

Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran

R (5)

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986)

Table des matières

I.	Exposé du problème	R(5)-2
	A. Les « sociétés écran »	R(5)-2
	B. Considérations générales	R(5)-2
	C. Terminologie	R(5)-4
II.	Fonctions et utilisations d'une « société écran »	R(5)-4
	A. La mise à l'abri des revenus	R(5)-4
	B. Différents types de sociétés écran	R(5)-6
III.	Mesures défensives prévues par les législations nationales	R(5)-8
	Remarques préliminaires	R(5)-8
	A. Mesures générales de contrôle	R(5)-8
	B. Dispositions accordant la primauté du fond sur la forme	R(5)-9
	C. Dispositions législatives de type « Sous-section F »	R(5)-10
IV.	Incidences d'une convention conclue entre le pays de résidence du contribuable et le pays de la société écran	R(5)-12
	A. Incidences sur les mesures générales de contrôle	R(5)-12
	B. Incidences sur les dispositions donnant la primauté du fond sur la forme	R(5)-14
	C. Incidences sur les dispositions défensives	R(5)-17
V.	Incidences d'une convention conclue avec un pays tiers	R(5)-21
	A. Revenus provenant d'un pays tiers : approches principales	R(5)-21
	B. Revenus provenant d'un pays tiers : conclusions et recommandations	R(5)-24
	C. Relations avec des pays autres que le pays de la source	R(5)-26
VI.	Questions soulevées par la dissimulation au second degré	R(5)-28
	1. Réinvestissement dans un autre pays que le pays de résidence	R(5)-29
	2. Réinvestissement sous forme de prêt à la société actionnaire	R(5)-29
	3. « Rapatriement » sous forme de dividendes ou d'autres revenus exonérés	R(5)-30
	4. Transformation des revenus en plus-values (gains en capital)	R(5)-32
	5. Remarques finales	R(5)-32
VII.	Lutte contre l'évasion fiscale et protection du contribuable	R(5)-33
VIII.	Remarques finales	R(5)-36
	ANNEXE I. Mesures défensives : aperçu général	R(5)-38

I. EXPOSÉ DU PROBLÈME

R (5)

A. Les « sociétés écran »

1. Depuis de nombreuses années, les contribuables ont recours de manière croissante à ce que l'on appelle des « sociétés écran » (*base companies*). Ces sociétés, le plus souvent établies dans des zones à faible imposition, sont utilisées dans le but d'y mettre à l'abri des revenus et de réduire ainsi les impôts dus dans le pays du domicile du contribuable. L'objet du présent rapport est d'examiner la manière dont ces avantages fiscaux sont obtenus, les mesures adoptées dans différents pays pour lutter contre ces pratiques et préserver l'équité et la neutralité de leurs systèmes fiscaux, ainsi que les conséquences de ces mesures au niveau international, plus particulièrement au regard des conventions préventives de la double imposition. La question des « sociétés écran » doit évidemment être envisagée dans le cadre plus général du système fiscal du pays concerné. Ainsi, comme on l'a vu dans l'introduction à ce volume (paragraphe 13 et suivants), la notion de « neutralité » peut avoir une signification différente, selon que les revenus considérés se voient appliquer par le pays de résidence une méthode d'imputation ou une méthode d'exemption.

2. Des possibilités d'évasion fiscale internationale sont parfois ouvertes par certaines particularités des législations fiscales nationales. Or, il arrive que les conventions de double imposition — dont les aspects positifs sont par ailleurs reconnus — aient pour effet secondaire d'élargir ces possibilités. Les mêmes conséquences fiscales peuvent donc, dans certaines circonstances, résulter de certains aspects des législations internes et, dans d'autres circonstances, être le résultat des conventions fiscales. De même, les mesures défensives à la disposition des États pour lutter contre certaines pratiques relèveront, suivant le cas, de la législation interne ou des conventions de double imposition.

B. Considérations générales

3. La définition du cadre de référence du présent rapport appelle trois remarques.

1. Relation avec d'autres questions

4. L'objet principal du présent rapport est celui de la compatibilité des dispositions internes prises par certains pays avec le système de relations fiscales existant au niveau international, et leurs conséquences sur ce système. À cet égard, le Modèle de Convention de l'OCDE, qui établit certains critères acceptés au plan international, constitue la référence. Il convient en outre de situer le présent rapport dans le cadre plus général des travaux de

l'OCDE sur l'usage incorrect des conventions fiscales ; un rapport traitant plus particulièrement des « sociétés relais » constitue le troisième rapport de cette publication. Alors que la notion de « sociétés relais » est axée sur les avantages fiscaux obtenus dans le pays de la source des revenus dissimulés, les « sociétés écran » ont pour objet la minoration de l'impôt dans le pays du domicile (« pays de résidence ») de la personne actionnaire qui contrôle la société écran. Il arrive fréquemment que la même structure soit utilisée pour atteindre ces deux résultats et les problèmes posés peuvent alors être considérés comme reflétant deux aspects complémentaires d'un même phénomène.

5. L'objet de ce rapport est également lié au problème de l'évasion et de la fraude fiscales internationales par recours aux paradis fiscaux, qu'examine le premier rapport de la présente publication. Le présent rapport traite cependant essentiellement des questions liées aux conventions de double imposition.

2. Aspects économiques

6. Le présent rapport ne traite pas des avantages ou inconvénients que peuvent présenter les sociétés écran sur le plan économique. Même si, dans certains cas, des considérations d'ordre économique ou personnel peuvent motiver le recours à des sociétés écran, on peut penser qu'en fait, celles-ci sont souvent utilisées principalement dans le but de réduire les impôts dont la personne recourant à ce stratagème serait autrement redevable. On rencontre même des cas où l'intention de pratiquer ou de dissimuler des activités pénalement répréhensibles joue un rôle important, voire décisif, dans le recours à ces manœuvres. Quelle que soit la motivation principale, il est permis de se demander si et jusqu'à quel point les avantages fiscaux obtenus grâce aux sociétés écran ne devraient pas être supprimés au nom de l'équité et de la neutralité de l'impôt dans le pays dont les contribuables font usage de ce genre de sociétés.

3. Aspects territoriaux (les « paradis fiscaux »)

7. La notion de société écran est souvent liée à ce qu'on appelle les « paradis fiscaux ». Bien qu'il soit indéniable que les sociétés écran aient tendance à se concentrer dans certains territoires, une société écran peut cependant fort bien se rencontrer dans un pays dit à forte imposition, soit que les contribuables en cause l'acceptent en raison des niveaux respectifs des taux effectifs d'imposition dans le pays de la société écran et dans leur pays de résidence, soit qu'ils aient la faculté de tirer parti de dispositions particulières, ou d'effets induits involontaires de la législation fiscale. Les « stratégies de tremplin » (*stepping stone strategies*) illustrent cette situation : les revenus dissimulés dans un pays à faible imposition transitent par un pays à forte

imposition pour parvenir à leur pays de destination définitive, et les autorités fiscales de ce dernier pays sont dans l'ignorance de l'origine réelle des revenus.

R (5)

C. Terminologie

8. Les expressions telles que « société écran », « revenu passif » ou « faible niveau d'imposition » sont utilisées dans ce rapport, car elles sont caractéristiques des discussions en ce domaine. Cependant aucune définition n'est proposée dans le rapport car il s'agit là de notions relativement souples dont la portée exacte dépend des cas particuliers et de l'attitude des autorités fiscales de chaque pays. On a supposé que la présentation schématique des situations rencontrées, la description des dispositions des législations de six pays figurant dans l'annexe 1 ainsi que les exemples contenus dans le texte permettaient d'en saisir le sens de manière suffisamment précise. Les abréviations suivantes sont utilisées dans le rapport :

Le pays de :	Sera désigné par le terme :	Abréviation :
Résidence de l'actionnaire d'une société écran	Pays de résidence	R
Résidence de la société écran elle-même	Pays écran	B
La source du revenu de la société écran	Pays de la source	S

II. FONCTIONS ET UTILISATIONS D'UNE « SOCIÉTÉ ÉCRAN »

A. La mise à l'abri des revenus

9. Sur le plan fiscal, la fonction essentielle d'une société écran consiste à recueillir des revenus qui normalement devraient échoir directement au contribuable. Le contribuable n'est pas, en principe, imposable sur le revenu reçu par la société écran, alors que ce revenu lui appartient et qu'il peut même souvent en diriger l'affectation. En l'absence de mesures préventives, la société écran située dans un pays à faible imposition peut donc servir d'abri contre l'imposition des revenus en cause dans le pays de résidence du contribuable.

1. Abri au premier degré

10. Au départ, le revenu est soustrait à l'imposition dans le pays de résidence du contribuable par le simple fait de l'existence de la société écran en tant qu'entité reconnue comme telle par le pays dont elle est un résident. Les revenus transférés à la société sont, du fait de ce transfert, soustraits à l'imposition normale du revenu mondial à laquelle devrait être soumis le contribuable bénéficiaire de ces revenus dans la plupart des pays. Cet

avantage n'est pas contrebalancé par une imposition dans le pays de la société écran, car en déterminant avec soin le lieu d'implantation de celle-ci et l'organisation de ses activités, cette société sera peu ou pas imposée dans le pays. Certes, ces revenus pourront être imposables dans le pays où se situe leur source (qui peut d'ailleurs très bien être le pays de résidence du contribuable), en vertu du critère de « l'assujettissement fiscal limité ». Mais, pour diverses raisons, cette imposition est souvent inexistante ou faible dans le cas des catégories de revenus qui sont choisies par les contribuables pour être mises à l'abri de l'impôt dans des sociétés écran. Il peut donc en résulter d'importantes économies d'impôt.

11. L'avantage fiscal n'existe toutefois qu'aussi longtemps que le revenu n'est pas distribué, ce qui permet fréquemment aux contribuables de prétendre qu'il s'agit simplement d'un différé d'imposition. Dans la mesure cependant où le contribuable a la faculté de ne pas distribuer ces revenus indéfiniment, et où des stratégies permettant d'échapper à l'impôt ont été mises en œuvre avec succès [cf. paragraphe 12 ci-dessous], l'avantage fiscal peut, en pratique, être équivalent à un avantage définitif.

2. *Abri au second degré*

12. Lorsque les revenus ainsi abrités dans une société écran sont distribués ou transférés sous une autre forme au contribuable, ils deviennent imposables, généralement en tant que dividendes. L'avantage fiscal initial serait alors normalement supprimé. Toutefois il est possible d'éluider également cette imposition ou de l'atténuer grâce à une « dissimulation au second degré ». Les principaux procédés utilisés à cet effet sont les suivants :

- La distribution des revenus sous des formes bénéficiant d'une exemption fiscale prévue soit par des conventions de double imposition, soit par des règles particulières de la législation interne (versement de rémunérations d'administrateurs, de salaires, etc., attribution, par une filiale à sa société mère, de dividendes bénéficiant, dans le pays de cette dernière, du privilège d'affiliation) ;
- Le réinvestissement à l'étranger des revenus abrités dans la société écran ou le réinvestissement sous la forme de prêts dans l'entreprise de l'actionnaire ;
- L'aliénation de la participation dans la société écran, ce qui entraîne pour l'actionnaire la réalisation d'une plus-value (gain en capital) exonérée ou imposée à un taux réduit.

La dissimulation au second degré est traitée spécialement dans le chapitre IV du présent rapport.

B. Différents types de sociétés écran

13. Les sociétés écran peuvent être classées selon différents critères. La classification ci-après n'est donnée qu'à titre indicatif :

1. Administration de biens

14. C'est la catégorie la plus répandue de sociétés écran : le contribuable fait apport à la société de biens générateurs de revenus, lesquels sont ainsi soustraits à l'imposition dans le pays dont il est un résident.

1^{er} exemple :

T, résident du pays R, possède des actions et des obligations dont il fait apport à une société écran située dans le pays B. Cette société utilise les revenus des biens ainsi « abrités » pour acquérir d'autres biens de même nature.

2^e exemple :

T a développé une invention qu'il fait breveter par une filiale (société écran) établie dans le pays B, laquelle en concède l'exploitation à des tiers dans les pays S1, S2, S3 et abrite les revenus correspondants avant de les réutiliser dans d'autres pays (la société écran peut aussi prêter ses fonds à T contre paiement d'un intérêt déductible du bénéfice imposable de ce dernier).

2. Sociétés servant de « pivot financier »

15. Certaines sociétés écran servent de support à des activités internationales de grande ampleur. Il en est ainsi notamment des sociétés holdings, centres régionaux d'entreprises multinationales et sociétés constituées pour émettre des emprunts ou pour regrouper d'autres activités. Les sociétés de ce type peuvent aussi centraliser des activités bancaires ou d'assurance. On peut cependant se demander si, dans ce cas, elles peuvent encore être considérées comme des sociétés servant de réceptacle à des revenus passifs.

3^e exemple :

Une entreprise multinationale établie dans le pays R détient ses participations dans ses filiales d'Amérique du Sud à travers une société holding établie dans le pays B, qui sert aussi de base pour l'ensemble des opérations financières internes du groupe dans cette zone géographique. Une seconde société écran, installée aux Bahamas, émet des emprunts internationaux et paie les intérêts de ces emprunts sans qu'ils supportent un impôt à la source.

4^e exemple :

Une entreprise multinationale regroupe ses contrats d'assurance sur une société « offshore » captive qui assure l'ensemble des risques du groupe qu'elle couvre par des contrats de réassurance.

3. Sociétés écran opérationnelles

16. Les sociétés de ce type jouent un rôle lié à des activités industrielles ou commerciales dont certaines sont exercées en dehors des frontières du pays où elles sont établies. La société écran « se nourrit » des bénéfices de ces activités exercées ailleurs, qui peuvent ainsi, tout au moins en partie, échapper à l'impôt.

5^e exemple :

T est propriétaire d'une entreprise qui produit des voitures dans le pays R et les vend dans les pays S1, S2 et S3. Ces voitures sont vendues à des grossistes installés dans ces pays, ou dans d'autres, par l'intermédiaire d'une société écran établie dans le pays B qui fait office de société de vente et sert de refuge pour une partie du produit de ces ventes.

6^e exemple :

Un artiste est salarié d'une société écran dont il est propriétaire (« rent-a-star »). La société « se nourrit » ainsi des revenus de l'activité professionnelle de l'artiste (qui ne perçoit pour sa part qu'un modeste salaire) et leur sert de refuge.

Dans les cas d'intervention de sociétés écran opérationnelles, les effets du dispositif d'évasion fiscale sont encore souvent aggravés par la manipulation des prix du transfert.

4. Autres types de sociétés écran

17. D'autres types de sociétés écran peuvent répondre à des objectifs de pure intermédiation, servir à dissimuler certaines activités ou permettre de recourir à des stratégies non mentionnées dans le présent rapport.

III. MESURES DÉFENSIVES PRÉVUES PAR LES LÉGISLATIONS NATIONALES

R (5)

Remarques préliminaires

18. La législation fiscale des pays concernés peut, dans la recherche d'une imposition adéquate des sociétés écran, aborder la question de deux manières :

- soit au titre de l'imposition du revenu mondial dans le pays de résidence du contribuable (« imposition en amont ») ;
- soit au titre de l'imposition territoriale dans le pays de la source des revenus recueillis par la société écran (« imposition en aval »).

On trouvera en annexe 1 un aperçu schématique de la situation.

19. On a souvent prétendu que « l'imposition en aval » constituait la solution adéquate aux problèmes posés par les sociétés écran. L'expérience des États principalement concernés a montré toutefois que, bien que « l'imposition en aval » soit indispensable, des dispositions législatives « en amont » étaient également nécessaires pour faire face à ce genre de situation. Le présent rapport ne traite que des « mesures en amont » c'est-à-dire des mesures prises par le pays de la résidence du contribuable ; le problème de « l'imposition en aval » est, en effet, traité dans le rapport suivant sur l'usage incorrect des conventions fiscales au moyen de sociétés relais.

A. Mesures générales de contrôle

20. Deux catégories principales de dispositions peuvent être mentionnées ici.

a) Prix de transfert

La question des prix de transfert fait l'objet de dispositions particulières dans la plupart des législations nationales. Elle est également couverte par l'article 9 du Modèle de Convention de l'OCDE et traitée de manière approfondie dans les rapports de l'OCDE de 1979 et de 1984 sur la question. Les réglementations relatives aux prix de transfert constituent un moyen important de lutte contre les transferts artificiels de revenus à des sociétés écran, notamment dans le cas de sociétés écran opérationnelles. Cependant les règles fondées sur le principe de pleine concurrence (*arm's length*) ne peuvent pas toujours suffire à empêcher les transferts de revenus (par exemple au profit des sociétés écran auxquelles est confiée l'administration de biens). Des problèmes difficiles peuvent en outre se poser lorsque les activités de la société écran ne peuvent être appréciées ou évaluées de manière certaine. Cela peut être le cas en raison de relations complexes et étroites entre cette société et une entreprise du contribuable, ou parce que

l'activité économique prétendue de la société ne peut être exercée en réalité, compte tenu de la portée limitée de ses activités et de la faiblesse de ses moyens (cf. paragraphes 47 à 49 et 92 à 98 du rapport précédent sur les paradis fiscaux).

b) Règles de procédure spéciales

Les législations fiscales peuvent exiger que les contribuables fournissent des informations adéquates sur leurs opérations internationales. Ces exigences s'appliquent alors aussi aux opérations effectuées par et avec une société écran. Des obligations beaucoup plus étendues peuvent cependant s'appliquer aux relations entre un contribuable et une société présentant les caractéristiques d'une société écran (notamment en raison du faible taux d'imposition auquel elle est soumise). Dans certains États, la charge de la preuve incombe d'ailleurs au contribuable pour les opérations traitées avec une société de ce genre (cf. paragraphes 86 à 91 du rapport précédent sur les paradis fiscaux).

B. Dispositions accordant la primauté du fond sur la forme

21. Les dispositions accordant la primauté du fond sur la forme et l'attitude des tribunaux à leur égard ont été examinées aux paragraphes 52 à 54 et 81 à 86 du rapport précédent sur les paradis fiscaux. Dans le cadre de ce rapport, on notera que ces dispositions sont généralement, mais pas exclusivement, appliquées dans le cadre de l'imposition « en amont ». Cette approche peut déboucher sur plusieurs possibilités :

- a) il peut être fait abstraction de la personnalité juridique de la société écran ;
- b) la société écran peut être considérée comme résidente du pays de résidence du contribuable, son siège de direction effective ou centrale y étant situé, par exemple ;
- c) la société écran peut être considérée comme ayant un établissement stable dans le pays de résidence du contribuable, parce qu'elle y a un siège de direction, par exemple ;
- d) la mise à l'abri de revenus dans la société écran peut être considérée comme nulle, l'activité de cette société et les revenus qui en découlent étant alors attribués au contribuable.

22. L'application de ces dispositions suppose une parfaite connaissance de la réalité économique de la société écran et une appréciation très soignée de son rôle économique. Certains pays estiment que ces conditions sont très difficiles à réunir (surtout en l'absence d'échanges de renseignements avec les autorités fiscales du pays où est établie la société écran). Cependant, d'autres pays (les Pays-Bas par exemple), qui ont des dispositions d'ordre général ou

R (5)

une jurisprudence qui leur permettent d'appliquer le principe de la primauté du fond sur la forme, estiment qu'ils sont ainsi en mesure de lutter efficacement contre l'évasion fiscale réalisée au moyen de « sociétés écran ». Même lorsqu'aucun échange de renseignements n'est possible avec le pays de la société écran, les autorités fiscales du pays de résidence peuvent apprécier la réalité des activités de cette société lorsque, du fait des principes généraux relatifs à la charge de la preuve dans ce pays, le contribuable doit prouver la réalité économique de la société. Un avantage de cette approche, pour les pays qui connaissent un tel système, est qu'il est possible d'éviter les réactions excessives en appréciant le fond cas par cas au lieu d'avoir recours à des mécanismes de défense compliqués et d'application générale.

C. Dispositions législatives de type « Sous-section F »

1. Généralités

23. Comme l'indiquent les paragraphes 62 à 64 du rapport sur les paradis fiscaux publié dans le présent volume, plusieurs pays, ont adopté des dispositions spécifiques législatives contre la mise à l'abri de revenus dans des sociétés étrangères faiblement imposées. De telles dispositions prévoient que, dans certaines conditions, l'actionnaire résident (par exemple une société mère) est passible de l'impôt sur les bénéfices réalisés par une société étrangère qu'il contrôle et ce, même en l'absence de toute distribution de ces bénéfices (l'expression « dispositions de type Sous-section F », utilisée dans le présent rapport correspond à ce type de mesures). Ces dispositions ne sont normalement pas applicables lorsque l'existence de ces sociétés ne répond pas à des considérations fiscales, c'est-à-dire lorsqu'elle est pleinement justifiée par des raisons purement économiques.

2. Imposition du contribuable résident sur les revenus dissimulés à l'étranger

24. En vertu des dispositions de ce type, le contribuable résident est imposé sur les revenus abrités dans la société écran se trouvant sous son contrôle. Cette dernière, en revanche, ne semble en aucun cas être soumise ni à l'impôt lui-même, ni aux obligations découlant de l'assujettissement à l'impôt. L'imposition de l'actionnaire de la société écran peut être fondée sur la présomption que les revenus imputés à cette société :

- i) sont distribués (approche du dividende fictif) ; ou
- ii) ont été perçus par l'actionnaire, c'est-à-dire que les activités de la société doivent être attribuées à ce dernier (ce qui revient à percer le voile social) ; ou

- iii) ont accru la capacité contributive de l'actionnaire parce qu'ils sont, économiquement, à la disposition de ce dernier et représentent un revenu de capitaux qui a un caractère particulier.

Ces dispositions semblent basées sur une approche pragmatique plutôt que sur une application rigide de l'une ou l'autre de ces approches théoriques.

3. *Caractéristiques techniques*

25. On se bornera ici à mentionner quelques-unes des caractéristiques souvent très techniques de ces dispositions :

- i) en général, les dispositions défensives tendent à soumettre les revenus dissimulés à une imposition qui ne soit pas plus lourde que si ces revenus avaient été perçus directement par l'actionnaire imposable ;
- ii) des problèmes spécifiques se posent lorsque les dividendes sont effectivement distribués par la société écran à ses actionnaires ; dans ce cas, les dispositions défensives remédient à la double imposition interne (au titre des dividendes effectifs et au titre des revenus dissimulés ou dividendes fictifs) ;
- iii) les impôts perçus soit dans le pays de la source, soit dans le pays de la société écran sur les revenus dissimulés, ouvrent en général un droit à imputation ;
- iv) toutes les législations défensives visent à englober les sociétés écran contrôlées de manière indirecte (par exemple, au moyen de sociétés écran en chaîne) ; il existe cependant de larges différences dans les dispositions, revêtant souvent un caractère très technique, qui règlent cet aspect de la question ;
- v) des problèmes supplémentaires se posent concernant le régime applicable aux sociétés écran qui sont de pures sociétés holding, ainsi qu'à celles qui disposent à la fois de revenus actifs et de revenus passifs.

4. *Conséquences au plan international*

26. Il va sans dire que les États appliquant des dispositions défensives considèrent que les sociétés écran ont des effets contraires à l'équité et à la neutralité de l'impôt. Les avantages fiscaux obtenus par ce biais leur semblent abusifs, même si, dans certains cas, le recours à des sociétés écran est justifié ou compréhensible. Les avis sur ce qui est « abusif » ou non peuvent différer. Les législations défensives n'en doivent pas moins respecter les principes généraux sur lesquels est fondé le Modèle de Convention de l'OCDE. Cet aspect est plus amplement traité dans le chapitre suivant (paragraphes 47 et 48).

IV. INCIDENCES D'UNE CONVENTION CONCLUE ENTRE LE PAYS DE RÉSIDENCE DU CONTRIBUABLE ET LE PAYS DE LA SOCIÉTÉ ÉCRAN

R (5)

A. Incidences sur les mesures générales de contrôle

1. Prix de transfert

27. L'article 9 du Modèle de Convention de l'OCDE s'applique également aux relations entre le contribuable et la société écran. Conformément à cet article, il est donc possible de procéder à un ajustement dans le cas de prix de transfert différents de ceux qui seraient convenus entre des parties indépendantes.

28. Les éléments à prendre en considération ici ne diffèrent pas foncièrement de ceux que l'on retiendrait dans d'autres circonstances, de sorte que les principes énoncés dans le rapport de l'OCDE de 1979 sur les « Prix de transfert et entreprises multinationales », peuvent être appliqués en l'occurrence. Il convient toutefois d'analyser soigneusement la véritable fonction économique que remplit la société écran (cf. paragraphe 17 du rapport de 1979). Le seul fait que la société écran puisse dissimuler ses bénéfices grâce à un faible niveau d'imposition ne devrait pas, en effet, inciter des parties indépendantes à lui concéder des avantages particuliers en matière de prix. C'est ainsi qu'il faut déterminer les activités qu'elle exerce, de même que les risques et les responsabilités qu'elle assume réellement. Si elle ne remplit aucune fonction économique propre mais ne sert qu'à acheminer des biens vers une zone à faible imposition ou à y faire transiter des revenus, la société ne devrait pas normalement réaliser de bénéfices si elle agissait comme intermédiaire entre des parties indépendantes ; telle devrait être la ligne directrice lorsque l'on examine ses prix de transfert. Ainsi, une société écran installée dans un pays à faible imposition et vendant officiellement des marchandises produites par le contribuable à des clients établis hors de ce pays ne devrait réaliser aucun bénéfice, ou ne réaliser qu'un bénéfice minime, si elle n'assure en fait ni la livraison ni d'autres activités commerciales importantes (paragraphe 59 du rapport de 1979). Une société écran dont les fonctions, les responsabilités ou les risques correspondent à ceux d'un courtier, d'un sous-traitant ou d'un agent dont le rôle est celui de simple conseiller occasionnel ne pourrait, en intervenant entre des parties indépendantes, réaliser qu'un bénéfice correspondant à sa contribution économique effective. Normalement, on vérifiera ses prix de transfert en utilisant une méthode reposant sur les prix de revient (en se référant, par exemple, à une commission ou à une marge bénéficiaire appliquée au prix de revient). Cette référence sera habituellement utilisée lorsque la société écran n'exerce que des activités marginales ou accessoires ; lorsque ces opérations

ne correspondent pas à des pratiques commerciales normales, aucun bénéfice additionnel ne pourrait être imputé à la société écran, par référence à une pratique commerciale normale, ou à un système de répartition découlant, par exemple, de l'application à la société écran, d'un accord de partage des coûts.

2. Règles de procédure spéciales

29. La question se pose de savoir si les règles de procédures spéciales sont compatibles avec l'article 9 (Entreprises associées) et l'article 24 (Non-discrimination) du Modèle de Convention de l'OCDE.

a) Règles de procédure spéciales et prix de transfert

30. Ainsi qu'il est dit au paragraphe 25 du rapport de l'OCDE de 1979, les transactions entre entreprises associées doivent être justifiées par des documents récents. Il ressort clairement du rapport que cela s'applique en particulier aux arrangements visant à payer moins d'impôts en transférant des bénéficiaires dans des zones à faible imposition. À cet égard, la question se pose de savoir si le renversement de la charge de la preuve ou les présomptions de tous ordres que l'on trouve parfois à propos des sociétés écran dans la législation des pays, est contraire au principe du prix de pleine concurrence. Ces questions ne se limitent pas au cas des sociétés écran et méritent donc d'être étudiées dans un contexte plus large. On notera, à cet égard, qu'un certain nombre de pays interprètent l'article 9 comme n'empêchant nullement le redressement des bénéfices en application des dispositions de la législation nationale dans des conditions différentes de celles prévues audit article, celui-ci ayant pour objet de faire entrer le principe de pleine concurrence dans le domaine des conventions fiscales internationales, ce qui permet aux États contractants de traiter de ces questions dans le cadre de la procédure amiable et d'effectuer des ajustements corrélatifs. Cette question est traitée dans un rapport de 1984 de l'OCDE sur les prix de transfert (cf. bibliographie en fin de volume) et pourrait faire l'objet d'un nouvel examen par le Comité des affaires fiscales à une date ultérieure.

b) Règles de procédure spéciales et non-discrimination

31. Même si, en lui demandant des renseignements au sujet de ses relations avec la société écran, le pays de résidence du contribuable soumet celui-ci à des obligations plus lourdes que celles qui sont normalement imposées ou s'il renverse la charge de la preuve à cet égard, les pays membres, à une exception près, considèrent qu'il n'y a pas discrimination au sens de l'article 24 du Modèle de Convention de l'OCDE. En premier lieu, la différence de traitement n'est pas fondée sur la nationalité (cf. paragraphes 1 et 3 de l'article 24). En second lieu, la différence de traitement ne dépend pas de la question de savoir

R (5)

si le contribuable est ou non contrôlé par un non-résident (cf. paragraphes 4 à 6 de l'article 24). On peut aussi faire valoir que les circonstances dans lesquelles le contribuable est soumis à ces obligations ne sont pas « les mêmes » au sens de l'article 24, car il découle de la nature même des relations avec l'étranger (lesquelles peuvent être difficilement démêlées par les administrations fiscales nationales) que les obligations de communication des renseignements s'y rapportant doivent normalement être plus lourdes que celles qui seraient imposées dans un contexte purement national. Il n'en demeure pas moins que si elles sont appliquées indistinctement à toutes les situations (notamment dans les relations avec des pays qui ne sont pas des paradis fiscaux) ces obligations peuvent constituer un obstacle à l'investissement international.

3. Conclusions

32. Ainsi, l'existence d'une convention entre le pays de résidence du contribuable et le pays écran n'empêche pas la mise en œuvre de mesures générales de contrôle. Les principes internationalement admis qui sont énoncés dans le rapport de l'OCDE de 1979 intitulé « Prix de transfert et entreprises multinationales » donnent des lignes directrices pour appliquer le principe du prix de pleine concurrence à l'égard de sociétés écran. À l'occasion d'une future révision du Modèle de Convention, il pourrait cependant être utile de mettre l'accent sur cet aspect dans les Commentaires de l'article 9.

33. D'un autre côté, les mesures générales de contrôle peuvent entraîner des différences dans l'application de la convention. Les problèmes pouvant en découler devraient être réglés selon la procédure amiable prévue par l'article 25 du Modèle de Convention.

B. Incidences sur les dispositions donnant la primauté du fond sur la forme

1. La notion de personne

34. Normalement, la société écran sera considérée comme une personne (cf. article 3 du Modèle de Convention de l'OCDE) si elle a été constituée conformément à la législation d'un pays donné. Il peut se présenter des situations dans lesquelles la société écran doit être considérée comme inexistante, par exemple si :

- la convention, exceptionnellement, ne la considère pas comme une société ; ou
- selon les règles du droit international privé, la personnalité juridique ne doit pas lui être reconnue ; ou
- l'acte juridique de création de la société écran est nul ou sans valeur au regard de la législation du pays où elle est établie.

En dehors de ces cas très particuliers, la société écran ne peut être considérée comme n'existant pas au regard de la convention. La question, néanmoins, se pose de savoir si la société est ou non un résident du pays à faible imposition dans lequel elle a été constituée.

2. Définition de la résidence

35. Pour l'application de la convention, une société est un résident de l'État contractant où est situé le siège de sa direction effective, et ce quel que soit le lieu où elle a été constituée (cf. paragraphes 1 et 3 de l'article 4 du Modèle de Convention de l'OCDE). Cela signifie que le pays du contribuable pourrait imposer le revenu de la société écran si le siège de direction effective de celle-ci y est situé, ce qui sera parfois effectivement le cas. D'un autre côté, la fiction créée éventuellement par le droit interne et suivant laquelle le siège de direction effective est présumé se trouver dans le pays du contribuable n'aurait pas la prééminence sur les dispositions de la convention.

36. Aux termes du paragraphe 1, seconde phrase, de l'article 4 du Modèle de Convention de l'OCDE, l'expression « résident d'un État contractant » ne comprend pas les personnes qui « ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située ». Cette clause se réfère manifestement aux privilèges particuliers qui sont accordés en raison des relations internationales d'une personne et qui lui confèrent en fait le statut de non-résident plutôt que celui de résident. Les Commentaires du Modèle de Convention donnent comme exemple le cas de certains agents diplomatiques. Cette clause doit néanmoins être appliquée, conformément à sa lettre et à son esprit, dans le cas par exemple où des sociétés contrôlées par des non-résidents sont exonérées d'impôt sur leurs revenus de source étrangère en vertu de privilèges spécialement conçus pour attirer les sociétés écran. Cette clause donne cependant lieu à certaines difficultés qui sont évoquées au paragraphe 14 du rapport sur les sociétés relais qui figure plus loin dans la présente publication.

3. Établissement stable de la société écran

37. Si normalement, le siège de direction effective est situé dans le pays où la société écran a été constituée, on pourrait néanmoins rechercher si celle-ci ne possède pas un établissement stable dans le pays de résidence du contribuable (ce qui permettrait alors à ce pays d'imposer les revenus imputables à l'établissement stable) du fait que, par exemple, la société écran y possède un siège de direction [cf. le paragraphe 2 a) de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE]. C'est une question de fait mais qui pose de difficiles problèmes d'interprétation de la disposition précitée. Ici encore, il ne suffit pas d'user d'une fiction si les conditions matérielles d'existence d'un établissement stable ne se rencontrent pas dans la réalité. Même s'il existe un

R (5)

établissement stable sous la forme d'un siège de direction, il ne faut pas oublier que le régime fiscal d'un établissement stable diffère largement de celui d'une société ayant son siège de direction effective dans le pays (imposition uniquement des bénéfices imputables à l'établissement stable, taux d'imposition parfois différents, régime d'imposition des distributions, etc.).

4. *Imputation au contribuable des activités et/ou des revenus de la société écran*

38. Le pays de résidence du contribuable — même s'il admet que la société écran en tant que personne morale a son siège de direction effective dans le pays où elle a été constituée et ne possède pas d'établissement stable sur son propre territoire — pourrait du moins, dans le cadre de sa propre législation fiscale, imputer au contribuable les activités et les revenus de la société. Cette démarche ne serait manifestement pas contraire à la Convention dans la mesure où la société écran a joué le rôle de simple intermédiaire, agent, dépositaire ou mandataire du contribuable (cf. par exemple, la notion du bénéficiaire effectif utilisée dans les articles 10, 11 et 12 du Modèle de Convention). On peut toutefois se demander, sur un plan général, si les règles internes déterminant, d'un point de vue fiscal, quel est le bénéficiaire d'un revenu donné sont compatibles avec les clauses des conventions. On peut citer à cet égard le cas des règles visant à réprimer les « abus de droit » ou celle de la « primauté du fond sur la forme », qui ont pour effet de désigner non pas la société écran mais son actionnaire comme le véritable bénéficiaire des revenus recueillis par cette société.

39. La grande majorité des pays membres de l'OCDE considèrent que les règles de ce genre se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt. Ces règles ne sont pas couvertes par les conventions fiscales et ne sont donc pas affectées par celles-ci. Tout au plus pourrait-on invoquer une violation de l'esprit de la Convention dans le cas où une société ayant la personnalité juridique au sens de la Convention se trouverait pratiquement privée de toute activité et de toute attribution de revenu, et où les deux États contractants adopteraient des positions divergentes d'où découlerait une double imposition économique (double imposition du même revenu auprès de deux contribuables différents — cf. article 9, paragraphe 2). En revanche, selon une vue divergente, de telles règles restent soumises aux dispositions générales des conventions de double imposition, spécialement lorsque ces conventions contiennent des clauses tendant à en combattre l'usage incorrect.

40. Il n'est pas aisé de réconcilier ces opinions divergentes, tant d'un point de vue théorique que dans l'application de la procédure amiable à des cas particuliers. Le problème essentiel semble être de savoir si des principes

généraux, tels que celui de la primauté du fond sur la forme, sont inhérents aux dispositions des conventions ou sont subordonnés aux dispositions de celles-ci, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent être appliqués que dans la mesure où ils sont expressément confirmés par les conventions. Selon une opinion, en donnant aux règles internes déterminant du point de vue fiscal qui est bénéficiaire d'un revenu la prééminence sur les dispositions d'une convention, on affaiblirait la protection des contribuables contre la double imposition (ce serait notamment le cas lorsqu'en raison de l'application de ces règles, le revenu de la société écran pourrait être imposé dans le pays de résidence des actionnaires même en l'absence d'établissement stable dans ce pays). Cependant, selon l'avis de la grande majorité, de telles règles et les principes qui s'y rattachent n'ont pas à être confirmés par le texte des conventions pour être applicables. Les problèmes qui se posent à cet égard sont très semblables à ceux que soulèvent les dispositions législatives instaurant des dispositions défensives spécifiques. On peut donc se reporter à ce qui est dit à cet égard au paragraphe 47 ci-après.

5. Conclusions

41. Les conventions fiscales imposent donc des limites à l'emploi de mesures techniques mais ces limites ne sont pas très bien définies. De plus, on voit assez mal l'incidence de ces conventions sur les dispositions donnant la primauté au fond sur la forme, ce qui ajoute aux difficultés pratiques, bien connues, que l'on rencontre dès que l'on veut appliquer des dispositions nationales de ce genre. Il semble donc que les choses aient encore besoin d'être clarifiées. En tout état de cause les États ayant le sentiment que cela peut poser un problème essaieront de le régler en insérant des clauses de sauvegarde particulières dans leurs conventions bilatérales.

42. Ici également, il existe un certain risque de voir des dispositions techniques et des dispositions donnant la primauté au fond sur la forme entraîner une double imposition en dépit de l'existence d'une convention. Les États appliquant des dispositions de ce genre devraient donc examiner la possibilité d'alléger toute double imposition de ce type en appliquant dans leur lettre et si possible dans leur esprit leurs conventions de double imposition.

C. Incidences sur les dispositions défensives

1. Aperçu général du problème

43. Lorsqu'il applique les mesures de défense existant dans sa propre législation, le pays concerné impose ses résidents qui sont actionnaires d'une société écran à l'étranger. Cette dernière en tant que telle n'est pas imposée ; généralement, le revenu soumis à l'imposition n'a pas son origine dans le pays

de la société écran mais dans le pays même qui procède à l'imposition ou dans un pays tiers. Une convention fiscale conclue entre le pays qui applique la mesure et le pays de la société écran ne protégeant le plus souvent que les mouvements de revenus entre ces deux pays, le premier pays peut prétendre que son imposition n'entre pas dans le champ de cette convention.

R (5)

44. Ce point de vue a été parfois contesté comme étant contraire à la structure générale et à l'esprit des conventions fiscales sauf si une clause de sauvegarde particulière admet les dispositions défensives. En effet, il est allégué que les mécanismes de défense écartent implicitement la société écran en tant que personne, ce qui est contraire à la Convention (cf. paragraphe 34 ci-dessus).

45. Il semble qu'il y ait plusieurs réponses à cette critique :

- a) Du point de vue technique, les dispositions défensives peuvent imputer les activités, et donc les revenus, de la société écran à l'actionnaire, ce qui n'est pas contraire aux conventions fiscales (cf. paragraphe 40 ci-dessus). Lorsque les dispositions n'ont pour effet que de taxer un dividende présumé, cette imposition reste parfaitement dans les limites des droits d'imposition reconnus au pays de résidence du contribuable par les dispositions des conventions fiscales relatives à l'imposition des dividendes (cf. articles 10, 23 A et 23 B du Modèle de Convention de l'OCDE) ;
- b) Du point de vue de la politique fiscale, les mécanismes de défense ne font que s'attaquer aux conséquences des manœuvres des contribuables (effet d'écran tiré de l'interposition de la société écran). Ces manœuvres et les possibilités de report indéfini d'impôt qui en découlent ne sont pas protégées par les conventions fiscales, celles-ci n'ayant jamais eu pour objet d'empêcher les pays de préserver l'équité et la neutralité de leur législation fiscale ;
- c) Au plan international enfin, tant que certains pays considéreront qu'ils ont le droit souverain de se doter du système fiscal de leur choix, quelles qu'en soient les conséquences négatives pour d'autres pays, il faut que ces autres pays puissent préserver le droit, également souverain, qu'ils ont d'assurer l'équité et la neutralité de leur propre système fiscal. Les conventions fiscales n'ont jamais prétendu substituer à cet état de choses une coopération générale pour garantir les systèmes fiscaux contre d'éventuelles atteintes.

46. Tel est à l'évidence le point de vue des États qui ont adopté des dispositions défensives et dont le bien-fondé a été reconnu par une très large majorité des pays membres de l'OCDE. Cependant, même si les dispositions décrites plus haut ne sont pas incompatibles avec l'esprit des conventions fiscales, il est admis que les pays membres n'en doivent pas moins respecter

les obligations particulières clairement énoncées dans les conventions fiscales, tant qu'il n'est pas fait un usage manifestement incorrect de celles-ci. De plus, il semble souhaitable que les dispositions défensives respectent l'esprit des conventions fiscales en veillant à remédier aux doubles impositions. Qui plus est, lorsque le contribuable est soumis à ce genre de mesures, il pourrait être approprié d'aller jusqu'à lui accorder la protection que le réseau de conventions lui aurait offerte s'il n'avait pas eu recours à la société écran.

47. La majorité des pays membres de l'OCDE admettent donc les dispositions défensives comme un moyen nécessaire pour préserver l'équité et la neutralité des législations fiscales nationales dans un environnement international caractérisé par une grande inégalité des niveaux d'imposition. Par ailleurs, cette même majorité estime formellement que ces mesures ne devraient être utilisées que dans ce but. Il serait contraire aux principes généraux sur lesquels est fondé le Modèle de Convention de l'OCDE et à l'esprit des conventions fiscales en général que l'utilisation de ces dispositifs soit étendue à des activités telles que la production, les prestations normales de services ou le commerce, exercées de manière effective par des sociétés engagées dans une réelle activité, lorsque ces activités sont intégrées sans équivoque dans l'environnement économique du pays dont la société est résidente et qu'elles sont exercées d'une manière telle que l'on ne peut soupçonner aucune évasion fiscale. Les dispositions défensives ne doivent pas, par ailleurs, être appliquées dans les cas où le niveau de fiscalité est comparable à celui du pays de résidence du contribuable. Il faut en outre considérer que la volonté de coopération effective avec les autres administrations fiscales manifestée par les autorités d'un pays constituera normalement un fort élément de dissuasion à l'égard de l'utilisation de sociétés écran dans ce pays.

48. Il n'est cependant pas facile de tirer de ces lignes directrices des règles d'action précises. Or il convient que s'établisse un consensus international auquel puissent se référer les États qui viennent de se doter de mécanismes de défense. Le Comité des affaires fiscales a joué et pourrait continuer à jouer un rôle très utile en cette matière, tant à l'égard des pays membres qui appliquent déjà des dispositions défensives ou qui préparent des dispositions de ce genre, qu'à l'égard des pays membres qui considèrent que les dispositions défensives prises dans d'autres pays portent atteinte à leur souveraineté fiscale, vont à l'encontre de leur propre politique fiscale ou sont contraires à des engagements internationaux. Le Comité des affaires fiscales semble donc constituer le forum le plus approprié pour poursuivre l'examen de ces questions.

2. *Paragraphe 5 de l'article 10 du Modèle de l'OCDE*

49. À certains égards, on pourrait dire que lorsque le pays de résidence du contribuable utilise des dispositions défensives pour taxer des bénéfices qui n'ont pas été distribués, cela est contraire au paragraphe 5 de l'article 10 du Modèle de Convention de l'OCDE. Les pays membres observent que ce dernier paragraphe ne vise que l'imposition au lieu de la source des revenus et par conséquent ne concerne pas l'imposition au lieu de la résidence de l'actionnaire en vertu de dispositions défensives ; il n'est donc pas pertinent pour le problème en discussion. On peut aussi faire valoir dans le même sens que le paragraphe 5 ne concerne que l'imposition de la société et non celle de l'actionnaire.

3. *Traitement du montant imposable*

50. Le régime applicable au montant imposable dans le cas où il existe une convention fiscale entre le pays de la société écran et celui du contribuable dépend de la nature des dispositions défensives adoptées. Si les activités ou les revenus de la société écran sont imputés au contribuable, on examinera la composition desdits revenus, lesquels peuvent se composer de différents éléments (bénéfices industriels ou commerciaux, intérêts, redevances) ayant leur source dans le pays écran ou dans tout autre pays, et l'on appliquera les dispositions conventionnelles relatives à ces éléments. En revanche, s'il s'agit d'un dividende présumé ou d'un revenu du capital de nature particulière, il est clair que le montant imposable provient de la société écran et correspond donc à des revenus ayant leur source dans le pays de ladite société. Mais quant à savoir si le montant imposable doit être considéré alors comme un dividende au sens de l'article 10 du Modèle de Convention de l'OCDE ou comme entrant dans la catégorie des « autres revenus » visés à l'article 21, rien n'est moins clair. Certains pays, dans leur législation de défense, considèrent le montant imposable comme un dividende, si bien qu'une exemption d'impôt prévue par une convention fiscale, comme le « privilège d'affiliation », doit aussi lui être appliquée (cas de l'Allemagne). On peut cependant se demander si cela est requis par la convention. Si le pays de résidence considère que tel n'est pas le cas — et refuse donc d'appliquer le « privilège d'affiliation » aux « dividendes présumés » — il s'expose au reproche d'empêcher le jeu normal du « privilège d'affiliation » en imposant par avance le dividende (au titre de « dividende présumé »).

4. *Traitement des dividendes distribués par la société écran*

51. Lorsque la société écran distribue effectivement des dividendes, les dispositions conventionnelles relatives aux dividendes s'appliquent normalement, car il s'agit de revenus ayant le caractère de dividendes au sens de la convention. Le pays de la société écran peut donc soumettre le dividende

à une retenue à la source. Le pays de résidence de l'actionnaire, lui, appliquera les méthodes normales pour éviter les doubles impositions (en accordant un crédit d'impôt ou une exemption). Ainsi, la retenue à la source sur le dividende ouvrirait droit à un crédit d'impôt dans le pays de l'actionnaire, même si les bénéficiaires distribués (les dividendes) ont été imposés des années auparavant en application des dispositions défensives. Il est cependant douteux que la Convention oblige à procéder ainsi dans ce cas. La plupart du temps, le dividende en tant que tel est exonéré d'impôt (ayant déjà été imposé en application de la législation de défense) et l'on pourrait dire que l'octroi d'un crédit d'impôt n'est pas fondé. D'un autre côté, s'il était possible d'éviter d'accorder des crédits d'impôt simplement en imposant par avance le dividende en vertu d'une disposition défensive, cela irait à l'encontre de l'objet de la convention. Le principe général avancé plus haut recommanderait d'accorder le crédit d'impôt, les modalités pouvant néanmoins dépendre des aspects techniques des dispositions défensives et des modalités du système d'imputation des impôts étrangers sur l'impôt national, ainsi que des circonstances propres au cas particulier (délai écoulé depuis l'imposition du « dividende présumé », par exemple).

V. INCIDENCES D'UNE CONVENTION CONCLUE AVEC UN PAYS TIERS

52. Les sociétés écran ont souvent pour effet d'abriter des revenus perçus dans des pays tiers. Il n'existe apparemment aucune relation significative d'un point de vue fiscal entre le pays de la source (S) et le pays de résidence (R) du contribuable aussi longtemps que ce dernier n'adopte pas de dispositions défensives. Ce n'est que lorsque ce pays applique son imposition suivant les méthodes décrites au chapitre III que son régime de taxation peut avoir une incidence sur l'imposition dans le pays S. En procédant ainsi, le pays R peut même dans certaines situations déclencher des effets significatifs d'ordre fiscal dans d'autres pays (cf. la section C ci-après). Le présent chapitre traite de ces incidences au plan fiscal.

A. Revenus provenant d'un pays tiers : approches principales

53. Dans le cas de revenus provenant d'un pays tiers, les problèmes suivants peuvent se poser :

- a) En l'absence de convention entre le pays R et le pays S, le pays R doit-il consentir un crédit d'impôt au titre des impositions perçues dans le pays S ?

- b) Lorsqu'il existe une convention fiscale entre ces deux pays :
- Le pays S doit-il limiter l'imposition qu'il applique en vertu des dispositions de la convention ?
 - Le pays R doit-il consentir un crédit, pour les impôts perçus par le pays S et, dans l'affirmative, doit-il le faire pour la totalité ou seulement à concurrence du montant dû compte tenu des limitations prévues par la convention ?
 - Le pays R doit-il exonérer les revenus si une telle exonération est prévue par la convention pour les revenus tirés directement du pays S ?

54. Il semble clair que la réponse à chacune de ces questions doit normalement être négative étant donné que, d'un point de vue juridique, il faut considérer deux relations distinctes, d'une part entre les pays S et B et, d'autre part entre les pays B et R et prendre en compte le fait que l'existence d'une relation fiscale directe entre les pays S et R est occultée par la présence de l'entité distincte constituée par la société écran. La réponse ne serait positive que s'il existait, d'un point de vue fiscal, une relation directe significative entre ces deux derniers pays.

55. L'existence d'une relation significative d'un point de vue fiscal entre les pays S et R dépend de la manière dont les mesures législatives sont conçues dans le pays R. Les situations les plus courantes peuvent être illustrées par trois exemples :

Exemple A :

Le pays R considère la société écran comme une société résidente parce qu'en vertu de sa législation, cette société possède sur son territoire son siège de direction effective. Le pays R soumet donc cette société au même régime que celui qui s'applique à tout autre résident. En conséquence, les opérations de la société avec le pays S doivent être traitées comme des opérations directes quelconques, et doivent bénéficier des allègements de la double imposition découlant de la loi interne de R et de la convention entre R et S. Le pays de la source doit également accorder à la société la protection prévue par la convention puisque, aux termes de l'article 4 du Modèle de l'OCDE, c'est suivant la législation du pays R qu'il faut déterminer si la société écran est un résident de ce pays au regard de la convention et si, dès lors, elle tombe dans son champ d'application (article 1 du Modèle de l'OCDE).

Exemple B :

Le pays R considère la société écran comme non résidente. Néanmoins, en vertu de sa législation fiscale interne, il considère les revenus abrités dans la société écran comme perçus directement par l'actionnaire résident de cette société (par application de la règle de primauté du fond

sur la forme). Ici encore, du point de vue du pays R, une relation directe est établie du fait que l'un de ses résidents reçoit des revenus du pays S. Le pays R va donc accorder les allègements de la double imposition prévus par sa législation et par la convention avec S. Le pays S peut cependant envisager la situation de manière différente et soutenir qu'en vertu de sa propre législation, le revenu en cause a bien été perçu par la société écran, quelle que soit la position prise à cet égard par le pays R. En fait, si le pays R, en vertu de sa législation interne, impute le revenu à un actionnaire résident, il ne s'ensuit pas automatiquement, en vertu du Modèle de l'OCDE, que ce revenu soit couvert par la Convention dès lors que l'autre pays (S) peut décider de son imputation de manière indépendante sur la base de sa propre législation (sauf à tenir compte des considérations évoquées au paragraphe 58 ci-après).

Exemple C :

Suivant les dispositions défensives du pays R, le revenu de la société écran est présumé être distribué à l'actionnaire résident de cet État au moment où il est perçu par la société. D'un point de vue juridique, il n'existe alors aucune relation ayant une portée fiscale entre les pays S et R. La société écran est reconnue par les deux pays comme résidente du pays B et comme bénéficiaire du revenu et elle fait obstacle par conséquent à toute relation directe entre les pays R et S. Aucun de ces deux pays ne va donc accorder une protection contre la double imposition, ni au titre de sa législation interne, ni au titre d'une convention de double imposition.

56. Même si, d'un point de vue économique, la situation est très similaire dans les trois cas considérés (la dissimulation des revenus a été mise en échec par le pays de résidence au moyen de mesures défensives), la relation entre les deux pays R et S dépend des mécanismes défensifs particuliers mis en place par le pays R et varie donc d'un exemple à l'autre. Il convient sans doute de tenir compte, d'une manière ou d'une autre, de l'imposition du pays S et des conventions existant avec celui-ci. Ceci sera justifié, notamment, du fait que l'administration fiscale du pays R aura souvent besoin, pour appliquer ses mesures défensives, de la coopération de celle du pays S prévue par leur convention. Ceci peut être la raison pour laquelle même les pays dont la législation est du type de celle mentionnée dans l'exemple C accordent souvent le bénéfice des allègements prévus par leurs conventions avec les pays de la source, même s'ils n'y sont pas formellement obligés.

B. Revenus provenant d'un pays tiers : conclusions et recommandations

R (5)

1. Imputation par l'État de résidence de l'actionnaire

57. Les administrations fiscales — et notamment, sous réserve d'une vue divergente, celles des pays appliquant des dispositions défensives du genre « sous-section F » — s'accordent pour considérer que le pays de résidence devrait consentir un crédit au titre des impôts prélevés dans le pays de la source, lorsque cela est prévu par sa législation interne ou par une convention, pour des flux directs de revenus en provenance du pays de la source. Cette règle est évidemment fondée moins sur des considérations de caractère technique ou juridique que sur l'acceptation d'un principe d'ordre général. Comme on l'a indiqué aux paragraphes 46 à 48 du présent rapport, les dispositions défensives doivent respecter l'esprit du droit fiscal international en évitant autant que possible la double imposition. Le respect de ce principe doit être encouragé de façon générale dans les relations entre le pays de résidence et le pays de la source.

2. Limitation de l'imposition dans le pays de la source en vertu de conventions de double imposition

58. On ne peut admettre comme un principe général l'obligation pour le pays de la source de supprimer ou de réduire son imposition par application d'une convention avec le pays de résidence. Cette obligation ne résulte clairement du Modèle de l'OCDE que lorsque la société écran est résidente du pays R selon les critères définis par l'article 4. L'existence de cette condition sera souvent difficile à établir et cette recherche nécessitera normalement le recours à une procédure amiable. Il ne serait pas acceptable, par exemple, que la société écran invoque elle-même la convention entre R et S pour réclamer un allègement d'impôt dans le pays S sans avoir démontré qu'elle est effectivement considérée comme un résident du pays R.

59. Dans tous les autres cas, le pays de la source sera normalement amené à traiter les revenus en question comme des revenus de la société écran elle-même. Dès lors, la convention entre le pays R et le pays S n'offre aucune base à la société écran pour réclamer une limitation de l'imposition à la source. Il peut évidemment se faire que la législation interne du pays S lui permette d'imputer le revenu à une personne autre que celle qui l'a formellement perçu, par application de la règle de la primauté du fond sur la forme. Le pays de la source peut toutefois faire valoir à juste titre qu'une telle règle est destinée à lutter contre l'évasion qui affecte ses propres impôts alors que dans la situation en cause, l'application de la convention conduirait non à combattre l'évasion fiscale dans le pays S mais à protéger les recettes fiscales du pays R ou les intérêts de ses contribuables.

3. Montant du crédit d'impôt à accorder par le pays de résidence

60. Il a été suggéré ci-avant que le pays de résidence accorde, en vertu de sa législation interne, un crédit au titre des impôts perçus dans le pays de la source dans les mêmes conditions qu'il le ferait pour des flux directs de revenus en provenance du pays S (cf. paragraphe 57). *A fortiori* cette recommandation s'applique-t-elle dans le cas où il existe une convention de double imposition entre le pays R et le pays S. Il se peut toutefois que l'imposition à la source perçue par le pays S soit, en vertu d'une telle convention, alléguée ou supprimée dans le cas de revenus perçus directement par un résident du pays R. Le pays R est-il alors autorisé à refuser le bénéfice d'un crédit d'impôt ou à limiter le montant de son imputation au niveau prévu par la convention ? La réponse devrait en principe être négative dès lors que le pays de la source n'est pas normalement tenu de limiter ou de supprimer son imposition (cf. paragraphe 58 ci-dessus). Dans les cas particuliers où le pays R et le pays S conviendraient, pour les revenus de la société écran, d'une limitation de l'imposition à la source en vertu de la convention entre eux, le crédit consenti dans le pays de résidence devra évidemment être adapté en conséquence. L'administration fiscale du pays R peut également s'attendre raisonnablement à ce que le contribuable tire avantage d'une convention pouvant exister entre les pays B et S. Afin de dégager une ligne générale et pour simplifier une situation à vrai dire assez complexe, il est suggéré au pays de résidence d'imputer la totalité de l'impôt réellement prélevé en définitive dans le pays S.

4. Application de la méthode de l'exemption par le pays de résidence

61. Il se peut que, pour remédier à la double imposition, le pays de résidence ait adopté, dans la convention conclue avec le pays de la source, la méthode de l'exemption. Cette méthode ne va pas, pour l'essentiel, affecter les revenus passifs tels que les dividendes, intérêts ou redevances, pour lesquels n'est normalement prévue que l'imputation de l'impôt prélevé à la source. En revanche, l'exemption peut être applicable aux revenus de la société écran provenant de propriétés immobilières ou d'établissements stables dans l'État S, si des revenus similaires obtenus directement dans le pays S par des résidents de R devaient être exemptés dans le pays R par application de la convention entre R et S.

62. Il paraît clair, eu égard au libellé même des conventions, que la méthode de l'exemption doit être appliquée dans les cas visés aux exemples A et B (cf. paragraphe 55 ci-dessus). Dans l'exemple C il n'existe aucune obligation de ce genre, mais certains États semblent enclins à admettre l'application de la méthode de l'exemption pour des raisons particulières relevant de la philosophie de leur législation interne (par exemple parce que cela simplifie les choses et évite une aggravation de l'imposition applicable dans les cas

d'évasion fiscale par rapport aux situations normales). L'application des conventions nécessite une coopération internationale attentive pour éviter que le revenu ne bénéficie d'une double exonération mais, ce point mis à part, aucune autre recommandation d'ordre général ne peut être formulée.

5. Sociétés holding

63. Une situation caractéristique se rencontre lorsqu'une société écran reçoit des revenus d'une filiale active. Il en est souvent ainsi lorsque les sociétés écran sont utilisées par des entreprises opérant à l'échelle internationale, comme centres régionaux ou comme pivots financiers.

64. Dans les cas de participations dans des sociétés de S détenues directement par des sociétés de R, les dividendes échapperaient, pour l'essentiel, dans le pays R à une imposition répétitive au titre de l'impôt sur les sociétés par l'octroi d'un crédit d'impôt indirect ou par une exonération (application du privilège d'affiliation par delà des frontières), accordés, dans le pays de résidence en vertu soit de sa législation interne, soit de la convention avec S. La question de savoir si de tels allègements doivent être accordés dans les cas d'application des dispositions défensives, doit être réglée en principe de la même manière que celle relative à l'octroi éventuel d'une exemption pour les revenus d'immeubles ou d'établissements stables (cf. paragraphe 62).

C. Relations avec des pays autres que le pays de la source

1. Effets des conventions fiscales sur les sociétés écran au second degré

65. Dès lors que les dispositions défensives visent parfois aussi les sociétés écran au second degré, il peut arriver que les dispositions défensives de deux pays soient appliquées simultanément au même revenu. Ainsi, une société mère allemande contrôlant une société écran établie aux Bahamas (sous-filiale) par l'intermédiaire d'une société écran établie au Canada (filiale) peut être imposée en Allemagne au titre des bénéficiaires non distribués de la société des Bahamas, alors que les mêmes bénéficiaires peuvent être imposables dans le chef de la société canadienne en vertu des dispositions défensives du Canada. Bien que la société écran de deuxième rang (sous-filiale) se situe en dehors du champ d'application de la convention entre le pays de la société mère et le pays de la société écran de premier rang (filiale) les pays membres ayant introduit des dispositions de type « Sous-section F » considèrent que le pays de la société mère et le pays de la société écran de premier rang peuvent tous deux appliquer leurs dispositions défensives dans une telle situation à supposer par ailleurs qu'il n'existe pas une clause de sauvegarde à ce sujet dans la convention entre le pays de la société mère et le pays de la filiale.

66. D'un point de vue juridique, les situations peuvent différer selon le type de dispositions utilisées par les deux États appliquant les mesures défensives.

Une relation fiscale directe peut être établie entre eux, par exemple si les deux pays considèrent les sociétés écran comme résidentes. Dans ce cas, les législations internes ou les conventions permettent généralement d'éviter la double imposition. Lorsqu'une telle relation directe n'existe pas (par exemple lorsque les deux pays utilisent le dispositif décrit dans l'exemple C), il peut y avoir double imposition complète, de sorte que les mesures destinées à lutter contre l'évasion fiscale internationale créeraient une sorte d'effet de « surdissuasion ». Bien qu'un tel effet puisse ne pas être contraire au Modèle de Convention, les États qui se trouvent confrontés à ce problème devraient, lorsque les circonstances s'y prêtent, tenter de le résoudre soit dans leur législation interne, soit dans leurs conventions de double imposition. L'Allemagne et le Canada ont d'ailleurs résolu ce problème en insérant dans le Protocole annexé à leur convention fiscale les dispositions suivantes :

« ..., lorsque les mêmes revenus sont assujettis à l'impôt spécial visé au ... et à l'impôt spécial visé au ..., l'État contractant dont l'actionnaire principal est un résident accorde un crédit pour l'impôt spécial de l'autre État contractant. »

2. Actionnaires (des sociétés écran) ayant une double résidence

67. Lorsqu'un contribuable, soumis à des dispositions défensives dans le pays R (dont il est résident suivant la législation interne de ce pays), est considéré en même temps comme résident du pays X suivant la législation de ce dernier et qu'il entretient avec le pays X les relations personnelles et économiques les plus étroites (cf. l'article 4, paragraphe 2 du Modèle de l'OCDE), l'application des dispositions défensives peut se heurter à la règle prévoyant que le revenu provenant d'un pays tiers n'est imposable que dans le pays de résidence, au sens de la Convention (c'est-à-dire dans le pays X), sauf s'il existe dans l'autre pays (R) un établissement stable auquel la participation dans la société écran peut être effectivement rattachée. Ce raisonnement se fonde sur le fait que le montant imposable, bien que pouvant ne pas être considéré comme un revenu dans le pays X, constitue néanmoins un revenu au sens de la Convention (cf. article 21 et article 3, paragraphe 2 du Modèle de l'OCDE) et doit donc être traité en conséquence. Ceci devient encore plus évident dans le cas où les pays R et X appliquent tous les deux des dispositions défensives de type « Sous-section F ».

3. Participation dans une société écran détenue par un établissement stable

68. Lorsque la participation dans une société écran se rattache effectivement à un établissement stable installé dans un pays tiers, une question analogue se pose si la convention conclue avec ce pays prévoit l'exemption des revenus de l'établissement stable (cf. l'article 23 A du Modèle

de l'OCDE). L'obligation pour le pays de résidence d'exonérer les revenus ne peut guère dans ce cas être contestée. Dans la pratique, il arrivera cependant rarement que la participation soit effectivement rattachée à l'établissement stable, c'est-à-dire que la société écran ait des relations exclusivement avec ce dernier, et non avec l'entreprise dans son ensemble.

R (5)

VI. QUESTIONS SOULEVÉES PAR LA DISSIMULATION AU SECOND DEGRÉ

69. Comme on l'a indiqué dans le paragraphe 12, lorsque les revenus mis à l'abri dans une société écran sont distribués ou transférés d'une manière quelconque au contribuable, ils deviennent imposables en son nom, normalement en tant que dividendes. On pourrait donc penser que l'avantage fiscal initial tiré de la dissimulation sera ainsi annulé. Il ne faut toutefois pas perdre de vue que cette imposition, qui devrait effacer l'avantage fiscal initial, peut également être évitée par le moyen d'une « dissimulation au second degré » dont les principaux mécanismes ont déjà été décrits. On examinera brièvement dans les paragraphes qui suivent les principaux problèmes rencontrés, dans un contexte international, par les pays qui ne disposent pas de mesures défensives du type de celles qui ont été traitées dans les chapitres précédents.

70. On peut résumer les cas de dissimulation au second degré en disant que le revenu est réemployé par le contribuable de manière telle :

- a) qu'il ne tombe pas sous l'application de la législation interne du pays de sa résidence, ce qui est le cas, par exemple, lorsqu'il est accumulé puis réinvesti dans le pays de la société écran ou dans un pays tiers ;
ou
- b) qu'il est réinvesti dans l'entreprise du contribuable (située dans le pays R), sous forme de prêt donnant lieu au paiement d'intérêts normalement déductibles des bénéfices imposables de cette entreprise ; ou
- c) qu'il est exempté de l'imposition normale dans le pays R, en vertu de dispositions particulières de sa législation interne ou d'une convention de double imposition ; les cas les plus fréquents sont les suivants :
 - i) les revenus de la société écran sont distribués sous forme de dividendes à la société mère résidente de R et y bénéficient du privilège d'affiliation prévu en droit interne ou dans une convention de double imposition, pour éviter une imposition répétitive à l'impôt sur les sociétés, ou

- ii) le contribuable (personne physique) recueille les revenus de la société écran sous forme de salaires ou de rémunérations d'administrateurs, exemptés dans le pays R par application d'une convention de double imposition ; ou enfin
- d) qu'il bénéficie d'un régime fiscal de faveur dans le pays R : par exemple lorsque, la société écran ayant été préalablement mise en liquidation, les revenus qu'elle a accumulés antérieurement sont distribués à la société mère dans le pays R au titre de dividendes de liquidation et y sont imposables à un taux réduit applicable aux plus-values (gains en capital).

1. Réinvestissement dans un autre pays que le pays de résidence

71. Dans ce cas, le pays de résidence sera souvent désarmé pour lutter contre la dissimulation au second degré. Les pays qui souhaitent s'opposer à une stratégie de ce genre n'auront donc souvent d'autre recours que d'instaurer des mesures défensives du genre de celles qui sont décrites dans les chapitres précédents.

2. Réinvestissement sous forme de prêt à la société actionnaire

72. Bien que le réinvestissement sous forme de prêt soit un moyen simpliste et assez évident d'évasion fiscale, il n'est pas facile pour une autorité fiscale de s'y opposer dès lors qu'elle a accepté l'utilisation d'une société écran comme étant de bonne foi. Le pays de résidence pourra s'attacher à démontrer le caractère factice de l'opération de prêt. Il pourra alléguer que, en réalité, aucune déduction d'intérêt n'est justifiée dans le chef de l'entreprise du contribuable (si un intérêt est versé) car les fonds prêtés par la société écran ne lui appartiennent pas réellement mais sont ceux du contribuable. Il va de soi que cette démonstration sera plus facile à apporter si l'État R a, dans sa législation, des dispositions rigoureuses lui permettant de considérer le fond au-delà de la forme.

73. Cependant, il sera souvent difficile d'apporter la preuve, au regard du principe de la primauté du fond sur la forme, que le prêt représente en fait une distribution de bénéfices, si l'on s'en tient à l'accord de prêt lui-même. Même dans le cas d'un dispositif très artificiel, la détermination des faits et des intentions (telle que l'intention de ne pas rembourser le prêt, lorsque cela fait partie du dispositif) ne sera pas aisée. Cela sera un peu plus facile si l'accord de prêt se présente comme l'un des éléments d'un dispositif d'ensemble qui peut être considéré comme une seule transaction à multiples facettes. Il sera alors possible de considérer comme nulle l'opération de prêt si la transaction globale, ou l'un de ses éléments, n'apparaît pas justifiée au regard du principe de la primauté du fond sur la forme. Il est clair, cependant, que l'un des effets

d'une telle argumentation est de considérer comme abusif non seulement le « prêt » et la dissimulation au second degré, mais aussi l'utilisation même de la société écran et la mise à l'abri initiale des revenus par ce moyen.

74. La législation des États-Unis contient des dispositions selon lesquelles certains prêts accordés à des actionnaires américains par une société écran sont considérés comme des revenus d'actions dans le chef de ces actionnaires. Cependant, lorsque les revenus de la société écran ont déjà été inclus dans les revenus de ces actionnaires au titre de la « Sous-section F », aucun revenu supplémentaire n'est imputé à ceux-ci. Il ne semble pas exister d'autres mesures spécifiques d'ordre interne pour lutter contre le réinvestissement sous forme de prêts. De telles mesures devraient sans doute tenir compte de l'ensemble des transactions dont l'opération de prêt fait partie. Là encore, remédier à la dissimulation au second degré requiert des moyens, sur le plan législatif et administratif, comparables à ceux qu'exige la « dissimulation » au premier degré.

3. « Rapatriement » sous forme de dividendes ou d'autres revenus exonérés

a) Rapatriement sous forme de dividendes exonérés

75. Lorsque le revenu mis à l'abri dans la société écran est « rapatrié » sous forme de dividendes versés à la société mère, ce revenu sera souvent exonéré en vertu d'un « privilège d'affiliation ». Le pays de résidence (de la société mère) devra examiner si ce privilège d'affiliation doit être accordé de manière inconditionnelle aux dividendes tirés de la filiale étrangère, c'est-à-dire s'il doit s'appliquer même lorsque l'imposition dans le pays de la société écran est faible ou nulle. Il est clair que l'exonération crée alors un vide fiscal et a pour effet de transposer le faible niveau d'imposition du paradis fiscal dans la fiscalité du pays de résidence. Les pays qui souhaitent éviter cette dissimulation au second degré ont limité les exonérations prévues par leur législation interne ou par les conventions aux cas où il existe effectivement une application répétitive de l'impôt sur les sociétés. Ce résultat peut être atteint notamment :

- en prévoyant une clause « d'activité effective » qui s'oppose à l'exonération des dividendes versés par les sociétés « non actives » ;
- en excluant du bénéfice de l'exonération les dividendes versés par des sociétés soumises à un faible niveau d'imposition ;
- en remplaçant la méthode d'exemption par un mécanisme de crédit d'impôt indirect.

Une autre solution peut consister à appliquer de manière plus stricte la règle de la « primauté du fond sur la forme ».

76. Les mesures décrites ci-dessus risquent de présenter un certain nombre de difficultés d'application et d'accroître la complexité du système fiscal du pays, car il pourra être nécessaire de faire une distinction entre revenus actifs et revenus passifs, et de définir ce que l'on entend par « faible niveau d'imposition ». En effet, il se peut que les mesures spécifiques prises à l'encontre de la dissimulation au second degré doivent combiner ces deux éléments afin d'éviter une trop grande rigidité. Des difficultés techniques du même ordre devraient d'ailleurs être résolues dans le cadre de mesures défensives de plus large portée (notamment celles de type Sous-section F). Il peut dès lors apparaître préférable d'adopter l'un des dispositifs défensifs exposés dans les chapitres précédents, qui permettent d'abord de lutter contre la mise à l'abri au premier degré, plutôt que de mettre en place un système compliqué en vue de combattre la seule dissimulation au second degré.

b) Autres revenus exonérés

77. Lorsqu'il existe une convention entre le pays écran et le pays de résidence, et que ce dernier applique la méthode d'exemption pour éliminer la double imposition, le « rapatriement » des revenus passifs prend parfois d'autres formes, telles que celles de salaires ou de rémunérations d'administrateurs. Dans ces cas, le pays R devra s'efforcer de démontrer que les revenus n'ont pas vraiment le caractère de salaires ou de rémunérations d'administrateur au sens des dispositions de la convention de double imposition entre le pays R et le pays B (correspondant aux articles 15 ou 16 du Modèle de Convention), mais qu'ils constituent plutôt des dividendes ou des « autres revenus » visés à l'article 21 et sont dès lors imposables dans le pays de résidence du contribuable.

78. Ainsi, si un emploi salarié n'a pas été exercé pour le compte de la société écran, mais pour celui du contribuable lui-même ou de son entreprise, il serait possible de refuser d'accorder l'exonération. De même, des montants versés sous forme de tantièmes seraient traités comme des dividendes dans la mesure où ils dépasseraient les montants qui auraient été versés si le contribuable n'avait pas eu de participation dans la société écran. Aucune exemption ne serait due dans les cas où la société écran doit être considérée comme un résident du pays R en vertu de l'article 4 du Modèle de l'OCDE de 1977. L'exonération devrait aussi être refusée si le contribuable a demandé une exemption ou une réduction d'impôt dans le pays de la société écran en prétendant que les sommes versées n'avaient pas le caractère de salaires ou de tantièmes. À cet effet, les autorités fiscales du pays R pourront recueillir des informations auprès des autorités fiscales du pays B (voir l'article 26 de la Convention), pour essayer de démontrer que le contribuable n'a pas eu, dans le pays B, une activité suffisante pour justifier le paiement de tels revenus ; le

cas échéant, le pays R pourra aussi engager une procédure amiable avec le pays B.

R (5)

79. Il se peut que certains dispositifs artificiels ne puissent être combattus de cette manière. Il convient alors de rechercher si l'exemption peut être refusée par un autre moyen, par exemple en montrant que le versement fait partie d'un ensemble de transactions, liées entre elles, qui a, globalement, pour seul objet de réaliser une économie d'impôt.

80. Lorsque cela semble nécessaire, les conventions de double imposition devraient prendre en considération les situations décrites aux paragraphes 75 à 79. Cela pourrait se faire en excluant certaines sociétés du champ d'application de la convention ou en adoptant, soit de manière générale, soit pour certains éléments de revenu, la méthode de l'imputation pour remédier à la double imposition.

4. Transformation des revenus en plus-values (gains en capital)

81. Dans un certain nombre de pays, les plus-values bénéficient d'un régime d'imposition plus favorable que les autres revenus. Il est alors avantageux, sur le plan fiscal, de convertir en plus-values les revenus tirés de la société écran. Le contribuable pourra, par exemple, accumuler les revenus dans la société écran et les prélever ensuite en réalisant tout ou partie de sa participation dans cette société, ou en mettant celle-ci en liquidation.

82. Cette forme d'évasion fiscale est communément pratiquée. Un domaine où ce procédé a été utilisé est celui des organismes de placement collectif, tels que les fonds communs de placement « offshore » (cf. paragraphe 108 du rapport précédent sur les paradis fiscaux). Un certain nombre de pays ont adopté des dispositions spécifiques afin de faire en sorte que la part du revenu de la société écran revenant à l'investisseur soit correctement imposée.

83. Dans ce cas, le pays de résidence invoquera, le cas échéant, les restrictions apportées à l'application du régime des plus-values (gains en capital) dans les cas où les circonstances de la mise en liquidation de la société permettent de croire à des manipulations tendant à tirer parti du régime favorable d'imposition applicable à ce genre de revenu. Si de telles restrictions n'existent pas dans la législation du pays R, il pourra compléter celle-ci de manière à prévoir que les gains en capital provenant de la cession de participations dans des sociétés écran seront imposés comme des revenus ordinaires.

5. Remarques finales

84. L'introduction de mesures adéquates pour régler la question de la dissimulation au second degré sera souvent difficile, et leur efficacité sans doute souvent inégale ou aléatoire. Cette raison pourra conduire le pays de la

résidence à envisager l'insertion, dans sa législation, de mesures défensives du genre de celles décrites dans les chapitres précédents, pour lutter contre la dissimulation aussi bien au premier degré qu'au second degré.

VII. LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE ET PROTECTION DU CONTRIBUABLE

85. Lorsqu'un contribuable tente d'échapper à l'impôt en abritant des revenus dans une société écran, il entre dans un « triangle fiscal » constitué par le pays de sa résidence, le pays écran (le paradis fiscal) et le pays de la source des revenus. Cette situation, qui peut procurer des avantages fiscaux considérables, risque aussi de conduire le contribuable à supporter de manière inattendue des charges fiscales qu'il n'aurait pas encourues s'il n'avait pas fait usage d'une société écran. Ainsi, les impôts perçus par le pays de la source peuvent s'avérer élevés, en particulier s'il n'est pas possible d'invoquer une convention entre le pays écran et le pays de la source du fait que, en raison de la situation artificielle qui a été créée, l'un des États contractants ou les deux considèrent que l'on serait en présence d'un usage incorrect de cette convention. Il n'est pas non plus impossible que le contribuable ait à faire face aussi à des difficultés du fait même de stipulations imprévues de la loi interne ou des procédures d'imposition du pays écran. Ces difficultés peuvent sans aucun doute être aggravées par les dispositions défensives mises en œuvre dans le pays de résidence. Il est clair que le contribuable ayant recours à une société écran doit supporter les risques que comporte la situation qu'il a délibérément créée.

86. Un autre risque encouru est celui de la double imposition (notamment la double imposition économique). Un certain nombre de situations ont été exposées à cet égard dans les chapitres précédents mais il peut en exister d'autres. Ces cas résultent de trois risques inhérents au « triangle fiscal » mentionné ci-dessus :

- les mécanismes défensifs constituent par nature des mesures de caractère unilatéral prises par un État qui se trouve confronté à une évasion fiscale ; les pays faisant partie du triangle et qui ne sont pas victimes d'une telle évasion (du moins d'une manière spécifique) et qui n'appliquent pas de dispositions défensives n'ont pas de raison de les reconnaître, car cette reconnaissance pourrait avoir pour eux des conséquences indésirables sur le plan fiscal ;
- les relations fiscales internationales reposent sur la présomption de la « bonne foi » et ne sont pas adaptées à des mesures spécifiques telles que les dispositions défensives, en particulier dans une situation triangulaire ;

- les autorités fiscales concernées peuvent se montrer réticentes à corriger une situation créée par le contribuable dans l'espoir d'en retirer un avantage personnel.

Les contribuables ne devraient donc pas perdre de vue les risques de ce genre et ils devraient comprendre qu'ils ne peuvent attendre des autorités fiscales qu'elles se montrent aussi attentives à éviter les conséquences de ces situations qu'elles le seraient dans des circonstances normales.

87. Certains mettent même en doute le fait que dans les situations impliquant l'intervention d'une société écran, la double imposition doive être systématiquement évitée. À cet égard, on se trouve en présence de deux lignes de pensée :

- Dans un sens, on fait valoir que le contribuable doit subir tous les risques découlant du stratagème dans lequel il s'est engagé en vue d'en retirer des avantages fiscaux. L'administration fiscale ne pourrait le protéger en aucune manière contre les conséquences inattendues qui pourraient résulter de tels stratagèmes. Une telle protection n'est même pas souhaitable si l'on considère que le risque persistant de double imposition agira dans une certaine mesure comme un facteur dissuasif à l'égard des arrangements de caractère artificiel.
- À l'inverse, on soutient que le contribuable est habilité à demander un traitement équitable dès lors que l'administration fiscale a mis en œuvre avec succès ses dispositions défensives. Le laisser encourir une double imposition dans les cas où cette dernière peut être évitée conduirait manifestement à lui imposer une charge fiscale supplémentaire présentant le caractère d'une sanction. Ceci ne serait pas justifié puisque l'application de sanctions relève normalement de la législation des pays concernés et doit s'effectuer sous le contrôle des tribunaux ordinaires.

Il n'est pas facile de concilier ces approches divergentes. Celles-ci ne semblent d'ailleurs pas fondées sur des principes juridiques bien définis mais découlent plutôt de l'attitude générale des autorités fiscales à l'égard de l'évasion fiscale. La persistance de ces deux points de vue, et la difficulté de les concilier, constituent en tout cas des éléments dont les contribuables doivent être conscients.

88. La conclusion minimale que l'on peut en tirer est que, si les administrations fiscales ne peuvent garantir une protection contre les risques inhérents aux arrangements impliquant l'intervention d'une société écran,

elles devraient néanmoins s'efforcer d'éviter des réactions excessives. À cet effet, il est souhaitable :

- que le pays de résidence respecte les principes généraux énoncés aux paragraphes 46 à 48 dans la conception et l'application de ses dispositions défensives ;
- que les pays qui, à un stade antérieur, ont coopéré par échange d'informations afin de combattre l'évasion fiscale, se montrent également disposés à coopérer entre eux pour remédier à la double imposition lorsque les circonstances le justifient.

89. Ceci comporte cependant des limites. La coopération suppose comme préalable que le contribuable ait fourni des informations complètes et que les autorités fiscales soient suffisamment convaincues qu'elles ont une vision adéquate des stratégies d'évasion fiscale mises en œuvre par le contribuable, et qu'aucun autre revenu de montant significatif n'a été soustrait à l'impôt. Dans la pratique, il n'en sera pas toujours ainsi. De plus, le contribuable ne peut raisonnablement s'attendre à bénéficier d'une réduction de l'imposition dans le pays écran alors qu'il a volontairement eu recours à ce pays pour faire échapper son revenu à l'impôt dans le pays de sa résidence.

90. Enfin, lorsqu'il s'agit d'examiner les mesures de protection du contribuable, on ne peut manquer d'évoquer la mise en œuvre de la procédure amiable prévue à l'article 25 du Modèle de Convention. Sur le plan des principes, les pays membres de l'OCDE s'accordent généralement à considérer que l'article 25 s'applique aux cas de double imposition résultant de l'application des mesures défensives étudiées ci-avant. Ceci est particulièrement vrai depuis que le Modèle de Convention (voir le texte de 1977) a été complété de manière à s'appliquer aux cas de double imposition économique et que dès lors ces cas rentrent dans le champ d'application de la procédure amiable (cf. paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 9 et paragraphes 8 et 9 des Commentaires sur l'article 25). Dans la pratique — et mis à part un État dont les tribunaux ont pris une décision en sens contraire — les autorités fiscales des États considèrent d'ailleurs que les impositions établies par application de mesures défensives ressortissent à la procédure amiable.

91. On ne peut cependant pas perdre de vue que la procédure amiable n'offre pas au contribuable la garantie totale d'échapper à la double imposition. En effet, le contribuable dont le procédé d'évasion fiscale a été déjoué par l'application des mesures défensives, ne peut raisonnablement s'attendre à ce que son administration fiscale manifeste un grand empressement à mettre en œuvre une procédure amiable. D'autre part, on doit noter d'une manière plus générale que l'article 25 impose aux administrations fiscales concernées une obligation « de diligence » (c'est-à-

dire leur impose l'obligation de se concerter), mais non une obligation « de résultat », en ce sens qu'aucune procédure, d'arbitrage ou autre, n'est offerte au contribuable pour les cas où les administrations fiscales persistent à ne pas être d'accord sur la manière de remédier à la double imposition.

R (5)

VIII. REMARQUES FINALES

92. À l'issue de cette étude, il n'apparaît pas possible de formuler des recommandations susceptibles de s'appliquer à tous les cas d'évasion fiscale par l'entremise de sociétés écran et d'être acceptées par tous les pays membres. Un certain nombre de conclusions se dégagent cependant :

- a) L'application de mesures défensives constitue un développement relativement récent des législations nationales et des relations fiscales internationales. C'est aussi un domaine délicat, dans la mesure où l'on traite de cas dans lesquels se rencontrent des conflits entre la construction juridique et les réalités économiques d'une situation.
- b) Les mesures défensives prises par certains États constituent, dans l'esprit de ceux-ci, un moyen indispensable pour lutter contre des procédés d'évasion fiscale qui se seraient probablement développés davantage en l'absence de réactions de ces États. Sous réserve d'une opinion divergente, ces mesures défensives sont considérées comme étant, de manière générale, conformes aux principes sur lesquels est fondé le Modèle de Convention de l'OCDE et à l'esprit des conventions fiscales. Des réponses aux problèmes soulevés par ces dispositions devraient être trouvées dans le cadre du Modèle lui-même ou en en respectant l'esprit. Il faut toutefois reconnaître, que lorsque les contribuables font usage de dispositifs de caractère artificiel, ils s'exposent à certains risques contre lesquels les administrations fiscales ne peuvent leur garantir une protection totale.
- c) L'utilisation de sociétés écran tire parti des systèmes juridiques nationaux pour faire échapper à l'impôt certains revenus. Il est donc inévitable que les mesures défensives aillent à l'encontre de la structure générale des systèmes juridiques rencontrés dans les pays membres de l'OCDE, notamment de la territorialité de l'impôt et de la reconnaissance des personnes morales. En s'écartant de ces principes, les mesures défensives peuvent entraîner une insécurité du droit et des affaires. Les États devraient éviter, dans la mesure du possible, de créer des difficultés pour l'exercice d'activités économiques de bonne foi, et ne pas porter atteinte à la souveraineté fiscale des autres États.

- d) Les mesures défensives ne doivent donc être appliquées que dans les domaines où les abus sont réellement reconnus. Cette application ne devrait pas s'étendre aux activités, telle que la production, les prestations normales de services ou le commerce, exercées de manière effective par des sociétés engagées dans une réelle activité, lorsque ces activités sont intégrées sans équivoque dans l'environnement économique du pays dont la société est résidente et qu'elles sont exercées d'une manière telle que l'on ne peut soupçonner aucune évasion fiscale. Les modalités d'application technique de ces mesures devraient rester conformes à l'esprit des conventions fiscales. Il est souhaitable que les États qui ont adopté — ou adopteraient à l'avenir — des mesures de ce genre, soient disposés à débattre des difficultés qui en résultent, et ce, dans un cadre bilatéral ou, lorsque c'est souhaitable, dans un cadre multilatéral.
- e) La matière traitée dans le présent rapport est en constante évolution. Le Comité des affaires fiscales — qui apparaît comme étant le forum indiqué pour en débattre — restera donc attentif à ses développements et sera prêt à en poursuivre l'examen dès que les circonstances le justifieront, ce qui pourrait avoir pour résultat des modifications du Modèle de Convention de 1977.
93. En conclusion, le Comité a exprimé le souhait que :
- a) les pays membres qui instaurent des mesures dirigées contre l'utilisation de sociétés écran, conçoivent ces mesures en respectant les principes de fiscalité internationale généralement reconnus entre les pays membres de l'OCDE et l'esprit des conventions de double imposition, et restent attentifs aux effets défavorables que de telles dispositions peuvent avoir pour d'autres pays ;
 - b) les pays membres qui appliquent de telles mesures s'efforcent dans toute la mesure du possible de le faire en conformité avec les engagements qu'ils ont pris dans les conventions de double imposition qu'ils ont conclues ;
 - c) les pays membres qui considèrent que les dispositions défensives prises par d'autres pays portent atteinte à leur souveraineté fiscale, vont à l'encontre de leur propre politique fiscale, sont contraires à des engagements internationaux ou créent d'autres difficultés, évoquent la question au sein du Comité afin de rechercher des solutions appropriées.
94. Le Comité entend par ailleurs :
- i) poursuivre l'étude des problèmes ainsi posés et recommander les solutions à y apporter ;

- ii) examiner tout élément nouveau en ce domaine ; et
- iii) reprendre l'étude de la question quand il envisagera d'apporter des modifications au Modèle de Convention de 1977.

Observations de la Suisse

95. Les mesures défensives décrites dans le présent document (en particulier dans les paragraphes 29 à 31 et 38 à 40) sont contraires à l'esprit des conventions bilatérales de double imposition conclues entre les pays membres de l'OCDE car elles aboutissent en fait à une application extraterritoriale du droit fiscal national.

96. Ces mesures entravent les relations économiques internationales et entraînent des complications administratives importantes tant pour les contribuables que pour les administrations. Comme des divergences de vues existent en outre sur le point de savoir dans quelle mesure certaines dispositions (cf. les paragraphes 30, 38, et 39 du rapport) sont en contradiction avec le Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 (en particulier avec son article 7, paragraphe 1, et son article 24), des dispositions légales de ce genre ne devraient pas être mises en vigueur sans consulter au préalable les États contractants ; leurs intérêts légitimes devraient alors être pris en considération.

97. La Suisse est en outre d'avis que l'interprétation contenue au paragraphe 36 du rapport concernant l'article 4, paragraphe 1, méconnaît le sens et le but de cette disposition.

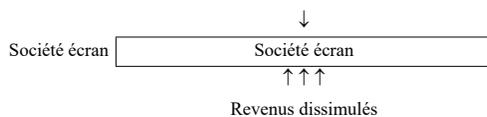
ANNEXE I

MESURES DÉFENSIVES : APERÇU GÉNÉRAL

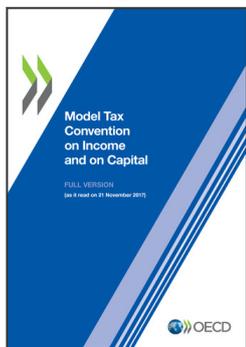
R (5)

<i>Pays de :</i>	Mesures générales	Mesures techniques	Législations défensives	
Résidence de l'actionnaire	<ul style="list-style-type: none"> • Règles de pleine concurrence • Règles de procédure 	<i>cf.</i> détails dans paragraphe III C		Imposition « par le haut »

CONTRIBUABLE



<i>La source</i>	Mesures générales	Approche par le concept de :	Imposition à la source	
	<ul style="list-style-type: none"> • Règles de procédure • Règles de pleine concurrence 	<ul style="list-style-type: none"> • Transparence • D'exclusion • D'assujettissement à l'impôt • « <i>channel</i> » • Dispositions <i>bona fide</i> 		Imposition « par le bas »



Extrait de :

Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2019), « R(5). Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran », dans *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/f981c690-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.