvoir d'imposer entre les États en s'appuyant sur des concepts permettant de traduire le rattachement de la matière imposable aux différents territoires. La résidence fiscale, l'établissement stable font partie de ces notions centrales même si leurs définitions peuvent donner lieu à des positions divergentes selon les États ou les organisations.

À ces interrogations traditionnelles s'ajoutent aujourd'hui celles induites par la numérisation de l'économie et la taxation des entreprises du numérique, pour lesquelles les logiques habituelles de rattachement territorial montrent leurs limites.

## Sommaire

Biographie des intervenants.....	43
Actes de la table ronde.....	45
Échanges avec la salle .....	71



# Biographie des intervenants

---

*Les fonctions mentionnées sont celles exercées à la date de la conférence.*

## Modérateur

### **Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État*

Diplômé de l'Institut d'études politiques de Paris et titulaire d'un diplôme d'études approfondies de droit des affaires (université de Panthéon-Assas), Philippe Martin est ancien élève de l'École nationale d'administration (promotion droits de l'homme). Il commence sa carrière au Conseil d'État en 1981, à la section du contentieux et à la section sociale. Commissaire du Gouvernement puis assesseur à la section du contentieux, entre 1985 et 1999, il a également été affecté à la section des finances. Il a présidé la neuvième sous-section du contentieux de 1999 à 2004, avant d'être nommé président adjoint de la section du contentieux. Il a également été vice-président du tribunal des conflits de 2008 à 2010. Il a par ailleurs exercé à l'extérieur du Conseil d'État les fonctions de conseiller technique auprès du secrétaire général du Gouvernement de 1989 à 1992. Il est membre de la Commission des participations et des transferts depuis 2008, et il a été membre du Conseil des prélèvements obligatoires (2010-2014). Il préside la section des travaux publics du Conseil d'État depuis 2012.

## Intervenants

### **Gauthier Blanluet**

*Professeur à l'université Panthéon-Assas, avocat au barreau de Paris*

Professeur agrégé des facultés de droit, Gauthier Blanluet enseigne à l'université Panthéon-Assas où il dirige le Master 2 de fiscalité internationale, le Master 2 de droit fiscal et le Centre d'études et de fiscalité des entreprises (CEFEP). Il est également avocat associé du cabinet Sullivan & Cromwell LLP. Gauthier Blanluet préside par ailleurs le comité scientifique de la branche française de l'*International Fiscal Association* (IFA) et est membre de la commission fiscale internationale de l'Institut des avocats et conseils fiscaux (IACF).

### **Marie-Pascale Antoni**

*Directrice des affaires fiscales au MEDEF*

Titulaire d'une maîtrise d'économie, Marie-Pascale Antoni est ancienne élève de l'École nationale des impôts. Tout d'abord vérificatrice en fiscalité des entreprises, puis chargée de l'application de la TVA à la direction générale et, enfin, rédactrice à la sous-direction du contrôle fiscal, Marie-Pascale Antoni est, depuis 1999, responsable au Mouvement des entreprises de France (Medef) de la fiscalité. Elle a participé à la rédaction de divers ouvrages de fiscalité des entreprises et tenu

des chroniques régulières de jurisprudence dans des recueils de documentation périodiques. Elle a publié de nombreux articles sur la gestion de l'impôt et la gouvernance fiscale.

### **Éric Robert**

*Conseiller en politique fiscale à l'OCDE*

Conseiller en politique fiscale auprès de l'OCDE depuis mars 2014, Éric Robert travaille actuellement sur les défis en matière de fiscalité directe posés par la numérisation de l'économie. Il a contribué à la préparation et rédaction du rapport intérimaire sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie publié en mars 2018, ainsi que du rapport BEPS final sur l'Action 1 (octobre 2015). Avant de rejoindre l'OCDE, il a été collaborateur chez Taj (membre de Deloitte) au sein du département Corporate Tax où il était chargé d'assister des grands groupes français et étrangers dans leur développement national et international. Il a également travaillé auprès de l'International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) à Amsterdam comme rédacteur en chef et directeur scientifique de la Revue *European Taxation*. Titulaire d'un doctorat en droit de l'université Panthéon-Assas, il assure de nombreux enseignements et séminaires sur des questions de fiscalité dans des universités françaises et étrangères.

### **Milena Mathé**

*Analyste économique, DG fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)*

Analyste économique au sein de la direction générale de la fiscalité et des douanes (TAXUD) de la Commission européenne, Milena Mathé fait partie du groupe de travail en charge des propositions de directives pour une fiscalité juste et efficace de l'économie numérique. Par ailleurs membre de l'équipe de coordination du semestre européen au sein de la DG TAXUD, Milena Mathé est chargée du suivi et de l'évaluation des réformes fiscales de la France ainsi que de l'analyse thématique du levier fiscal dans les politiques de lutte contre les inégalités. Milena Mathé est diplômée de l'Institut d'études européennes de Bruxelles (2011) et de l'université Paris-Sorbonne (2009).



# Actes – L’adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée et transformée par le numérique

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d’État,*  
**modérateur de la table ronde**

La deuxième table ronde qui nous réunit a pour objet d’analyser la crise des standards traditionnels de la fiscalité internationale.

Deux raisons majeures me semblent à l’origine de cette crise. La première raison a trait à la mondialisation de l’économie et à la mobilité des acteurs qui compliquent certains concepts comme, par exemple, le « siège de direction effective » qui devient difficile à localiser. La seconde raison est l’incidence de la numérisation de l’économie, en distinguant, d’une part, les activités fondées sur le numérique (avec les acteurs du numérique) et, d’autre part, le fait que beaucoup d’activités économiques sont transformées par le numérique, qui a pour effet de *tester* les critères traditionnels du droit fiscal international.

## **Dans ce contexte, quels sont les concepts en crise ?**

### *Le critère de résidence*

Parmi les concepts en crise, on pense tout d’abord au critère de résidence, notamment pour les personnes morales, avec la difficulté de localiser un siège de direction effective en raison de la mobilité et de l’internationalisation des prises de décision – ce qui a conduit à modifier, en 2017, le modèle de convention fiscale de l’OCDE<sup>41</sup> en son article 4 paragraphe 3 pour relativiser quelque peu le critère de siège de direction effective<sup>42</sup>.

### *Le concept d’établissement stable*

Le deuxième point de difficulté est la notion d’établissement stable. Celle-ci reposait traditionnellement sur un critère de présence physique avec l’installation fixe d’affaires – les critères reposant sur l’importance des moyens matériels et humains. Cet aspect a perdu de sa pertinence avec les transformations liées au développement du numérique.

---

<sup>41</sup> OCDE, *La mise à jour 2017 du modèle de convention fiscale de l’OCDE*, 21 novembre 2017, éd. OCDE, Paris, 2017.

<sup>42</sup> OCDE, *Empêcher l’octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015*, éd. OCDE, Paris, 2017.

### *La notion de revenu*

À cela, on peut éventuellement ajouter des difficultés de qualification des revenus en raison de l'importance des actifs incorporels<sup>43</sup>, ainsi que des difficultés dans le système de répartition du droit d'imposer puisque, traditionnellement – du moins dans le système OCDE –, celui-ci reposait sur une sorte de priorité du pays de résidence tout en réservant des droits à l'État de source. Or, maintenant, on s'interroge sur le décalage par rapport à la création de valeur que produit ce choix en faveur du pays de résidence.

### *Le principe de pleine concurrence*

Enfin, l'on s'interroge également sur le principe de pleine concurrence, qui est un principe toujours réaffirmé, mais dont on se demande s'il n'est pas raffiné à l'extrême, au point de se transformer tout doucement en système de répartition de la base d'imposition par des méthodes plus ou moins forfaitaires – ce qui nous ramène au concept précédent.

### **Les réactions envisageables**

Dans ce contexte, trois aspects me semblent devoir être analysés : la refondation, la réforme et les palliatifs.

#### *La refondation*

La refondation consisterait à imaginer un système de répartition du pouvoir d'imposer, qui reposerait sur une identification plus précise de la création de valeur et aboutirait à revisiter les critères traditionnels. Dans cet ordre d'idée, l'on peut se demander si le projet ACCIS de l'Union européenne, qui repose à la fois sur un site harmonisé et sur des clés de répartition de la matière fiscale entre États, ne ressemblerait pas un tout petit peu à ce genre de réaction.

#### *La réforme*

La réforme, quant à elle, consisterait à garder dans l'immédiat les critères traditionnels, mais en les adaptant, comme ce fut le cas pour l'article 4 paragraphe 3 de la convention fiscale de l'OCDE qui a relativisé le critère du siège de direction effective. On peut aussi mettre dans cette catégorie les réflexions sur l'établissement stable virtuel au niveau de l'Union européenne, puisqu'on garde le concept d'établissement stable. Et l'on peut éventuellement y rattacher les réflexions de l'action 1 de l'OCDE, notamment le rapport intérimaire de 2018<sup>44</sup>.

#### *Les palliatifs*

Les palliatifs, quant à eux, permettraient de ne pas trop toucher aux critères traditionnels et de trouver des solutions nouvelles. Parmi les grands palliatifs, il y

43 Selon l'OCDE l'actif incorporel définit une chose qui n'est pas un actif corporel ou financier, qui peut être détenue ou contrôlée pour être utilisée dans le cadre d'activités commerciales, et dont l'usage ou le transfert serait rémunéré s'il avait lieu dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes.

44 OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018*, 30 mai 2018.



a notamment les mesures anti-évasion fiscale, aux fins d'éviter que les systèmes fonctionnant mal soient contournés par les acteurs économiques. À cet égard, si l'on regarde l'action 7 (statut d'établissement stable) du projet BEPS, on y voit simplement des mesures anti-évitement sur l'usage du contrat de commissionnaire et le fractionnement des activités. Ce qui, à mes yeux, constitue du « rafistolage » réalisé par le biais de mesures anti-évasion – mesures qui se multiplient et dont on peut se demander si elles ne sont pas là pour simplement rafistoler un système qui prend l'eau.

À noter la tentation des taxes spécifiques, qui sortent complètement du cadre traditionnel et qui inventent des solutions *ad hoc* comme, par exemple, le concept de taxation des produits bruts de l'activité numérique – ce qui ressemble quelque peu à la proposition de directive intérimaire de l'Union européenne qui choisit de taxer des produits bruts sur une activité spécifique.

Pour développer cette problématique dans le cadre que je viens d'évoquer rapidement, j'ai le plaisir et l'honneur de recevoir quatre orateurs. En premier lieu, le professeur Blanluet, qui présentera plus précisément les problématiques que je viens d'évoquer. En deuxième lieu, Mme Antoni, directrice des affaires fiscales au Medef<sup>45</sup>, qui nous expliquera comment les entreprises vivent cette crise des standards, comment elles s'adaptent, et quelles sont leurs remarques en la matière. En troisième lieu, M. Robert, conseiller en politique fiscale à l'OCDE, nous fera part des réflexions actuelles de cette institution à la fois sur le numérique et sur les concepts généraux de la fiscalité internationale. Enfin, Mme Mathé, économiste à la direction générale fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD), évoquera les réflexions en cours de la Commission européenne sur l'imposition des entreprises du numérique et les tensions qui existent entre des solutions *ad hoc* très sectorielles et les concepts généraux qui jusqu'à présent demeurent.

Je donne la parole au professeur Blanluet pour un tableau plus précis de cette crise des standards traditionnels de la fiscalité internationale.

---

### **Gauthier Blanluet**

*Professeur à l'université Panthéon-Assas, avocat au barreau de Paris*

Merci M. le président. Je remercie bien vivement le Conseil d'État pour son invitation à ce colloque qui me donne l'occasion de prendre du recul sur un sujet de grande actualité.

La crise des standards est un phénomène que l'on voit poindre depuis plusieurs années, qui s'est amplifié et dont on peut dire aujourd'hui sans se tromper qu'il est désormais bien établi. On a l'impression que l'on se trouve à l'orée d'une remise en cause d'un certain nombre de certitudes sur lesquelles la fiscalité internationale s'est traditionnellement construite.

---

<sup>45</sup> Le Mouvement des entreprises de France (Medef), anciennement Conseil national du patronat français (Cnpf), représente les entreprises françaises auprès de l'État et des organisations syndicales.

Il me semble que cette crise des standards internationaux s'accompagne en fait de deux autres crises, qui en sont d'une certaine manière le corollaire, ou peut-être même la cause : une crise des sources de la fiscalité internationale, d'une part, et une crise des objectifs que s'est depuis toujours et jusqu'à présent fixés la fiscalité internationale, d'autre part.

### Crise des sources

Traditionnellement, la fiscalité internationale marche sur trois jambes (où l'on voit qu'elle n'est pas de première jeunesse) : le droit interne, le droit conventionnel et, depuis qu'il existe, le droit européen. Or, voici que la domination de ce triumvirat se trouve peu à peu contestée par la montée du droit souple – que je qualifierais plutôt d'*infra-droit* –, essentiellement peuplé de propositions et recommandations de toutes sortes qui, sans être réellement des normes, ont tout de même vocation à inspirer sinon guider ceux qui produisent le droit positif. Ce « droit », qui n'en est pas un, est essentiellement produit par l'OCDE, qui réfléchit à ces questions et est écoutée, parce qu'elle émane des États et qu'elle a reçu un mandat à cet effet de la part des États.

L'OCDE se situe en amont de la production de la norme. Elle agit comme un « prescripteur de tendances », recherchant un consensus autour d'un projet, d'une doctrine nouvelle, élaborant un nouveau *corpus* de recommandations dont elle assure la promotion auprès des États, lesquels décident ensuite, le cas échéant, de les mettre en œuvre, en tout ou partie. Le projet BEPS, ou celui de convention multilatérale, est le produit de cette dynamique.

Une telle méthode n'est pas nouvelle, mais les résultats qu'elle produit concrètement et les progrès irrésistibles qu'elle enregistre m'inspirent deux réflexions.

D'une part, c'est une banalité de le dire, les débats au sein d'une organisation internationale comme l'OCDE se situent ailleurs qu'au sein des parlements nationaux, dans d'autres lieux et dans des cercles de discussion non démocratiquement élus, dont on ne connaît ni la composition, ni la dynamique. À vrai dire, ce sont les représentants des pays membres, en pratique les administrations fiscales, qui se réunissent et dialoguent à huis clos. L'ensemble du processus est ainsi soustrait à la vue et à la connaissance du public. Sans doute n'est-il pas possible de faire autrement. Ce qui, au contraire est visible, et très visible, ce sont ces documents de travail élaborés et publiés à jet continu, projets, rapports, propositions, recommandations, qui ont pour ambition d'acter des accords, intermédiaires ou définitifs, et toujours de produire des idées nouvelles, c'est-à-dire de « faire avancer les choses », tout ceci contribuant peu à peu, au fil des années, à faire émerger une nouvelle doxa, laquelle finit par pénétrer les esprits et infuser dans le système, bien au-delà du cercle restreint de ceux qui l'ont fait naître.

D'autre part, comme je viens de le préciser, l'OCDE ne produit pas des normes juridiquement contraignantes en tant que telles, mais pour autant elle montre une ambition normative qui me paraît absolument certaine. Depuis quelques années, l'objectif au sein du comité des affaires fiscales est clairement de faire changer les



choses, et de s'en donner les moyens. De fait, si l'OCDE est dépourvue du pouvoir de contrainte, elle peut faire plier les États, comme l'illustre très bien la mise au ban des paradis fiscaux au travers de l'établissement de listes noires, qui a conduit à la signature d'une multitude de conventions d'échanges d'informations, aux évolutions dans le droit des États que l'on connaît et, en particulier, à la disparition du secret bancaire. Même phénomène en ce qui concerne la fiscalité favorable des brevets, que l'OCDE n'a pas hésité à pointer du doigt partout où ces régimes existent, y compris en France. Peu à peu, voulant à tout prix échapper à une mauvaise publicité, les États rentrent dans le rang, ils réforment leurs régimes pour ne pas être tenus responsables – ou plutôt coupables – de maintenir des régimes dommageables sur leur sol.

Par conséquent, on voit bien que ce droit « mou » possède une colonne vertébrale. Il sait user de l'art de la conviction, d'une conviction s'appuyant sur les deux leviers très puissants que sont l'onction politique reçue du G20, d'une part, et l'opinion publique, d'autre part.

### **Crise des objectifs**

La fiscalité internationale poursuit traditionnellement deux buts.

Le premier est d'assurer la juste répartition de la matière imposable entre les États et d'éviter la double imposition. Il y a là deux aspects d'une même ambition. Les États coopèrent d'abord pour faire en sorte que la matière imposable soit répartie équitablement entre eux – ou à tout le moins le plus équitablement possible. C'est là une question qui regarde les États. Mais les États coopèrent également pour que les acteurs économiques ne subissent pas de double imposition et que le commerce international puisse se développer librement, en tout cas sans entrave due à la fiscalité. C'est là une question qui regarde les contribuables.

Le second but est la lutte contre l'évasion fiscale. Il est indéniable que le développement des échanges internationaux est souhaitable, mais il ne doit pas permettre l'érosion des bases fiscales des États. Les États doivent donc aussi coopérer pour éradiquer les comportements déloyaux susceptibles de porter préjudice à leurs intérêts financiers. Depuis quelques années, cet objectif de lutte contre l'évasion fiscale a très clairement pris le pas sur le combat contre la double imposition. La crise financière (2007-2008) et l'explosion des dettes publiques en sont évidemment la cause, les États n'ayant pas sauvé le système financier pour que celui-ci continue à s'adonner à des comportements pouvant mettre en péril l'effort de restauration des finances publiques.

Tout ceci est parfaitement connu. Mais le point sur lequel je souhaiterais insister porte non pas sur les beaux jours de la lutte contre l'évasion fiscale, dont on parle beaucoup, mais sur l'utilisation de cet objectif comme un instrument au service de la poursuite d'autres objectifs.

Il est en effet remarquable de constater que la lutte proclamée contre l'évasion fiscale ne donne pas seulement naissance aux nombreux dispositifs anti-abus, à portée spéciale mais aussi générale, que l'on voit se répandre un peu partout.



Elle est aussi brandie comme une sorte de viatique pour réformer, de façon plus profonde, la fiscalité internationale, y compris sur des questions non directement reliées à l'évasion fiscale.

Car si les standards internationaux qu'évoquaient le président Martin sont aujourd'hui remis en cause (lieu de résidence, établissement stable, principe de pleine concurrence, etc.), ce n'est pas seulement à cause des pratiques de contournement de la norme fiscale, c'est aussi parce que l'économie se transforme, les entreprises ne sont plus organisées comme elles l'étaient autrefois, les circuits qu'emprunte la richesse pour s'échanger changent sans cesse et la place relative qu'occupent les États, leur dynamisme, leur puissance économique évoluent également dans le concert des nations. Ce qui est en jeu n'est donc pas seulement le recul de l'évasion fiscale, c'est aussi, en réalité, le réexamen de la légitimité des règles de répartition de la matière imposable dans un monde qui change et se transforme rapidement.

C'est ainsi qu'en s'appuyant sur le « cheval de Troie » que constitue la lutte contre l'évasion fiscale, les réformateurs d'aujourd'hui entrevoient la nécessité d'une transformation en profondeur de la fiscalité internationale, d'une transformation qui pourrait conduire à une redistribution des cartes entre les États. En évoquant cette perspective, nous sommes loin de la seule croisade contre les pratiques abusives.

Les exemples sont nombreux de ces subtils déplacements de point de vue. La remise en cause du concept d'établissement stable en est un. Ici, ce sont bien les pratiques agressives qui ont mis le feu aux poudres (les schémas utilisant le contrat de commissionnaire), et les dispositions de la nouvelle convention multilatérale visent à y mettre un terme. Mais l'enjeu essentiel n'est pas là. Il touche plutôt à la notion même d'établissement stable, marquée par une époque dominée par l'économie industrielle et la circulation physique des richesses, alors que nous sommes entrés dans un monde envahi par l'économie numérique et la dématérialisation des richesses. Pour résoudre ce défi, il faut poser le débat en dehors du cadre étroit de l'évasion fiscale. Il faut, qu'on le veuille ou non, redéfinir les critères classiques de l'établissement stable, et donc ceux qui président à la répartition de la matière imposable.

Autre exemple, qui met en jeu cette fois l'Union européenne, puisqu'il est tiré de la directive « ATAD »<sup>46</sup>. Le dispositif qui vise à limiter la déduction des charges financières est un dispositif d'assiette. Il n'est pas à proprement parler une mesure anti-abus – d'ailleurs les conditions d'application de ce texte ne sont pas subordonnées à la reconnaissance d'un abus. Et pourtant, ce texte se trouve dans un chapitre qui traite de l'érosion des bases fiscales et de la lutte contre l'évasion fiscale. À nouveau, on constate que, pour procéder à des mesures d'harmonisation, on trouve plus expédient de se réclamer d'un objectif anti-abus qui, évidemment, rassemble un consensus très large et ne souffre pas la contradiction.

---

46 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, dite directive « ATAD » (« *Anti tax avoidance directive* »).

Il me semble donc qu'il y a là un contexte, un décor, qui permet d'expliquer la manière dont nos standards internationaux sont progressivement mis sous tension. Mais ne nous y trompons pas. Peu importe la manière. Encore une fois, le véritable enjeu consiste à déterminer si l'on est prêt à repenser les modalités traditionnelles de la répartition de la matière imposable en raison de la transformation des modèles économiques.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

Merci M. le professeur. Je m'interroge au sujet de la trilogie « refondation, réforme et palliatif » que j'évoquais précédemment. Votre position est-elle de dire qu'en réalité la voie des palliatifs est choisie avec un peu trop de facilité, ou éventuellement par confusion des objectifs, ou par incapacité ou manque de volonté de refonder ou de réformer ? Ou alors estimez-vous que les standards doivent être maintenus parce qu'ils ont des décennies d'ancienneté derrière eux, ayant été abondamment commentés et interprétés ? Et qu'à ce moment-là la solution des palliatifs, consistant à conforter les standards par des mesures d'évitement des contournements, puis à prendre des mesures *ad hoc* éventuellement pour résoudre des problèmes sectoriels particuliers, ne serait pas une mauvaise méthode ? Parce que j'avais l'air d'ironiser précédemment en parlant de « refondation, réforme et palliatif », mais le palliatif peut aussi être la conséquence de la constatation que refonder prend du temps, alors même qu'il faut créer un consensus. Dans ce contexte, la solution du palliatif est-elle si absurde ?

---

**Gauthier Blanluet**

*Professeur à l'université Panthéon-Assas, avocat au barreau de Paris*

Pour vous répondre, je vais prolonger la réflexion que j'ai entamée au sujet de la notion d'établissement stable. Il s'agit d'une question fondamentale qui touche directement à la répartition de l'impôt. La question fondamentale est simple à poser. Comment doit-on imposer les revenus tirés d'activités opérationnelles, commerciales, en d'autres termes les revenus dits « actifs » ? Quel est l'État qui a compétence pour taxer ces revenus ?

En 1921, à l'occasion du mandat conféré par la Société des Nations (SDN)<sup>47</sup>, quatre économistes ont été chargés d'étudier la question de la double imposition sous l'angle théorique et scientifique<sup>48</sup>. Ils ont réfléchi aux principes qui devaient présider à la répartition de la matière imposable. L'un d'eux, M. Seligman, était un fervent promoteur de la *théorie de l'allégerance économique* selon laquelle l'État qui a le droit d'imposer est celui avec lequel le contribuable a les liens économiques les plus étroits, c'est-à-dire l'État dont il est *a priori* résident. La théorie dissidente,

---

<sup>47</sup> Organisation internationale, destinée à maintenir la paix dans le monde, créée en 1920 et dissoute en 1946.

<sup>48</sup> Société des Nations, Commission économique et financière, *Rapport sur la double imposition*, présenté par MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp, 5 avril 1923.

ou *théorie des services*, considère au contraire que l'État qui a compétence pour imposer est celui qui rend un service au contribuable, parce que les États sont co-créateurs de toute valeur créée par les acteurs économiques et que, pour localiser la matière imposable, il faut donc plutôt se tourner vers l'État dans lequel l'entreprise qui produit la valeur est effectivement implantée.

Ces différentes théories ont donné lieu à des développements très longs et très intéressants dans ce rapport<sup>49</sup>. De leur confrontation est née une solution d'équilibre. La théorie de l'allégerance économique l'a emporté sur le principe, en ce sens qu'aujourd'hui encore, dans l'immense majorité des cas, c'est l'État de la résidence qui a toute légitimité pour imposer. Mais ce principe n'est pas sans exception et, en matière de revenus actifs, on a bien voulu concéder à la théorie des services que, lorsqu'une entreprise résidente d'un État est implantée dans un autre État, cet autre État peut aussi acquérir un droit d'imposer le revenu rattachable à cet État, à condition cependant que le niveau d'intégration économique de l'entreprise dans cet État soit suffisamment élevé, qu'en somme cette entreprise s'y trouve suffisamment établie. D'où le concept d'établissement stable, comme indice et critère d'une présence taxable dans un État autre que l'État de résidence.

Aussi bien, contrairement à ce que l'on prétend souvent, toutes ces solutions que nous appliquons aujourd'hui ne procèdent pas d'une négociation diplomatique entre les États, d'un simple jeu d'influences ou de pouvoirs. Elles ont trouvé leur source dans une réflexion approfondie, une réflexion qui s'est nourrie des idées remuées par des théories économiques que l'on a un peu tendance à oublier aujourd'hui.

Pour répondre plus précisément à la question du président Martin, ce qui est intéressant dans la convention multilatérale, c'est que l'on aborde le problème à nouveau sous l'angle de l'anti-abus. Comme je l'ai déjà dit, la clause traditionnelle traitant des critères de l'établissement stable est remaniée dans la convention multilatérale pour répondre à un certain nombre d'abus (commissionnaires, pouvoir dans les faits de contracter, détournement de la notion d'agent indépendant, etc.). Mais, ce faisant, je suis convaincu que l'on a eu dans le même temps conscience qu'en touchant à la définition de l'établissement stable, on s'en prenait à une vache sacrée, et que ce premier pas pourrait en annoncer d'autres, qui transformeraient la notion pour lui faire épouser une conception nouvelle visant à l'élargissement des droits d'imposer réservés aux États de la source. Mais on ne le dit pas comme cela, et l'on présente la chose sous la forme d'une mesure anti-évasion. C'est ce qui me frappe dans la situation actuelle.

Pour répondre encore plus directement à la question après ces développements un peu longs, si les mesures auxquelles vous faites allusion sont des « palliatifs », pour reprendre votre expression, elles le sont à deux titres. D'une part, en effet, il est d'une certaine façon plus facile de trouver un consensus international autour de mesures présentées comme des mesures anti-abus que de les présenter comme partie intégrante d'une révolution copernicienne. Mais est-ce cela, l'art de légiférer ? D'autre part, je vois aussi dans la mesure palliative comme une annonce,

---

49 *Ibid.*

un signe avant-coureur d'une évolution qui est en train de faire son chemin dans les esprits, et qui pourrait bien produire des résultats concrets dans un avenir plus ou moins proche.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,  
modérateur de la table ronde*

Merci M. le professeur. Je donne la parole à Mme Antoni.

---

**Marie-Pascale Antoni**

*directrice des affaires fiscales au MEDEF*

Merci M. le président. Je vais poursuivre dans le droit fil de ce qui a été dit précédemment, sachant que je suis là également pour porter la parole des entreprises.

### **Les conséquences des dispositifs anti-abus**

Ce qui nous a frappés dans les conclusions du projet BEPS, ce sont les conséquences des actions préconisées, qui ont amené aux palliatifs évoqués par le président Martin, à savoir la multiplication des dispositifs anti-abus. Or ce n'est pas comme cela que nous avons perçu le projet BEPS et les résultats de ces travaux.

Premièrement, l'on constate que tous ces dispositifs anti-abus (clause anti-abus générale, hybride, déductibilité des intérêts – qui au demeurant est un faux anti-abus –, etc.), que les États sont obligés de suivre, doivent être introduits dans des pays qui, pour beaucoup, étaient largement dotés en la matière, comme par exemple la France. Dès lors, l'intégration de ces nouvelles règles bouleverse et complexifie énormément les dispositifs fiscaux nationaux ainsi que l'application des règles par les entreprises.

Le deuxième constat que font les entreprises est que ces règles n'aboutissent pas à une application coordonnée. Elles ne sont pas transposées ni mises en œuvre et appliquées de la même façon dans tous les pays.

Le troisième aspect est le fait que certains États s'appuient sur le projet BEPS pour exiger des entreprises plus d'obligations qu'auparavant, voire davantage que ce que demande le projet BEPS. C'est, par exemple, le cas en Inde où l'on demande au groupe de fournir des fichiers locaux (en anglais, « *local files* ») pour des filiales dès lors qu'elles sont détenues à plus de 10 %, quand bien même elles n'ont pas d'activités sur le territoire indien. Le Mexique fait à peu près la même chose, avec de nombreuses conséquences négatives puisque, si l'on ne dépose pas ces documentations supplémentaires, l'administration peut exclure les entreprises des marchés publics ou réduire leur possibilité de travailler.

Je crois que tout cela a été signalé à l'OCDE, mais nous n'avons pas encore obtenu de réponse à ce sujet.

Pour les entreprises, les conséquences de la multiplication des mesures anti-abus et de l'absence d'harmonisation sont donc particulièrement importantes : accroissement de l'insécurité juridique, accroissement du risque de double imposition, coûts en matière de conseil aux niveaux national et local, et coûts de mise en conformité et d'application.

### **Les conséquences du projet BEPS en termes de réputation des entreprises**

Dans le cadre du projet BEPS, le G20, l'OCDE et les États ont tous fortement communiqué sous l'angle de la lutte contre la fraude fiscale, mais en mélangeant les notions de fraude, d'optimisation et d'optimisation agressive. Ce qui a eu pour effet de brouiller le message envoyé aux entreprises et de les fragiliser, dans la mesure où leur réputation peut, du jour au lendemain, être jetée sur la place publique avec de lourdes conséquences, notamment financières.

La fiscalité est ainsi devenue un sujet de société : tout le monde se mêle de fiscalité et a un mot à dire sur le comportement de telle ou telle entreprise. Il nous semble que c'est là une situation malsaine, à laquelle il faut ajouter l'intervention négative des organismes non gouvernementaux qui interviennent de façon très agressive en matière fiscale – c'est d'ailleurs pour cela qu'ils sont tellement en faveur de la déclaration pays par pays (CbCR) des résultats économiques, comptables et fiscaux<sup>50</sup> et pas seulement pour les grandes entreprises.

En effet, il faut noter que les prescriptions ou les exigences de ces organismes non gouvernementaux sont souvent suivies par les États, en raison d'un fort souhait de moralisation de la sphère fiscale conduisant ces derniers à agir en catastrophe, comme on a pu le voir récemment avec l'exemple de l'énorme fraude fiscale baptisée « cum ex »<sup>51</sup> et du dispositif proposé par le Sénat en loi de finances<sup>52</sup>.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

Existe-t-il des positions de principe, de la part des entreprises ou de leurs représentants, organisées sur le débat : « pays source » ou « pays de résidence » ? Ou s'agit-il plutôt d'une inquiétude face à des initiatives quelque peu désordonnées des États pris individuellement, et peut-être aussi face à des initiatives qui seraient encouragées par des organisations internationales sans qu'il y ait un encadrement suffisant pour éviter leur dispersion ?

---

50 Cette déclaration est la transposition en droit interne de la recommandation de l'OCDE sur le « *Country-by-Country Reporting* » (CbCR) prévu par le projet BEPS. Voir en ce sens l'article 223 quinquies C du code général des impôts (CGI).

51 Le montage frauduleux consistait à acheter et revendre très rapidement des actions autour du jour de versement du dividende, afin que l'administration fiscale ne puisse plus identifier le véritable propriétaire. Voir : « Le casse du siècle : l'énorme fraude fiscale à 55 milliards d'euros des «CumEx» », *in La Tribune*, 18 octobre 2018.

52 Voir notamment le communiqué de presse : « «Cum Ex Files» : le Sénat va proposer un dispositif pour faire échec à l'arbitrage de dividendes dès le projet de loi de finances pour 2019 », sur le site Internet du Sénat (<https://www.senat.fr/presse/cp20181122.html>).



Du coup, la question des palliatifs ne comporterait-elle pas un degré de danger en termes de désorganisation du système ?

---

**Marie-Pascale Antoni**

*directrice des affaires fiscales au MEDEF*

Oui, ce danger est bien réel. C'est pourquoi les entreprises sont inquiètes de ce système des palliatifs, qui menace notamment de multiplier les risques de double imposition.

Ce qui me frappe, c'est que, pendant longtemps, nous avons affaire à des entreprises ayant à cœur de rester en France pour y travailler et s'y développer. Or, depuis peu, en raison de cette complexité administrative croissante et des difficultés à suivre ces évolutions, les entreprises sont excédées ; à tel point qu'elles nous font savoir qu'à partir du moment où elles payent l'impôt qu'elles doivent, elles se moquent totalement du pays où elles le payent. C'est le discours que l'on nous tient. Et il est d'autant plus gravement ressenti que l'on attend du gouvernement français qu'il soutienne nos entreprises et qu'il les aide à commercer, et non pas qu'il les engue dans des difficultés de plus en plus kafkaïennes.

Or, si ce bouleversement conduit les entreprises à vouloir quitter la France, pour aller s'installer dans des pays où il n'y a pas cette complexité administrative oppressive, c'est grave pour notre pays et bien sûr pour ses recettes fiscales, avec les conséquences négatives que cela implique sur notre croissance économique. Faudra-t-il alors poursuivre les entreprises qui partent ? Telles sont aujourd'hui les questions qui se posent, avec des réflexions très diverses auxquelles nous devons apporter des réponses satisfaisantes.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

Lors de la première table ronde, on a souligné le rôle positif de l'OCDE qui encadrerait les palliatifs, afin qu'ils ne se résument pas en des initiatives nationales désordonnées. Mais, pour vous, il y aurait en réalité une limite au système des palliatifs, à tel point qu'il serait préférable d'avoir à la place un système différent mais plus clair.

---

**Marie-Pascale Antoni**

*directrice des affaires fiscales au MEDEF*

Oui, un système clair nous semble particulièrement important pour combattre les risques que doivent affronter les entreprises, notamment celui de la double imposition. Sans revenir trop en détail sur ce thème, on notera qu'il existe un certain nombre de dispositifs qui vont dans ce sens : au niveau européen avec

la directive actuellement en cour de transposition<sup>53</sup>, au niveau de l'OCDE avec l'action 14 du projet BEPS<sup>54</sup>, et enfin à travers l'Instrument multilatéral (IM) – bien que sa très grande complexité en fasse un instrument difficilement applicable.

Pour ce qui me concerne, je suis allée voir dans les publications de l'OCDE les documents pour l'examen par les pairs de l'IM, s'agissant notamment du cas de la France. Certes les choses progressent, mais avec difficultés : il y a ainsi en moyenne trente mois de délai pour traiter les dossiers – on a même des dossiers en cours depuis cinq ans. Et l'on s'aperçoit que les moyens administratifs, toujours pour le service français, se résument à onze personnes dont une seule a la signature. Ce simple constat montre que la mise en œuvre de ces dispositions reste à améliorer. C'est pourquoi, au Medef, nous craignons qu'il y ait trop de dossiers de double imposition, ce qui risque d'obérer les capacités des États à se mettre autour d'une table pour résoudre ces problèmes.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,  
modérateur de la table ronde*

On sent qu'il y a une crise et que le système des palliatifs trouve ses limites malgré la volonté de les encadrer. On va maintenant écouter les reconstructeurs, c'est-à-dire ceux qui réfléchissent à une possible reconstruction du système, soit par la voie de la refondation complète, soit par la voie de la réforme.

La parole est à M. Éric Robert.

---

**Éric Robert**

*Conseiller en politique fiscale à l'OCDE*

Merci M. le président. La plupart des sujets abordés dans cette séance sont au cœur des travaux sur les défis fiscaux de la numérisation de l'économie menés par l'OCDE et le G20. Nous y retrouvons en effet les questions liées au projet BEPS et qui sont aggravées par la numérisation de l'économie<sup>55</sup>.

Mais, au-delà des « questions BEPS » *stricto sensu* – c'est-à-dire des questions d'évasion fiscale –, il existe également des défis plus systémiques posés par la numérisation de l'économie à la fiscalité des entreprises, et en particulier à la fiscalité internationale des entreprises. Je pense, par exemple, aux règles de liens, c'est-à-dire aux règles qui permettent au niveau conventionnel d'exercer la compétence fiscale ou de déterminer la juridiction fiscale, mais aussi aux règles d'attribution des profits avec les prix de transfert et le principe de pleine concurrence.

---

53 Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne [transposée par la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 (article 130) et le décret n° 2019-616 du 21 juin 2019 relatif au règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne].

54 L'action 14 du projet BEPS vise à accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends.

55 L'action 1 du projet BEPS est consacrée aux défis fiscaux posés par l'économie numérique.



À cet égard, on notera qu'il est beaucoup plus compliqué de travailler sur les défis systémiques que sur le BEPS *stricto sensu* (l'évasion fiscale). Sur ce dernier point, en effet, l'objectif – en théorie du moins – est d'essayer d'agrandir le « gâteau fiscal », ce qui constitue un terrain d'entente plus facile à trouver pour les États.

En revanche, lorsque l'on s'attaque aux défis systémiques, on s'intéresse à des enjeux liés à la répartition des droits d'imposition, c'est-à-dire au partage du gâteau fiscal existant. Or réévaluer ce partage entraîne nécessairement des gagnants et des perdants, ce qui *de facto* rend les négociations entre États très délicates et complexes.

Dans ce contexte, et pour pouvoir mener à bien le bon type d'action, la question du diagnostic est fondamentale, car elle permet de bien connaître les problèmes à résoudre. C'est pourquoi je souhaiterais clarifier cette question, notamment par rapport aux travaux actuels de l'OCDE sur les défis fiscaux et la numérisation. Enfin, pour terminer, j'évoquerai rapidement les propositions actuellement formulées par les États ainsi que les idées actuelles qui circulent sur ce sujet, afin de nous projeter dans l'avenir.

En remarque liminaire, je souhaiterais préciser certains éléments concernant le cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS<sup>56</sup>. Pour ma part, en tant que représentant du secrétariat de l'OCDE, je participe aux travaux du groupe de travail sur les défis fiscaux de l'économie du numérique qui rapporte directement à ce cadre inclusif, composé de quelques cent vingt-quatre membres (juridictions) qui travaillent sur un pied d'égalité sur tous ces sujets. Ce cadre inclusif a mandat pour travailler sur les questions du projet BEPS et les défis systémiques. C'est une nouvelle donne en matière de légitimité pour essayer de trouver les solutions globales qui permettront de remettre le système fiscal international sur une base plus stable, afin d'éviter l'insécurité juridique préjudiciable aux entreprises et les mesures unilatérales des États.

Ce cadre inclusif est en réalité un *forum* qui réunit des représentants officiels des États. Quant au secrétariat de l'OCDE, il n'est que la plume de ces représentants des gouvernements et n'a, en aucun cas, le pouvoir de décision. Ce cadre inclusif n'est donc pas la réunion d'un groupe obscur, réfléchissant à la façon de réformer le système fiscal international, mais la réunion de nombreux États qui coopèrent dans des rapports intergouvernementaux pour essayer de s'accorder sur des normes dont une partie est du droit souple, mais dont l'autre partie est un droit souple beaucoup plus contraignant – ce qui est nouveau depuis que le G20 s'est saisi des questions fiscales et que l'on a ce cadre inclusif sur le BEPS –, car issu de la volonté des États (représentés au sein du G20) qui ont approuvé politiquement les accords scellés au niveau du cadre inclusif. De sorte qu'au final, ce « droit souple contraignant » se traduit en droit dur du fait que les États mettent en œuvre ces

---

56 En 2015, dans le cadre du projet BEPS OCDE/G20, plus de soixante pays ont élaboré quinze actions pour combattre l'évasion fiscale, améliorer la cohérence des règles fiscales internationales et garantir un environnement fiscal plus transparent. En 2016, le cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS a été mis en place pour que les pays et les juridictions intéressés, y compris les pays en développement, participent également à l'élaboration de standards sur les problématiques relatives au BEPS, tout en continuant à travailler sur la mise en œuvre du projet BEPS.



nouvelles règles dans leur droit interne. C'est ce que l'on observe lorsqu'on étudie les résultats du projet BEPS. C'est donc ce cadre inclusif (*forum*) qui travaille, et qui a mandat pour trouver une solution à la fois multilatérale et de long terme sur les défis plus systémiques qui se posent à la fiscalité des entreprises d'ici à 2020.

### Les problèmes des États et les diagnostics

Des progrès très importants ont été accomplis dans le rapport intérimaire publié le 30 mai 2018 sur les défis fiscaux de la numérisation de l'économie<sup>57</sup>. Dans ce document, une analyse approfondie a été faite sur les modèles d'affaires du numérique qui a permis d'identifier trois caractéristiques principales de ces évolutions susceptibles de soulever des problématiques fiscales<sup>58</sup> :

- La portée internationale sans masse (en anglais, « *Cross-jurisdictional scale without mass* ») est l'idée selon laquelle les technologies du numérique utilisées par les entreprises leur permettent de croître à l'international – donc de devenir des multinationales – sans augmenter leur masse (salariés, employés, actifs tangibles). Ce phénomène de dématérialisation se retrouve, par exemple, dans l'accroissement de la vente à distance. On peut également citer l'exemple de l'entreprise finlandaise de développement de jeux en ligne, Supercell, créatrice du jeu « *Clash of clans* » qui est devenu un phénomène mondial. Lorsque l'on s'intéresse au chiffre d'affaires et aux ventes de cette société, on s'aperçoit que son chiffre d'affaires est clairement celui d'une multinationale tandis que son lieu de vente est dispersé dans le monde entier. En revanche, lorsque l'on étudie sa masse physique, on s'aperçoit que cette entreprise n'est présente, en termes d'employés et d'actifs tangibles, qu'en Finlande, c'est-à-dire dans une seule juridiction.

Cette évolution est susceptible de poser des problèmes, puisque les règles de lien fiscal, c'est-à-dire de détermination de la juridiction fiscale, sont basées sur des critères de présence physique ; de sorte que le nombre de juridictions fiscales susceptibles d'exercer leurs compétences fiscales sur ce type d'entreprise tend à se réduire. Certains États ne voient aucun problème dans cette évolution ; considérant qu'il s'agit là du résultat logique des règles existantes qui s'intéressent à la localisation des activités économiques physiques – ainsi, par exemple, dans le cas de Supercell, seule la Finlande a le droit d'imposer les bénéfices de cette société. D'autres États, au contraire, ont un avis différent et pensent que cela nécessite de revoir le compromis fiscal scellé au début du XX<sup>e</sup> siècle et qui se traduit habituellement par les concepts de source de revenus et de résidence fiscale et, pour la fiscalité et les bénéfices des entreprises, le concept clé d'établissement stable.

- La dépendance accrue aux actifs incorporels y compris la propriété intellectuelle (en anglais, « *Reliance on intangible assets, including intellectual property* »). C'est un fait que les innovations technologiques accroissent l'importance des actifs incorporels dans la création de valeur des entreprises. Ici, le problème est que

57 OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : cadre inclusif sur le BEPS*, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, 2018.

58 OCDE, « *Tax and digitalisation* », note d'octobre 2018, p. 4.



ces indicateurs ou sources de valeurs sont dématérialisés, donc très mobiles, et peuvent être facilement déplacés à l'intérieur d'un groupe, y compris à des fins de planification fiscale. Certains États en tirent la conclusion que les règles de prix de transfert et le principe de pleine concurrence, basés sur l'idée d'identifier la source des profits ou la création de valeur *via* les fonctions exercées, les actifs utilisés, et les risques encourus, ne sont peut-être plus adaptées à cette nouvelle réalité. Et certains États considèrent que les modifications, ou les « palliatifs » du projet BEPS sur ce sujet, à savoir les actions 8 à 10<sup>59</sup> avec les modifications des lignes directrices en matière de prix de transfert, sont insuffisantes pour résoudre ce problème.

- La participation des usagers (en anglais, « *Data, user participation and their synergies with intellectual property* »). Aujourd'hui, tous les États partagent le constat que les technologies numériques, en particulier les nouvelles plateformes numériques multi-faces<sup>60</sup>, ont renforcé le rôle de l'utilisateur et des données qui lui sont associées – données que la plateforme peut monétiser de différentes manières. Bien évidemment, des divergences apparaissent entre les États sur les implications fiscales. Certains États considèrent que les usagers de ces plateformes ne sont plus des clients ou des consommateurs traditionnels, mais sont devenus une espèce de nouvelle force de travail qui fait partie intégrante du processus de création de valeur de l'entreprise et que, par conséquent, d'un point de vue fiscal, cette activité de l'utilisateur devrait être intégrée dans la base imposable. D'autres États, en revanche, considèrent que les données apportées à la plateforme par les usagers ne diffèrent en rien d'une contribution d'une tierce partie à la chaîne de valeur d'une entreprise, comparable à des matières premières ou des services sous-traités, arguant que ladite contribution a un coût pour l'entreprise qui investit dans la mise en place de la plateforme.

Il existe ainsi toute une série de problèmes qui donnent lieu à autant de diagnostics de la part des États, tous en désaccord sur les solutions à mettre en œuvre. Ces problèmes portent à la fois sur des « questions BEPS », par exemple : la mobilité des actifs incorporels – sujet touchant à l'évasion fiscale –, et sur des questions de répartition des droits d'imposition – par exemple : la réduction de masse, ou la participation des usagers –, avec le fait que ces deux types de problèmes se recoupent et interagissent, ce qui oblige à solutionner les deux problèmes ensemble.

### **Les propositions de solutions formulées par les États**

Dans ce contexte, de nombreuses solutions sont proposées par les États à travers les institutions qui les représentent.

---

59 Les actions 8-10 ont comme objet d'aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur. Ces actions proposent une révision des principes « *qui s'assurent que les règles en matière de prix de transfert aboutissent à des calculs selon lesquels les bénéfices opérationnels sont attribués aux activités économiques qui les ont générés, ce qui inclut les actifs difficiles à évaluer comme les risques et le capital ainsi que les autres transactions à haut risque* ». Voir : OCDE, *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015*, éd. OCDE, Paris, mars 2016.

60 Les nouvelles plateformes numériques multi-faces (en anglais, « *multi-sided platforms* ») sont des marchés avec plusieurs faces permettant aux membres de chaque face d'échanger ou de commercer entre eux à travers des outils numériques. Le bénéfice de chaque façade augmente avec l'augmentation des nombres de participants sur les autres façades.



L'Union européenne travaille, par exemple, sur un projet de directive qui met en avant la notion de « présence numérique significative »<sup>61</sup>.

Le Cadre inclusif, quant à lui, travaille sur une proposition de l'Allemagne, soutenue par la France, qui concerne l'introduction d'un système de taxation minimum global<sup>62</sup> – dont les détails de mise en œuvre restent encore à définir. L'idée étant de pouvoir régler à la racine le problème de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS) en s'attaquant à la course au taux effectif d'imposition le plus bas – qui est une sorte de concurrence fiscale dommageable pour tous les États. Cette proposition est inspirée de la réforme fiscale américaine, adoptée à la fin de l'année 2017, et notamment de la mesure d'imposition minimale avec le « régime GILTI » (« *Global Intangible Low Tax Income* »)<sup>63</sup>.

Une autre proposition officielle sur laquelle le Cadre Inclusif travaille a été formulée par le Royaume-Uni. Il s'agit d'une version modifiée du partage des bénéfices (en anglais, « *profit split* »), qui s'appliquerait, selon une formule qui reste à définir, non pas à l'intégralité des profits d'une multinationale, mais à une sous-catégorie de ses profits : le « profit résiduel » du groupe. L'idée étant de s'écarter d'une interprétation traditionnelle du principe de pleine concurrence, tel qu'il figure aujourd'hui dans les lignes directrices de l'OCDE, afin de permettre d'allouer une partie du profit de l'entreprise à l'État où se trouvent les usagers. C'est-à-dire qu'on ne s'intéresserait pas ici à la présence d'actifs tangibles, mais seulement au nombre d'usagers ainsi qu'à leur niveau d'interaction avec la plateforme sur le territoire.

Les États-Unis ont également présenté une proposition au sein du Cadre inclusif – bien que non encore officielle – consistant à créer un mécanisme proche de celui proposé par le Royaume-Uni, mais sans limiter cette réforme aux usagers ou à une nouvelle source de création de valeur liée à la participation des usagers. L'on s'intéresserait ici plutôt aux biens incorporels de commercialisation (en anglais, « *intangible marketing property* »). Et donc tout principe de réallocation se concentrerait sur la définition desdits biens incorporels de commercialisation.

Il existe encore beaucoup d'autres propositions formulées par les États, parmi lesquelles il faut noter l'action de l'Inde, qui a adopté en droit interne le concept de « présence économique significative » et ne manquera pas de faire une proposition en ce sens lors des travaux du Cadre inclusif. On notera également que les Nations Unies ont récemment actualisé leur modèle de convention fiscale pour introduire une retenue à la source sur les services techniques ; mais lorsqu'on lit les commentaires liés à cette nouvelle disposition, on s'aperçoit que l'une des motivations est la numérisation de l'économie – ladite mesure devant permettre de traiter les problématiques de vente à distance, etc., dans certains territoires.

---

61 Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, COM(2018)147 final - 2018/72 (CNS).

62 Cette demande fait suite aux propos du ministre allemand des finances, Olaf Scholz, publiés dans le journal *Welt am Sonntag* du 21 octobre 2018, précisant notamment que « nous avons besoin d'un taux d'imposition minimum valable dans le monde entier et dont aucun État ne puisse se soustraire ».

63 Avec cette mesure, les groupes américains peuvent continuer à être imposés au niveau mondial.



Le spectre des propositions est donc très large, à l'instar des diagnostics des États, tous différents. Ce qui signifie qu'il sera difficile de trouver, d'ici 2020, un terrain d'entente sur ces sujets. Je terminerai toutefois sur une note positive : on a, dans le rapport intérimaire évoqué précédemment, et remis au ministre du G20 en mars 2018, l'engagement formel des États membres du Cadre inclusif – cent vingt-quatre juridictions travaillant sur un pied d'égalité – de tout mettre en œuvre pour parvenir à une solution consensuelle et multilatérale.

Il ne s'agit pas là que de mots. En effet, clairement, les États, quels que soient leur position et leur enthousiasme, ont conscience qu'ils n'ont rien à gagner de l'absence de consensus ou de solutions multilatérales sur ces sujets qui les obligerait à agir unilatéralement en dehors du cadre des conventions fiscales ; signifiant par là-même que le système fiscal international serait inadapté et ne s'appliquerait plus à une part importante des impôts prélevés par les États sur les activités transfrontalières. Cela pourrait d'ailleurs expliquer la nouvelle position des États-Unis, qui se sont ouverts à une discussion sur ces sujets à partir du moment où ces discussions ne visaient pas uniquement des sous-catégories de modèles d'affaires de certaines entreprises du numérique, mais l'économie dans son ensemble. Il s'agit là d'un changement de position, qui semble également dû à la prise de conscience que les entreprises américaines sont les principales victimes de ces actions unilatérales de par le monde.

Peut-être n'est-ce pas dans l'intérêt immédiat du Trésor américain, mais, dès lors que le compromis historique élaboré au début du XX<sup>e</sup> siècle est rejeté par un nombre croissant d'États, ne vaut-il pas mieux le revoir, quitte à perdre un petit peu de recettes fiscales, afin de le rendre plus stable et respecté par tous, et créer une sécurité juridique qui mettrait fin au risque de double imposition et permettrait aux activités transfrontalières de prospérer ?

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

Merci pour cette intervention. Au cœur des débats – comme le précise le rapport intérimaire de l'OCDE<sup>64</sup> –, il y a la définition du lien pertinent entre l'activité taxable et le profit et une compétence fiscale donnée. Et l'on voit que l'on a davantage de difficulté à trouver ce lien pour un impôt direct que pour un impôt sur la consommation. D'ailleurs, en matière d'impôt sur la consommation, et notamment de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les travaux ont progressé avec des résultats jugés satisfaisants. En revanche, pour les impôts directs, la question est de connaître le lien et la nature du lien suffisant entre une fraction d'un impôt sur les profits et une compétence fiscale d'un État. En l'espèce, et sans raisonner comme en matière de consommation, la question est de savoir où naît le profit. Et où intervient la création de valeur.

---

<sup>64</sup> OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : cadre inclusif sur le BEPS*, éd. OCDE, Paris, 2018.

Si l'on s'en tient à l'endroit où naît le profit, on est confronté au problème de l'identification de la source du profit et du critère permettant de rattacher suffisamment de base taxable à cette source. C'est ce à quoi servait *grasso modo* la notion d'établissement stable, avec sa présence de moyens matériels et humains à un endroit donné.

Si ce critère n'est plus pertinent aujourd'hui, ne faut-il pas le remplacer par un autre critère de rattachement (à tel État et/ou secteur d'activités) ? Ou peut-on créer une approche nouvelle en disant qu'un impôt direct peut aussi se répartir autrement, notamment en tenant compte du besoin généré par une implantation physique et du besoin plus général d'avoir un État qui fonctionne correctement (infrastructures, services publics, justice, etc.) ? De sorte que, même sans présence physique, un État qui fournit un marché, c'est-à-dire la capacité d'organisation de ce marché avec des services publics minimum qui lui permettent d'exister, aurait le droit d'avoir un retour en termes de participation à la base fiscale.

Ces deux lignes de réflexion sont-elles présentes dans les travaux actuels de l'OCDE ? Les États ont-ils poussé leur réflexion jusqu'à préciser s'il s'agit d'un impôt sur les profits – auquel cas il faut trouver un critère de répartition territoriale conforme à la nature de ce type d'impôt –, ou s'il s'agit de répartir un impôt direct – sachant qu'il existe de nombreuses façons de répartir un impôt direct, notamment en raisonnant par rapport au besoin de services publics et de dépenses étatiques que génère l'activité ?

À travers ces questions fondamentales, et malgré le désaccord des États sur les réponses à y apporter, il est rassurant de constater que les solutions ne s'arrêtent pas aux seuls palliatifs et que les réflexions continuent pour savoir s'il faut refonder ou réformer les règles fiscales.

---

**Éric Robert**

*Conseiller en politique fiscale à l'OCDE*

La fiscalité est tirée par la politique fiscale des États qui mêle intérêts budgétaires et principes. C'est pourquoi il est si important d'avoir une logique derrière les solutions qui seront formulées. À ce titre, sur les travaux qui sont actuellement menés autour des défis systémiques, et qui sont liés à l'idée de revoir la répartition des droits d'imposition, il y a un concept clé sur lequel existe un accord et qui sert de base de travail : la création de valeur. Cela signifie que les profits doivent être alignés avec la création de valeur. Bien sûr il s'agit d'un concept assez large qui peut avoir plusieurs sens, mais il représente une base de travail qui permet de préciser que l'idée d'adopter, comme pour la TVA, un principe de destination, où la vente serait un indicateur principal pour répartir les droits d'imposition, n'est pas à l'étude actuellement au niveau du Cadre inclusif. L'idée de création de valeur reste le paradigme, mais à l'intérieur de ce concept on peut faire beaucoup de choses, et c'est sur ces sujets que travaille actuellement l'OCDE.

Je précise également que la solution à trouver, ou qui sera trouvée, à l'instar de ce qui a été fait au début du XX<sup>e</sup> siècle, sera un compromis politique entre



les États. Nous avons évoqué précédemment le rapport de la commission économique et financière réalisé en 1923, à la demande de la SDN, sur le sujet de la double imposition. Ce rapport a connu un certain succès et est devenu un texte de référence. Pourtant, nombre de ses recommandations n'ont pas été suivies par les États. Ce qui nous amène à relativiser l'importance des concepts qui y sont développés par rapport à ceux qui ont été finalement transcrits dans les conventions fiscales actuelles, comme la notion d'établissement stable ou le principe de pleine concurrence.

C'est pourquoi le compromis politique entre les États est si important. Ces différences d'approche se retrouvent, par exemple, sur la question du numérique. Sur ces thématiques, certains États considèrent que certaines plateformes – souvent américaines –, qui ne sont pas établies sur leurs territoires mais ont une présence significative en termes de ventes de services sur leurs territoires, doivent payer un impôt plus important sur leur sol. Les Américains, en revanche, considèrent leurs entreprises numériques (*Google, Facebook, etc.*) comme de simples sociétés exportatrices, dont le savoir-faire et la création de valeur sont réalisés aux États-Unis, à l'instar des grands groupes français du luxe. D'où la nécessité d'avoir une vision globale de ces sujets, et de trouver un compromis politique solide entre tous ces intérêts et les États, ce qui déterminera ce que sera cette solution multilatérale de long terme.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

Merci de ces précisions. Je donne maintenant la parole à Mme Milena Mathé.

---

**Milena Mathé**

*Analyste économique, DG fiscalité et Union douanière de la Commission européenne*

Je remercie le Conseil d'État pour son invitation à participer à ce colloque. Ma présence est l'occasion d'apporter une illustration concrète au débat de cette table ronde, puisque la Commission européenne a mis sur la table deux propositions de directives, actuellement discutées au Conseil, pour une fiscalité juste et efficace de l'économie numérique.

Sans entrer dans le détail, en voici les grandes lignes :

- la première directive est une réforme intra-européenne de la fiscalité des entreprises<sup>65</sup>. Elle introduit le concept de « présence numérique significative », ouvrant un droit à taxer, et révisé les règles d'attribution des profits, proposant de prendre en compte les utilisateurs ;

---

<sup>65</sup> Commission européenne, proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, COM(2018) 147 final.

- la seconde directive<sup>66</sup> est une solution temporaire qui crée une taxe additionnelle sur certains services numériques pour lesquels l'utilisateur a un rôle central à la création de valeur. Elle est assise sur le chiffre d'affaires relatif aux services concernés et son taux est fixé à 3 %.

En préparant cette intervention, j'ai réfléchi au message à vous transmettre et qui résume le mieux ce que ces propositions d'adaptation du droit fiscal sont, ou ne sont pas, tout en rappelant nos contraintes et les objectifs poursuivis.

Je structurerai donc mon intervention autour des quatre messages suivants :

- nos propositions ne sont pas seulement le résultat d'une demande politique, mais bien une réponse à un problème économique et juridique qui n'est pas près de s'arrêter ;

- ces propositions ne sont pas une guerre contre les « géants du numérique » ou contre l'innovation, et s'inscrivent au contraire dans la stratégie du marché unique du numérique ;

- ce n'est pas une action contre les États-Unis, ni une remise en cause de nos obligations internationales, mais la démonstration de notre détermination à agir au niveau global ;

- enfin, ce n'est pas non plus un changement de paradigme puisque les grands principes de la fiscalité demeurent, à savoir que l'on taxe là où la valeur est créée.

### **La réponse à un problème économique et juridique**

Si nos propositions<sup>66</sup> sont une demande politique de nombreux États membres remontant à septembre 2017, et appelant la Commission à examiner différentes options de taxation, elles sont avant tout le résultat d'un travail d'analyse, initié dès 2014, avec le rapport du groupe d'experts sur la fiscalité de l'économie numérique. Ce travail s'est poursuivi avec l'étude d'impact accompagnant les propositions, par l'analyse des grands modèles économiques, de leurs caractéristiques propres, mettant en évidence le rôle central de l'utilisateur, de ses données personnelles et des effets de réseau dans le processus de création de valeur.

Ensuite, cette analyse a été mise en perspective avec les règles internationales de la fiscalité des entreprises, et le constat est sans appel : le système de taxation n'est plus adapté aux réalités économiques du XXI<sup>e</sup> siècle. En effet, celui-ci, anciennement fondé sur des critères de présence physique, ne permet pas de capturer le caractère mobile et immatériel de l'économie numérique.

L'action 7 du projet BEPS (« Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ») est une première réponse à ce nouveau paradigme, et nous en tenons compte puisque le commerce en ligne ne fait pas partie du champ d'application. Mais cette action reste insuffisante pour prendre en compte l'ensemble des défis posés par le numérique, notamment pour tout ce

<sup>66</sup> Commission européenne, proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018) 148 final.



qui concerne les réseaux sociaux, les moteurs de recherche, les ventes de données d'utilisateurs, et les plateformes d'intermédiation ou d'accès à des contenus numériques ; puisqu'à divers degrés ces activités économiques reposent sur la participation de l'utilisateur.

Aussi, avec une croissance annuelle moyenne des revenus de l'ordre de 14 % pour le secteur du numérique – comparé à 2 % pour les autres secteurs –, il apparaît assez urgent, pour des raisons de soutenabilité des finances publiques des États, de réfléchir à l'adaptation des standards de la fiscalité internationale.

### **Des propositions qui s'inscrivent dans la stratégie du marché unique du numérique**

Ces propositions ne sont pas anti-« géants du numérique », anti-innovation ou anti-entreprises. Elles s'inscrivent dans la stratégie de développement de notre marché (européen) unique du numérique. Rétablir des conditions de concurrence juste entre entreprises — qu'elles soient numériques ou traditionnelles, grandes ou petites, européennes ou non européennes — est essentiel à sa réalisation.

Par ailleurs, l'existence de seuils, en particulier ceux de la taxe sur les services numériques (TSN), a été pensée de façon à préserver les jeunes pousses (en anglais, « *start-up* ») et les PME, mais également les grandes entreprises qui se lanceraient dans le numérique. Ceci, afin de ne pas bloquer le processus de numérisation de nos économies.

Enfin, nos propositions sont la garantie d'un environnement fiscal clair, transparent, lisible et prévisible, c'est-à-dire répondant au besoin de sécurité juridique. Dans ce contexte, nous proposons un cadre fiscal harmonisé qui permet de réduire les coûts de mise en conformité.

Ces propositions sont des conditions *a priori* essentielles à l'investissement, à l'innovation et à la croissance des entreprises. À l'inverse, l'absence de solution ferait courir le risque de fragmenter notre marché intérieur avec la prolifération de taxes nationales et tous les coûts que cela impliquerait.

Ces propositions ne sont pas anti-américaines. On ne cherche pas à lancer une guerre fiscale contre les États-Unis. L'Europe ne cherche pas non plus à agir seule. La Commission a toujours été claire sur cet aspect : une solution idéale est une solution internationale, car les défis du numériques dépassent les frontières.

Notre proposition d'introduire le concept de « présence numérique significative » est notre contribution à l'OCDE, comme l'a rappelé lors de la séance précédente M. Quest. Mais nous devons être réalistes. Parvenir à un consensus au niveau global prend du temps, et les chances d'aboutir à court terme sont aujourd'hui minimes. C'est pourquoi, il nous faut très vite mettre en place une approche qui préserve les intérêts de l'Union européenne et ceux de chacun des États membres. Certains ont déjà des taxes sur le numérique, d'autres en ont très récemment proposées. Sans action de notre part, l'on risque la fragmentation de notre marché intérieur et l'on s'éloigne un peu plus d'un consensus au niveau global. Il faut également



avoir en tête qu'une taxe nationale risque de ne pas être temporaire, et qu'il est très difficile pour un État de se séparer d'une ressource propre une fois celle-ci en place.

Par ailleurs, la Commission a été soucieuse de respecter ses obligations internationales. Les seuils de la TSN ont été définis de manière à ne pas discriminer les entreprises numériques non-résidentes, respectant ainsi nos obligations prises dans le cadre de l'Organisation mondiale du commerce (OMC). Quant au choix de l'assiette fiscale, il n'est pas anodin. La taxe repose sur le chiffre d'affaires, ce qui *a priori* n'est pas idéal, mais permet d'éviter d'interférer avec les conventions bilatérales d'élimination de double imposition.

### **Le respect des grands principes de la fiscalité**

Enfin, nos propositions ne sont pas un changement de paradigme vers un système fondé sur le principe de destination, comme on a pu parfois l'entendre. La notion de création de valeur reste au cœur des propositions. Elle est examinée en détail dans l'étude d'impact qui les accompagne, et les conclusions de notre analyse font écho à celles présentées dans le rapport intérimaire de l'OCDE<sup>67</sup>. L'utilisateur est considéré comme central à la création de valeur lorsque, sans sa contribution, une activité ne peut pas exister dans sa forme actuelle.

Cela ne signifie pas que nous pensons que les utilisateurs créent l'ensemble de la valeur. Nous mettons simplement l'accent sur l'utilisateur – et non le consommateur – de services numériques en tant que personne qui contribue au processus de production, par exemple, en partageant des données et/ou en participant à un réseau.

Dans la proposition de directive pour une présence numérique significative, d'autres facteurs qui contribuent à la valeur, tels que les actifs corporels et incorporels ou la main-d'œuvre, continueront de jouer un rôle important dans la répartition des droits d'imposition. Quant à la taxe sur les services numériques, il nous semble démesuré d'affirmer qu'elle conduira à un changement de paradigme, dans la mesure où le champ d'application est très ciblé et que le rendement attendu de la taxe et sa durée d'application sont très limités.

### **Conclusion**

Repenser les standards de la fiscalité internationale est donc un travail d'équilibriste, tant il s'agit d'aligner des préférences très divergentes dans le respect des obligations légales internationales, tout en limitant les risques de distorsions économiques.

Pour autant, cela n'est pas impossible. C'est dans cet état d'esprit que la Commission a mis sur la table, le 21 mars 2018, ces deux propositions de directives<sup>68</sup>, dont la première vise à réformer les règles relatives à l'imposition des sociétés, afin que les bénéficiaires soient enregistrés et taxés à l'endroit où les entreprises ont une

67 OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018*, préc.

68 Commission européenne, propositions de directives du Conseil du 21 mars 2018, COM(2018) 147 final et COM(2018) 148 final, préc.



interaction importante avec les utilisateurs *via* les canaux numériques, et dont la seconde répond à la demande de plusieurs États membres en faveur d'une taxe provisoire sur les principales activités numériques échappant actuellement à toute imposition dans l'Union européenne.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

Merci beaucoup pour votre intervention. Cela me rappelle certains débats fiscaux tenus à l'occasion des lois de finances.

Chacun sait que la France est célèbre pour son imagination fiscale, et l'invention de taxes nouvelles construites de manière à n'être jamais contraire aux interdictions européennes (par exemple, créer une « TVA *bis* ») ou aux conventions internationales. De sorte que nous avons appris, au fil des ans, à imaginer des taxes compatibles avec toutes les contraintes qui nous enserrant.

Ce que je comprends – et qui n'est pas forcément inquiétant en soi – c'est que l'on a une taxe immédiate, qui est aussi une taxe astucieuse, car l'on prend une assiette, le produit brut – qui n'a pas un grand sens économique mais présente l'avantage d'être utilisable immédiatement. Or, celle-ci, n'étant ni une taxe sur le chiffre d'affaires, ni un impôt sur le bénéfice, passe à travers les contraintes qui enserrant ce type de prélèvement fiscal.

J'ajoute une réflexion de plus long terme sur la notion de présence numérique significative, où l'on cherche un critère de rattachement qui à la fois soit légitime et permette de répondre à la recherche d'un bon équilibre entre source, résidence et lieu de création de valeur. J'ai noté que, sur ce plan, la réflexion se faisait en lien avec l'OCDE.

Dans ce contexte, l'Union européenne cherche-t-elle à servir quelque peu de laboratoire, ou son rythme de réflexion est-il lié à celui de l'OCDE ?

---

**Milena Mathé**

*Analyste économique, DG fiscalité et Union douanière de la Commission européenne*

La Commission européenne a beaucoup travaillé avec l'OCDE, notamment au moment de la parution du rapport intérimaire<sup>69</sup>. À la suite de quoi nous avons proposé cette taxe astucieuse en respectant les critères et les recommandations du rapport intérimaire. En parallèle, la Commission a proposé cette réforme de long terme qui a vocation à être discutée dans l'enceinte de l'OCDE.

La taxe temporaire, elle aussi, dans la façon dont elle a été pensée, tente de s'ajuster au calendrier. Il y a donc une discussion à la fois sur sa date d'entrée en

---

<sup>69</sup> OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : cadre inclusif sur le BEPS*, préc. Ce document sera suivi d'un rapport final en 2020.

vigueur – et la Commission devrait donner suffisamment de temps pour qu’une solution internationale soit trouvée –, et sur une clause de caducité qui garantirait que cette taxe n’a pas vocation à perdurer.

---

**Gauthier Blanluet**

*Professeur à l’université Panthéon-Assas, avocat au barreau de Paris*

Je souhaiterais revenir sur la question que vous avez soulevée, M. le président, à savoir : est-ce que la taxation dans l’État de source est compatible avec la nature d’impôt direct ?

Ce sont des débats qui ont eu lieu au moment de l’élaboration du premier modèle de la Société des Nations, et, à l’époque, il avait paru assez convaincant, à un moment où les impôts personnels venaient d’être créés, qu’on ne pouvait pas raisonner au sujet des impôts personnels comme on raisonne au sujet des impôts réels, et que l’élément déterminant était de concentrer l’imposition à l’endroit où se trouvent les facultés contributives, qui ne peuvent se concevoir qu’à l’échelle du contribuable tout entier, et non pas de façon segmentée.

On est bien loin de tous ces débats, et, aujourd’hui, il est intéressant de voir que ces questions ne sont plus du tout évoquées. Ce qui est évoqué c’est la création de valeur. Où se trouve la valeur ? La notion de valeur est, comme vous l’avez dit, un « mot valise », et l’on peut y mettre beaucoup de choses.

Je souhaiterais également mentionner un autre point, qui ne me paraît pas non plus très clair dans les réflexions actuelles : veut-on faire évoluer le concept, mais uniquement en ce qui concerne les activités dites « numériques » ou « virtuelles » ? C’est-à-dire créer, à côté du concept d’établissement stable de droit commun, une sorte d’établissement stable, un nouveau concept mais spécifique, limité dans son champ d’application ? Ou est-ce l’ensemble de la notion que l’on entend réformer ? Étant précisé que si l’on crée un concept spécifique, une sorte de compartiment répondant à une définition spéciale, on aura inévitablement des problématiques de frontière assez délicates à trouver, notamment en ce qui concerne les entreprises qui ne sont pas des entreprises purement numériques, mais qui exercent des activités traditionnelles et se servent de l’instrument numérique pour diffuser leurs produits et exercer leurs activités.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d’État,  
modérateur de la table ronde*

Je donne la parole à M. Sasseville, intervenant de la première table ronde, qui souhaite intervenir à ce moment précis du débat.



---

**Jacques Sasseville**

*Conseiller interrégional au bureau du financement du développement durable du département des affaires économiques et sociales des Nations Unies*

Merci M. le président. Je pense que vous avez posé la bonne question. Du côté de la TVA, nous n'avons jamais eu de problème parce que nous avons tous un consensus sur la question à se poser : dans quel État a lieu la consommation ? Le seul problème était de percevoir l'impôt. Cela a été réglé en 2003 au sein de l'Union européenne, puis en 2014 avec l'OCDE qui a accepté que la TVA devait être perçue à l'endroit où la consommation avait lieu.

S'agissant de l'impôt direct, et notamment de l'impôt sur les sociétés, je ne suis pas tout à fait d'accord avec le professeur Blanluet quant à sa conclusion concernant les travaux réalisés dans les années 1920. Je pense, au contraire, qu'il s'agissait d'une reconnaissance envers l'État de source, qui devait avoir priorité, et que l'État de source pouvait être défini dans certains cas de façon très précise (présence de biens immobiliers, etc.), même si dans d'autres cas cela était un peu plus compliqué : on avait déterminé qu'il fallait un établissement stable, car cela facilitait le contrôle et la perception des impôts.

Là où j'ai un problème, c'est que tous les intervenants ont parlé de « création de valeur ». Mais je pense que le président Martin avait bien posé la question : c'est un impôt sur les bénéfices. Mais d'où proviennent les bénéfices ? Est-ce évident que c'est là où la valeur est créée ? Si je me réfère à mes cours d'économie, pour avoir des ventes il faut confronter l'offre et la demande. On pourrait donc dire que les bénéfices proviennent en grande partie de l'endroit où se trouve la demande pour les biens. Tout le monde aujourd'hui semble accepter le principe qu'il faut déterminer l'endroit où la valeur est créée. Mais, en réalité, il faut poser la bonne question qui est de savoir d'où proviennent les bénéfices.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,  
modérateur de la table ronde*

Je pense que là en effet on retourne à la question fondamentale. Mais un consensus n'est pas facile à trouver sur la définition du lien suffisant. Ceci dit, il n'est pas inintéressant de mettre sur la table un certain nombre de raisons. À charge ensuite aux États de trancher pour savoir quel est le critère de lien pertinent pour un impôt direct sur les bénéfices. Est-ce le lieu de création du bénéfice ? Est-ce le lieu de création de la valeur ? Est-ce l'incidence sur le besoin en dépenses publiques dans les États impactés ?

Je vous remercie et donne maintenant la parole au public, afin qu'il puisse poser des questions aux intervenants.



# Échanges avec la salle

---

## *Question du public*

*Aujourd'hui, la valorisation des « géants du numérique » repose principalement sur les données que traitent ces entreprises, c'est-à-dire le nombre d'utilisateurs qui utilisent leurs plateformes. Les critères de chiffre d'affaires et/ou de bénéfice semblent ne pas avoir d'importance comme le montre, par exemple, Amazon qui ne réalise pratiquement aucun bénéfice sur la vente de biens et qui est aujourd'hui une des plus fortes valorisations du marché américain. Dans ce contexte, ne faudrait-il pas revoir les concepts du droit fiscal national, européen et international pour s'aligner sur ce critère, aujourd'hui essentiel, de valorisation des entreprises du numérique ?*

---

## *Éric Robert*

*On en revient à la question plus générale du champ de la réforme. Quelles sont les entreprises qui doivent être concernées ? Pour l'instant, il n'y a pas d'accord sur ce point. Il est vrai que de nombreux États considèrent qu'il existe une problématique spécifique liée au nombre d'usagers et à leurs données. Ce qui en fait une approche possible. Mais d'autres États pensent que ce facteur est quelque chose de commun que l'on constate de plus en plus dans les modèles d'affaires, et qu'il n'y a pas que les plateformes multifaces qui collectent des données. On a d'ailleurs, aujourd'hui, des collectes massives de données réalisées automatiquement par des machines – ce que l'on appelle l'Internet des objets<sup>70</sup> (en anglais, « Internet of things »), et je pense qu'au-delà des plateformes multifaces de nombreuses entreprises ont des interfaces importantes avec les consommateurs, collectent leurs données et en usent de façon très sophistiquée à travers des algorithmes pour augmenter leurs compétitivité et leurs parts de marché. Cela dit, c'est bien un sujet qui entre dans le cadre de cette volonté de réforme des standards traditionnels de la fiscalité internationale. Ce qu'indiquent d'ailleurs les deux propositions de directives du Conseil du 21 mars 2018 évoquées précédemment. Vouloir établir de nouvelles règles d'imposition pour les entreprises ayant une présence numérique significative reflète donc une volonté d'établir des règles différentes pour la catégorie de transactions que sont les services numériques. C'est une approche défendue par de nombreux États, même s'il en existe d'autres qui ne visent pas à créer une catégorie de règles distinctes pour certaines transactions spécifiques.*

---

<sup>70</sup> Réseau croissant de dispositifs reliés à Internet pour identifier, collecter, traiter et échanger des données entre objets connectés aux nombreux usages (fabrication, domotique, e-santé, etc.).

---

*Milena Mathé*

La proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative a vocation à être intégrée au projet de directive sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (directive ACCIS)<sup>71</sup>, et donc de prendre en compte et de taxer l'ensemble des entreprises qu'elles soient numériques ou pas. Ceci pour clarifier le cadre fiscal et éviter de multiplier les taxes. Bien sûr, l'ACCIS n'a pas vocation à s'appliquer à toutes les entreprises, cependant toutes les entreprises peuvent demander à entrer dans l'ACCIS.

---

*Philippe Martin*

Dans ce cas, s'agirait-il d'un critère – parmi d'autres – de répartition particulier ?

---

*Milena Mathé*

Effectivement, les utilisateurs seraient pris en compte dans la répartition et dans l'ouverture du droit à taxer. Il s'agit là en effet d'un critère parmi d'autres.

---

*Question du public*

Dans les années 1920, les économistes chargés par la SDN de réfléchir aux principes devant gouverner à la répartition de la matière imposable ont travaillé sur des pays occidentaux aux normes fiscales très homogènes. Or, aujourd'hui, c'est le G20 – composé principalement de pays émergents aux références différentes de celles de l'Occident – qui est devenu légitime à mandater l'OCDE pour réfléchir à réformer les normes fiscales internationales. Prend-on suffisamment en considération l'opinion des pays émergents dans la conception/refondation des normes fiscales internationales ?

---

*Philippe Martin*

L'OCDE doit effectivement vivre quotidiennement avec ce problème de rechercher un consensus parmi les États qui ont peut-être des conceptions quelque peu différentes d'un rattachement légitime. De ce point de vue-là, existe-t-il des complications particulières liées aux différences de systèmes ?

---

71 Proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2016) 683 final. Voir également : proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, COM(2016) 685 final.

---

*Éric Robert*

C'est tout l'objet du cadre inclusif sur le BEPS – créé à la demande du G20 – de s'assurer que l'ensemble des pays, y compris les pays émergents ou en voie de développement, ont tous voix au chapitre de manière égalitaire dans ce domaine. Cette création est un tournant dans la gouvernance fiscale et dans l'histoire de la fiscalité internationale depuis qu'elle existe, soit depuis le début du XX<sup>e</sup> siècle à la suite de l'étude demandée par la SDN, qui a eu pour effet de créer un débat qui s'est poursuivi au sein de l'OCDE mais sans être vraiment global. Et c'est depuis la création de ce Cadre inclusif que le débat est devenu véritablement global ; ce qui rend les choses un peu plus compliquées, puisque le compromis ne doit plus être trouvé au sein d'un club d'une trentaine d'États, mais parmi un *forum* de cent vingt-quatre États.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde**

À vrai dire, je n'ai jamais pensé que cette table ronde aboutirait à une conclusion précise, claire et opérationnelle, apte à résoudre la crise des standards traditionnels de la fiscalité internationale. Donc, en cela, il n'y a pas de surprise ! En revanche, je pense que nous avons bien mis en évidence le fait que nous vivons dans une phase de palliatifs qui n'est pas totalement satisfaisante, avec notamment l'utilisation du concept d'évasion pour différentes choses, qui parfois touchent à des questions fondamentales de répartition du pouvoir d'imposer.

Dans ce contexte, l'on voit bien que les taxes *ad hoc* de court terme, dites « taxes intérimaires », qui sont inventées et dont on sait qu'elles ne sont pas un concept fondateur pour l'avenir, ne sont pas totalement rassurantes.

En revanche, ce qui est plus rassurant pour le futur c'est le fait que des réflexions sont en cours sur les questions véritablement fondamentales dans des enceintes qui cherchent à générer un consensus. Le seul inconvénient ici est le temps. Et je pense qu'il nous faudra malheureusement vivre un certain nombre d'« années intérimaires » un peu rudes avant l'émergence d'un consensus, à la fois plus rationnel et offrant davantage de sécurité juridique aux acteurs économiques, et qui puisse refonder le système fiscal international. C'est cette espérance qui anime notre action.



# La diversification des règles anti-évasion

La sophistication des schémas d'évasion fiscale internationale a conduit les États et les organisations internationales à se doter de nouvelles règles censées combattre ces phénomènes qui pèsent sur les finances publiques. Les normes nationales, européennes et internationales se sont récemment enrichies de dispositifs « anti-abus » dont la coexistence avec les règles plus anciennes pose de délicates questions d'articulation.

Parallèlement, les contribuables sont soumis à une exigence croissante de transparence vis-à-vis des administrations fiscales mais aussi du public. Les circuits d'échange d'informations entre administrations se sont renforcés, avec la mise en place de l'échange automatique, et des mécanismes de « reporting » public obligatoire de certaines données fiscales pourraient être décidés, notamment au niveau européen.

## Sommaire

Biographie des intervenants.....	77
Actes de la table ronde.....	79
Échanges avec la salle .....	113





# Biographie des intervenants

---

*Les fonctions mentionnées sont celles exercées à la date de la conférence.*

## Modérateur

### **Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux*

Professeure de droit à l'université de Bordeaux où elle enseigne la fiscalité et le droit des affaires, Florence Deboissy est coresponsable de la chaire de droit des affaires et fiscalité, abritée par la fondation Bordeaux université, et en charge de deux diplômes : diplôme de juriste conseil en entreprise (DJCE) et Master 2 droit privé approfondi des affaires. Membre du comité de l'abus de droit fiscal, elle est co-auteur de plusieurs ouvrages publiés chaque année aux éditions LexisNexis (*Précis de fiscalité des entreprises*, *Droit des sociétés* et *Code des sociétés et autres groupements*). Elle est également directeur scientifique de la Revue de Droit Fiscal, et dirige la collection Précis Fiscal. Elle est membre de l'association française des femmes fiscalistes (A3F), ainsi que du conseil d'administration de l'International Fiscal Association (IFA).

## Intervenants

### **Christophe Pourreau**

*Directeur de la législation fiscale à la direction générale des finances publiques du ministère de l'économie et des finances*

Diplômé de l'École des hautes études commerciales (HEC) en 1995, de l'Institut d'études politiques de Paris en 1997, puis de l'École nationale d'administration (promotion Nelson Mandela) en 2001, Christophe Pourreau est d'abord adjoint au chef de bureau, puis chef du bureau de la fiscalité des personnes (2001-2002) et chef de la mission qualité de service à la direction générale des impôts (2002-2004). Il devient ensuite chef du bureau de la TVA et des contributions indirectes à la direction de la législation fiscale (2004-2006). Christophe Pourreau est par la suite conseiller financier à la représentation permanente de la France auprès de l'Union européenne (2006-2009), chef du bureau de la coordination des projets de textes législatifs et réglementaires à la direction de la législation fiscale en 2009, conseiller pour la fiscalité et les prélèvements obligatoires au cabinet du Premier ministre (2009-2011), sous-directeur de la fiscalité des personnes à la direction de la législation fiscale. En 2011, Christophe Pourreau entre au Conseil d'État en qualité de maître des requêtes. En 2017, il devient conseiller fiscalité, concurrence et consommation au cabinet du ministre de l'économie et des finances, puis nommé directeur de la législation fiscale des ministères économiques et financiers.

**Olivier Dauchez**

*Avocat au barreau de Paris, co-président de la commission fiscale internationale de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF)*

Associé de Gide Loyrette Nouel, Olivier Dauchez exerce principalement en fiscalité des transactions (fusions-acquisitions, *Private Equity* et opérations immobilières) et intervient régulièrement comme conseil sur les enjeux fiscaux d'opérations transnationales. Il est régulièrement reconnu comme l'un des meilleurs avocats français dans ses domaines d'intervention. Une part importante de son activité est par ailleurs consacrée aux contrôles et contentieux fiscaux. Sa clientèle est composée principalement de sociétés françaises, européennes et internationales ainsi que d'institutions publiques et financières internationales. Il écrit et intervient régulièrement sur les questions de fiscalité internationale et co-préside la commission fiscalité internationale de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF).

**Cyrille Dero**

*Directeur fiscal de Danone*

Directeur fiscal de Danone depuis novembre 2012, Cyrille Dero a commencé sa carrière, en 1993, chez Elf Aquitaine dans le département consolidation fiscale, puis au département fiscalité internationale. En 1998, Cyrille Dero rejoint le groupe LVMH. En charge dans un premier temps du suivi des questions fiscales du pôle distribution sélective (*Duty Free Schoppers*, *Sephora*), puis des questions fiscales du secteur vins et spiritueux (*Hennessy*, *Moët & Chandon*, etc.), il passe trois ans en Asie pour accompagner le développement du groupe dans cette région et plus particulièrement en Chine. En 2006, il est nommé directeur fiscal adjoint du groupe LVMH, avec un suivi particulier pour les questions de prix de transfert et de fiscalité internationale (procédure amiable, accord sur les prix de transferts contrôles fiscaux, contentieux). En 2012, Cyrille Dero rejoint Danone comme directeur fiscal. Depuis cette date, il en assure le suivi des affaires fiscales et le management de l'équipe internationale d'experts fiscaux qui l'assistent dans cette tâche.

**Philip Kerfs**

*Chef de l'unité pour la coopération internationale, centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE*

Philip Kerfs est chef d'unité au centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE. Au cours des dernières années, il a principalement travaillé sur le projet TRACE (« *Treaty Relief and Compliance Enhancement* ») et, plus récemment, sur la norme commune d'échange automatique de renseignement sur les données financières (NCD ou Norme Commune de déclaration) et sur les recommandations visant à lutter contre le détournement de cette norme commune. Avant de rejoindre l'OCDE, il a occupé pendant treize ans les fonctions d'avocat général adjoint chez Euroclear, où il était responsable des domaines de la fiscalité et de la réglementation. Auparavant, il a exercé le droit fiscal chez Tournicourt & Vanistendael à Bruxelles. Philip Kerf a étudié le droit aux universités de Namur et de Louvain (Belgique) et a obtenu une maîtrise en droit de la fiscalité à l'École supérieure des sciences fiscales (Bruxelles).



# Actes – La diversification des règles anti-évasion

---

---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Avant de débiter cette troisième et dernière table ronde, je souhaiterais remercier le Conseil d'État pour son accueil, le public pour sa présence et nos quatre conférenciers pour leur participation à cette séance et le temps qu'ils ont consacré en amont à sa préparation.

Le thème de cette table ronde, « la diversification des règles anti-évasion », est extrêmement large. De sorte que nous pouvons peut-être commencer par un travail de définition pour revenir sur quelque chose à la fois très connu, mais toujours un peu mystérieux, la distinction de l'optimisation fiscale, de la fraude fiscale et de l'évasion fiscale.

Sur le plan technique, les choses sont assez simples. Il y a ce qui est licite et ce qui est illicite. La fraude est illicite, le reste est licite. Avec toutes les difficultés bien sûr pour placer le curseur entre le licite et l'illicite. Et, dans ce qui est licite, nous trouvons deux types de comportements très différents : ce qui relève d'abord de l'optimisation fiscale – aspect tout à fait salubre –, et ce que l'on appelle l'évasion fiscale ou zone grise.

Pour préciser les choses, on peut sans doute définir l'évasion fiscale comme un ensemble de pratiques qui, certes, sont licites, mais restent perçues comme anormales ; ce qui appelle des réactions à la fois des États, des juges, des administrations fiscales, mais également aussi, et de plus en plus, des opinions publiques.

Le thème de cette séance est donc extrêmement vaste, et afin de le structurer nous allons porter l'attention sur deux questions plus précises, qui sont parmi les plus sensibles et les plus importantes, et qui ont d'ailleurs innervé tous les échanges précédents : la question de la diversification des clauses anti-abus et, dans un second temps d'échange avec les intervenants, la question de la recherche de la transparence<sup>72</sup>.

## **La diversification des clauses anti-abus**

Le mot est faible de dire que, depuis quelques années, on assiste à une véritable avalanche de clauses anti-abus, ce qui est tout à fait inédit. Et non seulement les clauses anti-abus se sont multipliées, mais elles se sont aussi diversifiées, puisqu'elles ne sont pas une, mais plurielles.

---

72 Voir la seconde partie de cette table ronde.

L'on peut d'abord, si l'on s'essaie à une petite typologie, les distinguer en fonction de leurs sources. Certaines clauses anti-abus nous viennent, par exemple, du droit international, au travers des conventions internationales multilatérales ou bilatérales. Ces clauses anti-abus nous viennent aussi de l'Union européenne, avec la dernière venue – ou plutôt qui va arriver – : la transposition de la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés (IS)<sup>73</sup>. Et l'on trouve également des clauses anti-abus domestiques dans notre code général des impôts<sup>74</sup>.

On peut ensuite distinguer les clauses anti-abus en fonction de leur portée, puisqu'on a des clauses « générales », qui s'appliquent à tous les impôts ou à un impôt en général. Et puis l'on a des clauses dites « spéciales » qui visent une règle ou un dispositif particulier (retenue à la source, régime mère-fille, etc.).

Et l'on peut enfin distinguer les clauses anti-abus en fonction de leur objet. En effet, traditionnellement, ce que l'on appelait clauses anti-abus étaient des clauses qui opèrent un renversement de la charge de la preuve, autrement dit des hypothèses dans lesquelles, lorsqu'un certain nombre de circonstances sont réunies, on présume que l'opération est fictive ou frauduleuse, à charge ensuite pour le contribuable de renverser cette présomption.

Mais de nouvelles clauses anti-abus sont arrivées, des clauses anti-abus « nouvelle génération », puisque – et cela a très bien été dit par M. Sasseville – ces clauses anti-abus se contentent finalement de codifier, d'inscrire dans la loi, le principe général d'inopposabilité des situations abusives. Ici, il n'y a absolument aucun renversement de la charge de la preuve, qui est toujours supportée par l'administration, mais l'on vient dire dans la loi ce que l'on sait depuis très longtemps en France, à savoir qu'une situation abusive est inopposable. Et c'est bien sûr le cas de la clause anti-abus générale en matière d'IS.

Cette diversification des clauses anti-abus pose évidemment de très nombreuses questions, techniques comme politiques.

**Tout d'abord des questions d'ordre technique** qui tiennent à l'insertion de ces clauses anti-abus dans notre ordre juridique, avec parfois des phénomènes d'acculturation.

Ces questions d'insertion/articulation dans l'ordre juridique se posent d'abord au niveau des *notions*. En effet, ces clauses anti-abus retiennent généralement le critère du but principalement fiscal – c'est le cas des clauses issues de l'OCDE ou de la directive « ATAD »<sup>75</sup> – ; et, en droit interne, c'est aussi le cas de l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales (LPF)<sup>76</sup> qui viendrait créer un abus de droit à deux vitesses : à côté de l'abus de droit « classique », qui repose sur le but *exclusivement* fiscal et qui est assorti de pénalités automatiques – au moins de 40 % –, on

73 L'article 108 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a inséré une clause générale anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés à l'article 205 A du code général des impôts (CGI).

74 Voir en ce sens, les articles 155 et 238 du code général des impôts.

75 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.

76 Article à venir au 1<sup>er</sup> janvier 2021. Voir la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 109.



trouverait un abus de droit codifié à l'article L. 64 A, qui reposerait sur un but *principalement* fiscal et dont la seule conséquence serait de rendre inopposable l'acte à l'administration fiscale, sans être assorti d'une pénalité automatique – mais avec possibilité de saisir le comité de l'abus de droit.

L'on voit donc que ce but principalement fiscal, qui avait été censuré en 2013 par le Conseil constitutionnel<sup>77</sup>, revient aujourd'hui devant le Parlement à l'horizon 2020. Et la question – déjà posée lors des tables rondes précédentes – est de savoir ce que cette référence au but principalement fiscal modifie. Y a-t-il un élargissement de la notion ? La réponse peut évidemment varier selon les personnes interrogées.

Toujours du point de vue technique de l'insertion de ces clauses dans l'ordre juridique se pose la question de l'*articulation des domaines*. Comment ces clauses anti-abus s'articulent-elles avec l'abus de droit de l'article L. 64 ? Deux thèses peuvent être rapidement présentées : certains considèrent que la clause anti-abus chasse l'abus de droit – dès lors que l'on est dans le champ d'une clause anti-abus, l'abus de droit ne peut pas être invoqué – ; d'autres sont d'avis que l'administration fiscale peut choisir le terrain de la rectification en ce qu'elle a le choix des armes.

Se pose aussi la question de l'articulation des clauses anti-abus entre elles. Lorsqu'une même situation tombe sous le coup de plusieurs clauses anti-abus, que faire ? Doit-on décider que toutes les clauses anti-abus peuvent être utilisées indifféremment par l'administration fiscale ? Ou faut-il créer des hiérarchies ? Et, en ce cas, faut-il tenir compte de la source de la clause (internationale, européenne, interne) ? De sa portée (spéciale, générale) ? De son objet ? Faut-il articuler ces critères de hiérarchisation entre eux ? On le voit, la question est complexe.

**D'un point de vue de politique juridique**, cette multiplication des clauses anti-abus soulève également de nombreuses questions. Côté administration fiscale, cette multiplication des mesures va-t-elle véritablement faciliter les opérations de contrôle de l'administration fiscale ? N'y aura-t-il pas, là aussi, une certaine incertitude, ou une complexification ? Avait-on besoin d'autant de clauses ? Côté contribuables, mais aussi juges, les clauses anti-abus ne sont-elles pas porteuses d'insécurité juridique – avec peut-être à la clé le problème de l'attractivité de la France ? Parce qu'avant d'avoir une réponse ferme du Conseil d'état sur toutes les questions techniques qui ont été évoquées, il faudra sans doute attendre au moins une dizaine d'années !

Et finalement pour résumer la question fondamentale au cœur de ce premier thème, l'on peut se demander si le mieux n'est pas parfois l'ennemi du bien.

Pour amorcer la réponse à ces questions, je me tourne vers M. Pourreau pour connaître le regard que porte la direction de la législation fiscale sur cette multiplication/diversification des clauses, et quelle analyse en est faite.

---

77 CC, décision n  2013-685 DC du 29 décembre 2013 (censurant notamment l'article 100 de la loi de finances pour 2014 qui r formait la définition de l'abus de droit).



---

## Christophe Pourreau

*Directeur de la législation fiscale à la direction générale des finances publiques  
du ministère de l'économie et des finances*

Merci Mme la présidente. Je remercie également le Conseil d'État de m'avoir invité à participer à ce colloque dont le sujet est de pleine actualité. Beaucoup de choses ont été dites et beaucoup de questions ont été posées, auxquelles j'essaierai d'apporter des réponses, mais sans garantie d'exhaustivité tellement le sujet est vaste.

J'interviens ici en tant que directeur d'une administration qui a pu participer à la négociation de certaines des stipulations que vous avez citées, ou à la rédaction de certains des articles que vous avez mentionnés. Mais qui n'est qu'une des administrations qui aura à participer à l'application de ces dispositions, à la fois aux côtés de la direction générale des finances publiques (DGFIP) et, de façon plus spécifique, aux côtés des services de contrôle fiscal ou du service juridique qui, notamment sur des questions procédurales ou d'utilisation de ces dispositions, seront plus en première ligne que ne le sera la direction de la législation fiscale.

Je n'ai pas fait un décompte exhaustif, mais je crois qu'au terme de l'examen du projet de loi de finances (PLF) 2019, notamment de sa première partie, quatre dispositions peuvent être regardées comme des règles anti-évasion fiscale :

- l'article 48 du PLF qui transpose, en droit interne, en un nouvel article 205 A du CGI<sup>78</sup> l'article 6 (clause anti-abus générale en matière d'IS) de la directive « ATAD » du 12 juillet 2016, pour l'impôt sur les sociétés ;
- l'article 48 bis, voté à l'initiative de Mme Peyrol, qui crée un nouvel article L. 64 A du LPF, applicable pour tous les impôts à compter de 2020.

Mais il y a aussi des dispositions plus ciblées :

- l'article 13 bis, voté par le Sénat, qui vise à limiter les schémas d'arbitrages de dividendes, à la fois internes et externes, par des actionnaires non-résidents de sociétés françaises ;
- l'article 14 bis, relatif aux traitements des revenus tirés de la cession ou concession de produits de la propriété industrielle, voté en termes identiques par les deux chambres du Parlement, qui limite la déduction de tels revenus versés à des entreprises étrangères bénéficiant au titre de ces revenus d'un régime fiscal considéré comme dommageable par l'OCDE.

---

78 « Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, il n'est pas tenu compte d'un montage ou d'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. / Aux fins du présent article, 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 » (Article 205 A du CGI, applicable aux effets des montages pris en compte dans le résultat d'exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019).

Le thème du colloque est donc particulièrement bien choisi. Et il apparaît utile de s'interroger sur les raisons de l'accroissement du nombre des dispositions de cette nature, sur leur articulation possible et sur les développements à venir.

En France, l'existence de mesures anti-évasion fiscale ne constitue pas une nouveauté, et certaines existent de longue date. C'est le cas, par exemple, de l'article 238 A du CGI, qui permet de refuser la déduction de l'assiette imposable de certains versements à des non-résidents soumis à un régime fiscal privilégié et qui est issu de la loi de finances pour 1974. On peut également citer l'article 209 B du CGI, qui permet l'imposition en France des bénéfices réalisés par une filiale étrangère contrôlée soumise à un régime fiscal privilégié, et qui date de la loi de finances pour 1980, ou encore la procédure d'abus de droit, codifiée à l'article L. 64 du LPF, qui est une mesure plus ancienne encore et dont les modalités d'application ont été progressivement précisées par le juge administratif.

### **La multiplication des dispositifs anti-évasion fiscale**

La multiplication des dispositions anti-évasion s'explique par la crise financière et les révélations successives par la presse de scandales fiscaux, qui ont sensibilisé l'opinion publique et le législateur à ces sujets et nourri une demande accrue de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Cette demande a abouti à un consensus croissant sur ces sujets à l'échelle internationale, au sein de l'OCDE comme au sein de l'Union européenne.

L'adoption, le 24 novembre 2016, de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Instrument multilatéral), et l'adoption des deux directives européennes – mises en œuvre dans le même esprit – dites « ATAD 1 »<sup>79</sup> et « ATAD 2 »<sup>80</sup> établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, illustrent le consensus existant parmi les États sur la nécessité de mettre en œuvre un nombre croissant de mesures anti-abus, afin de parer à la fraude et à l'évasion fiscales.

Cette multiplication d'outils multilatéraux souligne aussi le fait que certains États étaient insuffisamment dotés de telles mesures, ce qui pouvait nuire à l'efficacité de certaines mesures anti-abus mises en œuvre individuellement par d'autres États.

L'adoption de la Convention multilatérale de l'OCDE 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 (BEPS), par plus de soixante-quinze États et territoires, permettra d'actualiser rapidement les règles de la fiscalité

79 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 : limitation de la déductibilité des intérêts, imposition des sociétés étrangères contrôlées, clauses anti-abus, imposition à la sortie (reprend notamment les actions 3 et 4 du projet BEPS).

80 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 : met un terme aux situations liées à des différences de qualification juridique nationale de certains instruments financiers et entités (dits « hybrides ») permettant une imposition faible ou nulle (reprend l'action 2 du projet BEPS).



internationale et de réduire les possibilités de fraude et d'évasion fiscales. Signée par la France le 7 juin 2017 et ratifiée par le Parlement le 12 juillet 2018, elle entrera en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Différentes catégories de mesures anti-évasion peuvent être distinguées, sans que les frontières entre elles soient toujours très nettes :

- des mesures visant à renforcer les exigences en matière de fourniture d'informations par les entreprises, les institutions financières ou leurs conseils, ainsi que les échanges d'informations entre États ;
- des clauses anti-abus, spéciales ou générales, visant à écarter des montages principalement ou essentiellement destinés à éluder l'impôt normalement dû, qui peuvent avoir le caractère de mesures d'assiette ou de mesures de procédure ;
- des mesures visant à modifier la répartition du droit d'imposer ou les règles d'imposition, en présence de certaines situations ou de certains flux précisément définis, assorties de façon croissante de clauses de sauvegarde.

Relèvent de la première catégorie des mesures telles que les déclarations des bénéficiaires par pays (article 223 quinquies C du CGI), l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, la publication des décisions anticipées (en anglais, « *rulings* »), ou encore la directive à venir sur les déclarations des montages fiscaux<sup>81</sup>.

Au sein de la deuxième catégorie, on peut distinguer :

- des mesures ciblées : la clause anti-abus relative au régime fiscal des sociétés mères : article 1<sup>er</sup> de la directive du 27 janvier 2015, transposé au 3 de l'article 119 ter du CGI par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2015 ;
- des mesures générales : la clause anti-abus générale en matière d'IS de l'article 6 de la directive « ATAD 1 », transposée à l'article 48 du PLF 2019 ; et la clause dite « de l'objet fiscal principal » figurant à l'article 7 de la convention multilatérale. Ce standard *minimum* permet de refuser l'octroi d'un avantage de la convention « *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 ces mesures, issues de normes internationales, s'ajoute le futur article L. 64 A du LPF, dont on notera qu'il ne paraît pas assorti d'obligations procédurales et pourrait peut-être aussi relever de la catégorie des clauses anti-abus générales.

En plus de ces deux catégories de mesures générales se développent des mesures plus ciblées, qui visent à modifier les règles d'imposition relatives à des situations

<sup>81</sup> Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Voir : ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.



ou à des flux financiers, et considérées par les États de façon individuelle ou collective comme non satisfaisantes.

La convention multilatérale de l'OCDE comporte plusieurs stipulations de ce type :

- son article 8 conditionne, par exemple, la non application d'une retenue à la source ou l'exonération des dividendes dans l'État de source à la détention des titres tout au long d'une période de 365 jours avant leur paiement ;
- son article 9 permet, par ailleurs, la généralisation de la règle de taxation des gains de cession de participations dans une entreprise tirant sa valeur principalement de biens immobiliers au lieu de situation de ces immeubles.

Les stipulations relatives à la définition de l'établissement stable, telles que celles de l'article 14 relatif au fractionnement des contrats, se rattachent aussi à cette catégorie.

Relèvent également de cette catégorie certaines dispositions de droit européen :

- l'article 4 de la directive « ATAD 1 », relatif à la règle de limitation des intérêts, transposé par l'article 13 du PLF 2019 ;
- les articles 7 et 8, relatifs aux sociétés étrangères contrôlées, qui ne nécessitent pas de transposition compte tenu de l'article 209 B du CGI ;
- la directive « ATAD 2 » relative aux dispositifs hybrides<sup>82</sup>.

Par ailleurs, il faut noter que les États recourent aussi directement à de telles dispositions.

J'ai cité en introduction les mesures du PLF 2019 qui vont dans ce sens. Mais on peut également penser à certaines des dispositions votées par le Congrès des États-Unis fin 2017 :

- une « *Base erosion anti abuse tax (BEAT)* » s'applique désormais aux entreprises implantées aux États-Unis, dès lors que le montant de leurs paiements au profit d'une entité non résidente du même groupe, normalement déductibles au titre de l'IS aux États-Unis, dépasse un certain seuil. Elle affecte particulièrement les groupes étrangers disposant de filiales aux États-Unis ;
- la « *Global intangible low tax income (GILTI)* » constitue également un puissant régime relatif aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) ayant un périmètre d'application plus large que celui des situations abusives. Elle prévoit que les revenus provenant d'actifs incorporels détenus par des sociétés étrangères détenues à plus de 10 % par une société américaine seront, dans certaines conditions, réintégrés aux bénéficiaires imposables des sociétés résidentes aux États-Unis. Elle s'applique en cas de sous-imposition (profit excédentaire) avec un système d'imputation partiel de l'impôt étranger payé, et aboutit à un taux minimal de taxation de 13,1 %.

---

<sup>82</sup> La directive « ATAD 2 » (directive 2017/952 du 29 mai 2017) a été transposée dans le projet de loi de finances 2020 (article 13), pour une application prévue au 1<sup>er</sup> janvier 2020.



## La multiplication des dispositifs anti-évasion fiscale soulève deux questions.

1) La première question est celle de leur articulation et de leurs modalités d'application en droit interne.

- Ces dispositions n'ont pas toutes le même champ d'application matériel : la clause de l'article 119 ter ne s'applique qu'aux retenues à la source (RAS) prélevées en cas d'application du régime mère-fille ; le futur article 205 A ne concerne que l'IS ; le futur article L. 64 A du LPF concerne tous les impôts.

- Ces dispositions ne sont pas toutes de même nature : si l'article L. 64 du LPF a le caractère d'une règle de procédure, assortie de l'application automatique de pénalités, tel n'est pas le cas des dispositions prévues aux articles 119 ter et 205 A du CGI.

À cet égard, le Conseil constitutionnel a fourni des précisions utiles dans sa décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015 relative à la LFR pour 2015, en statuant sur la constitutionnalité de la clause anti-abus prévue au 3 de l'article 119 ter du CGI transposant la directive mère-fille de 2015<sup>83</sup>. Il a en effet relevé que la clause anti-abus avait pour effet de « *déterminer une règle d'assiette* ». En ce sens, elle diffère de la règle anti-abus générale prévue à l'article L. 64 du LPF.

L'articulation entre des règles d'assiette et la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du LPF est une question encore en cours de clarification.

Ce débat relève aussi de la doctrine et sera *in fine* tranché par le juge.

Toutefois, la doctrine administrative prévoit qu'il est possible de les appliquer de façon alternative, voire d'envisager, dans un premier temps, la remise en cause du bénéficiaire du régime des sociétés mères sur le fondement du 3 de l'article 119 ter, puis, dans un second temps, l'application des pénalités prévues en cas d'abus de droit, si les conditions de celui-ci sont réunies selon la définition fixée à l'article L. 64 du LPF, et sous réserve du respect de l'ensemble des garanties et règles de procédure requises pour l'application de la procédure de l'abus de droit fiscal<sup>84</sup>.

Le même raisonnement semble devoir s'appliquer s'agissant du futur article 205 A du CGI. Cette clause prévoit en effet une règle identique à la clause anti-abus applicable au régime mère-fille, mais couvrant l'ensemble des opérations imposables à l'impôt sur les sociétés. Il devrait également en être de même s'agissant de la clause anti-abus générale de la convention multilatérale<sup>85</sup>.

83 Directive (UE) n° 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.

84 Voir le bulletin officiel des finances publiques-impôts (BOFiP) : document BOI-IS-BASE-10-10-10-10.

85 Si dans son arrêt de 2017 (CE, 25 octobre 2017, *Verdanet*, n° 396954), le Conseil d'État précise que l'abus de droit est applicable en présence d'une convention fiscale « *lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi* », la clause anti-abus générale paraît être une clause de portée plus large que la seule fraude à la loi, constituée toutes les fois que sont réunies la recherche d'un but exclusivement fiscal et l'obtention d'un avantage fiscal par une application littérale des textes ou à l'encontre des intentions de leur auteur.

La question se pose de savoir si le même raisonnement pourra être tenu s'agissant du futur article L. 64 A du CGI. Bien qu'il soit codifié dans le LPF, il n'est pas assorti de règles procédurales obligatoires et paraît donc avoir le caractère d'une règle d'assiette.

Il est clair que les cas d'application de ces différentes dispositions et leur articulation vont devoir être précisés progressivement. L'administration doit y contribuer. On peut à cet égard relever que, s'agissant de l'application de l'article 205 A du CGI, le Gouvernement a prévu une procédure de rescrit avec accord tacite en l'absence de réponse dans un délai de six mois. Mais il appartiendra aussi au juge administratif et à la CJUE de préciser les situations dans lesquelles on est, par exemple, en présence d'un montage non authentique.

2) La seconde question est celle des développements à venir en ce domaine.

La mise en œuvre de dispositions anti-abus donne aux États des moyens renforcés pour contrer la localisation artificielle ou abusive de bénéficiaires dans certains États ou territoires. Elle n'empêchera cependant pas la localisation d'activités réelles dans des États à fiscalité nulle ou très faible, et pourrait même constituer une incitation à y transférer certaines fonctions, comme la recherche et développement ou le marketing. Si le transfert de bénéficiaires vers certains paradis fiscaux favorisant les sociétés *offshores* sans substance économique est couvert par ces clauses, celui à destination d'autres États, à fiscalité très faible, mais accueillant des activités avec substance, pourrait continuer.

De tels mouvements peuvent être facilités par la numérisation de l'économie et la part croissante des actifs incorporels dans la création de valeur. Il est donc probable que les discussions au niveau international s'orientent vers des mesures visant à réduire l'incitation aux transferts de bénéficiaires et d'activités engendrée par l'existence de régimes d'imposition nulle ou très faible, ou à corriger les incidences fiscales de tels transferts.

La réforme fiscale américaine pousse également à des réflexions en ce sens. L'OCDE y incite aussi les États. Les discussions sur une juste imposition des entreprises du secteur numérique se rattachent à cette problématique, qu'il s'agisse des discussions sur la notion d'établissement stable numérique et de la modification des règles de répartition des profits réalisés par ces entreprises ou, à plus brève échéance, de la proposition de directive, soutenue par la France, relative à une taxe sur le chiffre d'affaires des grandes entreprises du secteur numérique.

Toutefois, les discussions relatives à une évolution des règles en matière de prix de transfert ne se limitent pas au secteur du numérique. Les récents propos du ministre allemand des finances sur l'imposition minimale vont aussi dans ce sens<sup>86</sup>.

Sans ambitionner l'imposition d'un taux minimal d'imposition au niveau mondial, il paraît toutefois possible de dégager un ensemble cohérent de règles visant à conférer aux États le droit d'imposer les revenus issus d'une transaction

---

<sup>86</sup> Propos du ministre allemand des finances, Olaf Scholz, publiés dans le journal *Welt am Sonntag* du 21 octobre 2018, préc.

transfrontalière, lorsque ceux-ci n'ont pas été suffisamment imposés dans l'autre État. Cet ensemble de règles s'inspirerait des règles existantes et des mesures mises en œuvre dans le cadre de la réforme fiscale américaine.

De telles mesures constitueraient une novation certaine en ce que leur application serait fonction d'un critère de sous-imposition et rendue possible en cas de situation non abusive. Elles auraient pour principal effet de rééquilibrer le partage des profits au détriment des États choisissant de maintenir une imposition nulle ou très faible. En permettant aux États de retrouver le droit d'imposer certaines transactions sous-imposées aujourd'hui du fait des règles de la fiscalité internationale, elles garantiraient une taxation effective des profits et des arbitrages économiques ne résultant plus principalement de la fiscalité applicable.

---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Merci beaucoup pour cette description d'ensemble très précise. J'ai deux questions à ce stade. La première interrogation est de savoir si vous envisagez de commenter le nouvel article 205 A et *a priori* de reconduire les mêmes solutions ? Mais vous y avez déjà en partie répondu, puisque l'administration avait commenté dans le bulletin officiel des finances publiques-impôts (BOFIP) la clause anti-abus du régime mère-fille. La seconde question est très importante en pratique. Vous avez rappelé que la clause anti-abus est une règle d'assiette qui n'est pas assortie d'une pénalité automatique. Dans ce contexte, comment concevez-vous l'articulation entre la mise en œuvre d'une clause anti-abus et le prononcé d'une pénalité, notamment pour manquement délibéré ou manœuvre frauduleuse ?

---

**Christophe Pourreau**

*Directeur de la législation fiscale à la direction générale des finances publiques du*  
*ministère de l'économie et des finances*

Au sujet de votre première interrogation, il est encore trop tôt pour le dire puisque la disposition est en débat au Parlement. Ensuite, il y a de fortes chances pour qu'en effet nous commentions ce dispositif, sans doute de manière assez ramassée, comme le dispositif précédent, puisque nous sommes dans une situation où il est difficile d'identifier exactement quelles seront les situations qui pourront être couvertes par ce dispositif anti-abus général, et ce sera donc avec prudence que, dans un premier temps, l'administration commentera ce dispositif.

Quant à votre seconde question, notre position est qu'effectivement il s'agit d'une mesure d'assiette qui n'emporte pas automatiquement l'application de pénalités. Et pour ce qui concerne l'application éventuelle de pénalités dans des situations où ce dispositif aurait été utilisé, il faudrait que les conditions d'application des pénalités prévues aux articles 1728 et 1729 du code général des impôts (CGI) soient réunies dans les mêmes conditions qu'aujourd'hui. Ainsi, il nous semble que l'application de l'article 205 A n'emporte pas automatiquement l'application

de pénalités à 40 % ou 80 %, mais les conditions spécifiques d'application de ces pénalités devront continuer à être réunies.

---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Merci. Je me tourne maintenant vers maître Dauchez, afin qu'il nous fasse connaître son analyse quant à l'articulation des notions que nous avons évoquées et l'articulation des domaines de l'abus de droit et des clauses anti-abus

---

**Olivier Dauchez**

*Avocat au barreau de Paris, co-président de la commission fiscale internationale de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF)*

Merci Mme la présidente. Je remercie également le Conseil d'État pour son invitation. C'est une question complexe à laquelle l'humilité m'amène à dire que les réponses que je peux apporter ne seront forcément que prospectes et non définitives.

**La diversification des clauses anti-abus**

On voit bien la difficulté en posant la question. On parle de clauses anti-abus. On ne prend plus même le soin de préciser qu'il s'agit d'abus de droit. Cela illustre la difficulté de qualification et l'incertitude qui en résulte.

**Un arsenal anti-abus qui semblait complet et stabilisé**

On évoquait précédemment les « palliatifs » mis en œuvre pour répondre aux défis de la fiscalité internationale à défaut ou dans l'attente d'une nécessaire refondation.

Compte tenu de la porosité qui existe entre la fiscalité internationale et la fiscalité interne, ces palliatifs nous imposent de réfléchir aujourd'hui à une refondation de ce qu'est l'abus de droit en France.

L'adoption de ces nouvelles normes anti-abus dans l'ordre international oblige, compte tenu de leur champ d'application, à s'interroger sur le champ de l'abus de droit en France, non seulement dans les opérations internationales, mais également dans les opérations internes.

Rappelons que l'abus de droit est aujourd'hui l'une des clés de voute de notre ordre juridique, pour laquelle le but exclusivement fiscal – celui qui exclut tout autre – résulte d'une jurisprudence du Conseil d'État stabilisée<sup>87</sup> qui a été sanctuarisée par le Conseil constitutionnel en 2013<sup>88</sup>. Le Conseil constitutionnel a considéré que le critère du but fiscal exclusif était justifié pour éviter que les contribuables

---

87 CE, ssr, 9 novembre 2015, *ministre du budget c. LHV*, n° 370054 (notion de résident) ; CE, cr, 23 novembre 2016, *Eurotrade Juice*, n° 383838 (bénéficiaire effectif).

88 CC, décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013.



ou les entreprises soient exposés à un risque d'arbitraire qui pèse à la fois sur l'administration et sur le juge.

L'évolution des clauses anti-abus, qui abandonne l'exclusivisme fiscal, en partie par souci de dissuasion, fait peser sur notre ordre juridique une incertitude qu'il va nous appartenir de surmonter et de définir tant l'effet de dissuasion est adossé à la recherche d'insécurité juridique.

Mon propos va donc se concentrer sur l'abus de droit par fraude à la loi, tel qu'il peut être défini compte tenu à la fois de l'évolution de ces textes et de l'évolution du projet de loi de finances (PLF) en discussion.

Vous avez rappelé à juste titre que cette évolution intervient dans un contexte où le cadre normatif français est déjà très complet. Tellement complet que l'on peut même se demander s'il existait réellement un besoin, du point de vue de l'administration fiscale, de mettre en œuvre un nouveau dispositif d'abus de droit par fraude à la loi.

L'administration dispose en effet d'un arsenal de mesures anti-abus très complet. Et cet arsenal est soumis à un contrôle juridictionnel pertinent. Le Conseil constitutionnel nous a expliqué que les clauses anti-abus ne peuvent pas constituer des présomptions irréfragables<sup>89</sup>, qu'il fallait laisser aux contribuables la possibilité de prouver que les opérations qu'ils mettent en œuvre ne participent pas d'une volonté de fraude ou d'évasion fiscale ; tout ceci dans le respect des libertés fondamentales.

La jurisprudence du Conseil d'État elle-même est finalement assez rigoureuse dans sa façon d'interpréter les dispositions des conventions fiscales. Qu'il s'agisse de l'accès aux conventions, à travers la définition de la notion de résident ou celle de bénéficiaire effectif, dont on sait que le Conseil d'État considère qu'elle est implicitement contenue dans les conventions fiscales, même lorsque lesdites conventions ne comportent pas spécifiquement cette notion.

Plus largement, en ce qui concerne la mise en œuvre de l'abus de droit, qui est aujourd'hui parfaitement défini et mis en œuvre dans le respect de critères clairs, et qui est perçu par tous (entreprises, juridictions, praticiens) comme un élément de la sécurité juridique de notre État de droit. Un élément dont on sait qu'il peut également être mis en œuvre pour écarter l'utilisation considérée comme abusive d'une convention fiscale.

Le Conseil d'État en plénière fiscale, en 2017<sup>90</sup>, a confirmé cette possibilité dans une opération dans laquelle un montage artificiel a finalement qualifié à la fois les critères objectif et subjectif de l'abus de droit pour justifier d'écarter l'application de la convention.

---

89 Que l'on ne peut pas récuser. Voir en ce sens : CC, décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 ; et CC, décision n° 2016-614 QPC du 1<sup>er</sup> mars 2017.

90 CE, cr, 25 octobre 2017, n° 396954.



Dans ce contexte, l'évolution constatée résulte de l'adoption de la directive « ATAD »<sup>91</sup> qui vient se surajouter à cet arsenal déjà très complet. Le droit de l'Union européenne, depuis la directive « fusions »<sup>92</sup>, met en œuvre une clause anti-abus qui fait prévaloir la notion de but principalement fiscal pour qualifier sur le critère subjectif. C'est ce critère qui est affecté par l'article 6 (clause anti-abus générale) de la directive « ATAD » actuellement en cours de transposition. Cet article retient un concept d'abus de droit particulier. Une évolution de même nature résulte de l'adoption de la convention multilatérale de l'OCDE.

Cette évolution des clauses anti-abus pour élargir la qualification d'abus de droit doit être mise en perspective avec le renforcement des outils de lutte contre la fraude fiscale, à travers deux évolutions – qui n'étaient peut-être pas anticipées au moment où les réflexions sur ces textes ont été initiées. D'une part, l'obligation faite aujourd'hui à l'administration de transmettre au Parquet tout dossier dans lequel les droits éludés sont supérieurs à cent mille euros, qui donne lieu à l'application d'une majoration de 80 % pour activité occulte ou abus de droit, ou de 40 % pour non souscription d'une déclaration après mise en demeure, ou lorsque la majoration de 40 % est appliquée deux fois dans une période de six ans.

Cela signifie que l'on évolue vers une situation dans laquelle la relation à la fraude fiscale va être différente de ce qu'elle est aujourd'hui. Elle sera d'autant plus différente que, depuis 2013, la fraude fiscale a été modifiée dans sa définition ; la fraude fiscale aggravée étant caractérisée notamment lorsqu'il y a des faits qui visent à éluder l'impôt à travers l'utilisation de domiciliations fictives ou artificielles, ou à travers l'interposition d'entités fictives ou artificielles, sans qu'aujourd'hui on sache vraiment ce que recouvrent ces deux termes.

Là encore, par porosité des notions, le risque existe que le caractère artificiel pour défaut de substance conduise à une qualification de l'abus différente selon le type de lecture qui sera faite ; les discussions avec un procureur de la République étant bien différentes des discussions avec l'administration fiscale dans le cadre d'un redressement.

On parle souvent sur ces questions du « choix des armes ». Mais la question n'est plus seulement celle du choix de l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales (LPF) ou de l'article 205 A du code général des impôts (CGI), mais c'est aussi la question du choix de l'arme pénale ou fiscale. Et je pense que l'évolution dont on parle, au-delà des incertitudes sur l'évolution de la notion d'abus de droit, qui résulte de la porosité entre notre ordre juridique interne et le droit souple que nous transformons en droit dur par le biais de ces importations spontanées ou contraintes comme la directive « ATAD », constitue profondément une évolution vers un risque fiscal pénal qui va être beaucoup plus important que ce qu'il est aujourd'hui.

---

91 Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016, préc.

92 Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une société européenne (SE) ou d'une société coopérative européenne (SCE) d'un État membre à un autre.



## Un équilibre modifié par la mise en œuvre de nouveaux outils de répression de l'abus de droit par fraude à la loi

Sans revenir sur la directive « ATAD », je rappellerai simplement que son article 6 « Clause anti-abus générale », qui doit être transposé avant le 31 décembre 2018<sup>93</sup>, a un champ d'application large qui couvre toutes les opérations relatives à l'impôt sur les sociétés (IS). Compte tenu des travaux législatifs en cours, ce texte est en train de devenir le standard européen de l'abus de droit. C'est ce qui transparaît dans le rapport présenté par la commission des finances de l'Assemblée nationale<sup>94</sup> et à travers l'amendement porté, avec l'aval du Gouvernement, par la députée Mme Peyrol<sup>95</sup>. Cette dernière a fait le choix de proposer une modification de l'abus de droit à travers l'article L. 64 A du LPF dont l'ambition est d'étendre et de mettre en œuvre pour l'ensemble des impôts, et non pas seulement pour l'IS, le dispositif anti-abus contenu dans l'article 6 de la directive « ATAD ».

Nous voilà donc avec une situation passablement renouvelée, dans laquelle l'article 6 de la directive « ATAD », qui s'appliquera dans toute l'Union européenne sous le contrôle de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), devient le standard de l'abus de droit, non seulement en matière d'IS, mais également dans tous les autres domaines du droit fiscal interne.

Une première difficulté résulte du fait que la rédaction de l'article 64 A n'est pas exactement identique au texte de la directive « ATAD ». Certes, l'exposé des motifs indique qu'il s'agit en quelque sorte d'appliquer l'article 205 A du LPF au-delà de l'IS. Néanmoins, la rédaction retenue par le législateur se borne à modifier la notion de but *exclusivement* fiscal pour évoquer un motif *principalement* fiscal. Cela signifie que cette disposition de la directive « ATAD » va devenir le droit commun de notre abus de droit, à la fois en ce qui concerne l'IS et les autres impôts, mais aussi en ce qui concerne le droit conventionnel, car les directives s'incorporent à notre droit interne et prévalent sur les accords bilatéraux signés postérieurement. Mais c'est aussi une disposition qui va prévaloir sur les dispositions anti-abus contenues dans les traités lorsqu'il s'agira de redressements concernant l'IS au sein de l'Union Européenne.

Le consensus a manifestement été difficile à obtenir entre les États membres lorsqu'il s'est agi de définir les termes de la clause anti-abus général de la directive « ATAD ». Certes, les travaux préparatoires de l'Union européenne, comme ceux du législateur français, manifestent clairement l'intention de mettre en œuvre la jurisprudence de la CJUE et de retenir le principe général de la fraude à la loi, tel qu'il est développé par la CJUE. Néanmoins, la lettre de l'article 6 ne confirme pas exactement cette intention. Certes, la clause met bien en œuvre un critère subjectif et un critère objectif, mais pas la notion de but *essentiellement* fiscal qui est le critère normalement mis en œuvre par la CJUE.

93 Le colloque a eu lieu le 30 novembre 2018. La directive « ATAD » a été transposée en droit français à travers l'article 108 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, qui ajoute l'article 205 A au code général des impôts.

94 Voir : proposition n° 6 du rapport d'information n° 1236, relatif à l'évasion fiscale internationale des entreprises, présenté à la commission des finances de l'Assemblée nationale en septembre 2018.

95 Amendement n° II-CF1066 (adopté) présenté par Mme Peyrol. Assemblée nationale, 31 octobre 2018, PLF pour 2019 (n° 1255).



Le *distinguo* n'est pas anodin : le but « essentiellement fiscal » n'est pas celui qui exclut tout autre, comme l'est le but « exclusivement fiscal » ; mais ce n'est pas plus le but majoritaire, comme l'est le but « principalement fiscal ». C'est le but essentiel, celui sans lequel l'opération n'aurait pas eu lieu.

Et puis on parle d'un montage qui, sans être artificiel, n'est pas authentique ; l'authenticité étant comprise comme la justification, par des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. Il y a là une dimension tautologique dans cette définition avec laquelle il faudra vivre.

Dans ce contexte, on aurait pu imaginer que l'administration, à travers ses commentaires, conforte la volonté du législateur de l'Union européenne et du législateur domestique français pour ancrer la notion dans la jurisprudence de la CJUE en retenant une lecture qui fasse référence au « *montage artificiel ayant pour but essentiel de bénéficier d'un avantage fiscal, contrairement à l'objectif poursuivi par ses auteurs* ». Ce n'est pas le choix qui est fait.

S'agissant de la notion de montages commerciaux valables, l'administration confirme qu'il s'agit bien de toutes justifications économiques, conformément d'ailleurs au considérant 11 de la directive « ATAD »<sup>96</sup>. Par contre, sur la notion de but exclusivement fiscal, la grille d'analyse est quelque peu différente, et s'apparente plus à la position qui avait été prise pour la directive « fusions »<sup>97</sup> qu'à la notion de montage artificiel au sens de la jurisprudence de la CJUE. On comprend, en lisant les commentaires, qu'il faut en fait apprécier le poids relatif de l'ensemble de l'avantage fiscal et des motivations économiques, pour déterminer si l'on est ou pas en face d'un montage non authentique et donc susceptible d'être critiqué en application de cette clause anti-abus.

Alors qu'en fait, je pense qu'une lecture littérale de la clause anti-abus générale de la directive « ATAD » doit pouvoir conduire à un dispositif beaucoup plus rassurant, en considérant que les deux conditions stipulées par cet article doivent être appliquées de manière cumulative. Pour qualifier l'abus pour l'application de ce texte, il faut à la fois que l'on ait un but fiscal principal contraire à la finalité du

---

96 « *Des clauses anti-abus générales sont prévues dans les systèmes fiscaux pour lutter contre les pratiques fiscales abusives qui n'ont pas encore été traitées par des dispositions spécifiques. Les clauses anti-abus générales servent donc à combler des lacunes ; elles ne devraient pas avoir d'incidence sur l'applicabilité des clauses anti-abus spécifiques. Au sein de l'Union, il convient que des clauses anti-abus générales soient appliquées aux montages non authentiques ; dans le cas contraire, le contribuable devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales. Il est en outre important de s'assurer que les clauses anti-abus générales s'appliquent de manière uniforme à des situations nationales, au sein de l'Union et à l'égard des pays tiers, de sorte que leur champ d'application et les résultats de leur application à des situations nationales et transfrontières soient identiques. Il convient de ne pas empêcher les États membres d'appliquer des sanctions lorsque les clauses anti-abus générales sont applicables. Lorsqu'il s'agit d'apprécier s'il y a lieu de considérer un montage comme non authentique, il pourrait être possible, pour les États membres, de prendre en considération tous les motifs économiques valables, y compris les activités financières* ». (directive « ATAD », cons. 11).

97 Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une société européenne (SE) ou d'une société coopérative européenne (SCE) d'un État membre à un autre. Voir également : Directive (UE) 2017/1132 du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2017 relative à certains aspects du droit des sociétés.



régime qu'il poursuit et que l'on soit en face d'un montage non authentique, c'est-à-dire non justifié par des motifs commerciaux valables. Ainsi, l'identification des motifs commerciaux valables, ceux qui reflètent la réalité économique démontrant que le montage est économiquement justifié, devraient, en tant que telle, exclure la critique d'abus.

La question n'est pas anodine, comme le montrent les débats qui ont précédé l'adoption de l'article L. 64 A. C'est pourquoi le choix a été fait de différer l'entrée en vigueur de ce texte qui applique dans l'ordre interne, hors IS, la clause anti-abus de droit de la directive « ATAD ».

Et, pour justifier cette entrée en vigueur différée, le ministre précise que « *Le sujet est sensible. Une entreprise peut prendre des dispositions fiscales tout en les motivant par un intérêt économique : dès lors, on ne peut pas prouver qu'il s'agit d'un montage à vocation exclusivement fiscale, et c'est dans cet interstice que peut se loger une évasion fiscale qui échappera aux sanctions* »<sup>98</sup>.

Cette déclaration montre toute la difficulté de la question. N'est-on pas en train de remettre en cause la liberté de gestion, en oubliant la justification économique et en ne s'interrogeant que sur le but fiscal ? Il est évident que toute option économique a une conséquence fiscale, et il faut être capable de l'accepter comme n'étant pas un abus de droit si la justification économique en tant que telle existe.

Est-ce que finalement cette incertitude peut être sanctionnée par le Conseil constitutionnel ? Je ne le pense pas. Comme mes collègues intervenants l'ont dit précédemment, le Conseil constitutionnel exerce un contrôle limité des lois de transposition sur le terrain de l'identité constitutionnelle.

Dans ce contexte, on aurait pu s'interroger pour savoir si la Commission européenne n'a pas été au-delà des pouvoirs qui lui sont délégués en stipulant des dispositions fiscales qui remettent en cause le principe de subsidiarité. C'est un contrôle *ultra vires*<sup>99</sup> qui semble peu réaliste ici. Cette question va quand même se poser en ce qui concerne la directive « ATAD » lorsqu'il faudra mettre en œuvre son article 7 sur la « Règle relative aux sociétés étrangères contrôlées ». Dans la mesure où la directive prévaut sur les conventions fiscales qui nous lient aux États membres, on peut considérer que les États membres en adoptant la directive ont accepté de modifier les conventions qui les lient. Mais cette question sera également posée en ce qui concerne les conventions fiscales qui nous lient aux États tiers. Comment combiner les dispositions d'une convention fiscale qui nous lie à un État tiers et l'article 7 de la directive « ATAD » ?

Le Conseil Constitutionnel ne pourrait-il pas considérer que la Commission va au-delà des pouvoirs qui lui sont conférés pour faire fonctionner le marché unique – l'article 115 du TFUE qui justifie la directive « ATAD » –, lorsqu'elle impose aux États membres de remettre en cause leurs signatures dans une relation bilatérale avec un État tiers alors que cela n'est pas nécessaire pour faire fonctionner le marché unique.

98 Déclaration de M. Bruno Le Maire, ministre de l'économie et des finances, Assemblée nationale, séance du 15 novembre 2018 au sujet du PLF pour 2019.

99 Au-delà des pouvoirs.



Quoi qu'il en soit, le grief d'imprécision, qui a été jugé de nature à exposer les contribuables à un risque d'arbitraire, est perçu comme étant moins important et moins grave lorsqu'il s'agit d'une règle d'assiette comme l'article 205 A. Cette règle d'assiette imprécise va dorénavant faire partie de notre ordre juridique sans que le Conseil constitutionnel ne nous redonne de la sécurité sur ce terrain.

Une autre voie, également débattue par la doctrine, existe. Elle apparaît à la fois plus probable et plus prometteuse. Il s'agit d'interroger la CJUE à travers une question préjudicielle. Celle-ci pourrait, par exemple, être soulevée dans le cadre d'une question posée à l'occasion d'un recours pour excès de pouvoir (REP) sur un commentaire du texte de l'article 205 A du CGI. Elle consisterait à solliciter la CJUE pour avoir confirmation que la clause anti-abus générale de l'article 6 de la directive « ATAD » doit en fait s'interpréter par référence à la jurisprudence de la CJUE sur l'abus de droit. Il s'agirait de solliciter la confirmation que, sur le fondement de l'impératif de sécurité juridique, la CJUE considère de façon constante que la législation communautaire doit être certaine et son application prévisible et qu'il existe un principe général de prohibition de l'abus de droit en droit de l'Union qui s'applique aux opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais dans le but de bénéficier « essentiellement » des avantages prévus par le droit de l'Union.

Cette confirmation validerait les critères de la fraude à la loi combinant un critère objectif et un critère subjectif, mais s'inscrirait dans la continuité de la jurisprudence de la Cour pour faire référence à un but « essentiel », et non pas « principal », au regard de transactions commerciales normales. Cette confirmation serait conforme et s'inscrirait dans la continuité du contrôle de proportionnalité des libertés fondamentales, dont on sait que les mesures qui les mettent en cause ne peuvent être justifiées que si elles visent spécifiquement des montages purement artificiels dépourvus de réalité économique.

La même incertitude existe en ce qui concerne l'article 7 de l'Instrument multilatéral, dont on voit qu'il met en œuvre, d'une part, les mêmes principes et critères qui devraient être interprétés par référence au préambule qui s'incorpore également aux conventions fiscales, et, d'autre part, une asymétrie entre le but principalement fiscal, apprécié de façon raisonnable, et la justification qui doit être établie pour éviter un abus. Il y a là encore un effet dissuasif qui va créer un inconfort pour les opérateurs.

### **Comment combiner l'application de ces clauses ?**

La question de la combinaison de ces clauses appelle les commentaires suivants.

- La première remarque, c'est qu'en réalité l'article L. 64 A du LPF proposé met en œuvre les garanties de procédure de l'article L. 64 du LPF – comitè de l'abus de droit – et les mêmes principes que l'article 205 du CGI.

Il me semble difficile, sans créer de rupture d'égalité devant la loi, de considérer qu'un contribuable qui, en matière d'IS, ferait l'objet de la mise en œuvre de l'article 205 du CGI (article 6 de la directive « ATAD ») ne puisse pas bénéficier



des mêmes garanties de procédure que celles prévues pour l'article L. 64 A. Il me semble, au regard de l'objet de la réglementation en cause, qu'il n'y a pas de raison de traiter différemment les contribuables entre eux, et que, dès lors que ces garanties de procédure sont octroyées par l'effet de l'article L. 64 A du LPF, elles devraient également être attribuées pour la mise en œuvre de l'article 205 du CGI.

Et si ce n'est pas le cas, plutôt que d'en faire une question contentieuse, cela pourrait faire l'objet d'un amendement dans le cadre des discussions, de façon à clarifier que les mêmes garanties de procédure doivent être mises en œuvre. Cela assurera un travail encore plus important au comité de l'abus de droit et une meilleure garantie pour les contribuables qui bénéficieront de ces avis.

- La seconde remarque est de savoir si l'administration peut mettre en œuvre l'abus de droit lorsque l'application des règles d'assiette, qui résultent par exemple de l'article 205 A du CGI, permet d'imposer, ou si le fait que le dispositif qui régit l'impôt, l'article 205 A du CGI, soit applicable, exclut la possibilité pour l'administration de mettre en œuvre la procédure d'abus de droit. Les avis sont partagés, comme le précise une décision du Conseil d'État de 2007<sup>100</sup> dont le président Fouquet avait considéré qu'elle rendait l'abus de droit subsidiaire.

Et c'est une subsidiarité qui, si elle doit avoir un effet sur cette question, pourrait conduire à ce que l'administration ne puisse mettre en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit lorsque l'article 205 A s'applique. Dans le cas inverse, par contre, on pourrait se dire que lorsque l'on est en face d'un but exclusivement fiscal, l'administration n'aurait pas d'autres choix que d'utiliser la procédure d'abus de droit – ce qui pourrait renverser les arguments contentieux de façon quelque peu paradoxale.

Pour conclure, il est clair que les rédactions différentes de ces clauses vont exposer la pratique et les redevables à des difficultés d'application et d'interprétation.

Ce que l'on peut espérer, si l'article 6 de la directive « ATAD » devient notre standard, c'est que l'interprétation de la CJUE assure une harmonisation de sa mise en œuvre dans toutes ses dimensions, qu'il s'agisse de l'IS ou de l'article L. 64 A, de façon à limiter l'incertitude qui en résultera.

Dans ce contexte, l'évolution que l'on doit anticiper c'est que l'abus de droit classique, tel qu'on le connaît, s'apparente de plus en plus à la fraude fiscale, car tous les dossiers d'abus de droit devront être transmis au Parquet. Et que ce qui résulte de cette évolution, au-delà de l'incertitude juridique, c'est une modification profonde du rapport de forces avec l'administration, dans laquelle l'application des majorations va devenir le point d'entrée au pénal, dans un contexte où l'abus de droit sera plus facile à utiliser.

---

100 CE, ssr, 5 mars 2007, *Selarl pharmacie des Chalonges*, n° 284457.



---

## Florence Deboissy

Professeure à l'université de Bordeaux,  
modératrice de la table ronde

Merci pour cette présentation très riche, qui appelle des réactions pour lesquelles nous prendrons le temps du débat à la fin de cette séance.

Je me tourne maintenant vers M. Dero, à qui je donne la parole, à travers une question que tout le monde se pose : comment les sociétés réagissent-elles face à cette multiplication des mesures anti-abus ?

---

## Cyrille Dero

Directeur fiscal de Danone

Merci Mme la présidente. Je remercie également le Conseil d'État pour son invitation à ce colloque.

Je ne reviens pas sur l'incertitude juridique déjà évoquée par mes collègues intervenants. En revanche, mes propos porteront sur l'inquiétude actuelle que peuvent susciter ces mesures pour les entreprises. Pourquoi sommes-nous davantage inquiets que par le passé, et cela alors même que certaines notions mises en avant ne sont pas nouvelles ?

Pour ma part, j'y vois deux raisons principales.

- La première raison, c'est que nous ne sommes pas des intellectuels, mais des gens d'entreprises qui avons besoin d'objectivité et non pas de subjectivité. C'est un critère important, et c'est pourquoi nous avons l'impression jusqu'alors de vivre relativement sereinement avec la construction jurisprudentielle du Conseil d'État et l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF). Certes, il y avait eu la directive « mère-fille »<sup>101</sup>, ainsi que des cas comme l'affaire *Bank of Scotland*<sup>102</sup>, *Janfin*<sup>103</sup>, ou *Sagal*<sup>104</sup>, mais tout cela permettait de préciser les choses pour mieux agir.

Puis, est arrivée la convention multilatérale avec l'article 7 intitulé « Prévenir l'utilisation abusive des conventions ». Lorsqu'on lit cette clause, on s'aperçoit qu'elle fonctionne en deux temps. La première partie présente les restrictions, puis vient le second temps, celui de la nuance, qui permet d'amortir les éléments présentés en première partie, en leur conférant un caractère subjectif qui pourrait laisser penser qu'il s'agit d'une protection indirecte pour les entreprises – alors même que ni la subjectivité, ni le caractère raisonnable ne sont des modes d'emploi en soi...

---

101 Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.

102 CE, ssr, 29 décembre 2006, *Ministre de l'économie c. Société Bank of Scotland*, n° 283314.

103 CE, sect., 27 septembre 2006, *Société Janfin*, n° 260050.

104 CE, ssr, 18 mai 2005, *Ministre de l'économie c. Société Sagal*, n° 267087.

Ensuite, nous avons la directive « ATAD », qui présente de fortes similitudes avec la convention multilatérale. Il s'agit, là encore, d'une approche en deux temps : une première partie restrictive précède une seconde partie qui nuance ensuite les propos exposés.

Et, aujourd'hui, on a l'impression que ces trois types de clauses vont maintenant subsister entre elles. Ainsi, vais-je devoir jongler entre les articles L. 64 et L. 64 A du LPF, la clause conventionnelle, et la clause « ATAD ». De sorte que lorsque je me retrouve devant mon management, qui me demande de lui expliquer comment tout cela fonctionne, je suis dans l'obligation de rester subjectif parfois imprécis sans pouvoir donner de la visibilité et de la certitude.

- La seconde grande source d'inquiétude, qui a été très bien expliquée par maître Dauchez, est la pénalisation. Et ce qui nous intéresse particulièrement ici c'est l'articulation avec l'article 1729 (insuffisance de déclaration) du code général des impôts (CGI) et qui concerne les pénalités financières.

Avec l'article L. 64 du LPF, il existait un lien direct : une majoration de 40 % en cas d'abus de droit et de manquement délibéré, ou une majoration de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses et d'abus de droit directement responsable.

Aujourd'hui, il est difficile de savoir comment cela fonctionne. Dans ce contexte, le caractère du manquement délibéré va être l'élément clé de tout jugement. En effet, actuellement, avec la pénalisation du droit fiscal, une société qui se voit appliquer deux majorations de 40 % pourra voir ses dirigeants poursuivis par le ministère public et traduits en justice ; de la même façon que ceux qui sont sanctionnés d'une majoration de 80 %, notamment pour manœuvres frauduleuses ou dissimulation.

C'est d'autant plus inquiétant qu'une sanction fiscale de 40 % est un évènement qui peut arriver assez couramment dans la vie d'une entreprise. Et lorsque la société entre en contentieux avec l'administration, et qu'aux termes du procès cette dernière revient auprès de l'entreprise, il n'est pas rare qu'elle sanctionne de nouveau la société à hauteur de 40 % pour manquement délibéré, parce que celle-ci n'a pas modifié ses opérations durant le temps du litige !

Dans ce contexte, on se retrouve donc avec une multiplication des clauses d'abus.

Avant, nous avions l'article L. 64 du LPF, qui constituait la référence majeure, ainsi que d'autres éléments juridiques dont nous avons pris l'habitude (jurisprudence du Conseil d'État, etc.).

Aujourd'hui, nous sommes confrontés à des clauses « alternatives » à la pénalisation, qui créent un caractère totalement anxiogène pour le management d'entreprise, et, surtout, nous sommes dans un flou artistique où l'on se retrouve dans l'incapacité à pouvoir décider. C'est vraiment un problème majeur pour les entreprises.



---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Merci beaucoup M.Dero pour cette intervention, qui est également un témoignage de ce que vit le monde de l'entreprise. Je me tourne maintenant vers M. Kerfs. Au sein de l'OCDE, on imagine qu'il y a eu une prise de conscience de l'incertitude juridique inhérente à cette multiplication des clauses anti-abus, mais y a-t-il eu des réflexions pour sécuriser quelque peu cette pratique ?

---

**Philip Kerfs**

*Chef de l'unité pour la coopération internationale, centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE*

En ce domaine, la solution parfaite n'existe pas. Je pense que lorsque les pays ont développé (et retenu) la règle fondée sur le critère de l'objet principal (en anglais, « *Principal purpose test* » ou PPT)<sup>105</sup> qui est la mesure générale anti-abus unique dans le cadre du projet BEPS adopté au sein de l'OCDE, il y avait une conscience que, comme toute mesure générale anti-abus, cela comporte toujours en soi un risque potentiel d'incertitude fiscale accru. C'est pour cela qu'il y eut des efforts pour développer un commentaire assez élaboré avec une longue liste d'exemples pratiques. Et, en 2018, il a été décidé de mettre en place un groupe informel pour travailler sur le thème de l'incertitude fiscale, dans le but de répondre aux préoccupations suscitées par l'application du PPT.

Ceci dit, je pense que l'objectif premier est de répondre au souci du manque de prévisibilité de l'application du PPT, et aussi au risque d'applications divergentes de cette clause au sein des juridictions, ou entre les juridictions. Une piste de réflexion, par exemple, est de voir comment les pays qui ont plus d'expérience avec ce genre de clause se sont organisés pour assurer une sécurité juridique. Potentiellement, il s'agit aussi de pistes de réflexion sur des processus administratifs, des comités consultatifs, pour faire en sorte qu'il existe une application cohérente de cette clause. C'est dans cette direction que s'oriente le groupe de travail.

---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Je vous propose de continuer cette table ronde avec un second temps consacré à la notion de transparence.

Si l'on pouvait prendre l'image de l'avalanche pour évoquer les clauses anti-abus, en matière de transparence on peut peut-être parler d'effervescence, tant il est vrai que la recherche de transparence est devenue protéiforme du fait de l'action

---

105 La clause PPT a été insérée dans l'article 7 paragraphe 1 de la Convention multilatérale comme standard minimum et, depuis la modification de 2017, à l'article 29 paragraphe 9 de la convention modèle OCDE.

conjuguée de l'OCDE, de l'Union européenne, des États, mais également des parties prenantes. Et les évolutions sont assez spectaculaires.

### La question de la recherche de la transparence

Traditionnellement, la recherche de transparence est à la charge de l'administration fiscale. On peut évoquer ici les échanges d'informations entre les administrations fiscales ; et cet échange d'informations a pris une ampleur tout à fait considérable avec le développement des procédures d'échanges automatiques de renseignements. À l'initiative de l'OCDE, ou du droit de l'Union européenne, on peut évoquer les échanges automatiques d'informations sur les « *rulings fiscaux* »<sup>106</sup> ou le CbCR<sup>107</sup> entre administrations fiscales. Mais, ce qui est sans doute plus nouveau est le fait que l'obligation de transparence pèse de plus en plus aujourd'hui sur les entreprises.

Ce n'est plus seulement une transparence « quérable »<sup>108</sup>, mais c'est également une transparence « portable » puisque, par-delà leurs obligations déclaratives classiques, les sociétés sont soumises à de très nombreuses obligations documentaires. Et l'extension se produit d'une autre façon puisque l'administration fiscale, aujourd'hui, n'est plus la seule créancière de ces obligations documentaires. En effet, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales passe également par la transmission par les entreprises d'informations financières de nature fiscale à des destinataires de plus en plus variés : on peut penser à la déclaration financière (en anglais, « *financial reporting* ») à destination des actionnaires qui intègre une dimension fiscale et sert également de base à une notation par les Organisations non gouvernementales (ONG) ou les agences financières.

Et cette obligation de transparence va s'étendre aux conseils et intermédiaires, avec l'obligation de déclaration des schémas fiscaux transfrontières aux administrations fiscales et, ensuite, la mise en place d'un échange automatique entre États membres des informations ainsi collectées ; conseils dont évidemment la responsabilité a été accrue par la loi de 2018 sur la fraude fiscale<sup>109</sup>.

Le dernier pan dans cette recherche de transparence concerne la logique, évoquée au début de ce colloque, du mécanisme de mise au pilori (en anglais, « *name and shame* »), avec la publication à l'initiative de l'OCDE ou de l'Union européenne de la liste des responsables d'infractions.

Cette effervescence en matière de transparence soulève, là encore, de très nombreuses questions. Du point de vue de l'administration fiscale, d'abord : comment ces données vont-elles pouvoir être utilisées et mises à profit par les administrations ? Comment ces dernières vont-elles traiter cet afflux d'informations extrêmement important *via* l'analyse des risques ou l'extraction de

106 Il s'agit de décisions anticipées en matière fiscale, fournies par l'administration aux entreprises qui en font la demande.

107 « *Country-by-Country Reporting* » (CbCR) ou « déclaration pays par pays ». L'objectif est de donner aux administrations fiscales une vue globale des activités et du profil de risque fiscal des groupes d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est supérieur ou égal à 750 millions d'euros. Voir projet BEPS, action 13.

108 Que l'on va venir quérir.

109 Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.



données ? Du point de vue des entreprises, ensuite : comment font-elles face à ces nouvelles obligations ? Était-il absolument indispensable d'alourdir à ce point leurs obligations, alors que l'on peut parfois douter de la pertinence et de l'utilité des informations ainsi recueillies pour la mise en œuvre d'un contrôle fiscal ? Faut-il aller plus loin ? Faut-il instaurer à destination des parties prenantes, des ONG et du public un « CbCR public » ?

Finalement, cette seconde partie de table ronde peut être résumée à partir de cette question : la transparence pourquoi et pour quoi faire ? Pour tenter d'y répondre, c'est tout naturellement vers l'OCDE, représentée ici par M. Kerfs, que nous allons nous tourner en premier lieu. La transparence est en effet un axe fort du projet BEPS et de la convention multilatérale. Dans ce contexte, pouvez-vous, M. Kerfs, faire le point sur les évolutions actuelles et, peut-être, si cela est possible, nous faire part des premiers résultats ?

---

### **Philip Kerfs**

*Chef de l'unité pour la coopération internationale, centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE*

Si l'on regarde ces cinq à dix dernières années, il y a eu d'énormes progrès en matière de transparence fiscale, aussi bien en ce qui concerne l'échange d'informations dans le contexte de la lutte contre la fraude fiscale extraterritoriale avec deux normes internationales de transparence, qu'en ce qui concerne le contexte du projet BEPS avec également deux normes internationales d'échange ou de transparence liées plutôt au domaine de la planification fiscale.

#### **La lutte contre la fraude fiscale**

Pour vous montrer où nous en sommes avec le travail sur toutes ces normes dans le contexte de la lutte contre la fraude fiscale, nous avons d'abord eu, en 2009, la première grande étape dans ce processus, après la crise financière mondiale de 2007-2008 où le G20 a approuvé la norme internationale d'échange d'informations sur demande.

Entretemps, c'est une norme qui est appliquée à très grande échelle qui est mise en œuvre par plus de cent cinquante États. Le Forum mondial, qui est en charge de la veille sur la mise en application de ce standard par les pays, compte, en 2018, cent cinquante-six membres, et tous ces pays appliquent aujourd'hui cette norme.

Puis, nous avons eu, en 2014, la norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale<sup>110</sup>, aidée quelque peu par la mise en œuvre aux États-Unis de la loi américaine relative au respect des obligations

---

110 Norme Commune de Déclaration (NCD ou CRS pour « *Common reporting standard* ») développée en réponse à la demande des dirigeants du G20 et approuvée par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Cette norme définit les informations de comptes financiers à échanger, les institutions financières en demeure de les déclarer, les différents types de comptes et les contribuables concernés, ainsi que les procédures communes de diligence raisonnable devant être suivies par les institutions financières. Voir : OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, éd. OCDE, Paris, 2014.

fiscales concernant les comptes étrangers (loi « FATCA »)<sup>111</sup> – que l'on a de façon opportuniste multi-latéralisée.

Et l'on a eu une centaine de juridictions qui se sont engagées, en 2014, pour mettre en œuvre cette norme, et faire ainsi les premiers échanges en 2017 ou 2018.

Comme nous sommes aujourd'hui le 30 novembre 2018, je peux vous préciser que nous avons eu, la semaine dernière, à Punta del Este<sup>112</sup>, la réunion plénière du Forum mondial où il a été fait un état des lieux et un rapport détaillé pour savoir où l'on en est avec ces échanges. Et le rapport est relativement positif, car sur les quatre-vingt-dix-huit pays qui s'étaient engagés à échanger, il y en a quatre-vingt-six qui ont répondu à leurs engagements. Et si certains pays ont un léger retard, nous attendons d'autres pays qui vont suivre ce mouvement dans les prochains mois. D'ailleurs, en septembre 2018, on avait noté pas moins de quatre mille cinq cents échanges sous la norme commune de déclaration (NCD)<sup>113</sup>, portant sur des milliers de comptes financiers.

C'est un succès d'étape, mais les efforts doivent se poursuivre.

À cet égard, notons qu'il existe encore trois volets de travail, ou trois priorités.

#### *1) La mise en application efficace de cette norme par tous les pays*

C'est la tâche du Forum mondial *via* la revue par les pairs<sup>114</sup>. Il s'agit de faire en sorte que tous les pays qui se sont engagés mettent en place la norme de manière qualitative. Une partie de ce travail a déjà été fait : il y a déjà eu, avant les échanges, une analyse réalisée par les experts sur les mesures de confidentialité mises en place par les pays – et c'est extrêmement important qu'il y ait une assurance sur ce point de vue avant que les échanges ne commencent. Entretemps, il y a déjà eu un travail d'analyse du cadre juridique mis en place par toutes les juridictions, pour voir s'il y a conformité avec la norme qui a résulté en plusieurs centaines de recommandations envers des pays qui vont devoir mettre en conformité leur législation. Puis, pour le futur, il s'agira surtout de mettre l'accent sur la mise en place efficace de cette norme dans les pays. De sorte qu'il y aura une attention spécifique sur les mesures que les États auront à mettre en place pour s'assurer que les établissements financiers respectent leurs obligations de déclaration vis-à-vis de ladite norme. C'est là un sujet assez complexe, car il s'agit d'un régime où le contrôle est fait par les États, qui doivent faire bénéficier d'autres États d'une plus grande qualité d'information.

---

111 Le *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) est une loi américaine, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2014, visant à lutter contre l'évasion fiscale des contribuables américains.

112 OCDE, Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 11<sup>e</sup> réunion plénière, 20-22 novembre 2018, Punta del Este, Uruguay.

113 Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, appelée également « *Common Reporting Standard* » (CRS). Pour plus d'informations, voir : OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, Seconde édition*, éd. OCDE, Paris, 2017.

114 Processus d'examen par les membres du Forum mondial entre eux (pairs).



## 2) Le maintien de l'intégrité de la norme

Pour assurer le maintien et l'intégrité de la norme, l'OCDE a développé une stratégie pour identifier et combler les manquements dans le système. Ainsi, par exemple, elle a travaillé sur le phénomène des visas dorés (en anglais, « *golden visas* »)<sup>115</sup> et des passeports obtenus de façon frauduleuse pour contourner la NCD. L'OCDE s'intéresse également à la problématique des crypto-monnaies, car elles n'entrent pas dans le champ d'application de la norme ; norme qui, de ce fait, devrait sans doute être adaptée à ce nouveau contexte. C'est aussi dans ce volet de travail que l'OCDE a développé un modèle de règles de déclarations obligatoires par les intermédiaires pour les dispositifs de contournement de la NCD, qui ont été adoptées en mars 2018 et qui seront transposées dans le projet de directive « ACCIS »<sup>116</sup> qui a un champ d'application plus large que ce qui a été fait au niveau de l'OCDE.

## 3) Le volet d'une utilisation effective de l'information reçue par les États

Sur le sujet de l'information reçue par les États, il existe un projet au niveau du *forum* des administrations fiscales qui rassemble les administrations des pays les plus importants et travaille sur l'utilisation de cette information. C'est un travail de longue haleine qui commence par analyser la qualité de l'information – qualité perçue différemment selon les pays –, avant d'aller graduellement vers une collaboration pour des utilisations plus fructueuses de l'information reçue. Notons qu'à ce stade, il reste encore difficile de mesurer le succès avec lequel les États utilisent cette information en raison de la mise en place récente de ce troisième volet d'action.

Soulignons toutefois qu'à travers ces projets de normes de transparence beaucoup de pays ont su mettre en place des programmes de régularisations volontaires, ce qui leur a permis de récupérer de fortes sommes d'argent au cours de ces cinq à dix dernières années.

## Le projet BEPS

Dans le cadre du projet BEPS, nous avons également deux normes sur lesquelles je souhaiterais apporter des précisions.

1) La première norme concerne les déclarations du produit intérieur brut (PIB) par pays. Au sein de l'OCDE, nous sommes passés de cinquante-sept pays, qui avaient déjà mis en place en 2016 la législation permettant la communication de ces déclarations, à soixante-quinze pays en 2018. Entretemps, les États ont établi mille huit cents relations d'échanges bilatérales, processus qui n'est pas achevé. Nous pensons avoir couvert 95 % des entreprises multinationales susceptibles d'entrer dans le champ d'application de cette norme. Là aussi, il reste encore du travail à faire, notamment à travers les examens par les pairs.

---

115 Visa de résidence européen pour investisseurs internationaux non européens.

116 L'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) est un ensemble unique de règles qui permet de déterminer le résultat imposable d'une société au sein de l'Union européenne.



Sans entrer dans les détails, soulignons qu'il s'agit du deuxième tour de revue par les pairs, pour l'instant limité à la mise en place de la législation et à la vérification de sa conformité. Quant aux États qui ont cette législation en place, aucun n'a soulevé de problème particulier.

Un autre volet de travail est de nouveau l'utilisation de cette information, également très sensible. Il faut se souvenir que, lorsque cette norme a été élaborée, il était très important que ladite information soit utilisée pour des analyses de risque général, et non pas pour ajuster les revenus imposables. Cela est également entériné dans les instruments d'échange. Et, de nouveau, il y a un travail de collaboration pour assister les pays dans l'utilisation appropriée et efficace de cette information.

Le troisième volet de travail concerne la déclaration pays par pays. Lorsque cette norme a été établie, il était prévu qu'elle soit revue en 2020. Ce travail vient de commencer. Le groupe technique s'est réuni cette semaine et, à ce stade, il n'y a pas de remise en cause fondamentale du contenu de cette norme.

2) La seconde norme sur laquelle un travail est en cours concerne l'acte (l'accord) qu'une entreprise conclut avec l'administration fiscale qui établit les modalités de son imposition, également appelé « *ruling* fiscal ». À cet égard, on notera que, depuis la mise en place du projet BEPS, vingt mille échanges ont déjà eu lieu dans le cadre de l'action 5 du projet BEPS qui comporte à la fois un processus d'examen des régimes fiscaux préférentiels pour s'assurer qu'ils ne sont pas dommageables, et un cadre de transparence qui s'applique aux décisions des administrations fiscales<sup>117</sup>.

Tel est l'état des lieux que nous pouvons dresser actuellement.

---

**Florence Deboissy**  
*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Merci beaucoup pour toutes ces précisions. Dans un tel contexte, je me tourne vers M. Dero pour lui demander comment un grand groupe international tel que Danone vit cette recherche accrue de transparence ? Puisqu'on a bien compris que, sur le front de la transparence, les entreprises sont aujourd'hui en première ligne.

---

**Cyrille Dero**  
*Directeur fiscal de Danone*

Oui en effet, et c'est pourquoi je profite de ce colloque pour faire une demande sur l'application des pénalités de l'article 1729 du code général des impôts (CGI). Il s'agit en réalité d'une proposition sur l'articulation de ces pénalités par rapport à l'abus de droit.

---

<sup>117</sup> Voir : projet BEPS, action 5 – Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, *in* *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Exposé des actions 2015*, OCDE, 2015.



On pourrait imaginer, par exemple, lorsqu'une entreprise se voit appliquer pour la première fois l'article 205 A du CGI, qu'elle ne soit jamais accusée d'un manquement délibéré ; et qu'il faille pour cela attendre une deuxième tentative de sa part – qui aurait, pour le coup, tout d'une réitération de ce qui n'est pas autorisé.

Et s'il y avait contentieux – c'est encore une proposition – en raison de la « subtilité » des clauses de l'article 205 A du CGI, – l'une des parties arguant de motifs commerciaux, l'autre y voyant l'objectif principal d'échapper à l'impôt –, et tant que ledit contentieux ne serait pas réglé au fond, et alors même que l'administration reviendrait vérifier l'entreprise constatant que ladite opération est toujours en place – ce qui est normal puisqu'elle est en contentieux –, que l'on ne condamne pas l'entreprise pour manquement délibéré. L'entreprise restant, en effet, ici, logique avec elle-même en gardant son opération, puisqu'elle pense à juste titre avoir eu raison de mettre en place le montage présumé litigieux.

C'est une proposition qui n'engage que moi, mais je pense qu'il faut faire preuve ici d'un peu de discernement et apporter beaucoup de visibilité, notamment sur l'application des pénalités, pour éviter le côté anxiogène aux entreprises.

Pourquoi est-ce que j'insiste sur ce point ? Parce que, pour l'entreprise, l'enjeu de la réputation est parfois beaucoup plus important que l'enjeu financier<sup>118</sup>. L'enjeu financier – et j'inclus les pénalités – est certes important, mais en cas de contentieux les sociétés savent le gérer. C'est pourquoi, compte tenu de l'enjeu de la réputation qui est aujourd'hui l'un des principaux facteurs clés de succès d'une société, au point qu'une mauvaise réputation peut détruire une entreprise, il me semble que l'administration a là un devoir important de responsabilité dans l'utilisation de ces pénalités.

Et l'on voit bien que cette tendance à toucher à la réputation de l'entreprise est très à la mode à travers le mécanisme de mise au pilori (en anglais, « *name and shame* ») – même si *a priori* celui-ci ne concerne que les cas de pénalités à hauteur de 80 %. Il faut en effet noter qu'une telle peine est également normalisée côté Parquet, notamment à travers des sanctions de deux fois 40 %. Et même si elle n'est pas automatique elle suscite des risques médiatiques accrus.

Alors, certes, on vend aux entreprises le « *name and glory* » qui est une sorte de contrepartie de la peine précédente. Mais les dirigeants de sociétés restent méfiants et se rappellent fort opportunément que l'enfer est pavé de bonnes intentions. Surtout, ils ne recherchent pas obligatoirement ce « label » pour être reconnus comme performants dans leurs secteurs d'activités.

Enfin, il faut noter que le rôle de l'entreprise est en train d'évoluer. Auparavant, la grande entreprise était considérée comme une société tournée exclusivement vers la recherche du profit et l'octroi d'importants dividendes à ses actionnaires. Aujourd'hui, l'entreprise – et c'est particulièrement vrai pour le groupe Danone –, a également un rôle sociétal à jouer et l'affiche clairement, ce qui exacerbe tout ce qui peut toucher à sa réputation. Et cette transparence se retrouve partout.

---

118 Voir : D. Gutmann, « Les enjeux du “*name and shame*” en matière fiscale », in *Les Echos executives*, 9 octobre 2018.



Elle ne concerne pas seulement l'aspect fiscal, mais touche aussi bien les clients, les fournisseurs ou les produits que les pays qui en subissent la pression, ou les administrations concernées qui ont également leurs propres obligations de transparence.

Dans ce contexte, je vois comme une troisième évolution qui concernerait plus précisément le métier de directeur fiscal. D'ailleurs, si je résume les grandes périodes du métier de directeur fiscal, en me basant sur ma propre expérience, je m'aperçois que les changements ont été particulièrement importants.

À titre personnel, j'ai commencé ma carrière en 1993. À cette époque, tout le monde était très focalisé sur la notion d'« impôts courants ». C'était la grande période de l'intégration fiscale et nous étions des professionnels des opérations financières. Cela a duré jusqu'en 1998-1999. C'est à cette époque que l'on a découvert la notion de taux effectif, composé d'impôts courants et d'impôts différés. Nous avons dû développer nos connaissances en consolidations et nous avons commencé à apprendre les principales normes liées à la fiscalité. Cela a été dix années particulièrement intéressantes et fructueuses, jusqu'en 2008-2009. La cassure a ensuite été assez nette, et l'on a changé de métier pour s'apercevoir que l'on avait aussi des équipes à gérer.

Lorsque l'on est une société internationale et que l'on parle d'abus de droit, cela ne concerne pas seulement la France, mais aussi l'Europe et le monde ; et il faut donc s'assurer que le groupe parle d'une seule voix. C'est à ce moment-là que nous nous sommes transformés en vrais managers – ce qui ne va pas forcément de soi pour des experts fiscaux qui préfèrent travailler en chambre plutôt que de gérer une équipe. Il a aussi fallu apprendre à communiquer plutôt qu'à rester dans la réflexion, à la fois en interne avec ses équipes et en externe. Enfin, nous sommes également devenus de meilleurs experts en matière de systèmes d'information. Notons que si notre champ d'expertise fiscale s'est quelque peu réduit, nous savons faire appel à des experts en tant que de besoin.

Dans ce nouveau contexte, comment se prépare l'entreprise au sein de laquelle nous travaillons ? Le changement a été considérable, et il peut être appréhendé à travers trois types d'intervenants.

1) Le premier intervenant est constitué de l'équipe fiscale de la société.

Pour s'assurer que l'entreprise est gérée conformément à ce qui vient d'être précisé, nous avons mis en place un *code de conduite* qui définit nos valeurs et nos obligations professionnelles (ouverture, proximité auprès des administrations). Ce code est appliqué au sein d'une équipe qui doit l'avoir intégré et compris. Puis, nous avons mis en place notre stratégie fiscale et, par souci de transparence, publié celle-ci sur Internet. Il est en effet important, non seulement de savoir quelle stratégie nous appliquons, mais aussi d'avoir l'assurance que cette stratégie soit partagée avec les équipes et appliquée de manière uniforme. Présentée comme cela, la chose semble simple, mais lorsque l'on est un grand groupe international c'est d'une très grande difficulté.



Sur l'aspect transparence au sein de l'équipe, je reviens sur la difficulté de faire travailler de concert les personnes au sein d'une équipe fiscale. Le fiscaliste n'est pas quelqu'un qui va travailler spontanément en équipe ; il préfère la plupart du temps travailler seul. Il a donc fallu mettre en place la transparence entre nous. C'est-à-dire savoir à peu près ce qui se passe dans l'entreprise. Pour ce faire, nous avons mis en place tous les outils nécessaires. Je peux même préciser que, dans cette tâche, l'administration nous a aidés indirectement, puisque nous avons une pression pour fournir un certain nombre de documentations. Cela a constitué le prétexte pour mettre en place l'ensemble des processus requis, et faire en sorte que l'information remonte de manière fluide. En effet, lorsque vous êtes un groupe international, il n'est pas toujours évident de tout savoir, de tout comprendre, et d'être au fait de l'ensemble des opérations de la société.

À travers cette approche, nous avons su développer un univers de confiance entre les personnes. Nous sommes aussi parfaitement transparents entre nous, notamment pour dire ce qui est fait, et demander des approbations lorsqu'il le faut. Le tout avec une pleine solidarité sur la manière d'appliquer la stratégie fiscale mise en place.

2) Le deuxième grand intervenant est le rapport avec les administrations fiscales.

Dans le contexte actuel, je crois à une alliance objective entre les différentes administrations et l'entreprise. Que signifie faire alliance ? Cela peut concerner la création de la norme, qui est un sujet assez bien traité, notamment avec les représentants du Mouvement des entreprises de France (MEDEF) et de l'Association française des entreprises privées (AFEP)<sup>119</sup>. Nous avons sur ce sujet une bonne communication.

Le deuxième aspect concerne les problèmes internationaux que les entreprises peuvent rencontrer. Sur ce point, et toujours selon mon expérience, nous entretenons de très bonnes relations avec l'administration fiscale. Nous travaillons ensemble, ce qui peut sembler étonnant, voire paradoxal par rapport à mes propos précédents ! Mais nous sommes une même équipe, embarquée sur un même navire, et l'on se défend ensemble.

Enfin, il existe un troisième aspect qui mérite d'être souligné, c'est de pouvoir partager avec l'administration en amont. Par exemple, lorsque l'on procède à des acquisitions, on constitue un nouvel ensemble en récupérant les différents éléments appartenant à la cible. Or ceux-ci peuvent se révéler incompatibles avec notre stratégie. De sorte qu'il y a nécessairement des opérations de nettoyage à mener. C'est typiquement le genre de sujet dont on pourrait (devrait) discuter en amont avec l'administration, sans attendre le prochain contrôle fiscal. Sans doute certaines entreprises le font-elles déjà, mais cela devrait être systématique, et ne pas se traduire par un vague remerciement de l'administration à qui vous avez transmis l'information et qui vous répond que celle-ci lui sera utile pour le prochain contrôle. Notons que ce travail commun se fait naturellement dans le modèle anglo-

<sup>119</sup> Depuis 1995, l'AFEP et le MEDEF développent des normes de gouvernance permettant aux sociétés cotées d'améliorer leur fonctionnement et leur gestion dans une grande transparence. Voir : AFEP-MEDEF, *Code de gouvernement d'entreprise des sociétés cotées*, éd. Afep-Medef, Paris, juin 2018.



saxon. Nous le vivons d'ailleurs très concrètement dans nos filiales étrangères où, lors de la revue annuelle, nous présentons l'ensemble des opérations de l'année. La contrepartie est que l'entreprise ne sera pas contrôlée. L'exercice comptable de l'année est clos et l'administration est satisfaite sur l'ensemble des opérations.

Bien sûr, l'ensemble des obligations documentaires est mis en place, car l'entreprise ne souhaite pas être poursuivie pénalement. D'où l'intérêt de trouver des solutions de travail en étroite collaboration avec l'administration. C'est là une évolution nécessaire pour l'avenir. Il reste à en concevoir le mode d'emploi.

3) Le troisième intervenant est le monde extérieur.

Il se présente sous deux aspects majeurs qui ont bouleversé nos actions. Le premier aspect est la communication financière, élément nouveau sur lequel nous passons beaucoup de temps. Pour ce faire, nous avons élaboré un document de référence assez exhaustif. Sur ce point précis, notre entreprise a une certaine responsabilité pour savoir comment l'on communique la matière fiscale dans ce document. Le second aspect concerne le rapport RSE<sup>120</sup> dont fait partie la stratégie fiscale. La gestion de l'assemblée, quant à elle, est très chronophage. Notons qu'auparavant il n'y avait jamais de questions sur la fiscalité dans les assemblées. Aujourd'hui, c'est devenu un sujet à la mode. Ce qui nous oblige à anticiper les questions/réponses auxquelles nous risquons d'être confrontés.

On notera également le rôle du comité d'audit qui demande à connaître ce qui se passe dans l'entreprise.

Les agences financières font aussi partie des intervenants. Elles ont un rôle à jouer. C'est pourquoi nous participons dans la mesure du possible à leur demande d'information en essayant de progresser année après année sur les critères sélectionnés.

## **Conclusion**

Dans le contexte fiscal actuel, une modification majeure du monde fiscal, avec des règles plus incertaines que jamais, semble se dessiner. Aussi, la question est de savoir si nous assistons à la fin d'un monde qui nous était familier. Pour préciser ma pensée, je prendrai comme exemple l'impôt sur les sociétés (IS). Nous avons beaucoup évoqué ce sujet au cours du colloque. Or que constatons-nous ? Que son taux ne cesse de baisser.

Par ailleurs, il existe un autre aspect qui est de savoir comment l'on doit partager l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). Malgré les problématiques de clés de répartition et comptables, je suis devenu très favorable à ce que ce dossier progresse, car une accélération des consolidations fiscales locales au sein de l'Union européenne permettrait aux entreprises de résoudre de nombreuses situations et leur ferait gagner beaucoup de temps.

---

120 Ce type de rapport met en avant la problématique de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE).



Fort de cette situation, il convient finalement de s'interroger pour savoir si nous ne nous acheminons pas vers la fin de la domination de l'IS. En effet, aujourd'hui, les principales problématiques de nos groupes industriels ne concernent plus simplement l'IS. Les problématiques douanières, les problématiques liées aux impôts indirects prennent aujourd'hui d'autant plus d'importance qu'augmentent les risques liés à la montée des protectionnismes.

C'est pourquoi je terminerai en disant qu'il ne faut surtout pas oublier les autres taxes, dont je pense qu'elles constituent un sujet majeur pour les années à venir.

---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Merci beaucoup. Je me tourne vers M. Kerfs pour lui demander si, du côté de l'OCDE, il existe des pistes de réflexion pour améliorer la situation des groupes face à cette recrudescence de la transparence et à ce besoin de collaboration avec les administrations fiscales ?

---

**Philip Kerfs**

*Chef de l'unité pour la coopération internationale, centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE*

Nous avons au sein de l'OCDE des projets qui essaient de tirer avantages de tous les autres projets de transparence. Mais cela ne doit pas se faire au détriment des entreprises pour le seul bénéfice des administrations fiscales. Par exemple, nous avons lancé, début 2018, un projet pilote baptisé « *International compliance assurance programme* » (ICAP), qui a pour but de faire une évaluation des risques en réunissant à la fois des sociétés multinationales et des administrations fiscales. Actuellement, huit pays et huit sociétés participent à ce projet pilote. L'idée est de voir comment, sur la base d'une documentation commune, y inclus les déclarations pays par pays, les administrations et les entreprises peuvent travailler ensemble sur une analyse/évaluation des risques. L'intérêt pour ces dernières est d'avoir l'assurance que certaines de leurs actions présentent un faible risque, et qu'en conséquence l'administration fiscale ne viendra pas les contrôler sur ces points-là. Ce travail de transparence sert à améliorer les relations de confiance entre les administrations fiscales et les entreprises nationales, à éviter les contrôles bilatéraux avec les administrations fiscales de chaque pays et, enfin, à limiter les différends qui peuvent exister entre les administrations fiscales entre elles. Il s'agit d'un projet pilote, actuellement focalisé sur les prix de transfert et la fiscalité concernant les établissements stables. Un bilan est prévu en 2019, afin de voir si l'on peut mettre ce projet en application sur un champ plus large.



---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,  
modératrice de la table ronde*

Merci beaucoup pour ces pistes d'évolution et de réflexion. Je me tourne maintenant vers M. Pourreau pour lui demander, d'une façon très générale, quelles sont ses réactions face à ce besoin de collaboration, voire d'alliance, exprimé par certains groupes, avec l'administration fiscale ?

---

**Christophe Pourreau**

*Directeur de la législation fiscale à la direction générale des finances publiques  
du ministère de l'économie et des finances*

La direction de la législation fiscale (DLF), qui n'est qu'une partie de la direction générale des finances publiques (DGFIP), est uniquement chargée de l'élaboration de la loi fiscale. Il faut savoir que nos interventions se font souvent dans un calendrier contraint et que notre cœur de métier, qui est l'élaboration de la loi, ne se prête pas forcément toujours à une collaboration étroite et continue avec les entreprises.

On s'efforce malgré tout, lorsque les projets législatifs sont suffisamment connus en amont, d'associer les futures parties prenantes à la réflexion. C'est ce que nous avons fait, en 2018, au sujet de la réforme de certains aspects de l'impôt sur les sociétés – dont on savait qu'elle allait être inscrite dans le projet de loi de finances pour 2019 –, en faisant une consultation publique sur ce sujet qui était un exercice relativement inédit pour nous.

Mais il y a une certaine limite à ce genre d'exercice, parce que le calendrier législatif est souvent très rapide, et la commande politique parfois difficile à anticiper. D'où notre difficulté de pouvoir consulter très en amont. Cela d'autant plus que la DLF n'est pas seule à intervenir dans l'élaboration de la loi fiscale. Il y a avant tout le Parlement qui est un acteur beaucoup plus important. D'ailleurs, nombre des dispositions dont il a été fait mention dans ce colloque résulte d'initiatives parlementaires dont la DLF n'est pas à l'origine.

Il existe également un certain nombre d'éléments que vous avez cités et qui font l'objet d'une réflexion, en lien avec la DGFIP, dans le cadre d'une consultation publique en cours sur la relation de confiance entre l'administration et les entreprises, qui a notamment associé les grandes entreprises et doit déboucher sur des annonces en 2019.

Enfin, il existe un certain nombre de dispositions et d'obligations qu'ont les États en matière d'échange d'informations. Nous avons évoqué les dispositions anti-abus ou les mesures de représailles qui existaient, notamment dans le code général des impôts (CGI), lorsque ces obligations ne sont pas respectées. Mais pour que les administrations puissent communiquer ces informations, il faut que les entreprises les aient elles-mêmes transmises. De ce point de vue, je pense qu'il y a sans doute

des intérêts communs entre l'administration et les entreprises dans les pays étrangers et en France, pour pouvoir satisfaire à ces obligations, et faire en sorte qu'un défaut de l'entreprise ou de l'administration ne conduise pas à l'application de mesures anti-abus ou à des représailles.

À cet égard, il doit être noté que nous disposons d'une liste d'États et de territoires non coopératifs issue de l'article 238-0A du CGI<sup>121</sup>. Cette liste repose essentiellement sur le non-respect d'obligations en matière d'échange d'informations. Les États qui demeurent sur cette liste sont ceux dont, en pratique, les services du contrôle fiscal n'obtiennent pas de réponse aux demandes d'informations qui leur sont adressées. Et cette liste va être complétée à la suite de l'article 31 de la loi de lutte contre la fraude<sup>122</sup> pour tirer les conséquences de l'élaboration d'une liste européenne des États et territoires non coopératifs, avec un certain nombre de critères qui s'ajoutent à ceux déjà existants en droit français.

Ainsi, pour que des États ne figurent pas sur cette liste et que les entreprises étrangères ne soient pas pénalisées par ces dispositions, il faut que les entreprises et les États en question amendent leurs dispositifs fiscaux dommageables et/ou mettent en place des échanges effectifs d'informations. De ce point de vue, il y a sans doute des exigences de coopération plus fortes qu'auparavant.

---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Merci beaucoup. Avant de donner la parole à la salle, peut-être quelques mots de M. Dauchez sur la transposition de la directive du 25 mai 2018 sur la déclaration des montages fiscaux<sup>123</sup> ?

---

121 « 1. *Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1<sup>er</sup> janvier 2010, les États et territoires dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze États ou territoires une telle convention. / La liste des États et territoires non coopératifs est fixée par un arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères. (...) » Article 238-0 A du CGI.*

122 Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

123 L'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, portant transposition de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, directive dite « DAC 6 » (*Directive on Administrative Cooperation* n° 6), impose, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2020, aux intermédiaires ou contribuables, de déclarer les montages transfrontières potentiellement agressifs. Les déclarations souscrites font alors l'objet d'un échange automatique d'informations entre États membres. Cette ordonnance, prise sur le fondement de l'article 22 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, complète le code général des impôts (CGI) de six articles relatifs à la nouvelle obligation déclarative.

---

**Olivier Dauchez**

*Avocat au barreau de Paris, co-président de la commission fiscale internationale de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF)*

Je souhaiterais revenir brièvement sur la question du risque de réputation pour préciser que c'est devenu une dimension du quotidien de la pratique fiscale, y compris pour les conseils qui gèrent les risques juridiques de leurs clients.

Dans ce contexte, nous allons être soumis à une obligation de déclaration des montages qui nous amène à faire l'analyse *ex ante* du caractère principal éventuel des motifs (avantages) fiscaux, pour en apprécier leur poids relatif et déterminer le champ d'application de ladite obligation de déclaration.

Cela fait donc peser en amont, sur les opérateurs économiques, une obligation d'information à mettre en œuvre pour les besoins de cette déclaration, en fonction de marqueurs à apprécier selon qu'ils constituent ou pas l'avantage fiscal principal. C'est là un enjeu d'incertitude très lourd pour les entreprises.

---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Je vous remercie et donne maintenant la parole à la salle pour des questions aux intervenants.



# Échanges avec la salle

---

---

## *Question du public*

*La France a décidé de rédiger un nouveau texte sur la clause anti-abus. Cela, alors même qu'une dizaine d'États européens ont considéré qu'ils n'avaient pas besoin de le faire, car leurs régimes actuels étaient suffisants. Dans ce contexte, je souhaiterais savoir quelle a été la démarche de la direction de la législation fiscale (DLF) et du Gouvernement à ce sujet, alors même que nous disposions des éléments essentiels dans notre droit pour éviter de prendre un nouveau texte ?*

---

## *Christophe Pourreau*

*Si la France a fait le choix de transposer cette disposition en droit interne, c'est parce qu'aux termes de l'analyse que nous avons conduite, il nous a semblé qu'il n'était pas certain que le champ de la disposition de l'abus de droit couvrirait intégralement celui de la disposition anti-abus générale.*

*Par prudence, et par volonté de ne pas être en délicatesse vis-à-vis de la transposition de la directive, le Gouvernement a fait le choix de transposer de façon littérale cette disposition, en ayant sans doute été influencé par le précédent de la disposition anti-abus relative à la directive « mère-fille » puisqu'il avait été considéré, à l'époque, qu'une transposition était nécessaire sur ce point.*

*Mais, comme cela a été rappelé, il est tout à fait clair qu'il existe une certaine incertitude sur les cas possibles d'application de cette disposition et sur les situations qui ne seraient pas couvertes aujourd'hui par la procédure d'abus de droit. Et donc, il y a encore une incertitude sur le recours, le taux et la fréquence avec lesquels les services de l'administration fiscale utiliseront ce dispositif de façon concrète dans les opérations de contrôle qu'ils auront à mener.*

---

## *Question du public*

*Dans le contexte de transparence que vous évoquez (obligation de déclaration des montages fiscaux, etc.), que deviennent les notions de secret professionnel et de secret fiscal ?*

---

*Christophe Pourreau*

*Pour les agents de l'administration fiscale le secret professionnel est une obligation<sup>124</sup>. On notera qu'il existe un certain nombre de dispositions qui dérogent à ce secret fiscal<sup>125</sup>, mais il s'agit d'exceptions confirmant la règle.*

---

*Olivier Dauchez*

*La transparence est la mère de toutes les vertus. Elle caractérise l'état de notre pratique d'avocat-conseil. D'ailleurs dans les dossiers, au-delà du droit positif, il suffit de voir ce que publie la presse, ou la façon dont la presse est instrumentalisée – quand elle n'instrumentalise pas elle-même –, pour prendre la dimension de la question.*

*Le secret que vous évoquez est le secret de nos clients. Ce n'est donc pas le privilège de l'avocat, mais celui de ses clients. C'est pour cela que ce secret est sanctuarisé dans la loi, et même nos clients ne peuvent pas nous en libérer. Et c'est vrai que ce secret fera obstacle, par exemple, à notre obligation de déclarer les montages fiscaux. Néanmoins, notre obligation de conseil nous obligera à indiquer à nos clients s'ils sont ou pas soumis à ces obligations, et c'est sur le terrain de ces obligations de conseil que j'évoquais cette question.*

*En pratique, je dois avouer qu'en trente ans de carrière je n'ai jamais conseillé une opération qui m'a donné l'idée que je devrais la déclarer si j'étais soumis à une obligation de déclaration des montages. Le caractère dissuasif est une chose, la présomption de fraude et d'évasion fiscales en est une autre. C'est une limite à ne pas franchir. Aujourd'hui, nous sommes face à une obligation de déclaration qu'il va falloir intégrer, comprendre et mettre en œuvre, et qui, comme beaucoup d'autres aspects des réglementations que nous avons évoquées, se caractérise par une imprécision qui va peser sur les opérateurs.*

*Cette semaine, je conseillais une entreprise américaine qui prête de l'argent et qui reçoit un intérêt qui ne sera pas taxé ; et bien l'on est ici dans le champ de l'obligation de déclaration. Hier soir, j'avais affaire à des compagnies d'assurance qui investissent à travers un fonds nourricier (en anglais, « feeder fund »)<sup>126</sup> constitué dans un partenariat limité (en anglais, « limited partnership »)<sup>127</sup>. Il n'y a autour de ce projet aucune évasion fiscale, mais il est susceptible de tomber dans cette obligation de déclaration.*

*Nous voyons ainsi que l'obligation de déclaration a – et doit avoir – un champ d'application très large, bien au-delà de l'intention qu'elle poursuit.*

---

124 Voir le livre des procédures fiscales (LPF), article L. 103 et suiv.

125 *Ibid.* Voir également le bulletin officiel des finances publiques-impôts, dispositions juridiques communes : DJC-Secret fiscal, document BOI-DJC-SECR-10.

126 Un fonds nourricier est un fonds investi au minimum à 85 % dans un seul autre fonds qualifié de « maître » (en anglais, « master fund »).

127 Structure d'investissement, fiscalement transparente, principalement utilisée par les gestionnaires anglo-saxons.

---

### *Question du public*

*Je souhaiterais revenir sur la relation de coopération et de contrôle entre les entreprises et l'administration fiscale. Lorsqu'on lutte contre l'évasion fiscale, si une administration nationale s'aperçoit qu'un groupe international procède à ce type d'évasion, on entre alors dans une relation frontale de contrôle. À l'inverse, il y a une autre grande tendance qui traverse la matière : c'est la dialectique entre le pays du siège et le pays source. Et beaucoup d'entreprises trouvent normale la tendance lourde et longue de transfert de la matière fiscale, aujourd'hui taxée dans les pays industrialisés, vers les pays de la source qui sont principalement des pays en voie de développement. Dans ce contexte, pensez que ce sont les tendances contrôleur/contrôlés, ou celles de pays source/pays siège qui vont l'emporter dans les relations entre les entreprises et l'administration fiscale française ?*

---

*Cyrille Dero*

*Pour ce qui concerne le groupe Danone, les conventions fiscales font l'objet de discussions régulières. Sans tomber dans le mécanisme de mise au pilori, nous connaissons les pays qui posent problème et n'appliquent pas les conventions fiscales. Face à cette difficulté, l'enjeu est que la France défende ces conventions. Ce qui évitera le risque de questionner leur utilité réelle. En outre, il y a là un grand rôle à promouvoir en termes de normes, car lorsqu'on signe un traité, on en respecte les conditions. Certes, il existe quelques grands pays où l'on rencontre des difficultés, mais on le signale. C'est pourquoi je vois plus cela comme une vraie alliance entre les grandes entreprises et l'administration française qui est là pour nous défendre et défendre les intérêts de la France.*

---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*  
**modératrice de la table ronde**

Je remercie très chaleureusement nos quatre participants à cette table ronde, ainsi que le public pour son écoute attentive et ses questions, et lève la séance.



# Séance de clôture

---

**Jean Gaeremynck**

*Président de la section des finances du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde n° 1**

Aux termes de cette journée d'échanges, chacun a pu constater que le but de ce colloque n'était pas d'apporter des solutions, mais de poser correctement les questions sur un sujet aussi complexe que la fiscalité internationale. Il s'agit là d'un apport précieux pour à la fois améliorer notre compréhension du phénomène fiscal international et avoir un cadre pour l'action.

Aussi souhaiterais-je exposer très brièvement quatre points qui m'ont paru importants dans le cadre de nos échanges lors de la table ronde n° 1 sur « La gouvernance de la fiscalité internationale ».

1) Il est toujours intéressant d'avoir un peu de profondeur historique. Cela nous a été confirmé par les propos de M. Sasseville et du professeur Blanluet. La fiscalité internationale reste en effet une matière extrêmement datée, comme nous avons pu le constater, notamment à travers les travaux de la Société des Nations (SDN).

Ainsi, à l'époque, ce qui apparaît clairement c'est l'orientation exclusive des travaux en matière de fiscalité internationale vers la seule prévention des doubles impositions. Garder cela à l'esprit permet de mieux comprendre la situation très complexe dans laquelle nous sommes actuellement plongés.

Aujourd'hui, en effet, nous constatons une accélération de l'histoire avec la diversification des thèmes, des acteurs et des processus. Cette accélération a commencé dans les années 1960, lorsque l'OCDE – créée en 1961 en remplacement de l'OECE instituée en 1948 – a été utilisée comme un outil de consolidation des économies de ses membres, et s'est intéressée notamment à la négociation des normes d'encadrement des relations internationales<sup>128</sup>, sans oublier la création de la Communauté économique européenne (CEE)<sup>129</sup> devenue Union européenne (UE)<sup>130</sup>.

Dans ce contexte, nous sommes passés de l'obsession de prévenir les doubles impositions, à la volonté de lutter contre la non-imposition, c'est-à-dire d'imposer (utilement) les sociétés – ce second aspect n'étant bien évidemment pas antinomique de la nécessité cruciale de prévenir la double imposition.

---

128 Parmi les premières réalisations majeures de l'OCDE dans les années 1960, on peut noter le modèle de convention fiscale internationale sur la taxation des revenus du capital et du travail de 1963. Pour un approfondissement du rôle de l'OCDE depuis sa création, voir : OCDE et société française pour le droit international (SFDI), *Le pouvoir normatif de l'OCDE, Journée d'études de Paris*, éd. A. Pedone, Paris, 2014.

129 Traité instituant la Communauté économique européenne (TCEE), aussi appelé « traité de Rome », du 25 mars 1957.

130 Traité de Maastricht du 7 février 1992.

L'on pourrait d'ailleurs ajouter un troisième aspect, qui serait une approche sectorielle différenciée, par exemple pour la fiscalité du numérique, pour les prix de transfert ou pour la fiscalité environnementale.

2) Dans ce contexte, ce qui est également frappant c'est le nombre d'acteurs et, au-delà, le nombre de *forums* où ils évoluent (l'OCDE avec le Forum mondial ou le Cadre inclusif, l'ONU avec le comité des experts ou la plateforme de coordination). Parmi ces acteurs, il en est un qui n'est pas un acteur institutionnel, mais qui est un acteur de tout premier plan et de grande influence : le Groupe des vingt (G20)<sup>131</sup>. Et quand bien même le G20 ne dispose pas d'un secrétariat général, il publie ses déclarations et de nombreuses informations sur son site Internet<sup>132</sup>. C'est un acteur majeur au plan international.

3) Un autre point intéressant, dont on a pris conscience à travers ce colloque, est qu'il existe, malgré tout, dans cette diversité d'enceintes et de *forums* au sujet de l'élaboration de la règle fiscale internationale, une certaine rationalité et une certaine coordination.

On s'aperçoit ainsi qu'il y a, par exemple, une coordination très étroite entre l'ONU et l'OCDE dans la recherche des thèmes ou des modèles. Dans ce contexte, le danger reste les décisions unilatérales des États sur des questions qui sont par nature des questions internationales.

L'on notera également que, même s'il s'agit de *forums* d'influence plus que de décision, la confrontation de ces entités avec une instance de décision comme la Commission européenne peut se révéler positive, car elle met en avant l'existence d'une certaine articulation entre ces différentes approches, notamment sur des thèmes comme la fiscalité du numérique.

De sorte que, sur ce dernier point, par exemple, on peut espérer que les travaux importants d'approfondissement menés par la Commission européenne pourront être (mieux) pris en compte dans les enceintes internationales.

4) Enfin, malgré tous ces efforts, notamment sur la question de la double imposition, on s'aperçoit que la question cruciale de la sécurité juridique pour les entreprises n'est toujours pas résolue.

On notera également que le thème de la complexité reste en suspens. Mais, sur ce dernier point, force est de constater qu'il est très difficile de progresser, car tous les acteurs semblent frappés d'humilité, tant en matière fiscale que sur les autres sujets.

---

131 Créé en 1999, le Groupe des vingt (G20) est composé de dix-neuf pays et de l'Union européenne, dont les ministres, les chefs des banques centrales et les chefs d'État se réunissent chaque année. Il se décline sous trois formes : le G20 regroupant chefs d'État et de gouvernement, le G20 finances avec les ministres des finances et les gouverneurs des banques centrales, et le G20 social avec les ministres de l'emploi.

132 Voir ces informations à l'adresse : <https://g20.org>



En clôture de cette journée d'échanges, je souhaiterais faire deux remarques pour dire combien ce colloque m'a semblé à la fois très universel et très national.

Les interventions des représentants de l'OCDE, de l'ONU et de l'Union européenne ont en effet montré, avec clarté, que ce colloque avait un côté très international. Cette irruption des organisations internationales constitue d'ailleurs une nouveauté dans la formation de la norme qui s'applique de manière courante pour les fiscalistes, les entreprises, les administrations et les juridictions.

De sorte que je me suis interrogé pour savoir s'il valait mieux être une organisation internationale qui fait du droit souple ou une organisation régionale qui fait du droit dur ? Parce que l'on voit que les champs sont différents et que le débat fait rage entre les mondialistes et les régionalistes.

D'où la difficulté de savoir quel est le niveau le plus pertinent : mondial ou régional ? Et, dans ce contexte, l'on peut noter que l'Union européenne bénéficie d'un (petit) avantage grâce à ses instruments juridiques qui lui permettent de veiller à l'application de véritables normes.

Le second point qui me semble ressortir de ce colloque est qu'il est aussi très français, notamment en ce qui concerne les problèmes débattus.

Nous avons, en effet, appris qu'une heureuse petite majorité d'États membres de l'Union européenne ne s'était guère souciée de l'article 6 de la directive « ATAD », et que la France se trouvait dans une situation quelque peu particulière. Certes, la notion d'abus de droit « à la française » avait atteint un haut degré de raffinement, mais la France suivait ses propres traces, avec des subtilités sur le calibrage des notions de critère subjectif, de critère objectif ou de motif exclusivement – ou presque exclusivement – fiscal ; mais sans toutefois se trouver en total décalage avec l'article 6 de la directive « ATAD ».

Or, si nous nous retrouvons dans un système législatif dans lequel sont juxtaposées des normes concurrentes qui, en réalité, sont assez proches les unes des autres, cela n'ira pas sans poser d'importants problèmes de frontières, aussi graves que passionnants, avec le danger de devoir payer de lourdes pénalités.

L'autre raffinement, c'est que la jurisprudence française appliquait sans hésitation la clause anti-abus nationale aux conventions fiscales (voir en ce sens les arrêts *Bank of Scotland*<sup>133</sup> et *Verdannot*<sup>134</sup>), et que maintenant on se retrouve avec une question supplémentaire pour savoir comment faire lorsqu'on a à la fois des clauses supplémentaires dans les traités et des clauses nationales, mais avec des conséquences financières (pénalités) différentes.

---

133 CE, ssr, 29 décembre 2006, *Ministre de l'économie c. Bank of Scotland*, n° 283314.

134 CE, cr, 25 octobre 2017, *Verdannot*, n° 396954.

De sorte que, par exemple, si l'on applique l'article 7 de l'Instrument multilatéral, l'enjeu est l'assiette de l'impôt, et si l'on applique l'abus de droit à la française (jurisprudence *Verdannot*<sup>135</sup>) celui-ci est réprimé par l'application d'une pénalité de 80 %.

Dans ce contexte, que fera l'administration ? On ne peut guère le présager, tant la France apparaît comme une espèce de pays pilote dans la gestion des différentes conséquences de ces deux instruments juridiques. Ce qui pourrait, par ailleurs, inciter les juridictions françaises à solliciter l'avis de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) en la matière<sup>136</sup>.

---

**Florence Deboissy**

*Professeure à l'université de Bordeaux,*

**modératrice de la table ronde n° 3**

Pour conclure, je souhaiterais faire part d'un élément qui m'a frappée tout au long de ce colloque. Il s'agit du très fort volontarisme politique que l'on sent à l'œuvre partout, tant au niveau de l'OCDE que de l'Union européenne et des États.

Bien sûr, ce volontarisme politique est nécessaire, car les choses ne peuvent pas bouger sans volonté politique. Mais il s'agit là d'un volontarisme politique dont on n'est pas toujours certain que ses acteurs sachent exactement où ils veulent aller et, surtout, comment ils veulent y aller.

À tel point que l'on peut être saisi d'un sentiment de vertige devant la multiplication et la superposition des dispositifs nationaux, européens et internationaux destinés à lutter contre les abus et favoriser la transparence.

C'est comme si nous étions montés dans un train fantôme dont la vitesse s'accélère et dont on se demande quelle est sa destination finale et quelles en seront les étapes. Tout cela peut s'avérer dangereux, car le volontarisme politique n'est rien sans l'efficacité technique.

Il faut en effet que ces mesures soient efficaces. Nous sommes tous pragmatiques : notre but est que les choses aillent mieux et que des équilibres plus satisfaisants soient trouvés.

Or, force est de constater que nous nous retrouvons, à la fin de ce colloque, avec plus de questions que de réponses, et un sentiment de flou partagé par tout le monde – dont faisaient état les propos de M. Pourreau lorsqu'il évoquait des commentaires *a minima* de ces dispositifs, car on ne pouvait pas prévoir ce qu'on allait faire de ces textes, ni savoir comment ils allaient être interprétés ou appliqués.

---

135 *Ibid.*

136 Notons que deux arrêts récents, publiés en 2019, précisent les conditions de mise en œuvre de la théorie de l'abus de droit et la notion de bénéficiaire effectif : CJUE, Gde ch., 26 février 2019, *Skatteministeriet c. T. Danmark et Y. Denmark Aps*, aff. jointes C-116/16 et C-117/16 ; et CJUE, Gde ch., 26 février 2019, *N. Luxembourg 1 e.a. c. Skatteministeriet*, aff. jointes C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16.



Dans ce contexte, quels peuvent être les facteurs de sécurité à attendre ?

Peut-être un contrôle de constitutionnalité sur les interprétations de la loi de finances pour 2019 ? Ou peut-être des questions préjudicielles à la CJUE ? Car c'est elle qui, très vite, va nous dire, par exemple, ce qu'il faut comprendre par « but principalement fiscal ». Le terme de « principal » est-il synonyme « d'essentiel » ? C'est là une question clé.

Et peut-être enfin une saisine très rapide du Conseil d'État, à travers, par exemple, un recours pour excès de pouvoir, afin que la doctrine administrative puisse se prononcer rapidement et éviter ainsi les nombreuses années de contentieux qui s'annoncent.

---

**Philippe Martin**

*Président de la section des travaux publics du Conseil d'État,*  
**modérateur de la table ronde n° 2**

Je remercie très chaleureusement l'ensemble des intervenants pour la qualité du débat, ainsi que le public venu en nombre les écouter, et tous les participants qui ont posé des questions très intéressantes et permis d'approfondir les sujets évoqués.





# Annexes

---





# 1. Éléments de réflexion

## 1.1. La gouvernance de la fiscalité internationale (première table ronde)

### 1.1.1. Les modèles

#### 1.1.1.1. Le modèle de l'ONU (extraits)

##### A. ORIGIN OF THE UNITED NATIONS MODEL CONVENTION

1. *The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (the United Nations Model Convention) forms part of the continuing international efforts aimed at eliminating double taxation. These efforts were begun by the League of Nations and pursued in the Organisation for European Economic Co-operation (OEEC) (now known as the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) and in regional forums, as well as in the United Nations, and have in general found concrete expression in a series of model or draft model bilateral tax conventions.*

2. *These Models, particularly the United Nations Model Convention and the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (the OECD Model Convention) have had a profound influence on international treaty practice, and have significant common provisions. The similarities between these two leading Models reflect the importance of achieving consistency where possible. On the other hand, the important areas of divergence exemplify, and allow a close focus upon, some key differences in approach or emphasis as exemplified in country practice. Such differences relate, in particular, to the issue of how far one country or the other should forego, under a bilateral tax treaty, taxing rights which would be available to it under domestic law, with a view to avoiding double taxation and encouraging investment.*

3. *The United Nations Model Convention generally favours retention of greater so called “source country” taxing rights under a tax treaty — the taxation rights of the host country of investment — as compared to those of the “residence country” of the investor. This has long been regarded as an issue of special significance to developing countries, although it is a position that some developed countries also seek in their bilateral treaties. (...)*

##### B. SPECIAL CHARACTERISTICS OF THE UNITED NATIONS MODEL CONVENTION

12. *The United Nations Model Convention represents a compromise between the source principle and the residence principle, although as noted above, it gives more weight to the source principle than does the OECD Model Convention. The United Nations Model Convention is not intended to be prescriptive, but to equip decision-makers in countries with the information they need to understand the consequences of these differing approaches for their country's specific situation. As noted in the Introduction to the previous version of the United Nations Model Convention, the*



*provisions of the Model Convention are not themselves enforceable. Its provisions are not binding and should not be construed as formal recommendations of the United Nations. Rather, the United Nations Model Convention is intended to facilitate the negotiation, interpretation and practical application of bilateral tax treaties based upon its provisions.*

*16. This current revision of the United Nations Model Convention continues an ongoing process of review, which the Committee hopes will result in more frequent updates of particular Articles and Commentaries to keep up with developments, including in country practice, new ways of doing business, and new challenges. It will therefore operate as a process of continuous improvement. This means that some articles have not yet been substantively reviewed by the Committee.*

*17. The main objectives of this revision of the United Nations Model Convention have been to take account of developments in the area of international tax policies relevant for developing and developed countries. The Committee identified a number of issues that require further work. (...)*

*17.1. In addition, the Committee has undertaken work on base erosion and profit shifting issues. Initially, the Committee focused on its own experiences and engaged with other relevant bodies, with a view to monitoring developments on base erosion and profit shifting issues and communicating on such issues with officials in developing countries (especially the less developed) directly and through regional and inter-regional organisations. This communication was done with a view to help inform developing countries on such issues, help facilitate the input of developing country experiences and views into the ongoing United Nations work and help facilitate the input of developing country experiences and views into the OECD/G20 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. In 2014 the Committee commenced work on changes to the United Nations Model Tax Convention to address base erosion and profit shifting issues either arising out of the work of the G20 and OECD or relating specifically to issues that arose in respect of the Convention. This update incorporates the results of work done on those issues. (...)*

#### *1.1.1.2. Le modèle de l'OCDE (extraits)*

*1. International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.*

*2. It has long been recognised among the member countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development that it is desirable to clarify, standardise, and confirm the fiscal situation of taxpayers who are engaged in commercial, industrial, financial, or any other activities in other countries through the application by all countries of common solutions to identical cases of double taxation. These countries have also long recognised the need to improve administrative co-*



*operation in tax matters, notably through exchange of information and assistance in collection of taxes, for the purpose of preventing tax evasion and avoidance.*

*3. These are the main purposes of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, which provides a means of settling on a uniform basis the most common problems that arise in the field of international juridical double taxation. As recommended by the Council of the OECD, member countries, when concluding or revising bilateral conventions, should conform to this Model Convention as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein and their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Model Convention. (...)*

#### **B. INFLUENCE OF THE OECD MODEL CONVENTION**

*12. Since 1963, the OECD Model Convention has had wide repercussions on the negotiation, application, and interpretation of tax conventions.*

*13. First, OECD member countries have largely conformed to the Model Convention when concluding or revising bilateral conventions. The progress made towards eliminating double taxation between member countries can be measured by the increasing number of conventions concluded or revised since 1957 in accordance with the Recommendations of the Council of the OECD. But the importance of the Model Convention should be measured not only by the number of conventions concluded between member countries but also by the fact that, in accordance with the Recommendations of the Council of the OECD, these conventions follow the pattern and, in most cases, the main provisions of the Model Convention. The existence of the Model Convention has facilitated bilateral negotiations between OECD member countries and made possible a desirable harmonization between their bilateral conventions for the benefit of both taxpayers and national administrations.*

*14. Second, the impact of the Model Convention has extended far beyond the OECD area. It has been used as a basic document of reference in negotiations between member and non-member countries and even between non-member countries, as well as in the work of other worldwide or regional international organisations in the field of double taxation and related problems. Most notably, it has been used as the basis for the original drafting and the subsequent revision of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, which reproduces a significant part of the provisions and Commentaries of the OECD Model Convention. It is in recognition of this growing influence of the Model Convention in non-member countries that it was agreed, in 1997, to add to the Model Convention the positions of a number of these countries on its provisions and Commentaries.*

*15. Third, the worldwide recognition of the provisions of the Model Convention and their incorporation into a majority of bilateral conventions have helped make the Commentaries on the provisions of the Model Convention a widely-accepted*



*guide to the interpretation and application of the provisions of existing bilateral conventions. This has facilitated the interpretation and the enforcement of these bilateral conventions along common lines. As the network of tax conventions continues to expand, the importance of such a generally accepted guide becomes all the greater.*

### 1.1.2. Les instruments

#### 1.1.2.1. L'imposition des entreprises multinationales – l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices (note de synthèse de l'OCDE)

De quoi parle-t-on ?

La mondialisation a ouvert aux entreprises multinationales des possibilités de réduire considérablement leur charge fiscale, en recourant à des dispositifs permettant soit de faire disparaître des bénéfices, soit de les transférer artificiellement vers des zones à fiscalité faible ou nulle. C'est ce phénomène que désigne l'expression « érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices » (BEPS). Le droit fiscal international n'a pas toujours évolué au rythme des transformations de l'économie mondiale, et la mondialisation a renforcé la nécessité pour les pays de coopérer pour protéger leur souveraineté dans le domaine fiscal. Le projet BEPS a débuté lorsque les pays de l'OCDE et du G20 ont décidé d'engager un effort au niveau multilatéral pour améliorer les règles fiscales, pour faire en sorte que les entreprises multinationales déclarent leurs bénéfices là où les activités économiques sont réalisées et où la valeur est créée. Les travaux de l'OCDE en matière de fiscalité ont toujours visé à éliminer la double imposition. Cependant, un système fiscal conçu pour prévenir la double imposition ne peut pas être viable s'il génère parallèlement des doubles non-impositions. C'est ce constat qui est à l'origine de l'ambitieux projet BEPS.

Quels sont les enjeux ?

Les pertes de recettes imputables au phénomène de BEPS sont estimées entre 100 et 240 milliards de dollars par an, soit entre 4 % et 10 % des recettes de l'impôt sur le bénéfice des sociétés à l'échelle mondiale. Étant donné que les pays en développement sont davantage tributaires des recettes de l'impôt sur les sociétés, on peut considérer que l'impact du phénomène BEPS sur ces pays, en pourcentage du PIB, est même supérieur. Il est désormais reconnu que le phénomène de BEPS affecte tout le monde. Il porte préjudice aux États dont les recettes sont amputées. Il porte préjudice aux citoyens qui doivent supporter un transfert de la charge fiscale. Enfin, il porte préjudice aux entreprises elles-mêmes qui font face à un risque pour leur réputation, avec l'attention accrue des médias, alors que les entreprises locales souffrent d'une distorsion de concurrence face aux entreprises multinationales. Le phénomène de BEPS sape l'intégrité du système fiscal et la confiance des citoyens dans l'action publique. La finalité du projet BEPS est donc de rétablir cette confiance et de garantir une concurrence loyale entre l'ensemble des acteurs, tout en préservant la nécessité d'éliminer les situations de double imposition.



## Quel est l'impact du projet BEPS ?

Les travaux réalisés ont déjà un impact. Certaines entreprises multinationales ont annoncé des adaptations importantes dans leurs structures fiscales, ce qui indique que les contribuables sont déjà en train de changer leurs comportements. Lorsqu'elles seront appliquées, les mesures amélioreront la cohérence des règles fiscales entre les pays, renforceront les exigences relatives à la substance des activités et garantiront plus de transparence et de sécurité juridique.

Améliorer la cohérence : des règles-types ont été élaborées et des bonnes pratiques recensées pour faire en sorte que les mesures adoptées au niveau national soient conçues en tenant compte de ce qui se passe ailleurs. Des règles-types visant à éliminer les dispositifs hybrides ont été définies, les composantes d'un régime efficace applicable aux sociétés étrangères contrôlées ont été précisées, une approche commune de la question de la déductibilité des intérêts a été tracée et des bonnes pratiques ont été établies concernant les régimes de communication obligatoire d'informations. Enfin, les travaux réalisés ont pour but de veiller à ce que les entreprises et les États jouent cartes sur table, et à ce que les régimes préférentiels potentiellement dommageables soient supprimés ou modifiés. Par ailleurs, des échanges de renseignements sur certains rescrits fiscaux seront mis en place.

Renforcer les exigences concernant la substance : les règles applicables en matière de prix de transfert ont été améliorées afin de s'assurer que les résultats soient en phase avec la réalité des activités économiques. Compte tenu de la difficulté à évaluer les droits de propriété intellectuelle, une méthode d'estimation des actifs difficiles à valoriser a été mise au point. Des mécanismes de simplification ont été proposés pour les transactions portant sur des matières premières et les services à faible valeur ajoutée, qui intéressent particulièrement les pays en développement. Dans le domaine de l'utilisation abusive des conventions, un standard minimum a été établi afin que les avantages conférés par une convention soient uniquement accordés lorsque les circonstances s'y prêtent. Enfin, la définition de l'établissement stable a été revue afin d'éviter que qu'elle ne soit contournée.

Garantir plus de transparence et de sécurité juridique : des indicateurs de l'ampleur et de l'impact économique du phénomène de BEPS ont été mis au point. On dispose ainsi d'outils pour évaluer l'efficacité des mesures prises. Des recommandations ont été formulées concernant la teneur des règles relatives à la communication obligatoire d'informations. Les obligations relatives à la documentation des prix de transfert ont été largement revues et, avancée inédite, un modèle de formulaire de déclaration pays par pays, indiquant la localisation des activités économiques, a été établi. Les pays sont également convenus d'échanger des renseignements sur un large éventail de rescrits fiscaux. Les mécanismes de règlement des différends ont été renforcés, notamment les possibilités de recours à l'arbitrage pour les pays qui le souhaitent. Des standards minimums ont été adoptés dans le domaine de l'abus des conventions, des déclarations pays par pays, du règlement des différends et des pratiques fiscales dommageables. Ce sont des domaines pour lesquels les États se sont engagés à une mise en œuvre cohérente, afin de combattre les situations où



l'absence d'action par certains pays aurait pu créer des effets négatifs sur d'autres (notamment sur la compétitivité). (...)

1.1.2.2. 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

Texte de la convention : préambule et partie 1 (articles 1 et 2)

Les Parties à la présente Convention, (...) Conviennent de ce qui suit :

## PARTIE I. CHAMP D'APPLICATION ET INTERPRÉTATION DES TERMES

### Article 1 – Champ d'application de la Convention

La présente Convention modifie toutes les Conventions fiscales couvertes telles que définies à l'alinéa a) du paragraphe 1 de l'article 2 (Interprétation des termes).

### Article 2 – Interprétation des termes

1. Aux fins de la présente Convention, les définitions suivantes s'appliquent :

a) L'expression « Convention fiscale couverte » désigne un accord conclu en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu (que cet accord porte ou non sur d'autres impôts) :

i) qui est en vigueur entre deux ou plusieurs :

A) Parties ; et/ou

B) juridictions ou territoires, ayant conclu un accord susmentionné et dont les relations internationales relèvent de la responsabilité d'une Partie ; et

ii) pour lequel chacune de ces Parties a formulé une notification au Dépositaire indiquant cet accord ainsi que tous les instruments le modifiant ou l'accompagnant (identifiés par leur titre, les noms des parties, la date de signature et, si applicable au moment de la notification, la date d'entrée en vigueur) comme un accord qu'elle souhaite voir visé par la présente Convention.

b) Le terme « Partie » désigne :

i) un État pour lequel la présente Convention est en vigueur en vertu de l'article 34 (Entrée en vigueur) ; ou

ii) une juridiction qui a signé la présente Convention en vertu des alinéas b) ou c) du paragraphe 1 de l'article 27 (Signature et ratification, acceptation ou approbation) et pour laquelle la présente Convention est en vigueur en vertu de l'article 34 (Entrée en vigueur).

c) L'expression « Juridiction contractante » désigne une partie à une Convention fiscale couverte.



d) Le terme « Signataire » désigne un État ou une juridiction qui a signé la présente Convention mais pour lequel la Convention n'est pas encore en vigueur.

2. Pour l'application de la présente Convention à un moment donné par une Partie, 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 la Convention fiscale couverte concernée.

### 1.1.3. La jurisprudence

#### **CE, Ass., 28 juin 2002, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c. société Schneider Electric*, n° 232276**

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité la société Schneider, devenue depuis Schneider Electric, a été assujettie au titre de l'année 1986, en application des dispositions du I de l'article 209 B du code général des impôts, à un supplément d'impôt sur les sociétés à raison des résultats bénéficiaires de sa filiale suisse Paramer ; qu'après avoir annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris, la cour administrative d'appel de Paris a, par un arrêt en date du 30 janvier 2001, déchargé la société Schneider Electric de cet impôt, au motif que les stipulations du 1<sup>o</sup> de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969, font obstacle à l'application de l'article 209 B du code général des impôts ; que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie se pourvoit en cassation contre cet arrêt ;

Considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer – en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office – si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ;

En ce qui concerne la loi fiscale nationale :

Considérant qu'aux termes du I de l'article 209 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'imposition contestée : « *Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient. / Ces bénéfiques font l'objet d'une imposition séparée. Ils sont réputés acquis le*



*premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de la société étrangère et sont déterminés selon les règles fixées par le présent code. / L'impôt acquitté localement par la société étrangère est imputable dans la proportion mentionnée au premier alinéa sur l'impôt établi en France à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés » ;*

Considérant qu'il ressort des termes mêmes de ces dispositions qu'elles ont pour objet de permettre l'imposition en France des bénéfices résultant de l'exploitation d'une société établie à l'étranger et non, contrairement à ce que soutient le ministre, des distributions de bénéfices réputées opérées par cette société étrangère à son actionnaire résidant en France ;

En ce qui concerne la portée de la convention fiscale franco-suisse pour l'application de l'article 209 B du code général des impôts :

Considérant qu'aux termes du 1<sup>o</sup> de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse : « *Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé* » ; que le terme « bénéfices » mentionné à l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse n'est pas défini par cette convention et doit, dès lors, être interprété selon le principe énoncé au paragraphe 2 de l'article 3 de ladite convention, aux termes duquel : « *Pour l'application de la convention par un État contractant, toute expression qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par la législation dudit État régissant les impôts faisant l'objet de la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente* » ; qu'en l'absence d'élément exigeant une interprétation différente, les « bénéfices » auxquels fait référence l'article 7 de la convention sont ceux déterminés selon les règles fixées par le code général des impôts ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'il y a identité de nature entre les bénéfices d'exploitation de la société Paramer dont l'imposition est attribuée à la Suisse par le 1<sup>o</sup> de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse et les résultats bénéficiaires de la société Paramer imposés en France au nom de la société Schneider sur le fondement de l'article 209 B du code général des impôts ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 1 du A de l'article 25 de la convention fiscale franco-suisse, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997, les revenus visés au 1<sup>o</sup> de l'article 7 sont exonérés de l'impôt français sur les sociétés lorsqu'ils sont réalisés par une société qui, comme la société Paramer, a en Suisse le siège de sa direction effective et n'a pas d'établissement stable en France ; que l'objectif d'élimination des doubles impositions attribué à cette convention fiscale ne saurait justifier une méconnaissance des stipulations susmentionnées au seul motif que l'imposition par la France des bénéfices de la société Paramer n'est pas établie au nom de la société suisse mais à celui de sa société mère, qui est une entité juridique distincte et à laquelle lesdits bénéfices n'ont pas été effectivement distribués ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse s'opposent à l'application des dispositions de l'article 209 B du code général des impôts ;



Considérant qu'à supposer même qu'il soit établi qu'un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ait été assigné à la convention franco-suisse, cet objectif ne permet pas, faute de stipulation expresse le prévoyant, de déroger aux règles énoncées par cette convention ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'administration n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par l'arrêt attaqué, qui est suffisamment motivé, la cour administrative d'appel de Paris a annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris et a déchargé la société Schneider Electric du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1986 ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de condamner l'État à payer à la société Schneider Electric une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

**CE, 12 octobre 2018, Société Smith international France, n° 407903**

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de la société Smith International France, l'administration a remis en cause la déduction pratiquée par la société, au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010, des sommes correspondant aux impôts prélevés en Algérie, au Cameroun et au Congo à raison de son activité de négoce et de location de matériel de forage exercée dans des États. Par un jugement du 19 mars 2015, le tribunal administratif de Pau a rejeté ses demandes tendant à la réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de ces exercices clos en 2008, 2009 et 2010. La société Smith international France se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 13 décembre 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté l'appel formé contre ce jugement.

2. Aux termes de l'article 39 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : « 1. *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : / 4° Sous réserve des dispositions de l'article 153, les impôts à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception des taxes prévues aux articles 238 quater et 990 G et, pour les rappels de taxe sur la valeur ajoutée afférents à des opérations au titre desquelles la taxe due peut être totalement ou partiellement déduite par le redevable lui-même, du montant de la taxe déductible. / (...)* ». Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale réalise, dans un État étranger, des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit, conformément à ces dispositions, être déterminé sous déduction de toutes charges ayant grevé la réalisation de ces opérations et doivent, en principe, être regardées comme telles les impositions que l'entreprise a supportées, du fait de ces opérations, dans cet État. Toutefois, aux termes du 1 de l'article 24 de la convention fiscale



franco-algérienne du 17 octobre 1976 : « *Les revenus qui proviennent d'Algérie, et qui sont imposables ou ne sont imposables que dans cet État conformément aux dispositions de la présente Convention, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsque leur bénéficiaire est un résident de France et qu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt algérien n'est pas déductible de ces revenus, mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. (...)* ». Le a. du 1. de l'article 26 de la convention fiscale franco-camerounaise du 21 octobre 1976 est rédigé dans les mêmes termes. Aux termes de l'article 25 de la convention fiscale franco-congolaise du 27 novembre 1987 : « *La double imposition est évitée de la manière suivante : / 1. En ce qui concerne la France : / a. Les revenus qui proviennent du Congo et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la présente Convention sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'impôt congolais n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris. (...)* ».

3. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition et si, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale, il appartient néanmoins au juge, après avoir constaté que les impositions qu'une entreprise a supportées dans un autre État du fait des opérations qu'elle y a réalisées seraient normalement déductibles de son bénéfice imposable en France en vertu de la loi fiscale nationale, de faire application, pour la détermination de l'assiette de l'impôt dû par cette entreprise, des stipulations claires d'une convention excluant la possibilité de déduire l'impôt acquitté dans cet autre État d'un bénéfice imposable en France.

4. Après avoir relevé qu'en application du 4° du 1. de l'article 39 du code général des impôts, les impôts acquittés en 2008, 2009 et 2010 par la société Smith international France en Algérie, au Cameroun et au Congo à raison des opérations qu'elle y a réalisées sont en principe déductibles de ses résultats soumis à l'impôt sur les sociétés en France, la cour administrative d'appel a jugé qu'il résultait des conventions fiscales signées avec ces trois États qu'elles avaient explicitement exclu, en toutes circonstances, la possibilité de déduire du résultat imposable en France les impôts acquittés en Algérie, au Cameroun et au Congo, sans réserver le cas où le contribuable aurait été à tort, au regard de ces conventions, soumis à l'impôt dans ces États. En statuant ainsi, alors qu'il résulte des stipulations des conventions fiscales signées avec ces trois États citées ci-dessus au point 2 que l'interdiction de déduire l'impôt étranger pour le calcul du revenu imposable en France ne concerne que les impôts qui ont été prélevés en Algérie, au Cameroun et au Congo conformément aux stipulations de ces conventions, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, son arrêt doit être annulé.



5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

6. Il résulte de l'instruction que les rémunérations des prestations de négoce et de location de matériel perçues par la société Smith International France en Algérie, au Cameroun ou au Congo constituaient non des redevances, comme l'ont estimé ces trois États, mais des bénéfices exclusivement imposables en France, à défaut d'établissement stable dans ces États, en application des stipulations de l'article 7, paragraphe 1, de la convention fiscale franco-algérienne du 17 octobre 1976 et de la convention fiscale franco-congolaise du 27 novembre 1987 et de l'article 10, paragraphe 1, de convention fiscale franco-camerounaise du 21 octobre 1976. Il résulte de ce qui a été dit au point 4 ci-dessus que la société Smith International France pouvait dès lors déduire de son bénéfice imposable en France les impôts prélevés par ces trois États à raison de ses activités en contrariété avec les stipulations des conventions fiscales applicables.

7. Il résulte de ce qui précède que la société Smith International France est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Pau a rejeté ses demandes tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010 ainsi que de la cotisation supplémentaire de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice 2008.

*1.2. L'adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée et transformée par le numérique (deuxième table ronde)*

1.2.1. Jurisprudence

**CE, Section, 20 juin 2003, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c. société Interhome AG*, n° 224407**

Considérant qu'aux termes de l'article 209 du code général des impôts : « *I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57 et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions (...)* » ; qu'aux termes de l'article 7 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 : « *1) Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement (...)* » ; qu'aux termes de l'article 5 de la même convention : « *1) Au sens de la présente convention, l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2) L'expression «établissement stable» comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un*



*atelier ; f) une mine, une carrière, ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ; g) un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois (...). 4) Une personne agissant dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 6, est considérée comme «établissement stable» dans le premier État si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise (...). 6) On ne considère pas qu'une entreprise d'un État a un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre normal de leur activité ; 7) Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre (...) » ;*

Considérant que, pour l'application de ces stipulations, une société résidente de France contrôlée par une société résidente de Suisse ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente de Suisse et si elle exerce habituellement en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumises aux juges du fond, et souverainement appréciées par ces derniers, que l'activité de la société Interhome AG consiste à conclure avec des propriétaires de résidences secondaires situées dans divers pays européens un mandat pour donner ces résidences en location, cette activité d'intermédiation ayant pour contrepartie une commission dont les modalités de calcul sont fixées par le contrat de mandat ; qu'à cette fin, elle édite un catalogue de ces résidences et convie les locataires éventuels à entrer en relation avec ses filiales locales, qui veillent à l'entretien des résidences concernées, signent les baux et en contrôlent la bonne exécution avant et après la remise des clefs ; que, pour estimer que la société Interhome Gestion, filiale française de la société Interhome AG, ne constituait pas un établissement stable de cette dernière société, la cour administrative d'appel a relevé que l'administration ne contestait pas que cette filiale ne disposait pas du pouvoir de conclure en son nom les contrats de mandats de location avec les propriétaires ; qu'en se fondant sur cette seule circonstance pour juger que la société Interhome Gestion ne pouvait être regardée comme un établissement stable de la société Interhome AG, sans rechercher si la société Interhome Gestion exerçait en fait, et non seulement en droit, des pouvoirs lui permettant d'engager sa société mère dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société, la cour a commis une erreur de droit ;



Considérant qu'il y a lieu, en application de l'article L. 8212 du code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

Considérant, d'une part, qu'il résulte du dossier que la filiale française, bien qu'ayant le statut d'agent immobilier et n'agissant pas hors du cadre normal de ce statut, ne peut être regardée comme «jouissant d'un statut indépendant», au sens des paragraphes 4 et 6 de l'article 5 de la convention précitée, dès lors qu'elle exerce son activité exclusivement pour l'exécution des mandats obtenus par sa société mère et que l'insuffisance des commissions reçues de celle-ci n'est comblée que par le versement récurrent d'une subvention d'équilibre ;

Mais considérant, d'autre part, que si cette situation pourrait, le cas échéant, justifier un redressement des bénéfices de la filiale française en vertu de l'article 57 du code général des impôts et dans les conditions énoncées à l'article 9 de la convention franco-suisse, ce à quoi l'administration a en l'espèce renoncé, elle ne pourrait en revanche fonder une imposition des bénéfices de la société suisse, en application de l'article 209 du même code et du paragraphe 4 de l'article 5 de la même convention, que dans la mesure où la société Interhome Gestion engagerait la société suisse dans une relation commerciale qui aurait trait aux opérations constituant les activités propres de cette dernière ; qu'il est constant que la société suisse conserve l'exclusivité des rapports juridiques avec les propriétaires qui la mandatent pour louer leurs résidences et qu'il n'est pas établi, contrairement à ce que soutient l'administration, que sa filiale française participerait à la négociation de ces mandats dans des conditions telles qu'elle pourrait être regardée comme exerçant en fait, sinon en droit, des pouvoirs lui permettant d'engager sa société mère à l'égard desdits propriétaires ; que la délégation donnée par cette société à sa filiale pour signer les baux avec les locataires et veiller à leur bonne exécution n'a pas trait aux opérations constituant son activité propre et ne permet dès lors pas de requalifier cette filiale en établissement stable de sa société mère, aux fins d'appréhender en France les bénéfices générés par les mandats confiés à cette dernière par les propriétaires ;

Considérant enfin qu'il ne résulte pas des mandats confiés par les propriétaires à la société Interhome AG que celle-ci disposerait sur les résidences, dont elle n'a pas l'usage, d'autres droits que ceux d'un intermédiaire pour la location, ni qu'ils seraient susceptibles de constituer le siège d'une activité de cette société ; qu'ainsi ces résidences ne constituent pas des «installations fixes d'affaires» au sens du 1) de l'article 5 de la convention franco-suisse ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a accordé à la société Interhome AG décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1984 à 1986 ;

**CE, 31 mars 2010, Société Zimmer Ltd, n° 304715 308525 (extraits)**

Considérant que les requêtes visées ci-dessus présentent à juger des questions semblables ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision ;



Considérant qu'il ressort des pièces des dossiers soumis aux juges du fond que la société britannique Zimmer limited, spécialisée dans la commercialisation de produits orthopédiques, a conclu le 27 mars 1995 avec l'entreprise qui était auparavant son distributeur sur le territoire français, la société Zimmer SAS, un contrat de commission, aux termes duquel cette dernière était chargée de vendre en France ses produits, en son propre nom, mais pour le compte et aux risques de son commettant ; que ces deux sociétés ont fait l'objet de vérifications de comptabilité à l'issue desquelles l'administration fiscale, estimant que la société britannique disposait en France d'un établissement stable par l'intermédiaire de la société Zimmer SAS, a mis à la charge de la société Zimmer limited des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution de 10 % sur l'impôt sur les sociétés, assorties de pénalités, au titre des années 1995 et 1996, d'une part, de taxe professionnelle du fait de l'activité de la société Zimmer SAS au titre de l'année 1996, d'autre part ; que, par deux jugements des 7 octobre 2004 et 27 janvier 2005, le tribunal administratif de Melun a d'une part reconnu le bien-fondé de l'imposition à la taxe professionnelle mais réduit son montant, d'autre part rejeté sa demande en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de cotisation de 10 % sur l'impôt sur les sociétés ; que, par deux arrêts du 2 février et du 25 mai 2007, la cour administrative d'appel de Paris a confirmé le jugement rejetant la demande de décharge des impositions sur les sociétés et a encore réduit le montant de l'imposition à la taxe professionnelle ; que la société Zimmer limited demande l'annulation du premier arrêt et de l'article 6 du second arrêt rejetant le surplus de ses conclusions en matière de taxe professionnelle ;

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés :

Considérant qu'aux termes de l'article 209 du code général des impôts : « 1. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions (...) » ; qu'aux termes de l'article 6 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 en matière d'impôts sur les revenus : « 1. Les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices industriels et commerciaux de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable (...) » ; que, selon l'article 4 de la même convention : « 1. Au sens de la présente convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité. / 2. L'expression « établissement stable » comprend notamment : / a) un siège de direction ; / b) une succursale ; / c) un bureau (...) / 4. Une personne agissant dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5, est considérée comme établissement stable dans le premier État si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui



*permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise. / 5. On ne considère pas qu'une entreprise d'un État contractant a un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. (...) / 6. Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre (...) » ; que, pour l'application de ces stipulations, une société résidente de France contrôlée par une société résidente du Royaume-Uni ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente du Royaume-Uni et si elle exerce habituellement en France des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ;*

Considérant qu'aux termes de l'article 94 de l'ancien code de commerce, repris à l'article L. 132-1 du nouveau code : « *Le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant (...)* » ; qu'il résulte de ces dispositions que les contrats conclus par le commissionnaire, alors même qu'ils sont conclus pour le compte de son commettant, n'engagent pas directement ce dernier vis-à-vis des cocontractants du commissionnaire ; que, par suite, un commissionnaire ne peut en principe constituer, du seul fait de ce qu'en exécution de son contrat de commission il vend, tout en signant les contrats en son propre nom, les produits ou services du commettant pour le compte de celui-ci, un établissement stable du commettant, sauf s'il ressort soit des termes mêmes du contrat de commission, soit de tout autre élément de l'instruction, qu'en dépit de la qualification de commission donnée par les parties au contrat qui les lie, le commettant est personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers par son commissionnaire qui doit alors, de ce fait, être regardé comme son représentant et constituer un établissement stable ;

Considérant qu'en jugeant que la circonstance que la société Zimmer SAS, en raison de son statut de commissionnaire de la société Zimmer limited, agissait en son nom propre et ne pouvait par suite conclure effectivement les contrats au nom de son commettant était sans incidence sur la capacité de cette société à engager son commettant dans une relation commerciale et, par conséquent, sur sa qualification d'établissement stable de la société Zimmer limited au sens des stipulations précitées de la convention franco-britannique, sans rechercher si, malgré la dénomination du contrat de commission la liant à cette dernière, les contrats conclus par la société Zimmer SAS engageaient personnellement la société Zimmer limited vis-à-vis des cocontractants de son commissionnaire, la cour administrative d'appel de Paris a commis une erreur de droit ;



Sur la taxe sur la valeur ajoutée :

Considérant qu'aux termes du I de l'article 256 du code général des impôts : « *Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* » ;

En ce qui concerne la période du 10 avril 2008 au 31 décembre 2009 :

Considérant, d'une part, qu'en vertu de l'article 259 du même code, dans sa rédaction alors applicable : « *Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle* » ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 283 du même code, dans sa rédaction alors applicable : « *1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables (...). Toutefois, lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur (...)* » ;

Considérant que la société Valueclick International Ltd, détenue à 100 % par la société de droit américain Valueclick Inc., exerce une activité de marketing digital, notamment en Europe, par l'intermédiaire de sociétés sœurs et notamment, en France, par l'intermédiaire de la SARL Valueclick France ; qu'elle propose à ses clients des services dénommés « Media », « Marketing par affiliation » et « Technology » ; qu'un contrat de licence de droits de propriété intellectuelle conclu le 30 juin 2008 avec la société Valueclick Inc. l'autorise à exploiter les droits relatifs aux produits « Media », « Marketing par affiliation » et « Technology » sur tous les marchés, hormis l'Amérique du Nord ; qu'en exécution d'un contrat de prestations de services (« Intercompany Services Agreement ») entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2008, passé entre les sociétés du groupe, la société Valueclick France doit fournir à la société Valueclick International Ltd les services suivants : « *assistance marketing consistant à agir comme le représentant marketing de Valueclick International, ce qui inclut mais pas seulement, l'identification, la prospection et le signalement des clients potentiels à Valueclick International* », « *services continus de management et services d'assistance back-office* », « *assistance administrative, incluant la comptabilité, la gestion des ressources humaines, les technologies de l'information et la trésorerie* » ; que l'article 5.7 de ce contrat stipule par ailleurs : « *Dans l'exercice des droits et la réalisation des obligations prévus par le présent accord, les parties sont et demeureront des contractants indépendants. Cet accord ne pourra pas avoir pour effet 1) d'instituer entre les parties des relations de la nature de celles qui unissent une entreprise et son agent, des associés, les partenaires d'une joint-venture ou de les regarder comme participants à une entreprise commune ou 2) d'autoriser une partie à contracter ou à s'engager au nom d'une autre partie, et aucune partie ne pourra en représenter une autre, envers une personne, une entreprise, une société ou une autre entité à l'égard de*



laquelle elle serait autorisée à contracter ou à *s'engager* » ; qu'en contrepartie des services rendus à la société Valueclick International Ltd, la société Valueclick France est remboursée de ses frais (« *cost* ») et perçoit une rémunération égale à 8 % du montant de ces frais ; qu'à la suite de la vérification de comptabilité de la société Valueclick International Ltd, l'administration a estimé que cette société n'était qu'une entité de facturation et de signature des contrats passés avec les clients français et que l'activité de marketing en France étant réalisée par la société Valueclick France, celle-ci était constitutive d'un établissement stable en France de la société irlandaise Valueclick International Ltd, laquelle devait en conséquence être regardée comme le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à l'ensemble des prestations facturées en France, au lieu des clients français, qui, jusqu'alors, acquittaient la taxe et la déduisaient aussitôt, selon le mécanisme de l'auto-liquidation ;

Considérant que, pour l'application des dispositions précitées de l'article 259 du code général des impôts, il convient, comme la Cour de justice des Communautés européennes l'a jugé notamment dans ses arrêts *Berkholz* du 4 juillet 1985 (C-168/84, points 17 et 18) et *ARO Lease BV* du 17 juillet 1997 (C-190/95, points 15 et 16), de déterminer le point de rattachement des services rendus afin d'établir le lieu des prestations de services ; que l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire, la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présentant un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre ; qu'un établissement ne peut être utilement regardé, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujetti, que s'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées ;

Considérant qu'il résulte des pièces du dossier que la société Valueclick France disposait des personnels nécessaires aux opérations de commercialisation en France des produits du groupe Valueclick, ainsi qu'à la fourniture à la société irlandaise des services de direction et d'assistance, prévus par le contrat de services intragroupe du 1<sup>er</sup> juillet 2008 ; que, cependant, il résulte également des pièces du dossier que les salariés de la société Valueclick ne pouvaient décider seuls de la mise en ligne des annonces publicitaires, le lancement des programmes étant toujours subordonné à la signature préalable des contrats par les dirigeants de la société Valueclick International Ltd, quand bien même cette signature présentait un caractère d'automatisme et s'apparentait à une simple validation des contrats négociés et élaborés par les salariés de la société Valueclick France ; que la société Valueclick International Ltd ne peut donc être considérée comme ayant disposé en France, au titre de la période en litige, de l'équipement humain apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de marketing litigieuses ;

Considérant, par ailleurs, qu'il ressort des pièces du dossier que les infrastructures nécessaires à la délivrance des lignes de service Média, Marketing par affiliation et Technologie, étaient regroupées dans des centres de données situés aux États-



Unis, aux Pays-Bas et en Suède ; qu'aucun de ces équipements n'était situé sur le territoire français ; que le parc informatique limité dont disposait la société Valueclick France n'avait pas la nature d'un centre de données et n'était pas assez puissant pour permettre la prise en charge des traitements d'exécution des campagnes publicitaires ; que, dans ces conditions, même si cet équipement permettait à la société française d'accéder aux ressources informatiques du groupe, la société Valueclick International Ltd ne peut être considérée, en l'absence d'éléments montrant qu'elle aurait eu un accès pérenne à ces ressources, comme ayant disposé, au titre de la période susvisée, de l'équipement technique apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de publicité litigieuses ; qu'en conséquence, elle ne peut être regardée comme établie en France au titre de la période du 10 avril 2008 au 31 décembre 2009 ;

En ce qui concerne la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 30 novembre 2012 :

Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 259 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 : « *Le lieu des prestations de services est situé en France : 1° Lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France : a) Le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ; b) Ou un établissement stable auquel les services sont fournis ; c) Ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle (...)* » ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 283 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 : « *1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables (...)* 2. *Lorsque les prestations mentionnées au 1° de l'article 259 sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur* » ;

Considérant qu'il résulte de ce qui a été dit aux points 7 et 8 que la société Valueclick International Ltd ne peut être regardée comme établie en France au titre de la période du 10 avril 2008 au 31 décembre 2009 ; qu'en ce qui concerne la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 30 novembre 2012 l'administration n'apporte pas d'autre élément de nature à la faire regarder comme établie en France ; qu'ainsi, en application des dispositions précitées, elle n'était pas davantage redevable, au titre de cette période, de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux prestations de marketing digital litigieuses ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Valueclick International Ltd ne disposait pas d'un établissement stable en France au cours de la période en litige ; que, dès lors et conformément aux dispositions précitées de l'article 283 du code général des impôts, elle ne saurait être redevable de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux prestations facturées à ses clients établis en France ; qu'il y a lieu, par voie de conséquence, de lui accorder la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été assujettie et des pénalités correspondantes, sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête ;



Sur l'impôt sur les sociétés :

Considérant qu'en vertu de l'article 209 du code général des impôts, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions, sont passibles de l'impôt sur les sociétés ;

Considérant qu'aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-irlandaise susvisée : « 1. *Les bénéficiers industriels et commerciaux d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce une telle activité, l'impôt peut être perçu dans l'autre État sur les bénéfices de l'entreprise, mais uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables audit établissement stable (...)* » ; que, selon l'article 2, 9°, de la même convention : « Le terme « *établissement stable* » désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité. / a. *Constituent notamment des établissements stables : / (aa) Un siège de direction ; / (bb) Une succursale ; (cc) Un bureau (...)* / c. *Une personne agissant dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé à l'alinéa d. ci-après, est considérée comme « établissement stable » dans le premier État si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise. / d. On ne considère pas qu'une entreprise d'un État contractant a un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle y effectue des opérations commerciales par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. / e. Le fait qu'une société résidente d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est résidente de l'autre État contractant ou qui y effectue des opérations commerciales (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces deux sociétés un établissement stable de l'autre (...)* » ;

Considérant que, pour l'application de ces stipulations, pour avoir un établissement stable en France, une société résidente d'Irlande doit soit disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres ; que l'administration soutient, à titre principal, que la société Valueclick International Ltd disposait en France d'une installation fixe d'affaires, à titre subsidiaire, que la société Valueclick France constituait à l'égard de la société Valueclick International Ltd un agent dépendant, exerçant des pouvoirs lui permettant d'engager celle-ci dans une relation commerciale ;



En ce qui concerne l'existence d'une installation fixe d'affaires :

Considérant qu'ainsi qu'il a été dit au point 5 ci-dessus, la société Valueclick France est liée à la société Valueclick International Ltd par un contrat de services intragroupe du 1<sup>er</sup> juillet 2008, en exécution duquel elle fournit à celle-ci différents services ; que le service vérificateur a estimé que les tâches effectuées par les salariés de la société Valueclick France excédaient les missions dévolues à cette dernière aux termes du contrat de services intragroupe et que l'activité ainsi réalisée par la société Valueclick France, non prévue par le contrat, caractérisait l'existence d'un établissement stable, au sens des stipulations précitées de la convention franco-irlandaise ; que, cependant, eu égard à la généralité des termes utilisés par le contrat pour définir les prestations devant être réalisées par la société Valueclick France et au fait que ces prestations recouvrent pratiquement l'ensemble des tâches qu'une entreprise fournissant des prestations de marketing digital est susceptible d'accomplir, y compris les négociations avec les clients, la société Valueclick France ne peut être regardée en l'espèce comme ayant réalisé d'autres prestations que celles prévues par le contrat, susceptibles de correspondre à l'activité d'un établissement stable, distincte de la sienne ; que la société Valueclick International Ltd ne peut dès lors être considérée comme ayant disposé en France d'une installation fixe d'affaires ;

En ce qui concerne la qualité d'agent indépendant de la société Valueclick France et son pouvoir d'engager la société Valueclick International Ltd :

Considérant que l'administration fiscale soutient que, bien que les stipulations de l'article 5.7 du contrat de services intragroupe s'opposaient à ce que la société Valueclick France puisse engager d'une quelconque manière la société Valueclick International Ltd, les salariés de la société Valueclick France avaient, en fait, le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société requérante ; que, cependant, si le service a relevé au cours des opérations de contrôle que les personnels de la société Valueclick France négociaient les termes des contrats et la rédaction de certaines clauses avec les clients, que la signature apposée sur les contrats par les dirigeants irlandais présentait un caractère d'automatisme et s'apparentait à une simple validation des contrats négociés et élaborés par les dirigeants et salariés de la société Valueclick France, que les programmes publicitaires étaient mis au point et suivis par des salariés de la société Valueclick France, que le personnel de la société française se comportait auprès des tiers comme agissant en tant que salariés de la société irlandaise et qu'il existait dans l'esprit des clients et des éditeurs une confusion entre la société Valueclick International Ltd et la société Valueclick France, aucun de ces éléments ne permet d'établir que les salariés de la société Valueclick France auraient été investis du pouvoir d'agir pour le compte et au nom de la société Valueclick International Ltd ;

Considérant que les contrats souscrits par les clients français l'étaient avec la seule société Valueclick International Ltd ; que la circonstance, invoquée par l'administration fiscale, que les noms de salariés de la société Valueclick France apparaissent également sur certains contrats ne saurait remettre en cause la qualité de cocontractant de la seule société irlandaise ; qu'il n'est pas sérieusement



contesté au demeurant qu'elle a fixé les stipulations générales des contrats ainsi que les grilles tarifaires et que les modifications éventuelles aux contrats ou aux tarifs, souhaitées par les clients, doivent lui être soumises préalablement ; que si l'administration soutient que les programmes publicitaires sont mis en œuvre par la société Valueclick France après négociation des contrats par celle-ci et signature des ordres d'insertion par les clients, il n'est pas établi ni d'ailleurs allégué, que le lancement des programmes, pour l'un quelconque des contrats intéressant les exercices en litige, serait intervenu avant sa validation définitive par la société Valueclick International Ltd ; que cette validation, même si elle apparaissait comme purement formelle, des commandes enregistrées par les salariés de la société Valueclick France, conditionne en droit l'entrée en vigueur du contrat souscrit par l'annonceur ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Valueclick France ne peut être regardée comme ayant disposé, au titre des exercices en litige, du pouvoir d'engager la société Valueclick International Ltd dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ; qu'elle ne pouvait dès lors constituer un établissement stable en France de la société Valueclick International Ltd, en tout état de cause, à supposer même qu'elle n'aurait pas bénéficié à l'égard de cette dernière d'un statut indépendant, au sens du c. de l'article 2, 9°, de la convention fiscale franco-irlandaise susvisée ; que la société Conversant International Ltd est en conséquence fondée à soutenir que c'est à tort que le service l'a assujettie en France à l'impôt sur les sociétés au motif qu'elle y exerçait son activité de marketing digital par l'intermédiaire d'un établissement stable ; que, dès lors et sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête, il y a lieu de prononcer la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2009, 2010 et 2011 et des pénalités correspondantes ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société Conversant International Ltd est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge ;

1.2.2. Rapport final de l'action 1 du projet BEPS : relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique (synthèse)

*L'Action 1 du Plan d'action appelle à engager des travaux visant à relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique.*

Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE auquel des pays du G20 non membres de l'OCDE participent en qualité d'associés, au même titre que les pays de l'Organisation, a été créé en septembre 2013 et chargé de rédiger pour septembre 2014 un rapport permettant de recenser les problèmes fiscaux soulevés par l'économie numérique et de proposer des solutions détaillées permettant de les résoudre. Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique a consulté largement les parties prenantes et analysé les contributions écrites émanant de représentants des entreprises, de la société civile, du monde universitaire et des pays en développement. Après



avoir publié, en septembre 2014, un rapport d'étape, il a poursuivi ses activités en 2015. Le présent rapport final expose les conclusions du Groupe de réflexion sur l'économie numérique concernant l'économie numérique, les préoccupations en matière de BEPS et les défis fiscaux plus larges qu'elle soulève, ainsi que les actions et mesures recommandées.

L'économie numérique est le résultat d'un processus de transformation découlant des technologies de l'information et de la communication (TIC), fondé sur l'émergence de technologies moins chères, plus puissantes et largement standardisées, qui a permis d'améliorer les processus commerciaux et a favorisé l'innovation dans tous les secteurs de l'économie. L'économie numérique s'assimilant de plus en plus à l'économie proprement dite, il serait difficile, pour ne pas dire impossible, de la distinguer du reste de l'économie dans une optique fiscale. L'économie numérique et ses nouveaux modèles d'affaire présentent cependant quelques caractéristiques fondamentales dont il peut être judicieux de tenir compte à des fins fiscales.

Ces caractéristiques concernent notamment la mobilité, l'importante utilisation des données, les effets de réseau, la multiplication des modèles d'activité multi-faces, une tendance vers le monopole ou l'oligopole ainsi que la volatilité. Différents types de modèles d'affaires émergent, à l'instar, notamment des différentes formes de commerce électronique, des sites de vente en ligne d'applications, de la publicité en ligne, de l'informatique en nuage (« info nuagique »), des plateformes participatives en réseau, des transactions à haute fréquence, sans oublier les services de paiement en ligne. L'économie numérique a également contribué à accélérer et à modifier le développement des chaînes de valeur mondiales au sein desquelles les multinationales inscrivent leurs activités internationales.

*Problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices soulevés dans le contexte de l'économie numérique.*

Si l'économie numérique et ses modèles d'affaire ne soulèvent pas de préoccupations qui leur soient propres en matière de BEPS, certaines de ses caractéristiques fondamentales accentuent toutefois les risques à cet égard. Ces risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices ont été répertoriés et portés à l'attention des groupes de travail en charge des autres actions du projet BEPS, pour faire en sorte que les solutions proposées répondent pleinement aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique. En conséquence :

- Il a été convenu de modifier la liste d'exceptions à la définition de l'établissement stable (ES) de telle sorte que chacune des exceptions prévues soit limitée aux activités qui revêtent au cas particulier un caractère « préparatoire ou auxiliaire », et de mettre en place une nouvelle règle anti-fragmentation pour s'assurer qu'il n'est pas possible de bénéficier de ces exceptions grâce à un fractionnement des activités commerciales entre entreprises étroitement liées. À titre d'exemple, pour un revendeur en ligne de biens corporels (dont le modèle d'affaires repose sur la proximité avec la clientèle et la capacité à assurer des livraisons rapides), un vaste entrepôt local dans lequel travaillerait un nombre important de salariés pour



stocker et livrer à la clientèle les produits vendus en ligne constituerait, selon la nouvelle norme, un établissement stable pour ce revendeur.

- Il a également été convenu de modifier la définition de l'ES afin de couvrir les cas de figure dans lesquels des accords artificiels concernant la vente de biens ou de services d'une société appartenant à un groupe multinational aboutissent effectivement à la conclusion de contrats, en faisant en sorte de traiter les ventes concernées comme si elles avaient été effectuées par cette société. Par exemple, dès lors que les forces de vente de la filiale locale d'un vendeur en ligne de biens corporels ou d'un fournisseur en ligne de services publicitaires jouent habituellement le rôle principal dans la conclusion, auprès d'éventuels grands clients, de contrats de vente desdits produits ou services, ces contrats étant d'ordinaire souscrits sans modification substantielle par la société mère, cette activité conduirait à la reconnaissance d'un ES pour la société mère.
- Les principes révisés applicables en matière de prix de transfert indiquent clairement que la simple propriété légale d'un actif incorporel ne confère pas automatiquement le droit de percevoir la totalité (voire une fraction) des bénéfices engendrés par l'exploitation de cet actif, et prévoient en revanche que les sociétés du groupe qui exercent des fonctions clés, utilisent des actifs importants et assument des risques élevés d'un point de vue économique, comme permet de l'établir une description précise de la transaction réelle, sont en droit de percevoir une rémunération appropriée. Des orientations spécifiques permettront également de garantir que l'analyse des prix de transfert ne soit pas affectée par l'existence d'une asymétrie d'information entre l'administration fiscale et le contribuable concernant des actifs incorporels difficiles à valoriser, ou par des clauses contractuelles particulières, à l'instar des accords de répartition des coûts.
- Les recommandations relatives à l'élaboration de règles efficaces à l'égard des sociétés étrangères contrôlées (SEC) contiennent des définitions du revenu de SEC en vertu desquelles certains revenus générés fréquemment dans l'économie numérique seront imposables dans la juridiction où se trouve la société mère ultime du groupe.

La mise en œuvre de ces mesures ainsi que d'autres mesures décidées dans le cadre du projet BEPS (notamment un standard minimum pour mettre fin au chalandage fiscal ; des bonnes pratiques en matière de conception de règles nationales sur les charges d'intérêts et autres frais financiers déductibles ; l'application aux régimes de propriété intellectuelle d'une exigence d'activité substantielle selon une « approche du lien »), permettront de limiter significativement les préoccupations en matière de BEPS qui sont exacerbées par l'économie numérique, tant dans la juridiction où se situe le marché que dans la juridiction où est établie la société mère ultime, l'objectif étant de mettre un coup d'arrêt au phénomène des « revenus apatrides ».



*Problèmes plus larges soulevés par l'économie numérique en matière de fiscalité.*

L'économie numérique place également les responsables de l'action publique devant des défis fiscaux plus larges. Ces problèmes ont trait en particulier à la question du lien, aux données et à la qualification des bénéficiaires aux fins de la fiscalité directe, sachant que ces trois problématiques se chevauchent fréquemment. L'économie numérique génère en outre des défis en matière de recouvrement de la TVA, notamment lorsque des particuliers acquièrent des produits, services ou actifs incorporels auprès de fournisseurs installés à l'étranger. Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, qui a examiné différentes mesures possibles, notamment en procédant à une analyse de l'impact économique de chaque option, est parvenu aux conclusions suivantes :

- L'option qui consiste à modifier les exceptions au statut d'ES pour faire en sorte que ces exceptions soient uniquement réservées aux activités préparatoires ou auxiliaires par nature, qui a été adoptée dans le cadre des travaux relatifs à l'action 7 du projet BEPS, devrait être mise en application dans l'ensemble du réseau des conventions fiscales existantes de façon efficiente et synchronisée au moyen de la conclusion, au titre de l'action 15, d'un instrument multilatéral qui modifie les conventions fiscales bilatérales.

- La collecte de la TVA sur les transactions internationales, et en particulier celles conclues entre entreprises et consommateurs, est une question importante. Les pays sont invités à suivre les règles des principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS et à envisager de mettre en place les mécanismes de collecte qui y sont décrits.

- Aucune des autres approches étudiées par le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, à savoir :

i) une nouvelle règle de lien sous la forme d'une présence économique significative ;

ii) une retenue à la source sur certaines transactions numériques ; et

iii) un prélèvement d'égalisation ;

n'a donné lieu à une recommandation à ce jour. Ce choix s'explique, entre autres raisons, par trois effets attendus du projet BEPS : les mesures découlant du projet BEPS devraient réduire significativement l'ampleur des phénomènes de BEPS précédemment recensés dans l'économie numérique ; elles devraient également remédier en partie à certains problèmes de nature plus larges en matière de fiscalité ; enfin, les impôts sur la consommation devraient être recouverts efficacement dans le pays du marché.

Les pays pourraient néanmoins adopter l'une de ces approches, soit dans leur législation nationale, en tant que garde-fou supplémentaire contre les pratiques de BEPS, en veillant à respecter les dispositions des conventions fiscales existantes, soit dans leurs conventions fiscales bilatérales. La transposition de ces approches en droit interne supposera que les modalités d'application soient davantage affinées



et précisées, et adaptées pour garantir leur compatibilité avec les engagements juridiques internationaux existants.

1.2.3. Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intermédiaire 2018 de l'OCDE (extraits)

## Chapitre 5

### 5.1. Synthèse

370. Les répercussions induites par la numérisation de l'économie sont très larges, et les modèles d'affaires à forte composante numérique, décrits au chapitre 2, sont ceux qui en illustrent le plus clairement l'importance. L'ampleur de cette transformation explique que toute initiative destinée à isoler l'économie numérique du reste de l'activité se révèle complexe, voire impossible.

371. Il convient donc d'examiner les effets de cette transformation pour le système fiscal international. Comme l'indique le rapport de 2015 établi au titre de l'action 1 du projet BEPS, les défis fiscaux plus larges soulevés par la numérisation dépassent la problématique de la lutte contre le phénomène BEPS. À l'ère du numérique, ces défis concernent avant tout la répartition entre les pays du droit d'imposer les revenus générés par des activités transfrontalières. Le présent chapitre s'ouvre donc sur l'analyse de deux concepts fondamentaux qui assoient les règles internationales de l'impôt sur le revenu : les règles relatives à l'attribution des bénéfices et l'approche du lien. Il examine les interactions entre ces règles et plusieurs caractéristiques fréquemment observées dans les modèles d'affaires à forte composante numérique, à savoir l'échelle sans masse, le rôle essentiel des actifs incorporels, des données et de la participation des utilisateurs. Cette analyse met en exergue les cas dans lesquels l'application des règles actuelles ne permet pas d'assurer que le lieu d'imposition des bénéfices coïncide bien avec le lieu d'exercice des activités et de création de valeur de l'entreprise.

372. Les membres du cadre inclusif ont exprimé des points de vue divergents sur la question de savoir si ces caractéristiques, propres aux modèles d'affaires à forte composante numérique et à la transformation numérique en général, appelaient une révision des règles fiscales internationales, et sur l'ampleur des modifications éventuellement nécessaires en conséquence. Si tous les membres reconnaissent que les technologies numériques sont en constante évolution, il n'existe pas de consensus quant aux effets que l'échelle sans masse et le rôle essentiel des actifs incorporels peuvent induire pour la fiscalité. De même, les points de vue divergent quant à savoir dans quelle mesure l'utilisation des données et la participation des utilisateurs devraient être considérées comme des déterminants de la création de valeur d'une entreprise, et quant à préciser leurs possibles effets sur les règles fiscales internationales.

373. Tout en prenant acte de ces divergences d'opinions, les membres du cadre inclusif reconnaissent que leur intérêt commun consiste à maintenir un ensemble unique de règles fiscales internationales efficaces et cohérentes en vue de promouvoir, entre autres, l'efficacité économique et le bien-être global. Ils sont



donc convenus de conduire une analyse cohérente et concordante de deux des aspects fondamentaux du cadre fiscal actuel, à savoir les règles relatives au lien et à l'attribution des bénéfices, qui tiendrait compte des effets de la numérisation sur l'économie.

374. Des travaux supplémentaires devront être menés pour préciser de quelle manière certaines caractéristiques des modèles d'affaires à forte composante numérique et, plus généralement, de la numérisation, contribuent à la création de valeur. Pour éclairer ce débat, des solutions techniques seront explorées afin d'étudier la faisabilité de plusieurs options concernant les règles relatives à l'attribution des bénéfices et au lien. Ces travaux s'appuieront sur les contributions sollicitées auprès d'un panel élargi de parties prenantes, qui inclura des représentants du monde de l'entreprise, de la société civile et du milieu universitaire. Un point sur l'avancement de ces travaux sera présenté en 2019, et les membres axeront leurs efforts sur l'élaboration d'une solution fondée sur un consensus d'ici 2020. Tout au long de ces travaux, il sera nécessaire de suivre au plus près l'évolution des nouvelles technologies, les mutations rapides des modèles d'affaires, ainsi que l'adoption des propositions de lois par les différents pays et les résultats obtenus grâce aux mesures mises en œuvre en vue de relever ces défis.

1.2.4. Commission européenne - Communiqué de presse - Imposition de l'économie numérique : la Commission propose de nouvelles mesures pour garantir que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôt dans l'Union européenne (Bruxelles, le 21 mars 2018)

La Commission européenne a proposé (...) de nouvelles règles visant à garantir que les activités des entreprises numériques soient imposées dans l'Union européenne (UE) d'une manière équitable et propice à la croissance. Ces mesures permettraient à l'UE de jouer un rôle moteur à l'échelle mondiale en matière d'élaboration de législations fiscales adaptées à l'économie moderne et à l'ère numérique.

L'essor récent des entreprises numériques, telles que les entreprises du secteur des médias sociaux, les plateformes collaboratives et les fournisseurs de contenu en ligne, a fortement contribué à la croissance économique dans l'UE. Or les règles fiscales actuelles n'ont pas été conçues pour prendre en charge ces entreprises d'envergure mondiale, virtuelles ou ayant une présence physique restreinte ou nulle. Le changement a été spectaculaire : sur les vingt plus grandes entreprises mondiales par capitalisation boursière, neuf sont passées au numérique, alors qu'il y a vingt ans il n'y en avait qu'une. L'enjeu consiste à tirer le meilleur parti de cette évolution tout en veillant à ce que les entreprises numériques paient aussi leur juste part de l'impôt. Dans le cas contraire, le risque est réel pour les recettes publiques des États membres : les entreprises numériques sont actuellement soumises à un taux d'imposition effectif moyen deux fois moins élevé que celui applicable à l'économie traditionnelle dans l'UE.

Les propositions présentées ce jour arrivent alors que les États membres cherchent des solutions permanentes et durables pour garantir une répartition équitable des recettes fiscales provenant des activités en ligne, comme l'ont demandé



instamment les dirigeants de l'UE en octobre 2017. Les bénéfices réalisés au moyen d'activités lucratives, telles que la vente de données et de contenu générés par les utilisateurs, ne sont pas pris en compte dans les règles fiscales actuelles. Les États membres commencent à présent à chercher des solutions rapides et unilatérales pour imposer les activités numériques, ce qui génère pour les entreprises de multiples embûches au niveau juridique et une insécurité fiscale. La seule manière de garantir que l'économie numérique soit imposée d'une façon équitable, propice à la croissance et durable consiste en une approche coordonnée.

Deux propositions législatives distinctes présentées par la Commission aujourd'hui aboutiront à une imposition plus juste des activités numériques dans l'UE :

- La première initiative vise à réformer les règles relatives à l'imposition des sociétés de telle sorte que les bénéfices soient enregistrés et taxés là où les entreprises ont une interaction importante avec les utilisateurs par l'intermédiaire de canaux numériques. Cette option constitue la solution à long terme privilégiée par la Commission.

- La seconde proposition répond à la demande de plusieurs États membres en faveur d'une taxe provisoire, portant sur les principales activités numériques qui échappent actuellement à toute forme d'imposition dans l'UE. Ce paquet définit une approche de l'UE cohérente concernant un système d'imposition de l'économie numérique favorable au marché unique numérique; il alimentera également les discussions internationales visant à régler cette question au niveau mondial. (...).

### *1.3. La diversification des règles anti-évasion (troisième table ronde)*

#### 1.3.1. Textes

##### 1.3.1.1. Article 119 ter du code général des impôts

1. La retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis n'est pas applicable aux dividendes distribués à une personne morale qui remplit les conditions énumérées au 2 du présent article par une société ou un organisme soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal. (...)

3. Le 1. ne s'applique pas aux dividendes distribués dans le cadre d'un montage ou d'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 ce même 1., n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

Pour l'application du présent 3, 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.



### 1.3.1.2. Article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF)

Modifié par la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 – article 35 (V)

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

### 1.3.1.3. Paragraphe 9 de l'article 29 du modèle de convention fiscale de l'OCDE

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

Commentaires :

169. Le paragraphe 9 reflète les principes définis aux paragraphes 61 et 76 à 80 des commentaires sur l'article 1, selon lesquels les avantages d'une convention fiscale ne devraient pas être accordés lorsqu'un des objets principaux des montages ou des transactions concernés est de bénéficier d'un avantage en vertu d'une convention fiscale et que l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention fiscale. Les principes qui sous-tendent ces paragraphes sont intégrés dans la Convention elle-même par l'intermédiaire du paragraphe 9 en vue de permettre aux États de s'attaquer aux cas d'utilisation abusive de la Convention même si leur droit interne ne leur permet pas de le faire conformément aux paragraphes 76 à 80 des commentaires sur l'article 1 ; se trouve par ailleurs confirmée dans le paragraphe 9 l'application de ces principes aux États dont le droit interne permet déjà de s'attaquer à ces cas.



170. Les dispositions du paragraphe 9 ont pour effet de permettre de refuser un avantage conféré par une convention fiscale lorsqu'un des principaux objets d'un montage ou d'une transaction est l'octroi d'un avantage prévu par la Convention. En pareil cas, cependant, la dernière partie du paragraphe offre à la personne à laquelle le bénéfice de l'avantage serait par ailleurs refusé la possibilité d'établir que l'octroi de l'avantage, dans ces circonstances, serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la Convention. (...)

174. Les dispositions du paragraphe 9 prévoient qu'un État contractant peut refuser les avantages d'une convention fiscale lorsqu'il est raisonnable de conclure, au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, qu'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction était l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale. Ces dispositions visent à garantir que les conventions fiscales sont appliquées conformément à l'objectif poursuivi lors de leur conclusion, à savoir octroyer des avantages au titre d'échanges de biens et de services et de mouvements de capitaux et de personnes effectués de bonne foi, et non grâce à des montages ayant pour objet principal d'obtenir un traitement fiscal plus favorable. (...)

176. La formule « *ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir* » est volontairement très large de façon à couvrir les situations dans lesquelles la personne qui revendique l'octroi des avantages conférés par une 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. (...)

178. Afin de déterminer si un des objets principaux de toute personne concernée par un montage ou une transaction est d'obtenir des avantages au titre de la Convention, il importe d'analyser de manière objective les buts et objets poursuivis par l'ensemble des personnes qui sont associées à la conclusion de ce montage ou de cette transaction ou qui y participent. 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 circonstances qui entourent ce montage ou cette transaction. Il n'est pas nécessaire de trouver une preuve concluante de l'intention d'une personne concernée par un montage ou une transaction, 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. On ne doit toutefois pas présupposer à la légère que l'obtention d'un avantage conféré par une convention fiscale était un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction, et se borner à examiner les effets d'un montage ne permettra généralement pas de tirer une conclusion à propos de ses objets. Toutefois, lorsqu'un montage ne peut raisonnablement s'expliquer que par un avantage résultant de l'application d'une convention, on peut conclure qu'un des objets principaux de ce montage était l'obtention de l'avantage. (...)

180. La référence à « *un des principaux objets* » qui figure au paragraphe 9 signifie que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale ne doit pas nécessairement être le seul objet, ou l'objet essentiel, d'un montage ou



d'une transaction. Il suffit qu'au moins un des principaux objets ait été l'obtention de l'avantage. Une personne peut par exemple vendre un bien pour diverses raisons, mais si, avant la vente, cette personne devient un résident d'un des États contractants et qu'un des principaux objets de ce changement de résidence est d'obtenir un avantage au titre d'une convention fiscale, le paragraphe 9 pourrait s'appliquer nonobstant le fait que le changement de résidence peut avoir d'autres principaux objets, comme faciliter la vente du bien ou réinvestir le produit de la cession.

181. 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. Toutefois, lorsqu'un montage est conclu dans le but d'obtenir des avantages similaires en vertu de plusieurs conventions, on ne doit pas considérer que l'obtention d'avantages au titre d'autres traités empêchera de considérer que l'octroi d'un avantage au titre d'une convention a été l'objet principal de ce montage. Supposons, à titre d'exemple, qu'un contribuable qui est un résident de l'État A participe à un montage avec une institution financière résidente de l'État B agissant à titre de société-relais, afin que celle-ci investisse, pour le bénéfice final de ce contribuable, dans des obligations émises dans un grand nombre d'États avec lesquels l'État B, au contraire de l'État A, a conclu des conventions fiscales. Si les faits et les circonstances font apparaître que le montage a eu pour principal objet d'obtenir des avantages conférés par ces conventions fiscales, il ne faudrait pas considérer que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention spécifique n'était pas un des principaux objets de ce montage. De même, des objectifs visant à éviter l'application du droit interne ne devrait pas être utilisés pour prétendre que l'obtention d'un avantage découlant de la convention n'était qu'un aspect accessoire.

### 1.3.2. Jurisprudence

**CJUE, 22 novembre 2017, *Edward Cussens e. a. c. T. G. Brosnan*, aff. C-251/16**

(...) Sur les première et deuxième questions :

25. Par ses première et deuxième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens qu'il peut, indépendamment d'une mesure nationale lui donnant effet dans l'ordre juridique interne, être directement appliqué afin de refuser d'exonérer de la TVA des ventes de biens immeubles, telles que celles en cause au principal. Les opérations en cause au principal ayant été réalisées avant que ne soit rendu l'arrêt *Halifax*, cette juridiction s'interroge également sur le point de savoir si une telle application du principe d'interdiction de pratiques abusives à ces opérations est conforme aux principes



de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime et, notamment, si ledit principe peut être considéré comme ayant un contenu suffisamment clair et précis.

26. À titre liminaire, il convient de constater que ces questions sont formulées dans des termes qui évoquent la jurisprudence relative à l'effet direct des directives. Selon cette jurisprudence, les dispositions d'une directive apparaissant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises peuvent être directement invoquées à l'encontre de l'État, mais ne peuvent pas par elles-mêmes créer d'obligations dans le chef d'un particulier et ne peuvent donc être invoquées en tant que telles à l'encontre d'une telle personne devant une juridiction nationale (voir en ce sens, notamment, l'arrêt du 12 décembre 2013, *Portgás*, aff. C-425/12, points 18 et 22 ainsi que la jurisprudence citée). Ainsi, les obligations découlant d'une directive doivent être transposées dans le droit national pour pouvoir être directement invoquées à l'encontre d'un particulier.

27. En revanche, il importe de relever que le principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'appliqué en matière de TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt *Halifax*, ne constitue pas une règle établie par une directive, mais trouve son fondement dans la jurisprudence constante, citée aux points 68 et 69 de cet arrêt, selon laquelle, d'une part, les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (voir, notamment, les arrêts du 12 mai 1998, *Kefalas e.a.*, aff. C367/96, point 20 ; du 23 mars 2000, *Diamantis*, aff. C373/97, point 33, ainsi que du 3 mars 2005, *Fini H*, aff. C32/03, point 32) et, d'autre part, l'application de la réglementation de l'Union ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques (voir en ce sens, notamment, les arrêts du 11 octobre 1977, *Cremer*, aff. C-125/76, point 21 ; du 3 mars 1993, *General Milk Products*, aff. C8/92, point 21, et du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C110/99, point 51).

28. Si la Cour a jugé, aux points 70 et 71 de l'arrêt *Halifax*, que le principe d'interdiction de pratiques abusives s'applique également au domaine de la TVA, en soulignant que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive, il n'en découle pas que l'application de ce principe dans ce domaine soit soumise à une exigence de transposition, comme le sont les dispositions de cette directive.

29. En outre, il convient de souligner, d'une part, que la jurisprudence citée au point 27 du présent arrêt a été rendue dans diverses matières du droit de l'Union, telles que, notamment, le droit des sociétés (arrêts du 12 mai 1998, *Kefalas e.a.*, aff. C367/96, ainsi que du 23 mars 2000, *Diamantis*, aff. C373/97), la politique agricole commune (arrêts du 11 octobre 1977, *Cremer*, aff. C-125/76 ; du 3 mars 1993, *General Milk Products*, aff. C8/92, et du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C110/99) et le domaine de la TVA (arrêt du 3 mars 2005, *Fini H*, aff. C32/03).

30. Il ressort, d'autre part, de la jurisprudence de la Cour que l'application du principe d'interdiction de pratiques abusives aux droits et aux avantages prévus par le droit de l'Union se fait indépendamment du point de savoir si ces droits et



avantages trouvent leur fondement dans les traités (voir, en ce qui concerne les libertés fondamentales, notamment les arrêts du 3 décembre 1974, *van Binsbergen*, aff. C-33/74, point 13, et du 9 mars 1999, *Centros*, aff. C212/97, point 24), dans un règlement (arrêts du 6 avril 2006, *Agip Petroli*, aff. C456/04, points 19 et 20, ainsi que du 13 mars 2014, *SICES e.a.*, aff. C155/13, points 29 et 30) ou dans une directive (voir, en matière de TVA, notamment les arrêts du 3 mars 2005, *Fini H*, aff. C32/03, point 32 ; *Halifax*, points 68 et 69, ainsi que du 13 mars 2014, *FIRIN*, aff. C107/13, point 40). Il apparaît ainsi que ce principe n'est pas de même nature que les droits et les avantages auxquels il s'applique.

31. Le principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'appliqué au domaine de la TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt *Halifax*, présente, ainsi, le caractère général qui est, par nature, inhérent aux principes généraux du droit de l'Union (voir, par analogie, l'arrêt du 15 octobre 2009, *Audiolux e.a.*, aff. C101/08, point 50).

32. Il y a encore lieu d'ajouter que, selon la jurisprudence de la Cour, le refus d'un droit ou d'un avantage en raison de faits abusifs ou frauduleux n'est que la simple conséquence de la constatation selon laquelle, en cas de fraude ou d'abus de droit, les conditions objectives requises aux fins de l'obtention de l'avantage recherché ne sont, en réalité, pas satisfaites et que, dès lors, un tel refus ne nécessite pas de base légale spécifique (voir, en sens, les arrêts du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C110/99, point 56 ; *Halifax*, point 93 ; et du 4 juin 2009, *Pometon*, aff. C158/08, point 28).

33. Partant, le principe d'interdiction de pratiques abusives peut être opposé à un assujetti pour lui refuser le bénéficiaire, notamment, du droit à exonération de la TVA, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus (voir, en ce sens, l'arrêt du 18 décembre 2014, *Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a.*, aff. jointes C131/13, C163/13 et C164/13, point 62).

34. Contrairement à ce que soutiennent les requérants au principal, la circonstance selon laquelle la situation ayant donné lieu à l'arrêt cité au point précédent concernait des cas de fraude ne permet pas de conclure que cette jurisprudence serait uniquement applicable à de tels cas, et non pas à des cas d'abus. En effet, ainsi qu'il ressort notamment des points 56 et 57 de l'arrêt du 18 décembre 2014, *Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a.* (aff. jointes C131/13, C163/13 et C164/13), pour arriver au constat énoncé au point précédent, la Cour s'est, notamment, fondée sur sa jurisprudence constante, rappelée aux points 27 et 32 du présent arrêt, qui vise tant des cas de fraude que des situations impliquant des pratiques abusives.

35. La jurisprudence que les requérants au principal invoquent dans leurs observations écrites soumises à la Cour ne saurait pas non plus mettre en cause la conclusion figurant au point 33 du présent arrêt.

36. En effet, si la Cour a jugé, aux points 87, 90 et 91 de l'arrêt *Halifax*, que, en l'absence de disposition de la sixième directive portant sur la question du recouvrement de la TVA, il appartient aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA peut être recouvrée *a posteriori* par le Trésor public lorsque l'existence



d'une pratique abusive a été constatée, elle a, toutefois, statué non pas sur les conditions d'application du principe d'interdiction de pratiques abusives, mais uniquement sur les modalités procédurales du recouvrement de la TVA auquel les autorités nationales sont tenues de procéder après avoir constaté, conformément à ce principe, l'existence d'une pratique abusive.

37. Les arrêts du 13 février 2014, *Maks Pen* (aff. C18/13), et du 12 février 2015, *Surgicare* (aff. C662/13), que les requérants au principal invoquent dans ce même contexte, concernent également, tout comme la jurisprudence issue de l'arrêt *Halifax* citée au point précédent, les modalités procédurales relatives à la mise en œuvre dudit principe, ayant trait à la faculté ou à l'obligation, pour le juge national, de contrôler d'office l'existence d'une fraude fiscale (arrêt du 13 février 2014, *Maks Pen*, aff. C18/13, point 39) et à la possibilité de soumettre l'application des règles nationales de lutte contre l'abus de droit et la fraude à une procédure préalable caractérisée, notamment, par l'audition de la personne concernée (arrêt du 12 février 2015, *Surgicare*, aff. C662/13, point 34).

38. S'agissant, enfin, de l'arrêt du 5 juillet 2007, *Kofoed* (aff. C321/05), il ressort des points 38 et 48 de cet arrêt que la Cour s'est prononcée non pas sur les conditions d'application du principe d'interdiction de pratiques abusives, mais sur celles d'une disposition spécifique contenue dans une directive et permettant aux États membres de refuser l'exonération prévue par cette directive, lorsque l'opération concernée a comme objectif principal, ou comme l'un de ses objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscale. Si la Cour a, au point 48 dudit arrêt, mis l'accent sur l'existence de règles du droit interne portant sur l'abus de droit, la fraude ou l'évasion fiscale qui peuvent faire l'objet d'une interprétation conforme, cette jurisprudence concerne ladite disposition du droit secondaire et n'est donc pas applicable au principe général d'interdiction de pratiques abusives.

39. La juridiction de renvoi s'interroge également sur la conformité, avec les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, d'une application du principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'il ressort de l'arrêt *Halifax*, aux opérations en cause au principal réalisées avant que ne soit rendu cet arrêt.

40. Or, une telle application du droit de l'Union est conforme aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime (voir en ce sens, notamment, les arrêts du 22 janvier 2015, *Balazs*, aff. jointes C401/13 et C432/13, points 49 et 50 ainsi que la jurisprudence citée, et du 19 avril 2016, *DI*, aff. C441/14, points 38 à 40).

41. En effet, l'interprétation que la Cour donne du droit de l'Union, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 du TFUE, éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de ce droit, tel qu'il doit ou aurait dû être compris et appliqué depuis la date de son entrée en vigueur. Il en résulte que, en dehors de circonstances tout à fait exceptionnelles, dont l'existence n'a toutefois pas été alléguée en l'occurrence, le droit de l'Union ainsi interprété doit être appliqué par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt



statuant sur la demande d'interprétation, si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ce droit se trouvent réunies (voir, notamment, arrêts du 29 septembre 2015, *Gmina Wrocław*, aff. C276/14, points 44 et 45 ainsi que jurisprudence citée, et du 19 avril 2016, *DI*, aff. C441/14, point 40).

42. De surcroît, il y a lieu de relever que, dans l'arrêt *Halifax*, la Cour n'a pas limité les effets dans le temps de l'interprétation qu'elle a donnée du principe de l'interdiction de pratiques abusives dans le domaine de la TVA. Or une telle limitation ne peut être admise que dans l'arrêt même qui statue sur l'interprétation sollicitée, cette exigence garantissant l'égalité de traitement des États membres et des autres justiciables face à ce droit et remplissant par là même les exigences découlant du principe de sécurité juridique (voir, en ce sens, les arrêts du 6 mars 2007, *Meilicke e.a.*, aff. C292/04, point 36, et du 23 octobre 2012, *Nelson e. a.*, aff. jointes C581/10 et C629/10, point 91).

43. En ce qui concerne, par ailleurs, la question de savoir si les requérants au principal peuvent, dans le cadre du litige au principal, invoquer les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime pour contester le refus de l'exonération de TVA leur étant imposé, il est de jurisprudence constante qu'un assujetti qui a créé les conditions afférentes à l'obtention d'un droit de manière abusive ou frauduleuse n'est pas fondé à se prévaloir de ces principes, afin de s'opposer au refus d'octroi du droit concerné en application du principe d'interdiction de pratiques abusives (voir, en ce sens, les arrêts du 8 juin 2000, *Breitsohl*, aff. C400/98, point 38 ; *Halifax*, point 84, ainsi que du 18 décembre 2014, *Schoenimport « Italmoda »* Mariano Previti e.a., aff. jointes C131/13, C163/13 et C164/13, point 60).

44. Eu égard à ces considérations, il y a lieu de répondre aux première et deuxième questions que le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens qu'il peut, indépendamment d'une mesure nationale lui donnant effet dans l'ordre juridique interne, être directement appliqué afin de refuser d'exonérer de la TVA des ventes de biens immeubles, telles que celles en cause au principal, réalisées avant le prononcé de l'arrêt *Halifax*, sans que les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'y opposent.

(...) Sur la quatrième question :

52. Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens que, afin de déterminer, sur le fondement du point 75 de l'arrêt *Halifax*, si le but essentiel des opérations en cause au principal est ou non l'obtention d'un avantage fiscal, il convient de prendre en compte l'objectif des contrats de bail antérieurs aux ventes de biens immobiliers en cause au principal de manière isolée, ou l'objectif commun de l'ensemble de ces contrats de bail et de ces ventes.

53. À cet égard, il y a lieu de souligner d'emblée que, contrairement à ce que soutiennent les requérants au principal dans leurs observations écrites soumises à la Cour, la jurisprudence issue de l'arrêt *Halifax* n'exige pas d'établir que l'obtention



d'un avantage fiscal constitue le seul objectif des opérations en cause. Si des opérations poursuivant exclusivement un tel objectif sont susceptibles de remplir l'exigence résultant de cette jurisprudence, la Cour a précisé, au point 45 de son arrêt du 21 février 2008, *Part Service* (aff. C425/06), qu'il en allait de même lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel des opérations en cause.

54. En ce qui concerne l'appréciation de cet objectif dans une situation telle que celle en cause au principal, il y a lieu de relever que, selon les indications figurant dans la décision de renvoi, les opérations en cause au principal consistent en plusieurs contrats portant sur les mêmes biens immobiliers et conclus entre différentes personnes, à savoir les deux contrats de bail entre les requérants au principal et Shamrock Estates ainsi que, après la résiliation de ces contrats, la vente desdits biens immobiliers à des tiers.

55. Il découle de l'article 2 de la sixième directive que chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante (arrêts du 21 février 2008, *Part Service*, aff. C425/06, point 50 et jurisprudence citée, ainsi que du 27 septembre 2012, *Field Fisher Waterhouse*, aff. C392/11, point 14).

56. Lorsque la Cour est amenée à préciser l'examen nécessaire pour déterminer le but essentiel des opérations en cause, elle ne prend en considération que l'objectif de la ou des opérations dont il y a lieu d'apprécier le caractère abusif et non celui des prestations qui, du fait de ces premières opérations, remplissent formellement les conditions pour l'obtention d'un avantage fiscal (voir, notamment, les arrêts du 22 décembre 2010, *Weald Leasing*, aff. C103/09, points 10 à 15 et point 31 ; et du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, aff. C419/14, points 20 et 43 à 45).

57. Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que l'application du principe d'interdiction de pratiques abusives conduit seulement à écarter les opérations constitutives d'une telle pratique, tandis que les prestations qui n'en sont pas constitutives doivent faire l'objet d'une application des dispositions pertinentes en matière de TVA (arrêt *Halifax*, points 94 à 97). Ce traitement distinct des opérations constitutives d'une pratique abusive implique d'apprécier leur objectif également de manière distincte.

58. Partant, afin de déterminer si les contrats de bail antérieurs aux ventes de biens immobiliers en cause au principal poursuivaient essentiellement le but d'obtenir un avantage fiscal, il y a lieu de prendre en compte, de manière spécifique, l'objectif de ces contrats de bail.

59. Dès lors, il appartient à la juridiction nationale de vérifier, conformément aux règles de preuve du droit national, pour autant qu'il n'est pas porté atteinte à l'efficacité du droit de l'Union, si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis dans le cadre du litige au principal. Toutefois, la Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, peut, le cas échéant, apporter des précisions visant à guider la juridiction nationale dans son interprétation (voir, notamment, les arrêts *Halifax*, points 76 et 77, ainsi que du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, aff. C419/14, point 34).



60. Afin de déterminer le contenu et la signification réelle des contrats de bail en cause au principal, la juridiction de renvoi peut, notamment, prendre en considération le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs en cause (voir, en ce sens, l'arrêt *Halifax*, points 75 et 81). De tels éléments sont de nature à montrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi, nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques (arrêt du 21 février 2008, *Part Service*, aff. C425/06, point 62).

61. En l'occurrence, les contrats de bail en cause au principal n'avaient, selon les indications figurant dans la décision de renvoi, aucune réalité commerciale et ont été conclus, entre les requérants au principal et une société qui leur est liée, dans le but de réduire l'assujettissement à la TVA des ventes de biens immobiliers en cause au principal qu'ils envisageaient de réaliser ultérieurement. S'agissant de la circonstance selon laquelle ces contrats de bail visaient, ainsi que les requérants au principal l'ont soutenu devant la Cour, à réaliser lesdites ventes de la manière la plus efficace du point de vue fiscal, cet objectif ne saurait être considéré comme constituant un but autre que l'obtention d'un avantage fiscal, dès lors que l'effet recherché devait précisément être réalisé par une réduction de la charge fiscale.

62. Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la quatrième question que le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens que, afin de déterminer, sur le fondement du point 75 de l'arrêt *Halifax*, si le but essentiel des opérations en cause au principal est ou non l'obtention d'un avantage fiscal, il convient de prendre en compte l'objectif des contrats de bail antérieurs aux ventes de biens immobiliers en cause au principal de manière isolée.

**CE, 9 novembre 2015, *Ministre c. Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk*, n° 370054**

1. Considérant qu'aux termes du a) du 4 du (1) de l'article 2 de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 : « *Au sens de la présente Convention, on entend par « résident d'un État contractant » toute personne qui, en vertu de la législation dudit 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* » ; qu'aux termes de l'article 9 de la même convention : « (1) *Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État sont imposables dans cet autre État. / (2) Chacun des États contractants conserve le droit de percevoir l'impôt sur les dividendes par voie de retenue à la source, conformément à sa législation. Toutefois, ce prélèvement ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes. (...)* » ;

2. Considérant que les stipulations de l'article 2 de la convention francoallemande citées ci-dessus doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but ; qu'il résulte des termes mêmes de ces stipulations, qui définissent le champ d'application de la convention, conformément à son objet principal qui est



d'éviter les doubles impositions, que les personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt en cause par la loi de l'État concerné à raison de leur statut ou de leur activité ne peuvent être regardées comme assujetties au sens de ces stipulations ; que, d'ailleurs, le (4) de l'article 25 b de cette convention précise, s'agissant des organismes de placement collectif en valeurs mobilières, qu'ils peuvent bénéficier de certaines stipulations de celle-ci, alors même qu'ils ne seraient pas assujettis à un impôt visé à l'article 1<sup>er</sup> de la convention ; que, dès lors, une personne exonérée d'impôt dans un État contractant à raison de son statut ou de son activité ne peut être regardée comme assujettie à cet impôt au sens du a) du 4 du (1) de l'article 2 de cette convention, ni, par voie de conséquence, comme résident de cet État pour l'application de la convention ;

3. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV), organisme de retraite des médecins de la Hesse, ayant son siège en Allemagne, a perçu, en 2000, des dividendes de sociétés françaises qui ont été soumis à une retenue à la source de 25 % en application des dispositions combinées du 2 de l'article 119 bis et de l'article 187-1 du code général des impôts ; qu'elle a demandé la restitution partielle de ces retenues en se prévalant du taux de 15 % prévu par les stipulations de l'article 9 de la convention franco-allemande ; que l'administration fiscale française a rejeté sa réclamation au motif que cet organisme ne pouvait pas être regardé comme étant résident d'Allemagne au sens des stipulations de l'article 2 de cette convention, dès lors que, exonéré d'impôt sur les sociétés dans cet État, il ne pouvait se prévaloir des stipulations de cette convention ;

4. Considérant que pour confirmer, par l'arrêt attaqué du 4 avril 2013, le jugement du 21 octobre 2010 par lequel le tribunal administratif de Cergy-Pontoise avait fait droit à la demande de restitution partielle présentée par la LHV, la cour administrative d'appel de Versailles a jugé que cette convention ne contenait aucune définition de la notion de résident subordonnant l'assujettissement à l'impôt dans un État contractant au fait de ne pas en être exonéré ; qu'il résulte de ce qui a été dit au point 2 qu'en statuant ainsi, elle a commis une erreur de droit ; que, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre moyen du pourvoi, le ministre délégué, chargé du budget, est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

**CE, 25 octobre 2017, M. Verdannet et autres, n° 396954**

(...) 1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Augustin Verdannet, alors résident fiscal français, s'est engagé, par un acte sous seing privé conclu le 30 décembre 2003, à acquérir un ensemble immobilier situé à Veyrier-du-Lac, en Haute Savoie. L'intéressé a, par ailleurs, créé, le même jour, au Luxembourg, la SARL Partinverd, société holding dont il est devenu le gérant et associé à 99,99 %. Cette société avait alors exclusivement pour objet social la prise de participations dans d'autres entreprises luxembourgeoises ou étrangères, la gestion et la mise en valeur de ces participations, ainsi que l'assistance à ses filiales. Par avenants à l'acte de vente des 28 et 31 janvier 2004, M. Verdannet a été autorisé, pour la réalisation de l'acquisition immobilière stipulée, à se faire substituer une société de son choix.



La société holding luxembourgeoise Partinverd, substituée à M. Verdannet, a acquis l'ensemble immobilier le 30 juillet 2004, au prix de 2 908 836 euros. Après modification apportée, le 6 octobre 2004, à son objet social, élargi à l'achat, la gestion, la mise en valeur et la vente d'immeubles, la société luxembourgeoise Partinverd a, par acte du 10 novembre 2005, vendu l'ensemble immobilier, pour un prix de 4 900 000 euros, à la SARL Le Chapitre, société créée en France le 29 mars 2005, exerçant l'activité de marchand de biens et ayant pour gérante et unique associée l'ancienne épouse de M. Verdannet. La plus-value réalisée à l'occasion de cette cession par la société luxembourgeoise Partinverd a bénéficié, dès lors que cette dernière n'exploitait aucun établissement stable sur le territoire, d'une non-imposition totale en France, en vertu de l'article 4 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1<sup>er</sup> avril 1958, dans sa rédaction alors en vigueur. À la suite d'un contrôle, l'administration fiscale, relevant que M. Verdannet, fiscalement domicilié en Suisse depuis le 30 juin 2004, aurait été soumis, s'il avait lui-même réalisé cette opération immobilière, au prélèvement fiscal d'un tiers sur la plus-value y afférente, prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts, a estimé que, par la substitution artificielle de la société luxembourgeoise Partinverd, l'intéressé n'avait eu d'autre but que de faire échapper la plus-value à toute imposition en France. En conséquence, suivant la procédure spéciale de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration fiscale a écarté l'interposition de la société luxembourgeoise Partinverd comme ne lui étant pas opposable puis assujetti M. Verdannet au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts. M. Gilles Verdannet, M. Roland Verdannet et Mme Solange Verdannet-Boveyron, venant en qualité d'ayants droit à la succession de leur père défunt, ont demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge, en droits et pénalités, de ce rappel de prélèvement ou, à titre subsidiaire, la réduction du taux de celui-ci de 33,33 % à 16 %, par application des stipulations de l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966. Par un jugement du 22 février 2013, le tribunal administratif de Montreuil n'a fait droit qu'à ces conclusions subsidiaires. Les requérants se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 17 décembre 2015 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté leur appel contre ce jugement, en tant qu'il a rejeté le surplus de leur demande.

2. En premier lieu, aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors en vigueur : « *Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus (...). L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. Si elle s'est abstenue de prendre l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit (...), il lui appartient d'apporter la preuve du bien-fondé du redressement* ». Il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration use de la faculté qu'elles lui confèrent dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis



par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. Il en va ainsi lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi.

3. En second lieu, aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1<sup>er</sup> avril 1958, dans sa rédaction alors en vigueur, antérieure à l'avenant du 24 novembre 2006 : « *Les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable* ». En vertu de ces stipulations, la plus-value réalisée, à l'occasion de la vente d'un bien immobilier situé sur le territoire français, par une entreprise industrielle et commerciale luxembourgeoise n'exploitant aucun établissement stable en France n'était pas imposable en France.

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, ainsi qu'il a été rappelé au point 1, que l'interposition de la société luxembourgeoise Partinverd, substituée à M. Verdannet, qui avait initialement signé la promesse d'achat en son nom propre, n'était justifiée par aucun motif économique, organisationnel ou financier et que cette société n'a jamais développé aucune autre activité immobilière en dépit du changement, d'ailleurs postérieur à l'acquisition litigieuse, de son objet social. Dans ces conditions, en jugeant que l'interposition de la société luxembourgeoise Partinverd dans l'opération immobilière litigieuse était artificielle et qu'elle n'avait eu d'autre but que de faire échapper la plus-value de cession à toute imposition en France, la cour administrative d'appel de Versailles n'a entaché son arrêt ni de dénaturation, ni d'inexacte qualification juridique des faits.

5. Les États parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique. Il suit de là qu'en jugeant que l'opération litigieuse était contraire aux objectifs poursuivis par les deux États signataires, la cour n'a entaché son arrêt d'aucune erreur de droit.

6. Il résulte de ce qui a été dit aux points 4 et 5 que la cour n'a pas entaché son arrêt d'inexacte qualification juridique en jugeant que l'opération litigieuse était constitutive d'un abus de droit.

### 1.3.3. La transparence

#### 1.3.3.1. Jurisprudence

#### **CC, 20 janvier 2015, n°2014-437 QPC, AFEP et autres**

Considérant que l'article 238-0 A du code général des impôts est relatif à la définition en matière fiscale des États ou des territoires non coopératifs ; qu'il renvoie à un arrêté le soin de fixer la liste de ces États et territoires ;



Considérant qu'aux termes du c) du 2 de l'article 39 duodecimes du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 susvisée : « *Le régime des plus-values à court terme est applicable (...) aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A* » ;

Considérant qu'aux termes du a sexies-0 ter du paragraphe I de l'article 219 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « *Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.*

« *Les moins-values afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même alinéa* » ;

Considérant qu'aux termes du j) du 6 de l'article 145 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « *Le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable (...) aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A* » ;

Considérant que, selon l'association et les sociétés requérantes, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées de l'article 145 du code général des impôts entre les sociétés mères selon que leurs filiales sont établies dans un État ou un territoire figurant ou non sur la liste des États ou des territoires non coopératifs méconnaît le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques dès lors que ces dispositions posent, au détriment des premières, une présomption irréfragable de fraude fiscale ; que l'association et les sociétés requérantes font valoir le même grief à l'encontre des dispositions contestées des articles 39 duodecimes et 219 du code général des impôts ; qu'elles font également valoir qu'en permettant que les produits des titres et les plus-values de cession de titres de participation provenant de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif soient soumis à un niveau d'imposition dérogatoire, les dispositions contestées engendrent une imposition confiscatoire, contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

Considérant, d'une part, que l'article 145 du code général des impôts est relatif aux conditions requises pour bénéficier, sur option, du régime fiscal des sociétés mères, dont le fonctionnement est prévu par l'article 216 du même code ; que ce régime fiscal autorise une société mère soumise à l'impôt sur les sociétés et détenant une participation supérieure à 5 % dans le capital de sa filiale à retrancher de son bénéfice imposable les produits nets de participation en provenance de cette filiale, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges ; que les dispositions du j) du 6 de cet article 145 excluent du bénéfice de ce régime les produits des titres d'une société établie dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;



Considérant d'autre part, que les dispositions du c) du 2 de l'article 39 duodécies et du a sexies-0 ter) du paragraphe I de l'article 219 du code général des impôts excluent l'application du régime des plus ou moins-values à long terme aux plus-values provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;

Considérant que l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » ; qu'il a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

Considérant, en second lieu, que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire ; que les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles



qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfiques dans un tel État ou territoire ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les dispositions contestées, qui ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent, sous cette réserve, être déclarées conformes à la Constitution.

**CC, 29 décembre 2015, n° 2015-725 DC, Loi de finances pour 2016 (extraits)**

Sur Certaines dispositions de l'article 121

29. Considérant que le 1° du paragraphe I de l'article 121 crée dans le CGI un article 223 quinquies C ; que le 1 du paragraphe I de ce dernier article impose à certaines personnes morales de souscrire, dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice, une « *déclaration comportant la répartition pays par pays des bénéfiques du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant* » ; qu'est soumise à cette obligation la personne morale ayant son siège en France qui établit des comptes consolidés, détient ou contrôle, directement ou indirectement, une ou plusieurs entités juridiques établies hors de France ou y dispose de succursales, réalise un chiffre d'affaires annuel, hors taxes, consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros et n'est pas détenue par une ou des entités juridiques situées en France et tenues au dépôt de cette déclaration, ou établies hors de France et tenues au dépôt d'une déclaration similaire en application d'une réglementation étrangère ; que le 2 du paragraphe I dispose qu'est également soumise à cette obligation la personne morale établie en France dès lors, d'une part, qu'elle est contrôlée directement ou indirectement par une personne morale établie dans un État ou territoire n'ayant pas adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration similaire à celle figurant au 1 du paragraphe I et répondant aux critères mentionnés précédemment et, d'autre part, qu'elle a été désignée par le groupe à cette fin ou qu'elle ne peut démontrer qu'une autre entité du groupe a été désignée à cette même fin ; que le 3 du paragraphe I prévoit que la déclaration peut, sous condition de réciprocité, faire l'objet d'un échange avec d'autres États ; que le paragraphe II dispose que la liste des États ou territoires ayant adopté une réglementation rendant obligatoire une déclaration similaire à celle prévue au paragraphe I et ayant conclu un accord, qu'ils respectent, d'échange automatique de ces informations, est fixée par un arrêté ;

30. Considérant que, selon les députés requérants, ces dispositions portent atteinte au principe d'égalité devant la loi dès lors qu'elles ont pour effet d'instaurer des obligations déclaratives différentes entre une société mère ayant son siège en France et une société contrôlée par une société ayant son siège à l'étranger ; qu'en effet, la seconde serait soumise à une formalité impossible dans la mesure où elle serait dans l'incapacité de produire des informations qui ne lui auraient pas été transmises par sa société mère ; que la liberté d'entreprendre serait également méconnue dans la mesure où les sociétés sont contraintes de divulguer des informations stratégiques pouvant être transmises à des États étrangers sans qu'il soit garanti que ces États respectent le caractère confidentiel de ces informations ;



31. Considérant, en premier lieu, que les dispositions contestées imposent la même obligation déclarative à une société mère ayant son siège en France et répondant aux critères fixés au 1 du paragraphe I de l'article 223 quinquies C du CGI et à une société établie en France contrôlée par une société ayant son siège à l'étranger et répondant aux mêmes critères ; que, par suite, ces dispositions, qui ne créent pas de différence de traitement, ne portent pas atteinte au principe d'égalité ;

32. Considérant, en second lieu, qu'il est loisible au législateur d'apporter à la liberté d'entreprendre, qui découle de l'article 4 de la Déclaration de 1789, des limitations liées à des exigences constitutionnelles ou justifiées par l'intérêt général, à la condition qu'il n'en résulte pas d'atteintes disproportionnées au regard de l'objectif poursuivi ;

33. Considérant que les dispositions contestées se bornent à imposer à certaines sociétés de transmettre à l'administration des informations relatives à leur implantation et des indicateurs économiques, comptables et fiscaux de leur activité ; que ces éléments, s'ils peuvent être échangés avec les États ou territoires ayant conclu un accord en ce sens avec la France, ne peuvent être rendus publics ; que, par suite, ces dispositions ne portent aucune atteinte à la liberté d'entreprendre ;

34. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le 1° du paragraphe I de l'article 121, qui ne méconnaît aucune autre exigence constitutionnelle, doit être déclaré conforme à la Constitution ;

**CC, 21 octobre 2016, n° 2016-591 QPC, Mme Helen S.**

Le deuxième alinéa de l'article 1649 AB du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 6 décembre 2013 mentionnée ci-dessus, prévoit : « *Il est institué un registre public des trusts. Il recense nécessairement les trusts déclarés, le nom de l'administrateur, le nom du constituant, le nom des bénéficiaires et la date de constitution du trust* ».

La requérante soutient que ces dispositions méconnaissent le droit au respect de la vie privée et sont entachées d'incompétence négative dans des conditions portant atteinte à ce droit dès lors qu'elles donnent au public un accès entièrement libre et non encadré à des données confidentielles relatives à la constitution d'un trust. Ces dispositions méconnaîtraient également le principe d'égalité devant la loi.

Sur le fond :

La liberté proclamée par l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 implique le droit au respect de la vie privée. Par suite, la collecte, l'enregistrement, la conservation, la consultation et la communication de données à caractère personnel doivent être justifiés par un motif d'intérêt général et mis en œuvre de manière adéquate et proportionnée à cet objectif.

Le registre public des trusts institué par le deuxième alinéa de l'article 1649 AB du code général des impôts recense tous les trusts, au sens de l'article 792-0 bis du même code, dont la déclaration est rendue obligatoire par les premier et cinquième alinéas du même article. Ces trusts sont ceux dont l'administrateur,



le constituant ou au moins l'un des bénéficiaires a son domicile fiscal en France ou ceux qui comprennent un bien ou un droit qui y est situé. Pour chaque trust recensé, ce registre précise la date de sa constitution ainsi que les noms de son administrateur, de son constituant, et de ses bénéficiaires. Le quatrième alinéa de l'article 1649 AB renvoie à un décret en Conseil d'État le soin de préciser les modalités de consultation de ce registre public.

En favorisant, par les dispositions contestées, la transparence sur les trusts, le législateur a entendu éviter leur utilisation à des fins d'évasion fiscale et de blanchiment des capitaux. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

La mention, dans un registre accessible au public, des noms du constituant, des bénéficiaires et de l'administrateur d'un trust fournit des informations sur la manière dont une personne entend disposer de son patrimoine. Il en résulte une atteinte au droit au respect de la vie privée. Or le législateur, qui n'a pas précisé la qualité ni les motifs justifiant la consultation du registre, n'a pas limité le cercle des personnes ayant accès aux données de ce registre, placé sous la responsabilité de l'administration fiscale. Dès lors, les dispositions contestées portent au droit au respect de la vie privée une atteinte manifestement disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi. Par conséquent, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, le deuxième alinéa de l'article 1649 AB du code général des impôts doit être déclaré contraire à la Constitution.

Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « *Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause* ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision.



### 1.3.3.2. Bruxelles propose de rendre publique la répartition par pays de l'impôt des multinationales (Feuillet rapide fiscal social 22/16)

Proposition de directive COM/2016/198 du 12-4-2016

La proposition présentée par la Commission européenne prévoit d'imposer aux entreprises multinationales de déclarer publiquement, pays par pays, un certain nombre d'informations sur leurs activités et l'impôt sur leurs bénéfices : chiffre d'affaires, bénéfice, impôts acquittés, montant du capital, bénéfices non distribués, actifs corporels et nombre d'employés.

Qu'elles aient ou non leur siège dans l'Union européenne, les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros devraient satisfaire à ces exigences supplémentaires de transparence. Les mêmes obligations de déclaration seraient ainsi imposées non seulement aux entreprises européennes, mais également aux entreprises multinationales non européennes actives en Europe par l'intermédiaire de filiales ou de succursales. La Commission estime à au moins 6 000 le nombre d'entreprises qui devraient établir une telle déclaration, dont 2 000 environ ont leur siège dans l'Union européenne.

Les États membres qui recevront cette déclaration seraient également tenus d'échanger ces informations avec les autres États membres concernés. La publication de cette déclaration sur le site Internet de l'entreprise serait requise.

L'obligation déclarative pourrait s'appliquer dès l'exercice fiscal 2016. Si la société mère d'un groupe n'a pas sa résidence fiscale dans l'UE et ne dépose pas de déclaration, elle le fera par l'intermédiaire de ses filiales dans l'UE. Cette « déclaration secondaire » serait facultative en 2016 et obligatoire à compter de l'exercice fiscal 2017.

Cette proposition s'inscrit dans le double cadre du « plan d'action pour un système d'imposition des sociétés plus juste » présenté par la Commission en mars 2015 (FR 29/15 inf. 12 p. 21) et de l'action 13 du projet BEPS de l'OCDE (FR 27/15 inf. 8 p. 13). Elle fait suite à un accord politique des États membres en Conseil Écofin du 8 mars 2016.





## 2. Bibliographie indicative

### Rapports

Collin (P.) et Colin (N.), *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, Rapport au ministre de l'économie et des finances, au ministre du redressement productif, au ministre délégué chargé du budget et à la ministre déléguée chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique, janvier 2013.

OCDE, « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015 », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, 2015.

OCDE, « L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015 », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, 2015.

OCDE, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015 », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, 2016.

OCDE, « Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015 », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, 2017.

Tax Justice Network Briefing, « Ending multinational tax avoidance through unitary taxation », in *Tax Justice Network*, novembre 2017.

### Articles

Auberton (B.), Leroy (E.), Morel (A.), « BEPS : le *reporting* pays par pays, d'une transparence imposée à une communication fiscale choisie des entreprises », in *Feuillet rapide fiscal social*, n° 19, 2016.

Courjon (O.), « Commerce électronique : un alignement des planètes en fiscalité indirecte », in *Revue de droit fiscal*, n° 28, 12 juillet 2018.

Debat (O.), « Regard sur la transparence : le nouveau dogme mondial en droit fiscal ? », in *Revue de droit bancaire et financier*, n° 4, 2017.

Deboissy (Fl.), « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », in *Revue de droit fiscal*, n° 49, 2016.

Derouin (P.), « Les avancées de l'échange international d'information à des fins fiscales », in *Revue européenne et internationales de droit fiscal*, n° 2018/1.

Iljic (A.), « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », in *Revue de jurisprudence fiscale*, n° 70, novembre 2017.

Jury (F.), « Le régime des aides d'État : un moteur efficace de la politique fiscale européenne », in *Revue de l'Union européenne*, n° 620, 2018.

Martin (P.), Evers (M.), Jatton (L.), Marcus (M.), Silberztein (C.), « La convention multilatérale OCDE : quel impact sur la fiscalité internationale ? », in *Droit Fiscal*, n° 51-52, 2017.

Martin (P.), Gouthière (B.), « Les conflits de norme : les clauses anti-évasion », *Droit fiscal*, n° 39, 2017.

Nicolazo de Barmon (M.-A.), Conclusions sous CE 9 novembre 2015 n° 370054, min. c. Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk, in *Revue de jurisprudence fiscale* 2/16, n° 178, 2016.

Rocher (A.), « La transparence, fer de lance de l'Union européenne dans la lutte contre l'évasion fiscale », in *Revue de l'Union européenne*, n° 620, 2018.

Vergnet (N.), « Les fondements théoriques de la notion d'établissement stable à l'épreuve de la modernisation de l'économie », in *Droit fiscal*, n° 39, 2017.

Zaghdoun (R.), Philippe (Q.), « Affaire Google : la qualification d'établissement stable tenue en échec par une conception formelle du pouvoir d'engager », in *Droit fiscal*, n° 39, 2017.



## **Comité de rédaction**

*Responsable de la publication :*

Martine de Boisdeffre, présidente de la section du rapport et des études.

*Conception et réalisation :*

François Seners, président adjoint et rapporteur général de la section du rapport et des études.

Corinne Mathey, secrétaire de la section du rapport et des études.

Avec l'appui de Laure Marcus, premier conseiller de tribunal administratif et de cour administrative d'appel, chargée de mission auprès de la présidente de la section du rapport et des études.

*La documentation juridique du colloque a été préparée par la section du rapport et des études sous la direction de Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes en service extraordinaire.*

## **Secrétaire de rédaction**

Frédéric Navas Alonso de Castaneda, chargé de mission à la section du rapport et des études.

## **Coordination du colloque**

Caroline Lafeuille, chargée de mission pour les relations extérieures.

## **Crédits photos, conseil graphique**

Direction de la communication.

*Retrouvez la vidéo du colloque à partir de [www.conseil-etat.fr](http://www.conseil-etat.fr), rubrique « colloques ».*

