

Compte rendu

62^e CONGRÈS DE L'INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION Bruxelles, 31 août 2008 - 4 septembre 2008

INTRODUCTION

L'International Fiscal Association (I.F.A.) a tenu à Bruxelles en septembre 2008 son 62^e congrès annuel, sous la présidence de M. Frank Dierckx.

Deux thèmes étaient à l'ordre du jour des séances plénières, suivies, selon la tradition, de nombreux séminaires. Le discours inaugural fut prononcé par M. Marcus Desax (Suisse), président de l'association.

Les rapports généraux et nationaux sont publiés en anglais dans les Cahiers de droit fiscal international (volumes 93a et 93b).

Un numéro spécial du Bulletin for International Taxation (2008/8-9) a par ailleurs été consacré, selon la tradition, au pays organisateur, la Belgique.

THÈME I. — LE PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION AU CARREFOUR DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE

Le thème de la première séance plénière, sous la présidence du professeur Kees van Raad (Pays-Bas), était le principe de non-discrimination, faisant l'objet du rapport général de MM. Luc et Phi-

lippe Hinnekens (Belgique)⁽¹⁾. Ce principe recouvre en fiscalité internationale des réalités variées; il faut en effet distinguer discrimination entre personnes (nationaux et non-nationaux, ou résidents et non-résidents) et la discrimination entre sources de revenus.

Ce principe de non-discrimination fait l'objet d'un article dans la Convention modèle de l'O.C.D.E. (article 24). L'interprétation de cet article a été revue lors de la mise à jour 2008 de la Convention modèle et de son commentaire. Selon l'O.C.D.E., l'article 24, par. 1 couvre seulement les hypothèses de discrimination sur la base de la nationalité et ne s'étend pas aux discriminations indirectes. Il faut également, pour qu'il y ait discrimination, que la situation factuelle de ces deux catégories de personnes soit semblable. En ce qui concerne la discrimination des établissements stables (art. 24, par. 3), des questions se posent quant au traitement fiscal des revenus imputables à ceux-ci mais acquis en dehors de l'État où ils sont situés, ainsi que quant à l'extension du régime de consolidation à ceux-ci. Les autres paragraphes de l'article 24 Modèle O.C.D.E. concernent la déductibilité des pertes et charges (par. 4) : un problème de timing peut causer une différence de traitement lorsque le moment où la perte ou la charge est déductible varie entre l'État de la source et l'État de la résidence, et les sociétés possédées par des non-nationaux (par. 5), au sujet desquelles des problèmes d'application demeurent lorsqu'il s'agit de *partnerships*.

En outre, une discussion a porté sur la possibilité de se servir d'autres principes de non-discrimination, pour interpréter l'article 24 du Modèle O.C.D.E., parmi lesquels les principes nationaux de non-discrimination et les principes contenus dans le Traité CE. Concernant ces derniers, il convient de remarquer qu'ils vont plus loin que l'article 24, en particulier au sujet des différences de traitement basées sur la résidence, de l'application des avantages prévus par les conventions bilatérales aux établissements stables et de la protection des situations transfrontalières «à la sortie».

Enfin, il est apparu du débat que le principe de non-discrimination de l'article 24 du Modèle O.C.D.E. pourrait faire l'objet de modifications :

(1) Les rapports français et belge étaient dus respectivement à M. Benoît Bohaert et à M^{me} Isabelle Richelle et M. Vincent Sepulchre.

- pour assurer une protection accrue aux non-résidents, par l'extension des catégories de revenus qu'il vise et par l'introduction d'une clause générale d'interdiction de la discrimination entre résidents et non-résidents,
- pour assurer une meilleure protection des revenus étrangers des résidents.

Néanmoins, l'extension de ce principe pourrait avoir come effet de devoir prévoir des causes de justification plus étendues dans le texte du Traité, ce qui aurait un impact sur la sécurité juridique.

THÈME II. — TRAITEMENT FISCAL DES INTÉRÊTS TRANSFRONTALIERS ENTRE SOCIÉTÉS

L'enjeu de la discussion, présidée par M. Brian J. Arnold (Canada), était la déductibilité des intérêts payés à des sociétés étrangères des revenus étrangers acquis par une société résidente. M. Pascal Hinny (Suisse) avait rédigé le rapport général⁽²⁾. D'importants développements ont eu lieu en ce qui concerne la limitation du droit de déduction des intérêts dans le chef de l'emprunteur. Ceci modifie la répartition traditionnelle du pouvoir d'imposition du revenu entre l'État de résidence (du prêteur) et l'État de la source des intérêts (résidence de l'emprunteur), dès lors qu'en principe, une augmentation du financement par la dette a pour conséquence de déplacer des revenus imposables de l'État de la source vers l'État de résidence du prêteur.

Pour éviter ce phénomène, certains États ont pris ou proposé des mesures, telles que la limitation, voire l'abolition de la déductibilité des intérêts, ou au contraire la déduction d'intérêts notionnels (sur le capital), instaurée en Belgique.

Le traitement des coûts de financement étrangers représente également une donnée à prendre en compte dans ce contexte. Les coûts de financement d'un établissement stable étranger présupposent une allocation d'une partie de la dette à l'établissement stable, processus qui pourrait être rendu plus difficile par le nouveau commentaire 2008 de l'article 7 de la Convention modèle O.C.D.E.

(2) Les rapports français et belge étaient dus respectivement à M. Raphaël Com et à MM. Stéphane Martin et Patrick Smet.

(sur lequel certains États ont exprimé des observations), qui semble permettre des divergences d'application entre État du prêteur et État de l'emprunteur.

Le traitement fiscal des coûts de financement d'une filiale étrangère dépend du traitement des dividendes et des plus-values relatives aux participations dans cette filiale. Ces coûts sont soit intégralement déductibles, soit non déductibles, soit déductibles dans une certaine mesure. Dans l'Union européenne, la jurisprudence de la Cour de justice a eu un impact parfois considérable sur ces normes.

Il existe également des normes visant à lutter contre la sous-capitalisation de certaines sociétés. Ces normes sont justifiées par différentes raisons, notamment par le souci de traiter le capital et la dette de manière égale, par la nécessité de prendre en compte la jurisprudence communautaire, par la volonté de diminuer le taux de l'impôt des sociétés en élargissant sa base ou par la lutte contre l'érosion de l'assiette imposable. Ces règles se basent généralement sur une proportion entre le capital et la dette. Elles ont pour effet de refuser la déductibilité des intérêts, plutôt que d'imposer leur requalification en dividendes. L'Allemagne, l'Australie et le Danemark notamment appliquent ce type de règles.

Enfin, la question du risque de la double déduction des intérêts a été posée. Ceci peut arriver lorsque les mêmes sommes empruntées donnent lieu à une déduction des intérêts dans le chef de la société mère et dans le chef de la filiale. On peut se demander si une telle double déduction est abusive; en outre, dans ce cas, il faut également se demander quel État, de l'État de la mère ou de l'État de la filiale pourrait se plaindre d'avoir subi l'abus.

Outre les deux thématiques principales, plusieurs séminaires ont porté sur des sujets variés.

Séminaire A. — *L'impact des règles communautaires
de non-discrimination sur les États tiers*

Le Séminaire A, présidé par M. Malcom Gammie (Royaume-Uni), avait pour objet l'impact des règles communautaires en matière de non-discrimination sur les rapports avec les États non membres de l'Union européenne.

Quatre thématiques distinctes ont été abordées, à savoir les libertés du Traité CE et les droits des États tiers, les rapports entre les approches des États de l'U.E. et les États tiers en ce qui a trait à la non discrimination, les situations mettant en jeu des États tiers et la clause de la nation la plus favorisée et enfin les conventions signées entre l'U.E. et les États tiers.

Concernant les libertés du Traité CE et les droits des États tiers, le panel a souligné que l'article 56 du Traité CE consacrant la libre circulation des capitaux s'appliquait aussi aux échanges avec les États tiers. Ce principe est en outre doté d'effet direct, comme la reconnu la Cour de justice. Toutefois, il existe trois freins à l'application de l'article 56 CE aux relations avec les États tiers, à savoir le fait que les autres libertés de circulation ont priorité sur la libre circulation des capitaux (arrêts *Lasertec* et *Holböck*), les causes de justification reconnues par l'article 58, 3 CE et l'article 57 CE qui valide les restrictions à la libre circulation des capitaux existant au 31 décembre 1993. La jurisprudence de la Cour de justice dans ce domaine a contribué à augmenter l'insécurité juridique.

Au sujet des rapports entre les approches des États de l'U.E. et des États tiers en ce qui a trait à la non-discrimination, il a été relevé que les approches de l'U.E. et de l'O.C.D.E. divergent. En outre, il semble que l'administration fiscale et les juridictions américaines sont peu enclines à appliquer l'article 24 du modèle O.C.D.E. sur la non-discrimination, tout comme d'ailleurs la Suisse.

Concernant les situations mettant en jeu des États tiers et la clause de la nation la plus favorisée, on peut admettre que le droit communautaire laisse intacte la possibilité de traiter moins favorablement un ressortissant d'un État non Membre qu'un ressortissant d'un État membre (sauf application d'un texte de droit international). Toutefois, la situation inverse n'est pas claire. En Suisse et aux États-Unis, il existe des principes internes interdisant aux cantons et aux États de discriminer les résidents d'autres cantons ou États.

La question de la limitation des bénéfices (L.O.B.) dans les traités a aussi été abordée : il a été remarqué que les États-Unis sont en train de renégocier tous leurs traités pour inclure ces clauses. Du point de vue du droit communautaire, la récente jurisprudence

A.C.T. doit être considérée comme moins satisfaisante que celle de l'arrêt *D*.

Enfin, concernant les accords signés par l'U.E. avec les États tiers, référence a été faite à l'accord conclu avec la Suisse, dans lequel on retrouve des droits et libertés semblables à ceux contenus dans le Traité CE, à l'accord de l'Espace économique européen, très similaires au Traité CE et aux accords d'associations et de partenariat conclus avec certains pays. Néanmoins, dans la pratique, l'effectivité de ces droits et libertés dans ces États tiers semblent poser question.

Séminaire B. — *La taxation indirecte
des organismes publics*

Dans ce séminaire, présidé par le professeur australien Rick Krever, les membres du Panel ont discuté les visions de leurs pays d'origine à propos de la taxation des organismes publics.

Avant d'aborder ce sujet, les membres du Panel ont défini le terme d'«organismes publics» comme tous les organismes gouvernementaux, ceux appartenant aux gouvernements et ceux créés par les gouvernements, tels que les gouvernements centraux et subordonnés (provinces, cantons, États et villes), les départements gouvernementaux et les ministères (police et armée), les entités de service public appartenant à ces gouvernements (hôpitaux et écoles), les compagnies aériennes appartenant également à ces gouvernements, etc. Ils ont ajouté que certains organismes privés régis par le droit public pouvaient aussi mener des missions de services publics et, dès lors, être soumis aux mêmes règles de T.V.A. que les organismes publics (œuvres caritatives, fonds de pension, etc.).

Dans chaque pays où la T.V.A. est d'application, une personne est soumise à imposition quand elle déploie une activité économique. Néanmoins, il existe deux approches afin de déterminer si un organisme public exerce une telle activité ou non.

En effet, d'un côté, l'approche T.V.A. traditionnelle (principalement utilisée au sein de l'Union européenne) considère que les organismes publics ne peuvent pas être soumis à la T.V.A. parce qu'ils n'exercent aucune «activité commerciale dégageant un profit» alors que, d'un autre côté, l'approche T.V.A. moderne (suivie par exemple en Nouvelle Zélande) considère que la T.V.A.

devrait s'appliquer aux organismes publics tout simplement parce qu'ils exercent des «activités impliquant des transactions non personnelles», même s'ils ne recherchent le profit en aucune façon. Néanmoins, selon l'approche traditionnelle, les entités publiques pourraient être imposables dans certains cas, soit lorsque leurs activités seraient mentionnées sur une liste spécifique (télécoms, etc.), soit lorsque la non-imposition de leurs activités mènerait à une «distorsion significative de la concurrence».

Les membres du Panel ont ensuite abordé la question de la qualification des paiements faits par le gouvernement, tels que les subventions aux entreprises, afin de les aider à remplir certaines obligations de services d'utilité publique. Selon la perspective des bénéficiaires, ces paiements pourraient être considérés comme des subventions ou comme des paiements pour services rendus. En ce qui concerne les subventions, l'Union européenne les considère comme taxables tant qu'elles sont directement liées au prix du service et donnent droit à une déduction d'impôt. L'approche moderne, quant à elle, tend à les imposer toutes mais chaque pays applique néanmoins sa propre politique de test telle que celle du «lien direct». Selon le point de vue des gouvernements, la question était de savoir comment les organismes publics pourraient récupérer leur contribution à l'impôt. La Commission européenne a décidé de revoir son système car, pour le moment, selon l'approche traditionnelle, la déduction d'impôt lors d'investissements n'est pas possible, ce qui a un impact négatif sur l'économie. Le système moderne de T.V.A., au contraire, permet une telle déduction grâce à une procédure d'enregistrement.

Enfin, le Panel a discuté de la question de savoir si les paiements faits aux gouvernements tels pour les emplacements de parking ou les péages routiers devaient être considérés comme des impôts ou comme des paiements pour fournitures. Tout d'abord, les membres ont analysé le traitement des concessions de droits telles que les licences de pêche ou d'exploitation de mines ou telles que les leasings de propriété fixe de l'État. Selon l'approche moderne, elles sont imposables, car tous les organismes publics sont enregistrés. Selon l'approche européenne, elles ne sont imposables que si elles sont citées comme telles par la loi ou si l'organisme public agit en tant que personne imposable. Ensuite, les membres du Panel ont comparé les différents points de vue des pays afin de voir si les

paiements d'impôts étaient ou non une contrepartie pour des fournitures imposables.

Séminaire C. — *La directive européenne sur la fiscalité de l'épargne (2003/48/EC)*

La question de l'harmonisation européenne de la fiscalité de l'épargne a fait l'objet du Séminaire C, présidé par le professeur Frans Vanistendael (Belgique). Avec la libéralisation des marchés européens, les États membres ont été confrontés à une évasion fiscale grandissante de la part des contribuables particuliers ne déclarant pas leurs revenus générés à l'étranger. Pour mettre fin à cette pratique, l'Union européenne aurait pu imposer soit un même traitement aux intérêts payés indifféremment à des résidents ou non-résidents, soit un échange total d'information. Le système adopté est finalement une combinaison entre ces deux solutions.

Concernant les concepts et mécanismes de la directive, il convient de remarquer que la directive prévoit un échange automatique d'information entre les administrations fiscales de l'État de la source et de l'État de résidence. L'agent payeur (dont le critère minimum d'identification est l'adresse permanente) est obligé de transmettre à ses autorités fiscales nationales des informations concernant l'identité et le montant d'intérêts (dont la définition est inspirée de l'art. 11 convention O.C.D.E. sans toutefois inclure les organismes de placement collectif) payés au bénéficiaire personne physique, résident d'un autre État membre. L'information est ensuite échangée sur base annuelle par les administrations de deux pays concernés. Pendant une période transitoire, l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg sont dispensés de transférer l'information s'ils chargent un précompte de 20 % jusqu'en 2011 et 35 % après.

Si les politiques suivies par l'Union et l'O.C.D.E. visent toutes deux à enrayer l'érosion de la base fiscale, maintenir l'intégrité des systèmes fiscaux et promouvoir la compétition loyale, il y a cependant une différence majeure entre les deux approches. Non seulement, le modèle O.C.D.E. couvre un territoire beaucoup plus large, mais il est également applicable aux sociétés. De plus, l'échange d'information n'est pas automatique, mais seulement effectué sur demande (*ex post*). Le panel de discussion a d'ailleurs suggéré que la législation anti-blanchiment déjà existante était largement suffisante pour aboutir au même résultat, encore que cer-

tains panelistes pensent que l'échange d'information *ex ante* est plus efficace.

Certains problèmes pratiques découlant de l'application concrète de la directive ont été enfin abordés. En ce qui concerne les pays tiers, en vue d'éviter de reproduire ce qui se faisait à un niveau européen avant l'introduction de la directive, l'Union a pris soin de conclure des accords avec des pays tiers et territoires associés, telles que les Iles anglo-normandes, les Caraïbes, Monaco, ... mais pas Singapour, destination vers laquelle on constate une évasion fiscale importante depuis l'entrée en vigueur de la directive européenne.

Les trusts posent un nombre considérable de problèmes, surtout lorsqu'ils sont discrétionnaires car, dans ce cas, l'intérêt n'est pas directement versé au bénéficiaire effectif. Peu de pays disposent de règles dans leur arsenal législatif pour appréhender cette institution. Une des solutions serait de soumettre le trust à la directive, sauf quand le *trustee* est directement soumis à l'impôt en cette qualité.

Un autre problème réside dans l'identification de l'agent payeur. La législation européenne prévoit que l'agent payeur doit fournir un certificat de résidence. Cette exigence a été remise en cause, notamment au vu des règles en matière de blanchiment d'argent qui ne requiert la présentation aux autorités compétentes que de documents, de données ou d'informations obtenues d'une source indépendante et sûre. Il a même été suggéré que la législation anti-blanchiment serait suffisante pour atteindre le but recherché par la directive sur la fiscalité de l'épargne.

Séminaire D. — *Les pensions transfrontalières*

Ce séminaire, présidé par le professeur Luc de Broe (Belgique), a abordé quatre grandes questions relatives au problème causé par les immenses différences existant entre les pays en ce qui concerne les dispositions régissant les prestations de retraite.

La première question abordée fut celle des contributions transfrontalières aux pensions par des particuliers travaillant à l'étranger. Le problème est qu'un travailleur contribuant dans son État d'accueil pourrait ne recevoir aucun avantage fiscal dans son État d'origine parce qu'il n'y a aucun revenu imposable. Malheureuse-

ment, il semble que l'article 18, §4 du Modèle de Convention Fiscale de l'O.C.D.E. ne fournisse qu'une solution partielle au problème pour plusieurs raisons, parmi lesquelles le fait que seule la contribution de l'employeur payée à un fonds de pension étranger peut être déduite dans l'État d'origine. En conséquence, l'O.C.D.E. a rédigé une clause modèle prévoyant la déduction des contributions transfrontalières et pousse les États signataires à l'insérer dans leurs traités fiscaux (§37 du Commentaire sur l'article 18). L'objectif de cette clause optionnelle est d'assurer un traitement équivalent des plans de pensions dans tous les pays contractants tout en limitant l'aide fiscale accordée par leurs dispositions nationales. Malgré l'existence de cette solution, l'Union européenne a préféré adopter une directive en 2003 mettant en application les dispositions sur les I.R.P. (Institutions de Retraite Professionnelle) qui créent ainsi un fonds paneuropéen pour les contributions des employeurs multinationaux.

La seconde question était celle de la portabilité des droits de pension quand un employé change d'employeur. En effet, alors que de tels transferts peuvent se passer en l'absence totale d'imposition quand ils restent nationaux, de nombreux problèmes apparaissent lorsque l'on aborde la question au plan international. L'O.C.D.E. propose une clause optionnelle dans son §68 du Commentaire de l'article 18 mais celle-ci n'a qu'un succès très limité. L'Union européenne, quant à elle, étant donné son objectif de marché unique, peut obliger les États membres à autoriser de tels transferts.

La troisième question était celle de savoir comment éviter la double imposition internationale ou, au contraire, la double non-imposition des prestations de pension. En effet, de tels problèmes peuvent apparaître quand les pays n'appliquent pas les mêmes principes : E.E.T. (exemption des contributions, exemption des fonds de pension, taxation des prestations), T.E.E. (taxation des contributions, exemption des fonds de pension, exemption des prestations), E.T.T. (exemption des contributions, taxation des fonds de pension, taxation des prestations). Dès lors, le §15 de l'article 18 autorise les États membres à inclure dans leurs traités fiscaux une disposition assurant les droits d'imposition à la source.

Enfin, le quatrième enjeu souligné dans la discussion a été la possible distorsion des flux de capitaux à cause du traitement dif-

férent octroyé aux revenus des investissements des fonds de pension nationaux et étrangers. L'O.C.D.E. se réfère au § 69 du Commentaire de l'article 18 qui propose une clause optionnelle afin de surmonter de telles difficultés alors que l'Union européenne, de son côté, préfère une procédure d'infraction.

Séminaire E. — *L'I.F.A. et l'O.C.D.E.* —
Missions à court terme

Dans ce traditionnel séminaire d'échanges de vues entre des membres de l'O.C.D.E., d'une part, et de l'I.F.A. de l'autre, deux thèmes ont été abordés.

Dans un premier temps, le Panel, présidé par M. John F. Avery Jones (Royaume-Uni), a décrit les récents développements du travail fiscal de l'O.C.D.E. parmi lesquels la version mise à jour 2008 du Modèle de Convention Fiscale et de son Commentaire (disponibles sur le site www.oecd.org), la rédaction de traités fiscaux et le travail réalisé concernant la matière des prix de transfert.

Dans un second temps, le Panel s'est concentré sur le sujet principal du séminaire, à savoir les missions à court terme réalisées par les employés. En effet, notre monde se trouve en pleine mondialisation et est confronté à une mobilité grandissante des travailleurs. Les employés travaillant pour des entreprises internationales peuvent se voir assigner des tâches à accomplir dans un autre pays pour une durée limitée.

Le § 2 de l'article 15 du Modèle de Convention Fiscale de l'O.C.D.E. envisage une exception au principe de la taxation dans l'État d'emploi pour les missions à court terme. L'O.C.D.E. a essayé de clarifier cette exception au travers de deux avant-projets, ayant donné lieu à discussions animées en 2004 et en 2007. Le problème est que les pays ne parviennent pas à trouver une position commune sur la requalification d'une «relation d'emploi formelle», requalification qui pourrait entraîner un certain droit d'imposition à l'État d'accueil (si la relation entre le travailleur détaché et le tiers, situé dans l'État d'accueil, à la disposition duquel ce travailleur est mis, est requalifiée en contrat de travail). De ce fait, ces changements ne furent finalement pas inclus dans le Modèle de Convention Fiscale mis à jour en 2008.

Afin de comprendre comment les différents pays interpréteraient le traité fiscal et réagiraient dans des situations de missions à court terme, le Panel a alors examiné différents cas de figure. Pour ce faire, il s'est basé sur les exemples inclus dans l'avant-projet. Parmi ceux-ci, figurent entre autres le cas du contrat de formation, celui de l'employé de l'entreprise mère, celui de l'employé d'hôtel ou encore celui de l'employé de l'agence de travail intérimaire. L'avant-projet reconnaît que, parfois, la requalification n'est pas envisageable et que, dans les autres cas, elle l'est, soit au travers d'une interprétation de droit interne, soit au travers d'une interprétation autonome via le traité. Dès lors, il accepte l'ensemble des positions des différents pays, ce qui pourrait mener à des problèmes tels que la double taxation ou des obligations plus importantes de conformité.

En conclusion, bien que la sécurité juridique soit nécessaire afin de savoir à l'avance si l'État d'accueil pourrait imposer les revenus d'un employé en cas de mission à court terme, le Modèle de Convention Fiscale 2008 n'a pas pris en compte les changements proposés, notamment parce que les États ne pouvaient s'accorder sur les critères encadrant la possibilité de requalification de la relation de travail par l'État d'accueil.

Séminaire F. — *Utilisation des jugements
des tribunaux étrangers aux fins
de l'interprétation des traités*

Le séminaire F, sous la direction du Professeur Richard Vann (Australie), traitait de l'utilisation des jugements des cours et tribunaux étrangers par les juridictions nationales aux fins de l'interprétation des traités en matière fiscale. De manière générale, en particulier en Allemagne et aux Pays-Bas, on assiste à une augmentation du nombre de décisions sur les traités fiscaux internationaux. Il est de plus en plus fréquemment fait appel aux décisions des juridictions étrangères en matière fiscale lorsqu'il s'agit d'interpréter un traité. Cette tendance est d'autant plus marquée dans les pays de *Common law*, particulièrement en Inde, mais beaucoup moins au Canada et dans les pays d'Europe continentale. Ce phénomène croissant est probablement dû aux progrès en matière de communication. Cela ne va pas sans poser un certain

nombre de questions dont les intervenants ont tenté de donner un aperçu.

Les panelistes semblent unanimes, à l'exception du représentant de l'Inde, pour dire que les traités fiscaux sont d'une nature différente de celle des autres traités. Les arguments invoqués à l'appui de cette thèse sont le plus souvent la nécessité, en droit fiscal plus qu'ailleurs, d'obtenir une interprétation cohérente pour permettre une certaine réciprocité de l'impôt tout en évitant les doubles impositions. Par ailleurs, outre les deux États contractant, les tiers, à savoir les contribuables, sont également concernés par la conclusion d'une convention.

Toutefois, le recours à des décisions étrangères et leur utilisation sont également conditionnés par l'accès à ces décisions. Il existe, à ce jour, au moins deux services internationaux de retranscription intégrale et de compilation des décisions, tous pays confondus, portant sur les traités fiscaux : l'I.B.F.D. database et les rapports T.N.S. La barrière linguistique jouerait également un rôle important.

La tendance générale est qu'il est plus facile d'invoquer les décisions étrangères devant une juridiction de *Common law*. Devant une juridiction appliquant le «droit civil» (continental), ces décisions devront généralement être corroborées par des auteurs de doctrine, encore que certains panelistes doutent de l'utilité du soutien doctrinal. Néanmoins, non seulement la convention de Vienne ne mentionne pas les jugements étrangers comme aide à l'interprétation des traités, mais en outre, il n'a pas vraiment été possible parmi les intervenants de dégager une hiérarchie commune des sources utilisées pour la comparaison (commentaires O.C.D.E. et des Nations Unies, doctrine et jurisprudence), chaque pays ayant sa propre organisation. Le bon sens commande que certaines décisions puissent toutefois être utilisées lorsqu'une série de facteurs sont réunis, tels le fait que la décision émane d'une juridiction supérieure fiscale et faisant autorité dans son pays. Néanmoins, on a eu l'occasion de constater que l'O.C.D.E. a modifié son commentaire de manière à refléter son désaccord avec l'interprétation qui en est donnée par les cours nationales. Il en va de même de la mise à jour du modèle de convention. En revanche, l'article 25 encourage la publication des sentences arbitrales, alors qu'elles n'ont même pas de force contraignante!

Séminaire G. — *Gestion des risques fiscaux*

Ce Panel, présidé par M. Hervé Le Hérissel (France), a décrit la nouvelle pratique de la Gestion des risques fiscaux (*Tax Risk Management*, en anglais : T.R.M.) comme une technique visant à minimiser les coûts fiscaux totaux (y compris les *compliance costs*) et à maximiser le respect des règles prescrites par les autorités ainsi que les revenus d'imposition pour ces dernières. La Gestion des risques fiscaux inclut l'évaluation des risques ainsi qu'un classement des tâches par ordre de priorité, la mise en œuvre des actions de déduction de risque et des contrôles mais aussi l'allocation de plans (*risk mapping*) et de stratégies de risques d'impôts.

Ce sont trois facteurs principaux qui ont donné naissance à ce nouveau procédé. Tout d'abord, le développement de nouvelles techniques de gestion opérationnelle des risques. Deuxièmement, les exigences de transparence des autorités de régulation et des législateurs incluant l'obligation pour les gérants de sociétés de produire un certain nombre de documents, de règlements et de politiques sur leur façon de gérer le risque dans leurs entreprises et spécialement le risque d'impôts. Enfin, la troisième impulsion est venue du nouveau sentiment général, particulièrement au sein des administrations fiscales, en défaveur des planifications financières agressives.

Ensuite, le Panel a abordé la question de savoir si la Gestion des risques fiscaux créerait une réelle plus-value pour les entreprises ou si elle ne se résumerait qu'à de nouveaux coûts pour celles-ci dans le but de les mettre en conformité avec les exigences ainsi formulées. Afin de répondre à cette question, les membres du Panel ont analysé les deux types de risques existants : risques liés aux obligations de mise en conformité et risques fiscaux opérationnels. Parmi les obligations de mise en conformité, trois éléments doivent être pris en considération : les étapes (nombre de paiements), le temps (nombre d'heures passées afin de répondre aux obligations) et le coût (taux d'imposition fiscal total). Parmi les risques opérationnels d'impôts, certains sont dus à des événements internes et la société concernée peut donc les prendre en main, mais d'autres sont dus à des événements externes, ce qui rend toute réaction de la société très difficile. En tant qu'événements internes, on pensera par exemple au recrutement et à la formation des employés ou à la mise en œuvre d'une structure de rapport interne effective; et en

tant qu'événements externes, on notera l'attitude changeante des autorités concernant les règles d'interprétation.

Une autre question est de savoir si les autorités de régulation et les législateurs ont imposé des exigences trop strictes. En effet, celles-ci ont eu pour conséquence que les administrations fiscales ont étendu leurs activités et partagent désormais leurs informations bien plus facilement que par le passé. De plus, ces mêmes exigences imposent à la société de révéler son *risk mapping* de façon plus proactive qu'elle n'avait coutume de le faire jusque-là, soit au travers de rapports, soit directement au travers de ses propres règles de publication de l'information. Enfin, les sociétés doivent maintenant utiliser une approche plus quantitative et basée sur le risque lors de leurs audits. Le Panel a, pour clôturer ce sujet, examiné les situations dans plusieurs pays afin de comparer les divergences entre leurs attitudes.

Enfin, le Panel a discuté de la façon de gérer correctement le risque en faisant clairement la différence entre le bon risque (inévitables dans la gestion courante des affaires) et le mauvais risque (qui devrait être évité par une entreprise «bien gouvernée»). Les membres du Panel ont alors fait la distinction entre le risque technique qui est celui du point de vue des organes de gestion et le risque de réputation qui est celui du point de vue des citoyens.

En conclusion, le Panel a reconnu l'évidente plus-value qui peut être apportée à une société par la Gestion des risques d'impôts : économies de coûts via des pratiques de travail plus efficaces, solidification de la tarification des produits où les coûts d'impôts sont facturés dans la tarification et plus d'opportunités d'économies d'impôts grâce à l'amélioration de l'interaction du département fiscal et du département business. Mais il a néanmoins souligné un évident besoin de réforme afin de réduire les coûts de mise en conformité et que cela pouvait être réalisé par une réduction des taux d'imposition fiscale.

Séminaire H. — *Développements récents en taxation internationale*

Ce séminaire, organisé par M. Nick Pantaleo (Canada), s'est déroulé en trois parties distinctes : les conventions préventives de la double imposition en matière de revenu face aux entités hybrides.

des, l'analyse d'une transaction internationale (l'acquisition de Reuters par Thomson) et la jurisprudence récente en la matière.

Au sujet de l'application des conventions préventives de la double imposition aux entités hybrides, le panel a tout d'abord défini cette dernière notion. Les entités hybrides, dont l'usage s'est intensifié suite à la législation américaine «check the box», désignent soit des entités qui, d'un point de vue strictement fiscal, sont traitées différemment par les États qui sont impliqués dans l'opération d'optimisation fiscale (c'est-à-dire l'État de la source, l'État où l'entité est organisée et/ou l'État de résidence des participants à cette structure), soit des entités unipersonnelles fiscalement inexistantes (c'est-à-dire transparentes, où le revenu est taxé dans le chef des actionnaires). Elles posent nombre de problèmes fiscaux, notamment au sujet des lacunes des traités fiscaux à leur égard, tels la détermination du contribuable, et par conséquent, de la personne tenue de remplir le formulaire américain pour la retenue à la source et la possibilité de créer un «double dip» (double avantage résultant d'une mauvaise coordination des législations nationales).

Quatre exemples ont fait l'objet d'une explication particulière, avec, pour chacun des cas, le détail du traitement qui leur serait appliqué respectivement en Italie, aux Pays-Bas et aux États-Unis. Ces exemples étaient les paiements effectués à une entité fiscale transparente dans l'État de la source mais détenue par des résidents étrangers, les paiements effectués à une entité fiscale transparente dans l'État de la source et détenue par des résidents nationaux, les paiements effectués à une entité fiscale localisée dans un pays tiers où elle est transparente, mais qui n'est pas considérée comme transparente dans l'État de la source et enfin les paiements effectués par l'entité située dans l'État de la source non fiscalement transparente dans ce pays mais bien dans l'État dont sont résidents les propriétaires de la structure. Le Panel a conclu que les réponses à ces situations dépendent en grande partie de l'application des dispositions des conventions concernant la résidence, la transparence fiscale, les limitations de bénéfice et le concept de «beneficial ownership».

Un autre point abordé par le panel a concerné, parmi les transactions internationales récentes, le cas d'acquisition de Reuters par Thomson. L'acquisition de Reuter par Thomson ce 17 avril

2008 s'est réalisée par la création de sociétés siamoises. Ce type de structure a pour but d'assurer une fusion effective des deux entités immatriculées respectivement au Canada et au Royaume-Uni *in casu*, tout en leur permettant de conserver leur organisation interne et leur actionnariat. Les droits de vote dans l'autre société s'exercent par le biais d'un *trustee* nommé spécialement à cet effet, mais sans transfert des participations. La question fiscale qui se pose est de connaître le lieu de résidence de la société pour savoir où les dividendes seront taxés. A défaut d'une règle départageant les deux États en concurrence, c'est aux législations nationales qu'il faut faire appel. D'après le droit canadien, l'ex-Reuter et l'ex-Thomson restent respectivement résidentes du Canada et d'Angleterre. Cependant, dès lors que le conseil d'administration de l'ex-Reuter se réunirait au moins une fois par an en Angleterre, les règles C.F.C. (controlled foreign companies) s'appliqueraient. Il faut donc remédier à ce problème de contrôle ou faire en sorte que la société canadienne soit gérée sans organiser jamais de réunion au Royaume-Uni, alors que ses administrateurs sont les mêmes que ceux de la société anglaise.

Enfin, le séminaire s'est clôturé par une revue de jurisprudence récente. Le cas *Smallwood Trustees v Revenue and Customs Commissioners* concerne l'interprétation à donner à la notion de résidence d'un trust dans le traité entre le Royaume-Uni et l'Ile Maurice. La Cour a estimé que le commentaire du modèle de convention n'apportait rien à l'interprétation de ce traité et que dès lors c'est au sens courant du mot qu'il fallait se référer : le lieu de gestion effective et réelle. Dans un cas tranché par un tribunal fiscal allemand sur l'attribution de prêts à un *partnership* allemand par ses commanditaires résidents américains, le Tribunal a décidé que les intérêts reçus par les commanditaires américains n'étaient taxables qu'aux États-Unis en vertu de l'article 11 du traité conclu entre ces deux États. Dans l'affaire *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*, la CJCE a fortement limité la possibilité de reporter les pertes d'un établissement stable, si bien que cette décision, favorable à la souveraineté des États, occasionne pour le contribuable un problème en matière de cash-flow. Enfin, la décision *SET satellite (Singapore) Pte Ltd*, portant sur la taxation de l'attribution de profits générés à Singapour à un établissement stable indien, a fait appli-

cation de l'arrêt *Morgan Stanley* afin de déterminer le pouvoir de taxation dans le chef de l'Inde, qui, en l'occurrence, a été confirmé.

Séminaire I. — *I.F.A./Union européenne* —
Base d'impôt consolidée

Dans le cadre du séminaire conjoint I.F.A./Union européenne, dirigé par le Professeur Wolfgang Schön (Allemagne), le thème abordé a été l'harmonisation de la base imposable à l'impôt des sociétés. En 2001, les États membres de l'Union européenne ont réalisé que le fait d'harmoniser l'impôt des sociétés dans certains domaines pourrait s'avérer bénéfique. Ils discutèrent tout d'abord d'une série de concepts tels que l'imposition par l'État d'origine, l'impôt uniforme sur les sociétés dans l'Union européenne, etc., pour finalement décider de créer ensemble une base commune consolidée d'impôt des sociétés (*Common Consolidated Corporate Tax Base : C.C.C.T.B.*). Toutes les sociétés des États membres devraient se baser sur cette C.C.C.T.B. afin d'établir des règles communes qui réduiraient les obstacles à leurs opérations au sein de l'Union européenne. Ce système assurerait la prise en compte automatique d'un profit transfrontalier et une compensation de leurs pertes.

Afin de créer une telle C.C.C.T.B., un groupe de travail composé de membres des administrations fiscales nationales des États membres fut mis en place et développa quelques aspects de la C.C.C.T.B. tels que la mesure du profit, les formules de répartition, les relations avec les pays tiers et les exigences administratives. Afin d'aller plus loin dans ce travail, une proposition de directive devrait être adoptée à la fin 2008, mais, en ce qui concerne la base juridique, plusieurs possibilités sont discutées. Néanmoins, pour certains membres du Panel, la C.C.C.T.B. devrait seulement rester un système optionnel car une base commune obligatoire serait trop stricte.

Les 27 États membres doivent néanmoins trouver un consensus sur la forme et le contenu d'une telle base d'imposition commune. Il semblerait que la Commission préfère un nouvel ensemble de règles plutôt que l'utilisation des normes comptables internationales ou une référence au droit national de la société mère. Les vingt-sept États ont déjà trouvé un accord sur le fait que toutes les sociétés d'un même groupe devraient participer, que 100 % de la base

d'imposition devraient être inclus et que les transactions, les dividendes et les plus-values intra-groupes ne devraient pas être pris en considération. Selon la Commission, les actifs intangibles ne devraient pas non plus être prises en compte. L'avantage serait d'éviter la double imposition et les problèmes de prix de transfert grâce à une formule de répartition basée sur trois éléments : la force de travail, le capital et les ventes.

Les membres du Panel ont ensuite discuté de plusieurs autres sujets tels que le besoin d'une politique commune de traités et de dispositions anti-abus dans le champ des investissements *inbound* et *outbound* ou que le besoin d'une politique commune envers les pays tiers. Il a enfin été souligné que, si la C.C.C.T.B. était adoptée à terme, les États membres de l'Union européenne devraient mettre en place une procédure commune de résolution des conflits qui permettrait de contrôler le calcul de la base d'imposition et de la répartition et qu'ils devraient créer un organe commun ou désigner la juridiction nationale du principal contribuable afin de prendre cette tâche en charge.

Séminaire J. — *De la confrontation à la coopération ;
le contribuable et l'administration fiscale*

Les relations entre le contribuable et l'administration fiscale était le thème du séminaire J, sous la présidence de M. Jérôme B. Libin (USA), ancien président de l'I.F.A. En effet, le rapport de Cape Town commandé par l'O.C.D.E. a permis de confirmer que les mauvaises pratiques en matière fiscale étaient occasionnées par les demandes d'optimisation fiscales des clients des conseillers fiscaux, c'est-à-dire principalement les grandes multinationales. C'est la raison pour laquelle le forum O.C.D.E. sur l'administration fiscale a élaboré le concept de «relation améliorée» (*enhanced relationship*).

Cette relation améliorée doit impliquer l'administration fiscale, les conseillers fiscaux et leurs clients, les contribuables. Le but est de favoriser la collaboration à la confrontation sur base d'une confiance mutuelle plutôt que par l'obligation de se conformer à la loi. C'est ce que semblent déjà faire les autorités fiscales des Pays-Bas. Ceci étant, il a été rappelé que la planification fiscale ne comportait rien d'illégal en soi dès lors que le conseiller reste honnête, transparent et s'astreint aux standards éthiques en la matière,

notamment la divulgation des documents. Ces obligations ne devraient d'ailleurs pas être confinées à la planification fiscale. Reste qu'il n'y a pas de consensus sur ce qui constitue une pratique inacceptable et agressive.

Le séminaire s'est ensuite attaché à considérer l'état d'implémentation de ce concept dans différents pays. Parmi les pays d'Amérique latine, il est important de noter l'initiative du Chili. Il s'agit d'un programme pilote visant à récompenser les «bons» redevables en les soumettant à moins d'audit. Au Japon, aucune avancée particulière n'est constatée en cette matière. La relation entre les autorités fiscales et les contribuables est principalement informelle. Les Pays-Bas mettent l'accent sur une relation horizontale plutôt que verticale au moyen d'une collaboration importante entre les autorités et les grandes sociétés. L'exemple suisse a fait l'objet d'une discussion particulière. Après une brève description du système, l'intervenant a relevé le fait qu'il existait un réel désir d'atteindre cette collaboration mutuelle sur la base de l'engagement volontaire des contribuables. A titre d'exemple, la Suisse s'est dotée d'un code de conduite des contribuables et conseillers fiscaux.

Plusieurs dispositifs sont envisageables pour mettre sur pied le concept de relation améliorée :

- un programme de révision avant classement : ce programme est destiné à fournir des réponses appropriées aux questions concernant le reporting de certaines transactions;
- une vérification rapide : ce programme est conçu de telle sorte à fournir une information ponctuelle aux contribuables (pour les transactions dépassant un certain montant), pour autant qu'ils se donnent la peine de fournir l'intégralité des documents nécessaires à la vérification;
- demande d'analyse fiscale des documents de travail : l'administration fiscale pourrait demander les documents préparatoires à la déclaration, à un audit, ou simplement utilisés pour un usage interne à la société;
- le refus par les conseillers fiscaux de mettre en place une planification fiscale agressive présentant des risques évidents.

En conclusion, si l'implantation du concept de relation améliorée peut s'apparenter à une utopie, en tout cas à court terme, les panelistes se sont mis d'accord pour dire que des efforts impor-

tants devaient être réalisés en matière d'impartialité, de proportionnalité, de transparence et de responsabilité. Les autorités fiscales devraient en outre faire montre d'une plus grande compréhension des enjeux économiques («*commercial awareness*»).

L'Assemblée générale a confirmé l'élection de M. Manuel Tron (Mexique) en tant que nouveau président de l'I.F.A.

Prochain Congrès

Le prochain congrès de l'Association aura lieu à Vancouver du 30 août au 4 septembre 2009. Les deux sujets principaux seront, d'une part, l'existence d'un établissement stable et, d'autre part, les questions liées aux opérations de change dans la fiscalité internationale.

J. Malherbe

Professeur émérite de l'Université catholique de Louvain

E. Traversa

Professeur à l'Université catholique de Louvain

M. Centner

M.-A. Peetermans

Étudiantes à l'Université catholique de Louvain