

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "La notion d'établissement stable : impact de la nouvelle définition envisagée par l'action 7 du plan BEPS et application à la nouvelle économie numérique".

Auteur : Ransy, Renaud

Promoteur(s) : 1968; Thilmany, Jean

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2017-2018

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/5592>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

La notion d'établissement stable : impact de la nouvelle définition envisagée par l'action 7 du plan BEPS et application à la nouvelle économie numérique

Renaud RANSY

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2017-2018

Titulaires :

Monsieur Bart PEETERS
Professeur
Monsieur Jean THILMANY
Maître de conférence

Tuteurs académiques :

Monsieur Bart PEETERS
Professeur
Monsieur Jean THILMANY
Maître de conférence

Remerciements

La réalisation d'un projet personnel constitue en réalité bien souvent un travail collectif. À ce titre, je tiens à adresser mes remerciements à Catherine, mon épouse, pour ses encouragements dans la réalisation de ce travail et, plus généralement, dans la poursuite de ce cursus. Son soutien indéfectible fut une source de motivation inestimable dans mon retour sur les bancs de l'école plus de dix ans après les avoir quittés.

Par ailleurs, je tiens à remercier Martine pour sa relecture attentive. Bien que je porte seul la responsabilité de la qualité du présent travail, ce dernier aurait été bien plus imparfait sans ses précieux commentaires.

TABLE DES MATIERES

Introduction	8
I. De la notion classique d'établissement stable dans un environnement pré-BEPS	11
1. Définition visée par l'article 5 de la convention-modèle OCDE	11
1.1. Introduction et texte de la convention-modèle OCDE	11
1.2. Analyse de la disposition	13
1.2.1. Les caractéristiques d'un établissement stable.....	13
<i>a) Une installation d'affaires</i>	13
<i>b) La « fixité » de l'installation</i>	14
<i>c) L'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de l'installation fixe d'affaires</i>	15
<i>d) La liste exemplative prévue par l'article 5, §2 de la convention-modèle OCDE</i>	16
1.2.2. Le cas des chantiers de constructions ou de montage	17
1.2.3. Les activités préparatoires ou auxiliaires	18
1.2.4. Le cas des établissements stables personnels.....	20
<i>a) Les agents dépendants</i>	20
<i>b) Les agents indépendants</i>	21
1. Indépendance du gérant	21
2. Exercice dans le cadre normal de ses activités	22
1.2.5. La situation des sociétés filiales.....	23
2. La question du commerce électronique dans le cadre de la conception classique d'établissement stable	24
2.1. Position du problème	24
2.2. Réponses apportées par l'OCDE	24
2.3. Limites et insuffisances de la réponse	26
2.4. Illustration : « l'affaire Google »	28
2.4.1. La structure mise en place par <i>Google</i>	28
2.4.2. Les faits ayant donné lieu à « l'affaire <i>Google</i> » en France.....	30
2.4.3. Argumentations des parties et décisions du Tribunal administratif de Paris	31
<i>a) Quant à l'autonomie de FrenchCo – Analyse relative à l'existence d'un établissement stable « personnel »</i>	31
<i>b) Quant à l'existence de matériel informatique – Analyse relative à l'existence d'un établissement stable matériel</i>	32
2.4.4. Conclusions.....	34

II. De la nécessaire modernisation de la notion d'établissement stable dans un contexte économique numérisé – Les recommandations de l'OCDE	36
1. Le Projet BEPS et la prise en compte de la nécessité de revoir le cadre fiscal international dans son ensemble	36
1.1. Position du problème	36
1.2. De l'historique du Projet BEPS à l'élaboration des quinze actions	37
1.2.1. Les sommets du G20 et la présentation d'un plan d'actions.....	37
1.2.2. Du plan d'actions au rapport final.....	39
2. Des actions visant, directement ou indirectement, l'économie numérique	41
2.1. L'action 1 du Projet BEPS : prise en compte générale des défis soulevés par l'économie numérique	41
2.2. L'action 7 du Projet BEPS : prise en compte spécifique de la notion d'établissement stable dans un contexte d'économie numérique dématérialisée	43
3. Redéfinition de la notion d'établissement stable par l'action 7 – Analyse des changements proposés à l'article 5 de la convention-modèle OCDE	45
3.1. Introduction et libellé du nouvel article 5	45
3.2. Analyse des changements	48
3.2.1. Article 5, §§ 5 et 6 : les agents commissionnaires et les gérants indépendants.....	48
<i>a) L'utilisation d'accords de commissionnaire – art. 5, §5</i>	48
1. Analyse des changements	48
2. Application de ces changements dans le cadre de l'économie numérique.....	50
<i>b) Le recours à des agents indépendants – Art. 5, §§6 et 8</i>	51
1. Analyse des changements	52
2. Application de ces changements dans le cadre de l'économie numérique.....	50
3.2.2. Article 5, §4 : des exceptions liées à certaines activités spécifiques.....	52
<i>a) Analyse des changements</i>	52
<i>b) Application de ces changements dans le cadre de l'économie numérique</i>	53
3.2.3. Article 5, §4.1 : des règles anti-fragmentation	53
<i>a) Analyse de la nouvelle disposition</i>	53
<i>b) Application de ces changements dans le cadre de l'économie numérique</i>	54
3.3. Mise en œuvre de l'action 7 : l'instrument multilatéral	54
 III. Conclusions générales	 56
 Bibliographie	 59

Introduction

D'aucuns considèrent que l'essor de l'économie numérique et la digitalisation de l'économie constituent une quatrième révolution industrielle qui marque ce XXI^{ème} siècle¹. En effet, l'interconnectivité des acteurs économiques, couplée à la globalisation et à l'internationalisation de l'économie qui se sont développées dans la seconde partie du siècle dernier, a conduit les entreprises à réinventer fondamentalement leurs rapports avec leurs clients et partenaires, leur organisation interne et leur *business model* dans son ensemble².

Cette nouvelle économie 4.0 présente de nombreuses opportunités³. Elle permet entre autre d'accélérer les échanges, de favoriser l'innovation et la croissance ou encore de créer de nouveaux débouchés et, à terme, de stimuler l'emploi.

Elle présente également des défis. L'actualité récente montre l'acuité avec laquelle se pose la question de la protection et de la gestion des données à caractère personnel. En outre, pour que puissent être saisies les opportunités de croissance et d'emploi, ce virage numérique met en lumière l'importance qui doit être accordée à la formation et à l'actualisation des compétences. Par ailleurs, ce nouvel environnement numérique illustre l'obsolescence de certaines dispositions légales et réglementaires actuellement en vigueur et leur inadéquation aux réalités économiques de notre ère. Enfin, dans un environnement de crise économique et face aux stratégies d'optimisation fiscales désormais ouvertes aux opérateurs économiques, cette nouvelle manière d'appréhender les échanges pose la question de la préservation des ressources fiscales des Etats dont beaucoup connaissent une dette publique colossale alors même que la hauteur de leurs prélèvements fiscaux ne cesse de croître⁴.

¹ B. PADOAN, « La révolution industrielle 4.0 », *Le Soir*, 18 janvier 2016.

² Pour une revue détaillée, voy. M. BOURREAU et Th. PERNARD, *L'économie numérique en question*, Revue d'économie industrielle, 2016/4 (n° 156), p. 11-15. URL : <https://www.cairn.info/revue-d-economie-industrielle-2016-4-page-11.htm>

³ Pour plus de détails, voy. l'étude réalisée par la Fédération des Entreprises de Belgique, *Agenda Numérique 2.0*, juillet 2018, disponible en ligne sur : <http://www.vbo-feb.be/globalassets/actiedomeinen/economie--conjunctuur/digitale-economie/vbo-lanceert-digitaal-plan-springt-belgie-mee-op-de-hogesnelheidstrein-van-de-digitalisering/digitale-agenda-2.0-final-fr.pdf>

⁴ Pour une étude approfondie, voy. OECD, *Revenue Statistics 1965-2016 – Special feature: complementary indicators of tax revenue*, OECD Publishing, Paris, 2017, p. 11 et ss. Il ressort des travaux menés par l'OCDE que les recettes fiscales perçues dans les économies avancées ont continué de croître par rapport aux niveaux sans précédent atteints avant la crise de 2009. Ainsi, le ratio impôt-PIB a légèrement progressé en moyenne dans la zone de l'OCDE en 2015 pour se hisser à 34.3 % contre 34.2 % en 2014. C'est le chiffre le plus élevé observé depuis 1965, qui est la première année pour laquelle les données des Statistiques des recettes publiques sont disponibles. Une hausse des recettes fiscales rapportées au PIB a été observée dans 25 des 32 pays membres de l'OCDE ayant communiqué des données préliminaires en 2015.

Afin de saisir les opportunités et de répondre adéquatement aux défis posés par ce virage numérique, il appartient aux pouvoirs publics d'adapter leurs législations. En matière fiscale, un travail a été entamé en 2013 sous l'égide du G20 et de l'OCDE et a abouti à l'adoption, deux ans plus tard, d'un plan d'actions tendant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après le « Projet BEPS ») « *qui résultent de l'utilisation par les entreprises multinationales des failles et différences de traitement fiscal existant dans les règles internationales actuelles* »⁵.

Certaines de ces actions entendent répondre aux défis fiscaux posés par l'économie numérique⁶ et tendent à moderniser certains concepts tels que la notion d'établissement stable⁷. Dans son acception traditionnelle, cette notion vise « l'installation fixe d'affaires » d'une entreprise d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat et sert d'outil en vue de déterminer la répartition du pouvoir d'imposition entre les juridictions concernées. Cette vision classique, qui suppose une présence matérielle de l'établissement stable sur un territoire donné, paraît mal adapté à la numérisation de l'économie qui se caractérise justement par la dématérialisation des échanges. À cet égard, les actions 1 et 7 du Projet BEPS visent à prendre en considération ces nouvelles réalités.

La présente contribution entend étudier l'impact de la nouvelle définition du concept d'établissement stable envisagée par le Projet BEPS en son action 7 et l'application de cette définition à la nouvelle économie numérique.

Pour réaliser cette entreprise, nous suivrons un schéma classique. Dans un premier temps, nous nous intéresserons au concept d'établissement stable dans un environnement pré-BEPS. Ensuite, nous détaillerons en quoi consiste l'action 7 du Projet BEPS et analyserons les changements apportés au concept d'établissement stable prévu dans la convention-modèle de l'OCDE tendant à prévenir les doubles impositions. Dans ce cadre, nous ferons apparaître le lien entre cette nouvelle définition et les défis soulevés par l'économie numérique. Par ailleurs, le Projet BEPS ne formant qu'un corpus de recommandations sans valeur contraignante, nous décrirons brièvement la manière dont l'action 7 du Projet BEPS sera mise en œuvre dans l'ordre

⁵ OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 – Rapport d'étape juillet 2017-juin 2018*, Ed. OCDE, Paris, 2018, p. 1.

⁶ Il s'agit de l'action 1. Voy. à ce titre OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices – Rapports finaux 2015*.

⁷ Il s'agit de l'action 7 qui vise à empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable.

interne. Enfin, nous concluons par une analyse critique de ce nouveau concept d'établissement stable et les limites que celui-ci poserait le cas échéant.

I. De la notion classique d'établissement stable dans un environnement pré-BEPS

1. Définition visée par l'article 5 de la convention-modèle OCDE

1.1. Introduction et texte de la convention-modèle OCDE

La notion d'établissement stable fait partie de celles qui ont le plus évolué au fil du temps⁸. Les commentaires relatifs à la convention-modèle publiés par l'OCDE sont régulièrement mis à jour de manière à prendre en compte l'évolution dans la manière d'exercer une activité commerciale dans un contexte transfrontalier au travers de tels établissements⁹.

La définition de cette notion réside à l'article 5 de la convention-modèle OCDE, lequel doit être lu en combinaison avec l'article 7 qui traite de la répartition du pouvoir d'imposition des bénéfices d'une entreprise. En effet, le but principal de cette définition est de déterminer le droit d'imposition d'un Etat contractant sur les bénéfices d'une entreprise qui réside dans un autre Etat contractant¹⁰.

Nous ne nous attarderons pas sur ces règles de répartition. Retenons simplement qu'un Etat contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise située dans un autre Etat contractant, sauf si cette entreprise y exerce une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable situé sur le territoire de ce premier Etat et dont les bénéfices lui sont imputables.

L'article 5 de la convention-modèle OCDE dispose comme suit :

« 1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :

a) un siège de direction,

⁸ E. REIMER, N. URBAN, S. SCHMID, *Permanent Establishments – A domestic taxation, bilateral tax treaty and OECD perspective*, Bruxelles, Wolter Kluwer, 2012, p. 36.

⁹ J. SCHAFFNER, *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 162. L'auteur cite ainsi la révision du modèle de 2003 qui a contribué à clarifier l'existence d'un établissement stable en présence d'activités effectuées via Internet. Citons encore la révision de 2010 qui introduit l'établissement stable dit « de service ».

¹⁰ O. HOOR, *Le Modèle OCDE de convention fiscale*, Luxembourg, éd. Legitech, 2011, p. 112.

b) une succursale,

c) un bureau,

d) une usine,

e) un atelier et

f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :

a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;

b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;

c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;

e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;

f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 – agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient

limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

6. Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre. »

1.2. Analyse de la disposition

1.2.1. Les caractéristiques d'un établissement stable

Il ressort du premier paragraphe de l'article 5 de la convention-modèle que le terme « établissement stable » désigne « une installation fixe d'affaire par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Cette définition fait apparaître trois critères qui doivent être rencontrés pour que l'on puisse parler d'établissement stable au sens de la convention¹¹. Il doit s'agir d'une installation d'affaires (a) qui doit être fixe (b). Par ailleurs, l'entreprise doit exercer ses activités par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires (c). Enfin, l'article 5, §2 offre une série d'exemples illustrant la notion d'établissement stable (d).

a) Une installation d'affaires

En premier lieu, pour qu'un établissement soit qualifié de « stable », il doit s'agir d'une installation d'affaire, c'est-à-dire une installation quelconque telle que des locaux ou bien des machines ou de l'outillage¹².

Les commentaires OCDE précisent qu'il est indifférent que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire des de l'installation. Ainsi, l'entreprise peut en être propriétaire, usufruitière ou

¹¹ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 2.

¹² O. HOOR, *op. cit.*, p. 113.

même simple occupant¹³. Les locaux dans lesquels l'entreprise exerce ses activités peuvent également se trouver dans les locaux d'une autre entreprise ou être utilisés par plusieurs entreprises¹⁴.

Toutefois, s'il n'est pas requis qu'une entreprise dispose d'un droit juridique formel sur l'installation¹⁵, la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que celui-ci soit à la disposition de l'entreprise¹⁶. Pour qu'un établissement puisse être considéré comme « établissement stable » au sens de la convention-modèle, ce dernier doit être utilisé de manière permanente et ne peut avoir un caractère temporaire¹⁷. L'entreprise doit également avoir un réel pouvoir de disposition sur cet établissement¹⁸.

b) La « fixité » de l'installation

La seconde caractéristique d'un établissement stable consiste en la fixité de l'installation. Cela signifie qu'il doit normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé¹⁹.

Cette fixité doit également avoir une certaine permanence. Une installation purement temporaire ne devrait donc pas être constitutive d'un établissement stable bien qu'en raison de la nature de l'activité, il n'est pas exclu que l'installation n'existe que pendant une très courte période²⁰.

¹³ J. SCHAFFNER, *op. cit.*, p. 163. Notons par ailleurs que le paragraphe 4.1 du commentaires OCDE précise qu'il pourrait y avoir un établissement stable lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel elle exerce son activité.

¹⁴ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 4.

¹⁵ Cette question demeure toutefois controversée. Certains auteurs estiment qu'il est nécessaire qu'une entreprise dispose d'un droit juridique pour pouvoir utiliser l'établissement stable. Voy. A. SKAAR, *More Catholic than the Pope? A Norwegian Supreme Court decision on permanent establishment and the 183-day rule*, *British Tax Review*, 1997, 501-502. Cela étant, au vu du libellé des commentaires OCDE présentement référencés, nous tranchons la controverse en considérant qu'un tel droit juridique n'est pas requis sous réserve de ce que son utilisation ne se limite pas à une simple présence.

¹⁶ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 4.2.

¹⁷ Hormis en ce qui concerne les chantiers et constructions, aucun délai n'est précisé dans la convention. Les commentaires OCDE parlent d'un délai indicatif de six mois. Voy. OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 6. La doctrine semble considérer qu'un établissement de société qui subsiste durant une période de 18 à 24 mois, répond au critère de durabilité (voy. K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, art. 5, nr. 28).

¹⁸ J. SCHAFFNER, *op. cit.*, p. 164. L'auteur fait référence à une décision de la cour suprême du Canada qui a jugé qu'un consultant informatique résidant aux Etats-Unis qui travaille pendant 300 jours dans les locaux d'une société canadienne n'y avait pas d'établissement stable en ce qu'il n'avait pas la libre disposition de son poste de travail. Pour un exemple tiré de la jurisprudence belge, voy. Bruxelles, 4 février 1992, *FJF*, 1992, 153.

¹⁹ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 5.

²⁰ *Ibid.*, n° 6. A cet égard, notons qu'une installation d'affaires qui est conçue pour une période si courte qu'elle n'aurait pas constituée un établissement stable peut, si elle est utilisée pour une durée telle qu'elle ne peut plus être considérée comme temporaire, devenir une installation fixe d'affaire et être considérée rétrospectivement comme un établissement stable (voy. n° 6.3 du commentaire OCDE).

Il convient de noter que les interruptions temporaires des activités ne mettent pas fin à l'existence d'un établissement stable, pourvu que son utilisation intervienne de manière régulière²¹.

c) L'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de l'installation fixe d'affaires

En troisième lieu, pour qu'une installation fixe d'affaires soit constitutive d'un établissement stable, l'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en totalité ou en partie par son intermédiaire²². Ceci signifie que les personnes qui dépendent de l'entreprise exercent les activités de cette dernière sur le territoire de l'Etat où est situé l'installation fixe d'affaires²³.

Ces activités sont exercées principalement par l'entrepreneur ou par les salariés de l'entreprise, à savoir le personnel, lequel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (les agents dépendants)²⁴. Les commentaires OCDE précisent que les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers importent peu²⁵. Il peut y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler ou entretenir cet outillage.

En revanche, une entreprise d'un Etat n'aura pas d'établissement stable dans un autre Etat par le simple fait qu'elle y exerce son activité par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou d'un autre agent jouissant d'un statut indépendant si ces personnes agissent dans le cadre de leur activité habituelle²⁶

Un établissement stable commence à exister dès que l'entreprise commence à exercer ses activités par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires²⁷ et cesse avec l'aliénation de celle-ci ou avec la cessation de toute activité par son intermédiaire²⁸. Comme nous le mentionnions au point précédent, une interruption temporaire ne doit pas être assimilée à une fermeture.

²¹ *Ibid.*, n° 6.1. Dans ce cas, le commentaire OCDE précise que chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considérée en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été.

²² OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 2.

²³ *Ibid.*, n° 2.

²⁴ *Ibid.*, n° 10.

²⁵ Ainsi, il est indifférent que ces personnes soient habilitées à conclure des contrats.

²⁶ P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, vol. 2., Bruxelles, Larcier, 2009, p. 529.

²⁷ Comme le précise le commentaire OCDE, tel est le cas dès que l'entreprise prépare, dans l'installation, les activités auxquelles cette installation servira en permanence.

²⁸ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 11.

d) *La liste exemplative prévue par l'article 5, §2 de la convention-modèle OCDE*

Le second paragraphe de l'article 5 fournit des exemples non-exhaustifs²⁹ qui illustrent cette notion « d'installation fixe d'affaires ».

Cette disposition mentionne tout d'abord le *siège de direction*, défini comme l'endroit à partir duquel des décisions de gestion sont prises, de sorte qu'une entreprise peut avoir plusieurs sièges de direction³⁰.

Ensuite, le paragraphe 2 de l'article 5 désigne la *succursale*, notion de droit privé dont la définition incombe au droit de l'Etat dans lequel elle est située³¹ et qui, à la différence de la filiale, ne bénéficie pas d'une personnalité juridique distincte de sa maison-mère³².

Notons qu'il n'existe pas, en droit belge, de définition légale du concept de succursale. Selon la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, quatre conditions cumulatives doivent être rencontrées pour qu'un établissement soit qualifié de succursale³³. Il faut :

- (i) un centre d'opération qui se manifeste d'une façon durable comme le prolongement d'une maison mère³⁴ ;
- (ii) pourvu d'une direction soumise à la direction et au contrôle de cette maison mère³⁵ ;
- (iii) matériellement équipée de façon à pouvoir négocier des affaires avec les tiers ;
- (iv) de telle façon que ces derniers, tout en sachant qu'un lien de droit éventuel s'établira avec la maison mère dont le siège est à l'étranger, sont dispensés de s'adresser directement à celle-ci et peuvent conclure des affaires au centre d'opérations qui en constitue le prolongement³⁶.

La Cour de cassation appréhende la notion de succursale d'une manière similaire³⁷.

²⁹ Cf. le terme « notamment » duquel on peut déduire le caractère exemplatif de la liste visée à l'article 5, §2 de la convention-modèle OCDE. Les commentaires OCDE précisent par ailleurs que le paragraphe 2 « contient une liste, nullement limitative, d'exemples qui peuvent être chacun considérés comme constituant *prima facie* un établissement stable ». Voy. OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 12.

³⁰ J. SCHAFFNER, *op. cit.*, p. 163.

³¹ *Ibid.*

³² P.-F. COPPENS, *op. cit.*, p. 496.

³³ Voy. Avis CNC n° 2018/06 du 9 mai 2018, *Succursales belges de sociétés de droit étranger : application du droit comptable belge - notion de succursale - obligation de publication*.

³⁴ CJCE, 22 novembre 1978, Somafer S.A. c. Saar-Ferngas AG, C-33/78.

³⁵ CJCE, 6 octobre 1976, De Bloos c. Bouyer, C-14/76.

³⁶ CJCE, 22 novembre 1978, Somafer SA c. Saar-Ferngas AG, C-33/78.

³⁷ Cass., 18 décembre 1941, *Pas.*, I, p. 467. Selon la Cour, afin qu'un établissement puisse être considéré comme succursale, il faut que la société étrangère accomplisse régulièrement, au travers de cet établissement, des actes rentrant dans le cadre de son activité commerciale, et qu'elle y soit représentée par un mandataire capable de l'engager envers les tiers. Les pouvoirs qu'elle donne à ce mandataire peuvent être plus ou moins étendus. Il faut

La convention-modèle vise encore les *bureaux*. Cette notion ne renvoie pas à un concept juridique précis mais vise un endroit fixe à partir duquel une entreprise exerce une partie de son activité, à l'exception de la production³⁸

Enfin, l'article 5, §2 vise les *usines, ateliers* ou encore les *mines, puits de pétrole ou de gaz, carrières ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles*³⁹.

Il importe de préciser que les installations fixes d'affaires mentionnées dans la liste exemplative de la convention-modèle ne constituent un établissement stable que si, par ailleurs, elles répondent aux trois critères de l'article 5, §1^{er} que nous avons analysés précédemment⁴⁰.

1.2.2. Le cas des chantiers de constructions ou de montage

L'article 5, § 3 de la convention-modèle dispose que les chantiers de construction ou de montage ne sont considérés comme des établissements stables que si leur durée dépasse douze mois et ce, même s'il comprend une installation visée au §2 qui serait liée à la construction⁴¹.

L'expression « chantier de construction ou de montage » a une acception large. Outre la construction de bâtiment, elle couvre celle des routes, ponts, canaux ou encore la rénovations⁴², la pose de conduite, le terrassement ou le dragage.

Le chantier débute avec les activités préparatoires exécutées dans l'Etat sur le territoire duquel la construction doit être érigée et continue d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés⁴³.

Le critère de douze mois s'applique chantier par chantier. Pour le calcul de ce délai, il ne faut donc pas tenir compte du temps qu'un entrepreneur aurait déjà passé sur d'autres chantiers qui

en plus que la société étrangère ait sur le territoire belge un représentant avec lequel les tiers traitent directement et non un simple intermédiaire à l'aide duquel ils traitent à l'étranger avec la société elle-même.

³⁸ J. SCHAFFNER, *op. cit.*, p. 163. Selon l'auteur, le bureau peut également regrouper les fonctions d'administration, de contrôle ou de commercialisation non directement liées à la direction.

³⁹ L'expression « tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles » doit être interprétée au sens large et vise par exemple tout lieu d'extraction d'hydrocarbure sur terre ou en mer. Voy. OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 14.

⁴⁰ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 12 ; O. HOOR, *op. cit.*, p. 115.

⁴¹ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 16.

⁴² Sauf si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration. Voy. OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 17.

⁴³ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 19. Il en résulte que les interruptions provisoires, notamment pour cause d'intempéries, n'interrompent pas le délai de douze mois.

sont sans lien avec le premier⁴⁴. Toutefois, s'il existe un lien évident entre différents chantiers, tel qu'une unité géographique ou commerciale, l'entrepreneur pourra être considéré comme disposant d'un établissement stable pour l'ensemble de ces chantiers⁴⁵. Par ailleurs, afin d'appliquer le critère des douze mois, un chantier de construction devra être considéré comme une unité s'il est basé sur plusieurs contrats⁴⁶.

Précisons enfin que le temps passé par chaque sous-traitant sur un chantier est comptabilisé dans le temps passé par l'entreprise (i.e. le donneur d'ordre) au chantier afin de déterminer si cette dernière possède un établissement stable. Toutefois, le sous-traitant aura lui-même un établissement stable au chantier si son activité y est exercée pendant plus de douze mois⁴⁷.

Enfin, la fixité d'une installation qui caractérise un établissement stable n'empêche pas qu'un chantier mobile de construction soit lui-même considéré comme un établissement stable si durée de ce chantier excède douze mois⁴⁸.

1.2.3. Les activités préparatoires ou auxiliaires

L'article 5, §4 contient certaines exceptions à la définition générale visée au paragraphe 1^{er}. En effet, certaines activités, qualifiées de préparatoires ou auxiliaires, ne peuvent être considérées comme des établissements stables quand bien même elles consisteraient en des installations fixes d'affaires par l'intermédiaire desquelles une entreprise exerce une activité sur le territoire d'un autre Etat.

Le but de cette disposition est d'éviter qu'une entreprise d'un Etat soit imposée sur le territoire d'un autre Etat si elle y exerce des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire⁴⁹

⁴⁴ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 18.

⁴⁵ J. SCHAFFNER, *op. cit.*, p. 169.

⁴⁶ O. HOOR, *op. cit.*, p. 116. Comme mentionné dans les commentaires OCDE, le seuil de douze mois a pu donner lieu à des abus dans le sens où certaines entreprises ont fractionné leurs contrats en plusieurs éléments dont chacun portait sur une durée inférieure à douze mois et était attribué à une société différente mais faisant partie du même groupe. Cette technique permet d'éviter que la qualification d'établissement stable sur un territoire donné. Afin de contrecarrer ces abus, les commentaires OCDE précisent que les Etats peuvent appliquer leurs dispositions légales ou jurisprudentielles visant à lutter contre l'évasion fiscale. Ceux-ci peuvent également apporter des solutions dans le cadre de négociations bilatérales avec d'autres Etats contractants.

⁴⁷ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 19.

⁴⁸ En ce sens, voy. OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 19. Tel est le cas par exemple d'une route ou d'un canal.

⁴⁹ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 20.

et ce, en raison du fait que ces activités précèdent de loin la réalisation effective des bénéfices pour qu'il soit possible d'en attribuer une part à cette installation fixe d'affaires⁵⁰.

C'est ainsi que les installations fixes suivantes ne constituent pas des établissements stables :

- celles utilisées par une entreprise aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de ses propres marchandises (art. 5, §4, a)) ;
- le stock si celui-ci est maintenu aux fins d'entreposage, d'exposition ou de livraison (art. 5, §4, b)) ;
- le stock maintenu par une entreprise aux fins de transformation par une autre entreprise (art. 5, §4, c)) ;
- celles utilisées exclusivement pour acheter des marchandises ou pour réunir des informations pour l'entreprise (art. 5, §4, d))⁵¹ ;
- celles par l'intermédiaire desquelles l'entreprise exerce une activité préparatoire ou auxiliaire (art. 5, §4, e)).

Notons que cet alinéa e) rend inutile l'énumération des exceptions prévues aux alinéas a) à d) en ce sens qu'il s'agit d'une exception générale qui englobe les autres.

Enfin, il ressort de l'alinéa f) du paragraphe 4 que lorsque les activités prévues aux alinéas a) à e) sont exercées cumulativement, l'installation fixe d'affaires ne doit pas être considéré comme un établissement stable tant que celles-ci gardent, dans leur ensemble, leur caractère préparatoire ou auxiliaire⁵².

Il convient d'être attentif au libellé de l'article 5, §4. En effet, afin de ne pas être qualifiée d'établissement stable (et partant, afin de ne pas être imposée dans l'Etat sur lequel elle opère), l'installation fixe d'affaires doit être utilisée *exclusivement* en vue d'exercer les activités visées par les exceptions, fût-ce cumulativement. Il s'en suit qu'une installation fixe d'affaires utilisée *en outre* pour l'exercice d'une activité autre que celles visées au paragraphe 4 serait pour l'ensemble de ses activités (en ce compris donc pour les activités préparatoires ou auxiliaires)

⁵⁰ O. HOOR, *op. cit.*, p. 117.

⁵¹ Cette exception vise notamment les bureaux de journaux liés aux agences de presse qui ne sont que le prolongement de l'entreprise-mère et qui sont utilisés pour réunir des informations pour cette dernière. Voy. OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 22. En revanche, si ce bureau traite en plus lui-même ces informations collectées, il y a lieu de le considérer comme un établissement stable. Voy. J. SCHAFFNER, *op. cit.*, p. 170.

⁵² OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 27.

qualifiée d'établissement stable et imposée selon les règles de répartition prévues à l'article 7 de la convention-modèle⁵³.

1.2.4. Le cas des établissements stables personnels

Les paragraphes 5 et 6 de l'article 5 traitent de la situation des agents ou autres personnes agissant pour le compte d'une entreprise et mettent sur le même pied d'une part, les *établissements stables matériels*, à savoir les installations fixes d'affaires dont il était question aux points précédents, et d'autre part, les *établissements stables personnels*, à savoir les situations dans lesquelles une personne constitue elle-même un établissement stable⁵⁴.

Nous distinguerons les agents dépendants visés au paragraphe 5 (a) et les agents indépendants visés au paragraphe 6 (b).

a) Les agents dépendants

Les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont, sous certaines conditions, les agents dépendants c'est-à-dire, selon les commentaires OCDE⁵⁵, « *les personnes, employées ou non, qui ne sont pas des agents indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6, (...) [lesquelles] peuvent être des personnes physiques ou des sociétés et ne sont pas tenues d'être résidentes, ni de posséder d'installation d'affaires dans l'Etat dans lequel elles agissent pour le compte de l'entreprise* ».

Au sens de l'article 5, §5 une personne physique ou morale, considérée comme un agent dépendant, sera considéré comme un établissement stable au même titre qu'une installation fixe d'affaires visée aux paragraphes 1 et 2. Les règles de répartition des bénéfices visés à l'article 7 de la convention-modèle s'appliqueront pareillement à elle. Toutefois, si l'on peut démontrer qu'il existe un établissement stable matériel, il n'est pas requis de démontrer que l'agent remplit les conditions du paragraphe 5 et constitue un établissement stable personnel⁵⁶.

Pour déterminer le lien de dépendance de l'agent, les commentaires OCDE fournissent une série de critères qui doivent être rencontrés :

- L'agent doit agir pour le compte de l'entreprise et agir sous son autorité ;

⁵³ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 30.

⁵⁴ Voy. TIBERGHIEN, *Manuel de Droit Fiscal 2017-2018*, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2018, p. 2165.

⁵⁵ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 32.

⁵⁶ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 35.

- L'agent doit avoir les pouvoirs de conclure des contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise au compte de laquelle il agit ;
- Les pouvoirs de l'agent sont physiquement exercés sur le territoire de l'autre Etat contractant (i.e. sur l'autre territoire que celui sur lequel l'entreprise est située) ;
- L'agent exerce habituellement ses pouvoirs pendant un certain laps de temps.

On en déduit que si l'agent ne doit pas être un résident de l'autre Etat ni y avoir une installation fixe d'affaires (critère dirimant pour les établissements stables *matériels*), ce dernier doit exercer ses activités selon une ampleur et une fréquence suffisantes pour créer une présence fiscale dans l'Etat de la source⁵⁷.

Par ailleurs, l'agent dépendant qui remplirait les conditions de l'article 5, §5 mais n'exercerait qu'une activité préparatoire ou auxiliaire visée à l'article 5, §4 ne pourrait être qualifié d'établissement stable⁵⁸.

b) Les agents indépendants

À l'inverse de ce qui est prévu au paragraphe 5, il ressort de l'article 5, §6 qu'une entreprise ne possède pas d'établissement stable sur le territoire d'un autre Etat contractant si elle exerce ses activités commerciales par l'intermédiaire d'un agent indépendant⁵⁹ à condition que ce dernier agisse dans l'exercice normal de ses activités.

Pour qu'une personne puisse être qualifiée d'agent indépendant, deux conditions cumulatives doivent être rencontrées⁶⁰ :

- elle est indépendante juridiquement et économiquement ;
- elle agit dans le cadre ordinaire de son activité lorsqu'elle agit pour le compte de l'entreprise.

1. Indépendance du gérant

L'indépendance de l'agent est une question factuelle et dépend notamment de l'étendue des obligations qui lui incombent vis-à-vis de l'entreprise. Si l'agent est soumis à des instructions précises ou à un contrôle détaillé de la part de l'entreprise, il sera malaisé de considérer l'agent comme une personne indépendante. Par ailleurs, il convient de déterminer si le risque de

⁵⁷ O. HOOR, *op. cit.*, p. 118.

⁵⁸ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 32.

⁵⁹ Sont ainsi visés les courtiers ou le commissionnaire général.

⁶⁰ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 37.

l'entrepreneur doit être supporté par la personne elle-même ou bien par la personne qu'elle représente⁶¹. Le premier cas constituera un indicateur d'indépendance à la différence du second⁶².

En revanche, si le fait que des instructions précises soient données par l'entreprise paraît incompatible avec la qualité d'indépendant du gérant, tel ne devrait pas être le cas si l'entreprise exige que des objectifs spécifiques soient atteints par l'agent⁶³.

Un autre facteur pour mesurer l'indépendance du gérant vis-à-vis de l'entreprise réside dans le nombre d'entreprises que l'agent représente dans le cadre de ses missions⁶⁴. Bien que ce critère ne soit pas à lui seul déterminant⁶⁵, il serait peu probable de parler d'indépendance si un agent exerce ses activités (presque) exclusivement pour le compte d'une seule entreprise.

Bien entendu l'ensemble du contexte dans lequel s'exerce la mission doit être pris en compte pour déterminer l'indépendance (contrôle, rémunération convenable, compétence spécifique de l'agent, risque assumé par ce dernier, liberté dans l'organisation de son travail⁶⁶, etc.).

2. Exercice dans le cadre normal de ses activités

Aux termes du paragraphe 6, les agents indépendants doivent agir « *dans le cadre ordinaire de leur activité* ». En d'autres termes, l'activité de l'agent pour le compte de l'entreprise doit être comparée aux activités habituelles de cet agent. On ne pourrait considérer qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise, cette personne accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que celle de ses propres opérations commerciales⁶⁷.

Il conviendra, pour déterminer si l'agent agit dans le cadre de ses activités, d'étudier les activités commerciales habituellement exercés par ce dernier (courtier, commissionnaire ou autre agent indépendant).

⁶¹ *Ibid.*, n° 38.

⁶² Par « risque d'entreprise », on vise principalement la participation aux pertes. Un agent indépendant supporte généralement les pertes liées à sa propre activité. Voy. O. HOOR, *op. cit.*, p. 119.

⁶³ En ce sens, voy. A. CARIDI, *Proposed changes to the OECD Commentary on Article 5: Part II – the construction PE notion, the negative list and the agency PE notion*, European Taxation 43, 2003, p. 54.

⁶⁴ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 38.6.

⁶⁵ Le numéro 38.6 du commentaire OCDE mentionne que « *tous les faits et circonstances doivent être pris en considération* ». Ainsi, l'exclusivité de la mission exercée par l'agent n'implique pas *ipso facto* que ce dernier n'est pas indépendant si demeure pour lui la possibilité de se diversifier ou d'acquérir de nouveaux clients.

⁶⁶ Pensons à la liberté de fixer lui-même ses heures de travail.

⁶⁷ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 38.7.

1.2.5. La situation des sociétés filiales

L'article 5, §6 de la convention-modèle OCDE doit être compris dans le sens où une société résidente dans un Etat A qui aurait une filiale dans un Etat B (laquelle filiale exercerait ses activités sur le territoire de cet Etat B) n'est pas, en principe, censée avoir un établissement stable sur le territoire de ce dernier.

En effet, il est généralement admis que l'existence d'une filiale ne constitue pas en soi une indication que cette dernière soit un établissement stable de la société-mère. Cela s'explique par le fait que, d'un point de vue fiscal, la filiale constitue (à l'inverse par exemple de la succursale⁶⁸) une entité juridique indépendante⁶⁹.

Toutefois, une société filiale pourra, dans certains cas, constituer un établissement stable de la société-mère dans le cadre des paragraphes 1 à 5. Tel serait le cas, par exemple, si la filiale agit en qualité d'agent dépendant de la société-mère et constitue, à ce titre, un établissement stable personnel. Un autre exemple réside en la circonstance où la filiale mettrait à disposition de la société-mère un bureau lui appartenant à la condition que ce bureau constitue une installation fixe d'affaires (établissement stable matériel) par l'intermédiaire de laquelle la société-mère exercerait ses activités⁷⁰.

Précisons encore qu'il est fréquent, dans les groupes multinationaux, qu'une société du groupe fournisse des services à une autre société du même groupe (par exemple, des services de gestion ou de consultance) dans le cadre de ses propres activités. Dans ce cas, il convient de prendre garde à ce que la société qui preste les services utilise ses propres locaux et son propre personnel pour ce faire⁷¹. Si ces précautions sont prises, il ne pourrait être admis que la société qui reçoit les services ait un établissement stable sur le territoire duquel sont situés les locaux de la société qui les preste.

⁶⁸ Voy. *supra* section I.1.2.1. sous b) et notes y afférentes.

⁶⁹ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 40.

⁷⁰ Pour plus de détails, voy. OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 40 à 42.

⁷¹ Le personnel devrait être sous le *payroll* de la société qui preste les services et exercer ses activités dans les locaux appartenant à cette dernière.

2. La question du commerce électronique dans le cadre de la conception classique d'établissement stable

2.1. Position du problème

Le commerce électronique peut être défini comme « *l'achat et la vente de biens et services au moyen de systèmes électroniques tel que l'internet et d'autres réseaux informatiques* »⁷².

Comme nous le précisons en introduction, le développement du commerce électronique, et avec lui, toute la question de la digitalisation de l'économie, repose sur une dématérialisation des échanges.

Dès le début des années 2000, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a pris conscience de la problématique liée développement du commerce électronique au regard à la conception « classique » d'établissement stable telle que nous l'avons analysée ci-avant et a suggéré de mettre à jour les commentaires sur l'article 5 de la convention-modèle⁷³.

La question centrale consiste à déterminer si et dans quelles circonstances un équipement informatique exploité par une entreprise à des fins commerciales peut être considéré comme un établissement stable.

2.2. Réponses apportées par l'OCDE

Selon les commentaires révisés sur l'article 5 de la convention-modèle, une distinction doit être faite entre (i) *l'équipement informatique*, qui pourrait être installé sur un site de manière à constituer, sous certaines conditions, un établissement stable et (ii) *les données et le logiciel* utilisés par cet équipement et stockés dans celui-ci⁷⁴.

⁷² O. HOOR, *op. cit.*, p. 124.

⁷³ OCDE, *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5*, rapport du Comité des affaires fiscales du 22 décembre 2000. Disponible en ligne sur : <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/1923388.pdf>

⁷⁴ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 42.2.

C'est ainsi qu'un site internet, qui consiste en une combinaison de logiciels et de données électroniques, ne pourrait, en soi, être qualifié d'établissement stable dans la mesure où il ne s'agit pas d'un bien corporel qui puisse constituer une installation fixe d'affaires⁷⁵.

En revanche, selon les commentaires OCDE, un serveur sur lequel le site est hébergé, et par l'intermédiaire duquel ce site est accessible, pourrait être considéré comme un établissement stable dans la mesure où ce serveur a une localisation physique et peut constituer une installation fixe d'affaires de l'entreprise opérant ce serveur.

Il importe toutefois d'insister sur le fait que, pour que le serveur soit considéré comme constituant un établissement stable d'une entreprise, il est impératif que cette dernière en ait la disposition et qu'elle puisse accéder au lieu de sa localisation⁷⁶.

À titre d'exemple, supposons qu'une entreprise d'un Etat A exerce ses activités par l'intermédiaire d'un site internet hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services internet (« FSI ») situé sur le territoire d'un Etat B. Dans cette hypothèse, cette entreprise est censée ne pas avoir d'établissement stable sur cet Etat B dans la mesure où la rémunération versée au FSI vise le stockage des données requises pour le site internet mais n'implique pas que le FSI mette le serveur et sa localisation à la disposition de l'entreprise. Cette dernière n'aura pas de présence dans l'Etat B puisque le site internet n'est pas un bien corporel⁷⁷.

Par ailleurs, un FSI ne pourrait être considéré comme un agent dépendant au sens de l'article 5, §5 (et partant, être considéré comme un établissement stable de l'entreprise qui le mandate). En effet, un FSI ne constitue pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites internet et ne dispose pas de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de ces dernières et ne conclut pas habituellement de tels contrats. En outre, un FSI constitue un agent indépendant agissant dans le cadre ordinaire de ses propres activités⁷⁸.

À l'inverse, si l'entreprise résidente dans l'Etat A détient⁷⁹ le serveur situé dans l'Etat B sur lequel le site est hébergé, l'endroit où ce serveur est situé pourrait consister en une installation fixe d'affaire et l'entreprise pourrait avoir un établissement stable dans l'Etat B du fait de ce

⁷⁵ Il n'existe en effet aucune installation telle que des locaux, machines ou outillages.

⁷⁶ Voy. *supra* section I.1.2.1 a).

⁷⁷ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 42.3.

⁷⁸ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 42.10.

⁷⁹ Elle pourrait en être propriétaire ou locataire. Comme mentionné plus haut, la qualité en vertu de laquelle elle dispose de son installation fixe importe peu.

serveur. Bien entendu, l'ensemble des autres conditions prévues à l'article 5 de la convention-modèle doivent être rencontrées.

Outre la question de savoir si l'entreprise dispose du serveur, rappelons qu'un équipement informatique ne peut être qualifié d'établissement stable que s'il répond à la condition de fixité : il faut que l'équipement soit situé à un certain endroit pendant une période suffisamment longue sans tenir compte de la possibilité de le déplacer⁸⁰.

De plus, l'équipement informatique exploité par une entreprise peut consister par lui-même en un établissement stable sans qu'il soit nécessaire qu'un personnel se trouve à l'endroit où il est situé⁸¹. En effet, aucun personnel n'est requis pour mener l'activité de l'entreprise à l'endroit où l'équipement est situé⁸².

Conformément à l'article 5, §4 de la convention-modèle, il n'y a pas d'établissement stable si les opérations de commerce électroniques effectuées par l'intermédiaire d'un équipement informatique se limitent à des opérations préparatoires ou auxiliaires. Cette question est examinée au cas par cas⁸³. Pour illustrer les activités généralement considérées comme préparatoire ou auxiliaire dans le cadre du commerce électronique, les commentaires OCDE citent les exemples suivants :

- assurer un lien de communication, telle une ligne téléphonique, entre fournisseurs et clients ;
- faire de la publicité de biens ou de services ;
- relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité ou d'efficience ;
- collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;
- fournir des informations.

Il est entendu que si ces activités citées en exemple par les commentaires OCDE constituent en elle-même une partie essentielle ou significative de l'entreprise⁸⁴, ou bien que d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique, ce dernier devra être considéré comme un établissement stable de l'entreprise.

⁸⁰ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 42.4.

⁸¹ *Ibid.*, n° 42.6.

⁸² En ce sens, voy. O. HOOR, *op. cit.*, p. 126.

⁸³ OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, n° 42.7.

⁸⁴ Par exemple, se ces services sont fournis par un FSI.

2.3. Limites et insuffisances de la réponse

Nous venons de le voir, si les clarifications apportées par l'OCDE en matière de commerce électronique permettent d'appréhender certaines réalités de l'économie digitale, les réponses qui sont apportées se basent sur le paradigme classique qui sert de base à la définition d'un établissement stable, à savoir la présence physique sur un autre territoire que celui sur lequel l'entreprise est située.

Une telle présence ne peut s'envisager par la simple utilisation d'un site internet. De même, un serveur pourra consister en un établissement stable que si ce dernier, et son emplacement, est à la disposition de l'entreprise. Tel n'est pas le cas si le site internet d'une entreprise est hébergé sur les serveurs d'un FSI dont l'activité habituelle consiste à mettre à disposition ses serveurs.

En outre, quand bien même le serveur hébergeant un site internet d'une entreprise serait à la disposition de cette dernière, encore faudrait-il que les activités opérées au travers de ce site ne soient pas considérées comme préparatoires ou auxiliaires. Tel serait le cas si une entreprise n'utilise son site internet que comme plateforme de vente en ligne alors que d'autres fonctions essentielles ou significatives⁸⁵ ne sont pas effectuées par son intermédiaire.

À supposer que l'équipement informatique constitue bel et bien un établissement stable dont l'entreprise dispose et qui serait situé sur le territoire d'un autre Etat, encore faut-il pouvoir déterminer la part du profit attribuable à cet établissement stable selon le prescrit de l'article 7 de la convention-modèle.

La question se pose *a fortiori* dans la mesure où une telle installation ne requiert pas de personnel pour son fonctionnement et peut, en elle-même, constituer un établissement stable⁸⁶. Suivant l'analyse fonctionnelle adoptée par l'OCDE⁸⁷, pour déterminer la part attribuable à l'équipement informatique, il conviendra d'analyser quelles fonctions automatisées sont exercées par « l'établissement stable-serveur », quels actifs sont employés et quels risques sont

⁸⁵ Pensons à la livraison, la fabrication, ou les moyens de paiements en ligne qui pourraient, par ailleurs, être soustraits à un agent indépendant.

⁸⁶ Sur cette question, voy. OCDE, *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, rapport du Comité des Affaires Fiscales du 22 juillet 2010, p. 28, n° 66, disponible en ligne sur : <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/45689556.pdf>

⁸⁷ Selon cette approche et suivant le prescrit de l'article 7, §2 de la convention-modèle, les profits attribués à un établissement stable sont déterminés en fonction des bénéfices qu'il aurait réalisés, suivant le principe de pleine concurrence, s'il avait été une entité juridique distincte et indépendante, remplissant des fonctions identiques et analogues dans des conditions identiques ou analogues.

assumés dans l'exercice de ces fonctions. Et de conclure qu'en l'absence « *de fonctions humaines significatives pertinentes pour attribuer la propriété économique d'actifs et/ou à la prise de risques en l'absence de personnel agissant pour le compte de l'entreprise, aucun actif ni risque ne pourra lui être attribué aux termes de l'approche autorisée de l'OCDE, ce qui renforce la conclusion que peu de bénéficiaires, s'il en est, lui seraient attribués* »⁸⁸.

À la lumière de ce qui précède, il apparaît clairement qu'envisager le concept d'établissement stable sous l'angle de la présence physique est pour le moins limité et en tous les cas insuffisant pour saisir la complexité que pose l'évolution de l'économie numérique dans son ensemble. Cette question, qui est restée en suspens durant plus d'une décennie⁸⁹, a trouvé une réponse dans les actions BEPS dont nous analyserons plus loin si elles sont suffisantes ou appropriées.

2.4. Illustration : « l'affaire Google »

Les limites de la conception du concept d'établissement basé sur la présence physique s'illustrent dans la stratégie fiscale mise en place par le géant de l'internet *Google*, laquelle a récemment défrayé la chronique judiciaire en France.

Pour comprendre cette stratégie, il convient de se concentrer sur la structure mise en place par le groupe *Google* au travers de ses filiales européennes (2.4.1.). Nous nous pencherons ensuite sur les faits qui ont donné lieu aux décisions des juridictions fiscales françaises en juillet 2017 (2.4.2.).

2.4.1. La structure mise en place par Google

Pour contourner les impositions françaises, *Google* utilise une technique d'optimisation fiscale très connue des groupes internationaux : le *Double Irish* et le *Dutch Sandwich*. Ces stratégies reposent sur la notion de prix de transferts, laquelle se rapporte aux conditions et modalités entourant les transactions réalisées au sein d'une entreprise multinationale. Il s'agit « *des prix*

⁸⁸ *Ibid.*, p. 29.

⁸⁹ Comme en atteste le rapport intitulé « Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? » publié en 2004 par le Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises et disponible en ligne sur <http://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

pratiqués entre des entreprises associées établies dans différents pays pour leurs transactions intragroupe, telles que le transfert de marchandises et de services »⁹⁰.

Le système d'optimisation de *Google* repose sur le schéma suivant⁹¹ :

- La maison-mère américaine *Google Inc.* (ci-après « Google US ») crée une filiale de droit irlandais *Google Ireland Holdings* dont le siège de direction effective est établi aux Bermudes (ci-après « IrishCo I »)⁹², ce qui fait de IrishCo I une entité hybride qui n'est ni imposée aux Etats-Unis, ni en Irlande⁹³ ;
- Google US concède à IrishCo I l'ensemble des droits d'exploitation des brevets et autres droits de propriétés intellectuelles⁹⁴ ;
- En échange, IrishCo I paye une redevance à Google US dont le prix est fixé de la manière aussi basse que possible pour limiter la charge fiscale aux États-Unis⁹⁵ ;
- IrishCo I crée une deuxième filiale irlandaise (d'où l'appellation *Double Irish*) dénommée *Google Ireland Limited* (ci-après « IrishCo II ») dont le siège social et de direction effective est quant à lui établi en Irlande⁹⁶, ce qui implique que les bénéfices de IrishCo II seront imposés au taux irlandais de 12,5% ;
- IrishCo I concède en outre à IrishCo II les droits de propriété intellectuelle qu'elle détient en échange d'une redevance payée par cette dernière, laquelle est, à l'inverse de celle payée par IrishCo I à Google US, la plus élevée possible ;

⁹⁰ Cette définition est donnée par la Commission européenne (voy. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context_fr). La notion de prix de transfert doit être déterminé au regard du principe dit « de pleine concurrence » tel que visé à l'article 9 de la convention-modèle OCDE et en vertu duquel « lorsque deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ». Pour une étude détaillée, voy. OCDE (2017), *Principe de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Edition OCDE, Paris, disponible sur internet : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales-2017_tpg-2017-fr.

⁹¹ Pour plus de détails sur la structure *Double Irish Dutch Sandwich* mise en place par *Google* dès 2003, voy. E. KLEINBARD, *Stateless Income*, Florida Tax Review, 2011, p. 707 et ss.

⁹² Dès lors que son siège de direction effective est situé aux Bermudes, IrishCo I est exemptée d'impôt sur les bénéfices en Irlande.

⁹³ En effet, d'un point de vue américain, cette société est considérée comme résidente dans son pays d'incorporation, à savoir l'Irlande, tandis qu'en vertu du droit irlandais, la société est résidente dans la juridiction dans laquelle est située son siège d'exploitation et d'administration centrale, en l'occurrence les Bermudes.

⁹⁴ Tels que les moteurs de recherches, le système d'enchères publicités en ligne, etc.

⁹⁵ Ce prix de transfert a été validé par l'Administration fiscale américaine.

⁹⁶ IrishCo II emploie en outre près de 2.000 personnes en Irlande.

- IrishCo II réalise une part très substantielle du chiffre d'affaires de *Google* en Europe et va recevoir des redevances payées par les filiales de Google US situées dans des pays européens ;
- IrishCo II passe le paiement de sa redevance à IrishCo I en charge déductible de son impôt sur les bénéfices réduisant d'autant ce dernier ;
- Par ailleurs, en vertu de la législation irlandaise, les redevances liées à l'exploitation d'un droit de propriété sont totalement exemptées d'imposition si elles sont transférées à l'intérieur de l'Union européenne et IrishCo II reverse celles-ci à une société de droit néerlandais, *Google Netherlands Holdings BV* (ci-après « DutchCo ») qui s'interpose entre Irish I et Irish II (d'où l'appellation *Dutch Sandwich*) ;
- Les redevances perçues par DutchCo sont exonérés d'impôts aux Pays-Bas et sont reversées à IrishCo I ;
- Les bénéfices transférés par IrishCo I ne peuvent être rapatriés aux Etats-Unis sans faire l'objet d'une imposition à hauteur de 35 % (taux de l'imposition sur les bénéfices)

2.4.2. Les faits ayant donné lieu à « l'affaire *Google* » en France

Google US détient plusieurs filiales en Europe dont une en France (*Google France SARL*, ci-après « FrenchCo »). Le groupe *Google* propose en outre à ses clients un service payant, dénommé « *AdWords* », permettant à tout annonceur, par référencement préalable d'un ou plusieurs mots-clés, de commander l'apparition à l'écran d'un lien promotionnel lorsqu'un internaute utilise le moteur de recherche et saisi ce ou ces mots-clés lors de sa recherche. Ce service payant de référencement est facturé au client à raison de chaque clic d'un internaute sur le lien promotionnel.

Le service proposé par *Google* se décline selon deux modalités :

- Le *Online Sales Organization* (« OSO ») destiné aux clients à même de gérer en ligne, de façon autonome, leurs commandes de publicité ;
- Le *Direct Sales Organization* (« DSO ») qui inclut en outre un service de conseil et d'assistance commerciale aux annonceurs ou à leurs agents.

En l'espèce, FrenchCo a commercialisé en France le service *AdWords* au nom de IrishCo II.

En 2014, l'activité de groupe *Google* a généré quelque 1,7 milliards d'euros de chiffre d'affaires en France (dont seulement 52,5 millions déclarés par FrenchCo) tandis que, pour l'année 2015, elle n'aurait payé « que » 6,7 millions d'impôts dans cet Etat.

2.4.3. Argumentations des parties et décisions du Tribunal administratif de Paris

Cette situation a attiré l'attention du fisc français qui a tenté de redresser IrishCo II. Ce dernier a considéré que les prestations de publicité rendues et facturées dans le cadre de l'offre DSO par IrishCo II étaient imposables en France dès lors qu'elle exerçait une activité professionnelle en France par l'intermédiaire de FrenchCo.

Au travers de cinq jugements rendus le 12 juillet⁹⁷, le Tribunal administratif de Paris a tranché la question en analysant d'une part la question de l'autonomie dont dispose FrenchCo et son lien de dépendance à l'égard de IrishCo II (a), et d'autre part celle consistant en l'existence alléguée par le fisc d'un équipement informatique pouvant s'apparenter à un établissement stable matériel (b).

a) Quant à l'autonomie de FrenchCo – Analyse relative à l'existence d'un établissement stable « personnel »

L'Administration fiscale française soutient que FrenchCo aurait agi en qualité d'agent dépendant et aurait été habilitée à conclure des engagements commerciaux qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de IrishCo II pour le compte de laquelle aurait agi la société française. En d'autres termes, FrenchCo aurait constitué un établissement stable personnel de IrishCo II.

Au contraire, IrishCo II a soutenu de son côté que FrenchCo ne disposait pas des moyens humains et techniques lui permettant de réaliser de manière autonome les prestations de publicité et ne peut constituer en un établissement stable de la société irlandaise.

À l'appui de son argumentation, IrishCo II explique que les opérations de publicité en France procèdent d'une répartition des rôles bien définie⁹⁸ :

- IrishCo II concentre les activités de régie publicitaire pour l'ensemble de l'Europe ;

⁹⁷ TA Paris, 12 juillet 2017, jugements n° 1505113/1-1, 1505126/1-1, 1505147/1-1, 1505165/1-1 et 1505178/1-1.

⁹⁸ Cette répartition procède d'une convention de prestation de service (« *Marketing and Services Agreement* ») conclu entre FrenchCo et IrishCo II et entré en vigueur le 1^{er} juillet 2004. Pour fonder sa décision, le Tribunal procèdera à une analyse détaillée de ladite convention.

- FrenchCo fournit à IrishCo II une assistance commerciale et conseille les clients français de *Google*, activité pour laquelle elle perçoit une rémunération de la société irlandaise.

Par ailleurs, IrishCo II déclare que l'ensemble des contrats publicitaires avec les clients français sont signés depuis l'Irlande et non depuis la France. Elle ajoute également que FrenchCo n'a pas le pouvoir de contracter au nom de sa société sœur.

Les jugements rendus par le tribunal jugement du tribunal vont donner raison à *Google*.

Le tribunal constate tout d'abord que, bien que FrenchCo fournisse à IrishCo II des services de soutien au marketing et à la vente, elle ne dispose pas d'une autonomie suffisante lui permettant de conclure directement les contrats publicitaires avec les clients français. En effet, si les contrats sont bel et bien négociés par FrenchCo, la validation de ceux-ci par IrishCo II était nécessaire pour qu'ils puissent avoir quelque effet. La société française ne concourt aux contrats qu'au travers de pré-vente et d'après-vente.

Or, une telle autonomie dans la conclusion des contrats aurait été nécessaire pour permettre la qualification d'établissement stable au sens de l'article 4 de la convention préventive de double imposition conclue entre la France et l'Irlande. Il ressort de cet article qu'une personne ne jouissant pas d'un statut indépendant, agissant dans l'un des deux Etats pour le compte d'une personne de l'autre Etat, est considérée comme un établissement stable dans le premier Etat si elle y dispose de pouvoirs qu'elle exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'autre personne.

S'il est évident que, dans la mesure où elle exerce son activité au profit exclusif de IrishCo II, FrenchCo se trouve dans un état de dépendance juridique et économique vis-à-vis de sa société sœur irlandaise, le tribunal considère que la validation définitive des contrats par IrishCo II conditionnait l'effectivité juridique du contrat souscrit par l'annonceur. Aux yeux du Tribunal, il convient dès lors de rejeter l'argumentation de l'Administration fiscale française selon laquelle la société IrishCo II serait nécessairement et systématiquement engagée par un contrat issu des discussions entre les annonceurs et salariés de la FrenchCo.

Faute de réelle autonomie juridique dans la conclusion des contrats avec les clients français, la société française ne pouvait donc pas être qualifiée d'établissement stable de sa société sœur irlandaise.

b) *Quant à l'existence de matériel informatique – Analyse relative à l'existence d'un établissement stable matériel*

Suite aux vérifications qu'elle a faites au siège de FrenchCo et à l'analyse de sa comptabilité, l'Administration fiscale a également constaté la présence d'un matériel informatique sur le territoire français consistant particulièrement en (i) des « *switch routers* » et « *backbones* » immobilisés pour un montant de 9,2 millions d'euros et situé sur le site parisien de FrenchCo et (ii) des connections que cette dernière utilise en France pour l'accès à des centres de données.

En outre, le fisc relève que FrenchCo fournit à IrishCo II un local sécurisé situé en région parisienne. La société française fournit également à sa sœur irlandaise, dans onze départements français, des prestations de surveillance et de maintenance de matériel informatique.

Enfin, à l'appui de son argumentation tendant à démontrer l'existence d'un établissement stable matériel, l'Administration invoque une série de travaux réalisés par FrenchCo en 2009 et 2010, lesquels étaient destinés à mettre à disposition une baie informatique et de fibre optique concernant le raccordement du réseau *Google* à des centres de données hébergeant des serveurs.

De son côté, IrishCo II soutient que :

- les serveurs hébergeant le site internet « *google.fr* » sont situés aux Etats-Unis ;
- ni les centres de données exploitées par le moteur de recherche *Google* ni la plateforme informatique gérant ce dernier ne sont situés en France ;
- les « *switch routers* » et les « *backbones* » consistent en des équipements auxiliaires ayant pour seule fonction d'améliorer le routage des informations produites par les serveurs étrangers⁹⁹ et ne permettent pas les prestations de services publicitaires aux clients ;
- s'agissant de la fourniture d'un local sécurisé et de prestations de surveillance et de maintenance de matériel informatique, celle-ci intéresse des équipements afférents également au seul routage des informations en vue d'obtenir un temps de disponibilité maximal et ne se rapporte pas à la réalisation d'activités en France.

Là encore, le Tribunal suivra la position défendue par IrishCo II et conclura en l'absence d'établissement stable matériel en France.

⁹⁹ Comme indiqué par Google lors de l'instance, les « *switch routers* » constituent des passerelles entre plusieurs serveurs pour que les utilisateurs accèdent facilement à toutes les ressources proposées par le réseau. Quant aux « *backbones* », il s'agit d'un réseau central très rapide qui connecte une multitude de petits réseaux.

2.4.4. Conclusions

D'un point de vue strictement juridique et à la lumière de la vision classique du concept d'établissement stable, il nous paraît que c'est à bon droit que les décisions du Tribunal administratif de Paris ont été rendues.

Au-delà des déclarations politiques qui qualifient ces montages d'abusifs¹⁰⁰ ou de l'incompréhension du grand public et de la presse en général¹⁰¹, c'est également à juste titre que le porte-parole de *Google* déclare respecter les lois des juridictions sur lesquelles l'entreprise opère¹⁰².

D'une part, en considérant l'établissement stable matériel comme « *une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* », il est patent que le matériel informatique de *Google* sis sur le territoire français n'assure que des fonctions auxiliaires n'assurant aucune partie essentielle ou significative de l'activité de l'entreprise.

D'autre part, s'agissant d'établir la présence d'un établissement stable personnel de la filiale irlandaise de la multinationale, les faits démontrent que si la filiale française constitue un agent dépendant de *Google* établi en France, cette dernière ne bénéficie pas de l'autonomie suffisante afin de pouvoir conclure des contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de IrishCo II pour le compte de laquelle elle agit.

Ces décisions mettent toutefois en lumière l'obsolescence de la notion d'établissement stable au regard des réalisés d'une économie numérique dématérialisée. Les montages fiscaux tels que le *Double Irish* et le *Dutch Sandwich* permettent de mettre en place des stratégies d'optimisation tendant notamment¹⁰³ à déjouer l'application du concept d'établissement stable.

¹⁰⁰ Voy. les déclarations du ministre français de l'Economie et des Finances Bruno Lemaire cité par le magazine hebdomadaire L'Express (https://lexpansion.lexpress.fr/actualite-economique/accuse-de-pratiques-commerciales-abusives-google-assure-respecter-la-loi_1992332.html) ou encore celles du secrétaire d'Etat français chargé au numérique Mounir Mahjoubi suite aux décisions du Tribunal administratif de Paris (<http://www.lefigaro.fr/societes/2017/07/31/20005-20170731ARTFIG00224-facebook-n-a-payé-que-116-million-d-euros-d-impôts-en-france-en-2016.php>)

¹⁰¹ À titre d'exemple, voy. <http://www.slate.fr/story/148710/redressement-fiscal-google-stupidite-decision>.

¹⁰² Voy. <https://www.bloomberg.com/news/articles/2018-01-02/google-s-dutch-sandwich-shielded-16-billion-euros-from-tax>.

¹⁰³ Nous avons vu que ce schéma fiscal joue aussi sur le concept d'entité hybride ou sur les règles fiscales irlandaises et néerlandaises concernant les droits de propriété intellectuelle.

Bien entendu, les entreprises actives dans l'économie numérique ne sont pas les seules à élaborer de pareils montages fiscaux. Des entreprises comme *IKEA* ou *Starbucks* mettent également en place des stratégies similaires.

Le Projet BEPS entend répondre de manière globale à ces stratégies d'optimisation. Il comporte toutefois des recommandations propres au secteur du numérique et entend mettre au goût du jour un concept d'établissement stable dont nous avons montré qu'il est dépassé. C'est sur ce *relooking* (l'action 7) que nous nous concentrerons.

II. De la nécessaire modernisation de la notion d'établissement stable dans un contexte économique numérisé – Les recommandations de l'OCDE

1. Le Projet BEPS et la prise en compte de la nécessité de revoir le cadre fiscal international dans son ensemble

1.1. Position du problème

Nous l'avons évoqué, le Projet BEPS entend, de manière générale, à répondre aux préoccupations des gouvernements désireux de préserver leur base taxable mise à mal dans un contexte de crise et face aux stratégies fiscales mises en place par les opérateurs économiques opérant dans un cadre transfrontalier.

L'internationalisation croissante de l'économie et l'intégration des marchés nationaux à mi à l'épreuve le cadre fiscal international conçu voilà plus d'un siècle¹⁰⁴. Comme nous l'avons vu avec l'affaire *Google*, ce cadre a laissé la place à des pratiques d'optimisation fiscale tendant à l'érosion de la base taxable et au transfert de bénéfices (de l'anglais *base erosion and profit shifting* dont BEPS constitue l'acronyme).

En particulier, dans des systèmes fiscaux basés sur la territorialité¹⁰⁵ et en l'absence d'harmonisation alors même que les contribuables opèrent dans un cadre internationalisé, ces pratiques BEPS visent à transférer les bénéfices dans les juridictions à faible imposition sur lesquelles les membres d'un groupe international opèrent et, corrélativement, à diminuer la base taxable des membres situés dans des juridictions à fiscalités élevées, principalement par le biais de dépenses déductibles.

Ces pratiques BEPS peuvent le cas échéant aboutir à une « double non-taxation » découlant de la divergence des législations fiscales de chaque Etat. Cette lutte contre les cas de « double non-taxation » sera le cheval de bataille de l'OCDE et du G20 alors que jusqu'alors les efforts furent concentrés sur la lutte contre la « double imposition » en vue de « *promouvoir une économie plus compétitive en tant que moteur d'une croissance intelligente et durable* » et faciliter

¹⁰⁴ Voy. OCDE (2015), *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, disponible sur internet : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2015.pdf>.

¹⁰⁵ Sur la territorialité de l'impôt, voy. TIBERGHIEU, *op. cit.*, p. 24 n° 0132 et p. 893, n° 1716,40. Selon ce principe, le pouvoir d'imposition est généralement limité à la souveraineté territoriale d'un Etat.

l'exercice des libertés fondamentales aux entreprises et citoyens qui opèrent dans un contexte transfrontalier tout en favorisant l'intégration du marché intérieur de l'Union européenne et en rendant cette dernière plus attrayante¹⁰⁶.

Après un bref historique de la genèse du Projet BEPS et des actions qui en découlent (1.2.), nous présenterons celles qui s'attachent aux défis posés par l'économie numérique et à la modernisation du concept d'établissement stable (1.3.).

1.2. De l'historique du Projet BEPS à l'élaboration des quinze actions

1.2.1. Les sommets du G20 et la présentation d'un plan d'actions

La genèse du Projet BEPS remonte à l'année 2012, lors du sommet du G20 de Los Cabos au Mexique durant lequel les dirigeants des pays-membres ont fait état de la nécessité de prévenir l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert de bénéfices¹⁰⁷. Il a été demandé à l'OCDE de se pencher sur cette question devant être débattue au cours du sommet qui a eu lieu l'année d'après.

Lors de leur réunion de Saint-Pétersbourg de septembre 2013, les dirigeants ont approuvé un plan d'action élaboré par l'OCDE concernant les pratiques BEPS¹⁰⁸.

Dans un rapport publié en 2013¹⁰⁹, l'OCDE concluait que les pratiques de BEPS sont rendues possibles par une conjonction de facteurs et non par une règle fiscale isolée. Les travaux de l'OCDE devaient donc consister en un ensemble complet de mesures destinées à contrecarrer ces pratiques fiscales dommageables.

¹⁰⁶ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen du 11 novembre 2011, *La double imposition au sein du marché unique*, COM (2011) 712 final. Il est intéressant de relever que, à peine deux ans avant l'exposé du plan d'actions BEPS, la Commission européenne considérait la double imposition comme « *l'une des questions les plus préoccupantes pour les citoyens et les entreprises de l'UE* ». Force est de constater que depuis lors, les préoccupations ont changé alors que la planification fiscale n'a pas connu une révolution laissant suggérer un changement de paradigme. Cela pose la question des visées politiques du Projet BEPS dont les bonnes intentions ne pourraient être que prétexte.

¹⁰⁷ Voy. le point 48 de la déclaration commune des chefs d'Etat et de gouvernement des pays du G20 (https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/12-1268-declaration_G20_Los_Cabos_cle82ebc5.pdf)

¹⁰⁸ Voy. le point 50 de la déclaration commune des chefs d'Etat et de gouvernement des pays du G20 (http://www.g20.utoronto.ca/2013/Saint_Petersburg_Declaration_ENG.pdf)

¹⁰⁹ OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264192904-fr>.

C'est ainsi que le plan présenté par l'OCDE consiste en quinze actions réparties en trois piliers¹¹⁰ et dont le fil rouge consiste à taxer les revenus là où se trouvent la substance économique et la création de valeur et à s'attaquer aux montages fiscaux qui exploitent abusivement les disparités existantes entre les différents systèmes fiscaux nationaux¹¹¹.

Le premier pilier concerne l'actualisation de la cohérence fiscale internationale en matière d'impôt des sociétés et concentre les actions suivantes :

- Action 1 : relever les défis de l'économie numérique ;
- Action 2 : neutraliser les effets des montages hybrides ;
- Action 3 : renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) ;
- Action 4 : Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers ;
- Action 5 : Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance.

Le second pilier ambitionne quant à lui de faire en sorte que les normes internationales puissent de nouveau s'appliquer pleinement et produisent tous leurs effets. Les actions suivantes sont visées :

- Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales ;
- Action 7 : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ;
- Actions 8, 9 et 10 : Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur ;

Un troisième pilier entend garantir la transparence tout en encourageant une certitude et une lisibilité accrue. Les actions suivantes sont concernées :

- Action 11 : Mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier ;

¹¹⁰ OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE. Disponible sur internet sur : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>.

¹¹¹ E. TRAVERSA, C. HERBAIN et M. POSSOZ, *La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne : la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur?*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht, Vol. 2017/8, p. 330-340.

- Action 12 : Obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive ;
- Action 13 : Réexaminer la documentation des prix de transfert ;
- Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ;
- Action 15 : Élaborer un instrument multilatéral.

Ce plan d'actions été approuvé par les chefs d'Etat et de gouvernement des pays du G20 au cours du sommet.

1.2.2. Du plan d'actions au rapport final

L'ensemble des rapports issus du projet BEPS a été approuvé en l'espace de deux ans dont sept ont été remis au dirigeants du G20 lors du sommet de Brisbane en 2014. Il s'agissait d'agir vite afin de « *rétablir la confiance des citoyens dans le système fiscal international, instaurer des règles de jeu équitables pour toutes les entreprises et fournir aux États des outils plus efficaces pour leurs politiques fiscales nationales* » mais aussi « *pour limiter les risques d'apparition de mesures unilatérales, non coordonnées, susceptibles de remettre en cause les grands principes de la fiscalité internationale qui constituent un cadre pérenne favorable aux investissements internationaux* »¹¹².

Le Projet BEPS a mobilisé soixante pays ainsi que des organisations fiscales régionales comme le Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF), le Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF), et le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT). Ont également été impliqués dans les travaux des organisations internationales telles que le Fonds monétaire international (FMI), la Banque mondiale et les Nations Unies. L'Union européenne n'a, en tant que telle, pas pris part aux travaux bien que la plupart des Etats membres y furent parties prenantes en leur qualité de membre de l'OCDE.

Le résultat final des travaux relatifs au Projet BEPS a été publié en octobre 2015 sous forme de rapports détaillés explicitant chacune des actions et formant un corpus n'ayant pas de valeur juridique contraignante. Il s'agit de standards minimum, de recommandations ou de meilleures

¹¹² OCDE (2015), *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, OCDE, p. 5, disponible sur internet : www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf.

pratiques destinés à adapter les règles de fiscalité internationale¹¹³. Cela signifie que pour avoir quelque effet dans les ordres juridiques internes, ces instruments de *soft law* devront être mis en œuvre par les Etats eux-mêmes¹¹⁴.

Les actions issues du rapport final sont les suivantes :

- Action 1 : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ;
- Action 2 : Neutraliser les effets des dispositifs hybrides ;
- Action 3 : Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées ;
- Action 4 : Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant compte la transparence et la substance ;
- Action 6 : Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages ;
- Action 7 : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ;
- Action 8 – 10 : Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur ;
- Action 11 : Mesurer et suivre les données relatives au BEPS ;
- Action 12 : Règles de communication obligatoire d'information ;
- Action 13 : Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays ;
- Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ;
- Action 15 : L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales.

Le rapport final précise que la mise en œuvre des actions commence immédiatement¹¹⁵, certaines actions pouvant être introduites sans délai tandis que d'autres supposent des changements dans les conventions préventives de double imposition¹¹⁶, à l'aide notamment de l'instrument multilatéral. Nous l'avons évoqué, certaines mesures supposent un changement dans le droit interne même des Etats¹¹⁷.

¹¹³ E. TRAVERSA, C. HERBAIN et M. POSSOZ, *La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne : la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur?*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht, Vol. 2017/8, p. 331.

¹¹⁴ S'agissant des Etats membres de l'Union européenne, rappelons que la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers devant toutefois exercer cette compétence dans le respect du droit communautaire. Voy. CJUE, 12 septembre 2006, ; *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04

¹¹⁵ Par exemple, les règles relatives aux prix de transfert.

¹¹⁶ Tel est le cas notamment de la nouvelle définition du concept d'établissement stable.

¹¹⁷ Pensons aux règles relatives aux SEC ou à la déductibilité des intérêts.

Le rapport final précise encore que la mise en œuvre des actions fera l'objet d'un suivi qui prendra la forme « *d'une évaluation du respect des règles, en particulier concernant les standards minimums, au moyen de rapports décrivant les mesures prises par les pays pour adopter les recommandations issues du projet BEPS* »¹¹⁸.

Enfin, dans le contexte d'une économie mondialisée, le Projet BEPS s'inscrit dans un cadre inclusif qui va au-delà des pays membres de l'OCDE et du G20 par l'accueil d'autres organisations internationales et d'organisations fiscales régionales. C'est ainsi que « *les pays de l'OCDE et du G20 définiront une proposition relative à un cadre plus inclusif pour accompagner la mise en œuvre et le suivi des mesures issues du projet BEPS, permettant la participation des pays et juridictions sur un pied d'égalité* » afin que les standards minimums puissent être adoptés à une échelle mondiale qui soit la plus large possible¹¹⁹.

2. Des actions visant, directement ou indirectement, l'économie numérique

Si le Projet BEPS entend, d'une manière générale, contrer le phénomène d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices en faisant en sorte que les profits soient imposés là où la valeur est effectivement créée, deux actions sont spécifiquement destinées à rencontrer les problématiques soulevées dans la première partie de la présente contribution : l'une consiste en la prise en compte générale des défis soulevés par l'économie numérique (2.1.) et l'autre se proposant de redéfinir le concept d'établissement stable de manière à ce que statut soit artificiellement évité (2.2.)

2.1. L'action 1 du Projet BEPS : prise en compte générale des défis soulevés par l'économie numérique¹²⁰

Dans son rapport final relative à l'action 1, l'OCDE reconnaît que des règles particulières spécifiques à l'économie numérique ne pourraient pas fonctionner car ce secteur s'assimile de plus en plus à l'économie proprement dite. Comme nous le notions lors de l'analyse de

¹¹⁸ OCDE (2015), *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, p. 13, n° 29.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 13, n° 30.

¹²⁰ Les lignes qui suivent sous cette section sont tirés du rapport final relatif à l'action 1. Pour plus de détails, voy. OCDE (2017), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264252141-fr>.

« l'affaire *Google* », la planification fiscale n'est pas l'apanage du seul secteur numérique et l'OCDE reconnaît elle-même que les stratégies fiscales mises en place par ce secteur peuvent être similaires à celles mises en place dans le secteur traditionnel.

Toutefois, le rapport résume les caractéristiques principales de l'économie numérique et analyse la problématique de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices qui peut être propre à ce secteur. Il traite également de l'évolution des technologies de l'information (TIC) et du nouveau modèle d'affaire que celui-ci a engendré.

En particulier, il est fait état de ce que les TIC permettent aux opérateurs économiques d'interagir entre eux sans présence physique sur le territoire d'un autre Etat. Il faut noter que l'action 1 évalue cette problématique tant sous l'angle de la fiscalité directe que de la fiscalité indirecte¹²¹.

En matière de fiscalité directe, l'OCDE ne préconise pas de règles particulières mais précise que les défis soulevés par l'économie numérique seront appréhendés dans le cadre des autres actions du Projet BEPS.

À cet égard, l'action 1 contient les recommandations suivantes :

- Modifier la liste des exceptions à la définition de l'établissement stable en ce qui concerne les activités préparatoires ou auxiliaires et de mettre en place des règles anti-fragmentation pour s'assurer qu'il ne soit pas possible de bénéficier des exceptions grâce à un fractionnement des activités commerciales entre entreprises liées ;
- Modifier la définition de l'établissement stable afin de couvrir les cas dans lesquels des accords artificiels entre entités intragroupes sont conclus ;
- Mettre à jour les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ;
- Apporter des changements aux règles concernant les sociétés étrangères contrôlées pour relever les défis observés posés par l'économie numérique.

Les options fiscales suivantes envisagées dans l'action 1 n'ont toutefois pas fait l'objet de recommandations spécifiques¹²² :

¹²¹ Nous ne traiterons pas de fiscalité indirecte dans le cadre de la présente contribution. Notons juste que dans son rapport sur l'action 1, l'OCDE recommande aux pays d'appliquer les recommandations des Principes directeurs internationaux pour la taxe sur la valeur ajoutée et la taxe sur les produits et services (« TVA/TPS ») et de réfléchir à la mise en place de mécanismes de collecte qui y sont inclus

¹²² L'OCDE précise toutefois que ces mesures pourraient être introduites dans les conventions bilatérales ou dans le droit domestique des pays en tant que mesures de sauvegarde additionnelles.

- L'application au régime de propriété intellectuelle d'une exigence d'activité substantielle selon l'approche « *nexus* » (ou l'approche du lien) ;
- L'application d'une retenue à la source sur certains types de revenus issus de transactions numériques ;
- Un prélèvement d'égalisation.

Les recommandations relatives à la redéfinition de la notion d'établissement stable font l'objet d'une action spécifique du Projet BEPS.

2.2. L'action 7 du Projet BEPS : prise en compte spécifique de la notion d'établissement stable dans un contexte d'économie numérique dématérialisée

On l'a vu, l'action 7 du Projet BEPS¹²³ vise à empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable. Dans son rapport, l'OCDE pose un diagnostic concernant certaines pratiques mises en place par certaines entreprises multinationales pour contourner ce statut.

Il s'agit tout d'abord du recours artificiel aux accords de commissionnaires, définis comme « *accord[s] par [lesquels] une personne vend des produits dans un Etat sous son propre nom, mais pour le compte d'une entreprise étrangère qui est la propriétaire de ces produits* »¹²⁴. Nous l'avons vu, en vertu de l'article 5, §5 de la convention-modèle, le statut d'établissement stable personnel est conféré à l'agent dépendant, c'est-à-dire à la personne qui agit sur le territoire d'un Etat au nom d'une entreprise située sur un autre Etat, laquelle a les pouvoirs de conclure des contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de cette dernière, et qui exerce effectivement ceux-ci pendant un certain laps de temps. Dans son rapport, l'OCDE note que certaines entreprises évitent l'application de l'article 5, §5 par la conclusion d'accords de commissionnaires et par l'exception visée à l'article 5, §6 de la

¹²³ Voy. OCDE (2016), *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, disponible sur internet : <https://doi.org/10.1787/9789264255227-fr>.

¹²⁴ OCDE (2016), *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, p. 9.

convention-modèle qui traite des agents indépendants, lesquels ne peuvent constituer un établissement stable étranger d'une entreprise opérant dans un Etat donné.

Ensuite, l'action 7 du Projet BEPS vise à empêcher l'évitement artificiel du statut d'établissement stable par le jeu des exceptions prévues à l'article 5, §4 de la convention-modèle. Nous savons qu'en vertu de cette disposition, les activités préparatoires et auxiliaires ne peuvent être constitutifs d'établissement stable. Or, l'OCDE note que :

- dans certains cas, des activités considérées jadis comme préparatoires ou auxiliaires peuvent aujourd'hui consister en des activités essentielles de l'entreprise ;
- certaines stratégies d'entreprises tendent à fragmenter leurs activités en plusieurs petites opérations afin que chaque partie n'effectue que des activités préparatoires ou auxiliaires.

Afin de contrer ces abus, l'OCDE propose de modifier l'article 5, §4 afin que (i) chaque exception « *soit limitée aux activités qui relèvent par ailleurs un caractère 'préparatoire ou auxiliaire'* » et que (ii) soit créées des règles anti-fragmentation pour contrer les pratiques BEPS.

Enfin, l'action 7 vise également le fractionnement des contrats entre les sociétés étroitement liées et opérant dans le secteur de la construction dans le but d'échapper au critère de la période de douze mois qui, aux termes de l'article 5, §3 de la convention-modèle, débouche sur la reconnaissance d'un établissement stable.

Nous l'avons vu avec l'affaire Google, les pratiques BEPS se trouvent exacerbées par le développement de l'économie digitale et les TIC amplifient les abus énoncés ci-avant. Il est probable que les jugements rendus par le Tribunal de Paris eurent pu être différent si les pratiques concernant le recours au contrat de commissionnement, au statut d'agent indépendant ou au fractionnement des activités préparatoires et auxiliaires avaient été appréhendées différemment par les conventions bilatérales.

La section qui suit se propose d'analyser en détail les changements proposés par l'OCDE concernant l'article 5 de la convention-modèle. Nous ferons volontairement fi de ceux ayant spécifiquement trait au §3 dans la mesure où ce paragraphe nous paraît éloigné des défis soulevés par l'économie numérique.

3. Redéfinition de la notion d'établissement stable par l'action 7 – Analyse des changements proposés à l'article 5 de la convention-modèle OCDE

3.1. Introduction et libellé du nouvel article 5

En date du 21 novembre 2017, le Conseil de l'OCDE a approuvé le contenu de la mise à jour 2017 du modèle de convention fiscale¹²⁵. Celle-ci prend notamment en compte les recommandations établies dans le cadre de l'action 7 du Projet BEPS. Les commentaires y relatifs ont également été modifiés afin de tenir compte du nouveau libellé de la convention.

L'article 5 se lit désormais comme suit :

« 1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :

a) un siège de direction,

b) une succursale,

c) un bureau,

d) une usine,

e) un atelier et

f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :

a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;

¹²⁵ OCDE (2017), *La mise à jour 2017 du modèle de convention fiscale de l'OCDE*, Éditions OCDE, Paris, consultable en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/mise-a-jour-2017-modele-de-convention-fiscale.pdf>.

- b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;*
- c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;*
- d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;*
- e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité ;*
- f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que cette activité ou, dans le cas visé à l'alinéa f), l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires, revête un caractère préparatoire ou auxiliaire.*

4.1 Le paragraphe 4 ne s'applique pas à une installation fixe d'affaires utilisée ou détenue par une entreprise si la même entreprise ou une entreprise étroitement liée exerce des activités d'entreprise dans la même installation ou dans une autre installation dans le même État contractant et

a) cette installation ou cette autre installation constitue un établissement stable pour l'entreprise ou pour l'entreprise étroitement liée en vertu des dispositions du présent article, ou

b) l'activité d'ensemble résultant du cumul des activités exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire,

si les activités d'entreprise exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, constituent des fonctions complémentaires qui s'inscrivent dans un ensemble cohérent d'activités d'entreprise.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, mais sous réserve des dispositions du paragraphe 6, lorsqu'une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise, et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle

principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont

a) au nom de l'entreprise, ou

b) pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou

c) pour la prestation de services par cette entreprise,

cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires (autre qu'une installation fixe d'affaires à laquelle le paragraphe 4.1 s'appliquerait), ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

6. Le paragraphe 5 ne s'applique pas lorsque la personne qui agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant exerce dans le premier État une activité d'entreprise comme agent indépendant et agit pour l'entreprise dans le cadre ordinaire de cette activité. Toutefois, lorsqu'une personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée, cette personne n'est pas considérée comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe en ce qui concerne chacune de ces entreprises.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou soit contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant, ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non), ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

8. Aux fins du présent article, une personne ou une entreprise est étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Dans tous les cas, une personne ou une entreprise sera considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société), ou si une autre personne ou entreprise détient directement ou

indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société) dans la personne et l'entreprise ou dans les deux entreprises. »

3.2. Analyse des changements

Comme nous le mentionnions dans la section précédente, notre analyse des changements portera sur ceux ayant une incidence sur les acteurs de l'économie numérique.

Dans un premier temps, nous présenterons les changements visant à lutter contre le recours abusif aux accords de commissionnaire et au statut d'agent indépendant (3.2.1.). Ceux-ci sont visés aux paragraphes 5 et 6 nouveaux de l'article 5.

Ensuite, nous exposerons les changements relatifs aux exceptions liées à certaines activités spécifiques (3.2.2.). Nous nous concentrerons pour ce faire sur l'article 5, §4.

Enfin, nous étudierons la règle anti-fragmentation (3.2.3) qui fait l'objet d'un nouveau paragraphe 4.1 inséré dans les dispositions de l'article 5.

3.2.1. Article 5, §§ 5 et 6 : les agents commissionnaires et les gérants indépendants

Dans son rapport final relatif à l'action 7, l'OCDE traite de l'évitement artificiel du statut d'établissement stable d'une part, par l'utilisation d'accords de commissionnaire (a) et d'autre part, par des stratégies similaires, lesquelles visent principalement le recours à des agents indépendants (b)¹²⁶.

a) L'utilisation d'accords de commissionnaire – art. 5, §5

1. Analyse des changements

Nous avons déjà défini ce qu'il y avait lieu d'entendre par « accords de commissionnaire »¹²⁷. Ce type d'accord permet à une entreprise étrangère de vendre ses produits dans un Etat sans y

¹²⁶ OCDE (2016), *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, p. 10.

¹²⁷ Voy. *supra* section II.2.2.

posséder un établissement stable auquel ces ventes peuvent être attribuées¹²⁸. L'entreprise étrangère (le commettant) reste propriétaire de ces produits.

Le bénéficiaire de ces ventes ne sera donc pas imposable dans cet Etat et seul le sera la rémunération perçue par le commissionnaire. En effet, dans la mesure où les ventes sont conclues *pour le compte* du commettant mais *au nom* du commissionnaire, ce dernier ne peut avoir la qualité d'agent dépendant tel que traditionnellement défini à l'article 5, §5.

Pour contrer le recours aux accords de commissionnaire, le paragraphe 5 a été modifié afin d'étendre la notion d'établissement stable, et ce sous deux aspects¹²⁹.

Tout d'abord, le nouveau dispositif vise non seulement celui qui, comme sous l'empire du libellé ancien, conclut des contrats en vertu des pouvoirs qu'il exerce habituellement mais également celui qui joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise.

Ensuite, les contrats ne doivent plus nécessairement être conclus au nom de l'entreprise mais il suffit que les contrats portent sur des biens appartenant à cette entreprise (au sens large) ou pour la prestation de services par cette entreprise.

Dans les commentaires révisés, il n'est plus fait mention de la notion « d'agent dépendant », laquelle a disparu pour laisser la place à l'établissement stable « représentant » ou « *agency permanent establishment* »¹³⁰. Désormais, peuvent constituer des établissements stables « *les personnes, employées ou non, qui agissent pour le compte de l'entreprise et qui ne le font pas dans le cadre de l'exercice d'une activité d'entreprise en tant qu'agents indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6* »¹³¹.

Le n° 84 indique que toutes les conditions suivantes doivent être réunies pour que l'on puisse parler d'établissement stable :

¹²⁸ OCDE (2016), *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, p. 15.

¹²⁹ G. DELFOSSE, *L'instrument multilatéral : Petit guide à destination de l'utilisateur*, RDFCP, 2017/7-8, p. 16.

¹³⁰ Voy. G. CAVALIER, *Action 7 du projet BEPS : une révolution ? – Les travaux internationaux visant à enrayer l'évitement artificiel du statut d'établissement stable*, *Revue Internationale des Services Financiers*, Larcier, 2016, p. 161.

¹³¹ Voy. le n° 83 nouveau des commentaires.

- une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise¹³² ;
- ce faisant, cette personne conclut habituellement des contrats, ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats¹³³ qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et
- ces contrats sont (i) soit au nom de l'entreprise, (ii) soit prévoient le transfert de la propriété, ou la concession droit d'utilisation, des biens appartenant à cette entreprise ou des biens que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou concernent la fourniture de services par cette entreprise.

Bien entendu, nonobstant le fait que ces conditions soient rencontrées, il n'y aura pas d'établissement stable si la personne agit en qualité d'agent indépendant ni si ces activités tombent dans le champ des activités préparatoires ou auxiliaires. Ces exceptions doivent également être analysées à la lumière du libellé nouveau de la convention-modèle.

2. Application de ces changements dans le cadre de l'économie numérique

Les commentaires révisés de l'OCDE fournissent des exemples illustrant la mesure dans laquelle le paragraphe 5 nouveau peut s'appliquer dans une économie digitale.

Imaginons la transaction suivante :

- Une société résidente dans un Etat A (« ACo ») qui distribue des produits et services divers dans le monde entier via ses sites internet. ACo détient une filiale dans un Etat B (« BCo »).
- Des employés de BCo envoient des e-mails, téléphonent ou rendent visite à des clients potentiels dans le but de convaincre celles-ci d'acheter des produits et des services de ACo.
- Les employés de BCo, dont la rémunération est basée en partie sur les recettes que tire ACo sur la vente de produits et services, utilisent leurs aptitudes à développer de solides relations pour tenter d'anticiper les besoins de ces clients et convaincre ceux-ci d'acquiescer les produits et les services offerts par ACo.

¹³² Tel sera le cas si cette personne implique dans une certaine mesure l'entreprise dans des activités d'entreprise dans l'État concerné – voy. n° 86 du commentaire.

¹³³ Cette condition vise les situations dans lesquelles la conclusion d'un contrat résulte directement des actions que la personne accomplit dans un État contractant au nom de l'entreprise même si, au regard du droit concerné, le contrat n'est pas conclu par cette personne dans cet État – voy. n° 88 du commentaire.

- Lorsqu'un de ces clients persuadés par un employé de BCo d'acheter une quantité donnée de marchandises ou de services, l'employé indique le prix qui sera payable pour cette quantité et informe les clients qu'un contrat doit être conclu en ligne avec ACo avant que ACo puisse fournir les marchandises ou les services. L'employé de BCo explique quelles sont les conditions normales des contrats de ACo, y compris la structure de prix fixe utilisée par cette dernière et que l'employé de BCo n'est pas autorisé à modifier.
- Le client conclut ensuite ce contrat en ligne pour la quantité discutée avec l'employé de BCo et selon la structure de prix présentée par cet employé.

Dans cet exemple, les employés de BCo jouent le rôle principal menant à la conclusion de contrats entre le client et ACo. Le fait que les employés de BCo ne peuvent pas modifier les conditions des contrats ne signifie pas que la conclusion des contrats n'est pas le résultat direct des activités qu'ils effectuent pour le compte de ACo. Au contraire, le fait de convaincre le titulaire de compte d'accepter ces conditions uniformes est l'élément central menant à la conclusion des contrats entre le titulaire de compte et ACo qui sera donc considéré comme ayant un établissement stable sur le territoire de l'Etat B.

Nous pouvons extrapoler cet exemple et le transposer à l'affaire *Google* en se demandant si, et dans quelle mesure, FrenchCo n'aurait pas constitué un établissement stable de IrishCo II.

b) Le recours à des agents indépendants – Art. 5, §§6 et 8

1. Analyse des changements

Nous avons vu que, traditionnellement, un agent ne peut être qualifié d'établissement stable lorsqu'il jouit d'une indépendance tant économique que juridique et qu'il agit, dans l'exercice normal de ses activités, pour le compte d'une entreprise établie dans un autre Etat.

Le libellé du nouveau paragraphe 6 restreint la notion d'agent indépendant en excluant les personnes qui exercent leurs activités (presque) exclusivement pour le compte d'une ou plusieurs entreprises étroitement liées¹³⁴.

¹³⁴ Voy. n° 103 des commentaires révisés.

Le paragraphe 8 définit ce qu'il faut entendre par « entreprises étroitement liées » et doit être distinguée de la notion « d'entreprises associées » visée à l'article 9 de la convention-modèle¹³⁵.

Deux situations sont envisagées :

- Premièrement, deux entreprises sont étroitement liées si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou si toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Il conviendra donc d'analyser la situation *in concreto*.
- Deuxièmement, une entreprise sera considérée comme étroitement liée à une autre si elle en détient, directement ou indirectement, plus de 50% des droits ou participations. Les faits et circonstances importent peu ici et la qualification sera dans ce cas automatique.

2. Application de ces changements dans le cadre de l'économie numérique

Les commentaires révisés ne fournissent pas d'exemples particuliers. Toutefois, nous considérons que le cas exposé peut être transposé *mutatis mutandis* à celui évoqué ci-avant où BCo peut être considéré comme étroitement lié à ACo et constituer de ce fait un établissement stable de cette dernière dans l'Etat B.

De même, dans l'affaire *Google*, il pourrait être argumenté que FrenchCo est étroitement lié à IrishCo II, à tout le moins si on analyse les faits pris dans leur ensemble.

3.2.2. Article 5, §4 : des exceptions liées à certaines activités spécifiques

a) Analyse des changements

Nous avons vu que certaines activités listées aux alinéas a) à d) peuvent, dans certains cas, constituer les activités principales d'une entreprise sans que cette dernière, du fait de ces activités, n'ait d'établissement stable sur le territoire où celles-ci sont exercées.

Désormais, les exceptions à la création d'une installation fixe d'affaires pour certaines activités particulières (comme l'entreposage de marchandises aux fins de stockage, d'exposition, de livraison, de transformation, d'achat ou de collecte d'information) ne s'appliquent que lorsque

¹³⁵ Voy. n° 119 des commentaires révisés.

ces activités sont préparatoires ou auxiliaires par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise.

Une activité visée au paragraphe 4 n'est plus en tant que telle considérée comme préparatoire ou auxiliaire. Elle ne l'est que par rapport à une chaîne de valeur d'un groupe d'entreprises donné¹³⁶.

b) Application de ces changements dans le cadre de l'économie numérique

Une illustration de ces changements dans le cadre de l'économie numérique est aisée à conjecturer.

Prenons le cas de ACo qui vendrait ses biens en ligne à destination de consommateurs situés dans l'Etat B. Les biens commandés en ligne sont stockés dans un entrepôt situé également dans cet Etat B jusqu'à ce qu'ils soient achetés. Une fois la commande en ligne effectuée, les biens sont livrés de l'entrepôt à destination des consommateurs finaux.

Selon le nouveau prescrit du paragraphe 4, l'entrepôt situé dans l'Etat B pourrait constituer un établissement stable de ACo s'il est établi que celui-ci est à la disposition de cette dernière et que l'entreposage en vue de la livraison ne constitue pas une activité préparatoire et auxiliaire mais au contraire une activité liée à son activité principale (ce qui, en matière de vente en ligne, n'est pas une hypothèse farfelue). La situation de ACo se trouve passablement différente par rapport à celle résultant de l'ancien libellé de l'article 5, §4.

Dans le cadre de l'affaire *Google*, pourrait-on considérer que l'équipement informatique de FrenchCo n'aurait pas été constitutif de fonctions auxiliaires à l'activité principale de l'entreprise ? Selon nous, rien ne permet à ce stade d'envisager une réponse différente à celle apportée par le Tribunal administratif de Paris.

3.2.3. Article 5, §4.1 : des règles anti-fragmentation

a) Analyse de la nouvelle disposition

Nous avons évoqué la possibilité, en vue de contourner le statut d'établissement stable, de fractionner les activités sur un territoire donné en une multitude d'installations fixes qui, à elles

¹³⁶ G. CAVALIER, *op. cit.*, p. 164.

seules, fournissent des activités préparatoires ou auxiliaires alors que, dans leur ensemble, ces activités n'auraient pas été qualifiées comme telles.

Le paragraphe 4.1 vise « à empêcher une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées de fragmenter un ensemble cohérent d'activités d'entreprise en plusieurs petites opérations dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire »¹³⁷.

De façon générale, ce paragraphe empêche l'application des exceptions dans deux cas :

- lorsqu'une installation est, en plus des activités préparatoires ou auxiliaires qui y sont effectuées, liée à l'entreprise ou une entreprise étroitement liée ;
- lorsque l'activité générale qui découle de la combinaison des activités exercées par la même entreprise ou une entreprise étroitement liée n'a pas un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Dans les deux cas, pour que la règle s'applique, les activités doivent constituer des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités.

b) Application de ces changements dans le cadre de l'économie numérique

Pour reprendre notre exemple énoncé dans le cadre des exceptions liées à certaines activités spécifiques, imaginons que ACo fractionne ses activités en plusieurs installations sur le territoire de l'Etat B telles que, par exemple, celles liées au stockage des biens en vue de la livraison, une autre à la livraison, une troisième afférente au service après-vente ou une dernière liée au paiement en ligne.

Si l'ensemble de ces activités forment un tout cohérent d'activité de vente en ligne, aucune d'entre elles ne pourrait, à elle seule, constituer une activité préparatoire ou auxiliaire et toutes seront considérées comme étant un établissement stable de ACo sur le territoire de l'Etat B.

3.3. Mise en œuvre de l'action 7 : l'instrument multilatéral

L'instrument multilatéral (ci-après « l'IM ») est visé à l'action 15 du Projet BEPS et vise la possibilité de modifier simultanément l'ensemble des conventions préventives de double imposition¹³⁸. Selon les vœux de l'OCDE, la mise en œuvre des différentes actions requiert une

¹³⁷ Voy. n° 79 des commentaires révisés.

¹³⁸ G. CAVALIER, *op.cit.*, p. 16.

réponse rapide des Etats et la signature d'un tel instrument semble mieux adapté pour remplir cet objectif que de modifier (et négocier) une par une l'ensemble des conventions bilatérales existantes en vue d'y transposer les recommandations du Projet BEPS.

Nous ne nous pencherons pas sur la technicité et le mécanisme de mise en place de l'IM. Notons cependant qu'en ce qui concerne les accords de commissionnaire, la Belgique s'est réservé le droit de ne pas appliquer les dispositions y relatives censées transposer cet aspect de l'action 7 dans les conventions préventives de double imposition.

Pour le surplus, la Belgique a signé l'IM en date du 7 juin 2017.

III. Conclusions générales

À la lecture des recommandations de l'OCDE en son action 7 et des modifications subséquentes des dispositions de l'article 5 de la convention-modèle, il paraît clair que de plus en plus d'entreprises seront considérées comme disposant d'un établissement stable sur le territoire d'un autre Etat. En effet, le concept traditionnel se trouve élargi tandis que les exceptions au principe tendent à se rétrécir.

Est-ce opportun ? Le nouveau libellé de l'article 5 semble selon nous ouvrir la voie à plus de subjectivité quant à l'appréciation de l'existence ou non d'un établissement stable. Il en est ainsi dans le cadre d'entreprises étroitement liées où, hors les cas dans lesquelles l'une détient directement ou indirectement plus de 50% des titres de l'autre, une appréciation factuelle sera opérée.

Par ailleurs, dans le cadre d'activités liées à certaines activités spécifiques, les situations dans lesquelles une installation effectue une activité considérée comme préparatoire ou auxiliaire par rapport à une chaîne de valeur d'un groupe d'entreprises restent malaisées à déterminer. Le risque existe que les autorités fiscales étrangères des pays sur le territoire desquels une entreprise d'un Etat donné a une activité considèrent que cette dernière dispose d'un établissement stable sur chacun desdits territoires.

En outre, les dispositions concernant les engagements de commissionnaire pourraient être s'appliquées de manière très (trop ?) large tout en laissant peu de place aux règles relatives aux agents dépendants. La manière dont est rédigé le paragraphe 5 semble lui-même sujet à interprétation.

Là où l'analyse des arrêts *Google* prononcés par le Tribunal administratif de Paris apparaît limpide au regard des dispositions de l'article 5 pré-BEPS, il paraît malaisé de déterminer avec certitude qu'elle eut été la position du juge s'il avait dû appliquer les recommandations de l'action 7 du Projet BEPS. Cela augure-t-il d'une augmentation des litiges fiscaux à mesure que les règles permettent une reconnaissance plus systématique de l'existence d'un établissement stable ? L'avenir nous le dira. En attendant, les entreprises devront être attentives à se conformer aux nouvelles dispositions malgré les incertitudes qui demeurent.

L'action 7 du Projet BEPS apporte des changements importants dans la notion d'établissement stable dont il est difficile, à ce stade, d'appréhender les effets.

Si les nouvelles dispositions de l'article 5 de la convention-modèle entendent contrer certaines pratiques abusives de planification fiscale, la question reste en suspens : les réponses apportées sont-elles suffisantes au regard des défis posés par l'économie numérique ? Nous nous permettrons de ne pas être affirmatif sur ce point.

En effet, là où l'économie numérique se caractérise par une dématérialisation des échanges, les recommandations de l'action 7 peinent à rompre avec l'ancien paradigme basé sur la présence physique.

Si, en matière de fiscalité directe, l'action 1 du Projet BEPS précise que les défis soulevés par l'économie numérique doivent être appréhendés dans le cadre des autres actions, force est de constater les limites des réponses apportées par l'action 7.

À cet égard, si l'objectif consiste à imposer les bénéfices là où ils sont générés dans le cadre d'une économie dématérialisée, la notion de « présence numérique significative » portée par la proposition de directive du 21 mars 2018¹³⁹ nous semble mieux adaptée. Cette notion, qui vient en complément à la notion existante d'établissement stable, se propose d'établir un lien imposable d'une entreprise numérique dans un État membre et est fondée sur les produits tirés de la fourniture de services numériques, le nombre d'utilisateurs de services numériques ou le nombre de contrats pour un service numérique.

Quoi qu'il en soit, la manière d'appréhender les défis posés par l'économie numérique doit répondre à deux impératifs. Il convient d'une part d'apporter une réponse globale à un phénomène global. D'autre part, les règles fiscales qui entendent répartir équitablement la création de richesse issue de cette révolution industrielle 4.0 ne doivent pas être inutilement complexes, au risque d'être contreproductives et de mettre des bâtons dans les roues d'un vecteur de croissance qui, s'il est bien géré, peut se déployer au bénéfice de tous.

Le premier point, en ce qu'il est porté par des instances internationales, semble être pris en compte. Quant au second, il nous semble raisonnable d'être mesuré.

¹³⁹ Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, n° 2018/0072, disponible en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_fr.pdf.

Bibliographie

a. Doctrine

A. SKAAR, *More Catholic than the Pope? A Norwegian Supreme Court decision on permanent establishment and the 183-day rule*, *British Tax Review*, 1997

A. CARIDI, *Proposed changes to the OECD Commentary on Article 5: Part II – the construction PE notion, the negative list and the agency PE notion*, *European Taxation* 43, 2003

P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, vol. 2., Bruxelles, Larcier, 2009

O. HOOR, *Le Modèle OCDE de convention fiscale*, Luxembourg, éd. Legitech, 2011

E. KLEINBARD, *Stateless Income*, *Florida Tax Review*, 2011

E. REIMER, N. URBAN, S. SCHMID, *Permanent Establishments – A domestic taxation, bilateral tax treaty and OECD perspective*, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2012

K. VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Bruxelles, Wolters Kluwer, Bruxelles, 2014

J. SCHAFFNER, *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 2014

M. BOURREAU et Th. PERNARD, *L'économie numérique en question*, *Revue d'économie industrielle*, 2016/4 (n° 156), p. 11-15

E. TRAVERSA, C. HERBAIN et M. POSSOZ, *La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne : la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur?*, *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, Vol. 2017/8, p. 330-340

G. DELFOSSE, *L'instrument multilatéral : Petit guide à destination de l'utilisateur*, *RDFCP*, 2017/7-8, 15-39

G. CAVALIER, *Action 7 du projet BEPS : une révolution ? – Les travaux internationaux visant à enrayer l'évitement artificiel du statut d'établissement stable*, *Revue Internationale des Services Financiers*, Larcier, 2016, p. 159-166

Avis CNC n° 2018/06 du 9 mai 2018, *Succursales belges de sociétés de droit étranger : application du droit comptable belge - notion de succursale - obligation de publication*

TIBERGHIEU, *Manuel de Droit Fiscal 2017-2018*, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2018

b. Jurisprudence

Cass., 18 décembre 1941, *Pas.*, I, p. 467

CJCE, 6 octobre 1976, De Bloos c. Bouyer, C-14/76

CJCE, 22 novembre 1978, Somafer S.A. c. Saar-Ferngas AG, C-33/78

CJUE, 12 septembre 2006,; *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04

TA Paris, 12 juillet 2017, jugements n° 1505113/1-1, 1505126/1-1, 1505147/1-1, 1505165/1-1 et 1505178/1-1

c. Publications OCDE

OCDE (2000), *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5*, rapport du Comité des affaires fiscales du 22 décembre 2000

OCDE (2004), *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce*, Edition OCDE, Paris

OCDE (2010), *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, rapport du Comité des Affaires Fiscales du 22 juillet 2010

OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris

OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris

OCDE (2014), *Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*, Edition OCDE, Paris

OCDE (2015), *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices – Rapports finaux 2015*, Edition OCDE, Paris

OCDE (2015), *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Edition OCDE, Paris

OCDE (2016), *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris

OECD (2017), *Revenue Statistics 1965-2016 – Special feature: complementary indicators of tax revenue*, OECD Publishing, Paris

OCDE (2017), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris

OCDE (2017), *Principe de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Edition OCDE, Paris

OCDE (2017), *La mise à jour 2017 du modèle de convention fiscale de l'OCDE*, Éditions OCDE, Paris

OCDE (2018), *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 – Rapport d'étape juillet 2017-juin 2018*, Ed. OCDE, Paris, p. 1

d. Union européenne

Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen du 11 novembre 2011, *La double imposition au sein du marché unique*, COM (2011) 712 final
Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, n° 2018/0072

e. Articles de presse et publications

Déclarations communes des chefs d'Etat et de gouvernement des pays du G20 de Los Cabos, 2012

Déclarations communes des chefs d'Etat et de gouvernement des pays du G20 de Saint-Pétersbourg, 2013

B. PADOAN, « La révolution industrielle 4.0 », *Le Soir*, 18 janvier 2016

E. OESTERLE, « Facebook n'a payé que 1,16 million d'euros d'impôts en France en 2016 », *Le Figaro*, 2 août 2017, www.lefigaro.fr/societes/2017/07/31/20005-20170731ARTFIG00224-facebook-n-a-paye-que-116-million-d-euros-d-impots-en-france-en-2016.php

L'Express, 14 mars 2018, disponible sur : https://lexpansion.lexpress.fr/actualite-economique/accuse-de-pratiques-commerciales-abusives-google-assure-respecter-la-loi_1992332.html

Fédération des Entreprises de Belgique, *Agenda Numérique 2.0*, juillet 2018, disponible en ligne sur : <http://www.vbo-feb.be/globalassets/actiedomeinen/economie--conjunctuur/digitale-economie/vbo-lanceert-digitaal-plan-springt-belgie-mee-op-de-hogesnelheidstrein-van-de-digitalisering/digitale-agenda-2.0-final-fr.pdf>

