

**INCIDENCE DE LA RÉVOLUTION DES
COMMUNICATIONS SUR L'APPLICATION DU
« SIÈGE DE DIRECTION EFFECTIVE »
COMME RÈGLE DE DÉPARTAGE**

**UN DOCUMENT DE TRAVAIL DU GROUPE TECHNIQUE CONSULTATIF SUR LE SUIVI DE
L'APPLICATION DES NORMES EXISTANTES DES CONVENTIONS POUR L'IMPOSITION
DES BÉNÉFICES DES ENTREPRISES**

février 2001

**PROJET POUR COMMENTAIRES PAR LE PUBLIC
Date limite : 30 juin 2001**

CHAPITRE 4 (SUITE)

4.4 Incidence de la révolution des communications sur l'application du « siège de direction effective » comme règle de départage (document de travail du Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions à l'imposition des bénéficiaires des entreprises)¹

Introduction

L'objet de ce chapitre (4.4) est d'identifier les obstacles auxquels nous risquons de nous heurter dans l'application de la règle de départage pour déterminer le « siège de direction effective » dans le contexte actuel et futur du commerce et des technologies électroniques et d'identifier des solutions possibles.

Cette section est divisée en quatre grandes parties. La première partie rappelle brièvement les principes fiscaux, la double imposition et le rôle de la règle de départage fondée sur la résidence. La seconde partie examine les indications disponibles sur le mode de détermination du « siège de direction effective » dans un contexte traditionnel. Elle s'efforce d'établir, à partir d'un certain nombre de sources différentes, la liste des principaux facteurs de détermination du « siège de direction effective ». La troisième partie de cette section examine les modalités d'application de ces facteurs clés dans l'environnement actuel de haute technologie. Enfin, cette section identifie les options possibles pour surmonter les obstacles tenant aux règles de départage. Ce faisant, certaines questions spécifiques destinées à faire l'objet d'un examen plus approfondi sont identifiées et des commentaires sont demandés sur ces options et ces questions.

Principes fiscaux et double imposition

Il existe deux grands principes selon lesquels les pays imposent les revenus — le principe de la source et le principe de la résidence.

Les revenus perçus par une personne peuvent être imposés par un pays en raison d'un lien entre ce pays et l'origine des revenus (juridiction de la source). Par exemple, des activités d'entreprise sont exercées dans le pays, des biens immobiliers sont situés dans le pays ou un salarié y travaille. Certains pays affirment que c'est à la juridiction de la source d'imposer les revenus du fait que ceux-ci sont générés par une activité économique exercée dans le pays.

Des pays peuvent également imposer les revenus (quelle que soit leur origine) parce que la personne qui les perçoit est un de leurs résidents (juridiction de résidence). La justification, pour un pays, du prélèvement de l'impôt en vertu du principe de résidence, peut être considérée comme reposant sur la nécessité de financer ses biens collectifs et ses infrastructures sociales et sur le fait que ces biens publics et

1 . Cette section a été publiée en février 2001 pour une période de commentaire par le public (jusqu'en juin 2001). Il ne s'agit par conséquent pas d'un texte définitif, qui ne doit être ni considéré ni cité comme tel.

ces infrastructures sociales sont utilisés par des personnes résidentes qui ont, globalement, la capacité de payer l'impôt.

La plupart des pays imposent les revenus à la fois sur la base de la source et sur celle de la résidence. Par conséquent, une personne résidente est généralement imposée aussi bien sur ses revenus de source nationale que de source étrangère, tandis que les non-résidents ne sont imposés que sur leurs revenus de source nationale.

La plupart des cas de double imposition résultent de conflits entre la juridiction de la résidence et celle de la source. Cependant, une double imposition peut aussi résulter de conflits résidence-résidence lorsque les deux Etats contractants traitent une personne comme « résidente » du point de vue fiscal en vertu de leur législation nationale (la personne en question se trouvant de ce fait intégralement imposable dans les deux Etats).

Le principal objectif des conventions fiscales est d'éviter une telle double imposition qui, en l'absence de mesures appropriées, risque d'entraver les flux transfrontières d'échanges, d'investissements et de capitaux.

Résolution des conflits résidence-résidence

Le modèle de Convention fiscale de l'OCDE traite des conflits résidence-résidence par les règles d'arbitrage de l'article 4 qui attribuent la résidence des personnes « double résidentes » à l'un de ces Etats, de sorte que cette personne est considérée comme résidant uniquement dans cet Etat aux fins de la Convention. Dans le cas d'un particulier, les règles de départage envisagent divers indices de liens personnels avec un Etat en vue de déterminer à quel Etat « l'attribution du droit de lever l'impôt paraît normal ».²

Dans le cas de sociétés et autres organismes, il est évident qu'une règle d'arbitrage fondée sur les liens personnels n'est pas appropriée. Les Commentaires rejettent également une règle fondée sur des critères purement formels tels que l'enregistrement. En donnant la préférence à l'Etat dans lequel l'entité est « effectivement dirigée »³, il semblerait que l'intention soit de choisir un critère faisant apparaître le lieu où les principales décisions de gestion sont prises.

Le paragraphe 3 de l'article 4 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE précise qu'une personne autre qu'une personne physique :

*« ...est considérée comme un résident seulement de l'Etat où son **siège de direction effective** est situé. » [Les caractères gras ont été ajoutés]*

Comment détermine-t-on un « siège de direction effective » dans un contexte traditionnel ?

La signification du terme « siège de direction effective » n'est pas définie dans l'article 4 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Toutefois, le nouveau paragraphe 24 suivant des Commentaires sur l'article 4, qui a été inséré dans la mise à jour 2000 du modèle, donne des indications sur la signification de ce terme.

2. Paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 4 du modèle de Convention fiscale.

3. Paragraphe 22 des Commentaires sur l'article 4 du modèle de Convention fiscale.

« 24. ...Le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité. Le siège de direction effective sera d'ordinaire le lieu où la personne ou le groupe de personnes exerçant les fonctions les plus élevées (par exemple un conseil d'administration) prend officiellement ses décisions, le lieu où sont arrêtées les mesures qui doivent être prises par l'entité dans son ensemble. Toutefois, il n'est pas possible d'établir une règle précise et tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective. Une entité peut avoir plus d'un siège de direction mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective. »

Le nouveau paragraphe renforce l'affirmation selon laquelle la détermination d'un siège de direction effective est une question de fait.

Le terme « siège de direction effective » est également utilisé à l'article 8 (navigation maritime, intérieure et aérienne) du modèle de Convention fiscale de l'OCDE comme le critère clé pour déterminer la répartition du droit d'imposer les revenus tirés de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international. Le terme est également utilisé aux articles 13(3), 15(3) et 22(3) pour la répartition des droits d'imposition des gains en capital ou des revenus de services personnels dépendants tirés de la navigation maritime, intérieure et aérienne.

Toutefois, le terme « siège de direction effective » n'est défini dans aucun des articles mentionnés ci-dessus. Par ailleurs, aucune autre indication n'est donnée sur sa signification.

En l'absence de définition spécifique du « siège de direction effective », beaucoup de commentateurs ont été influencés par les concepts utilisés dans les règles de résidence de la législation fiscale interne tels que « la direction et le contrôle central »⁴ et « le siège de direction »⁵, lorsqu'on examine la signification du terme « siège de direction effective ».

Indications tirées de la notion de « Centre de direction et de contrôle » (« Central Management & Control »)

La notion de centre direction et de contrôle est l'un des critères de résidence adoptés dans un certain nombre de pays⁶ pour les personnes autres que des personnes physiques. Par exemple, en vertu de l'article 6(1) de l'Income Tax Assessment Act de 1936 de l'Australie, une société est résidente de l'Australie si :

- Elle a été constituée en Australie ; ou
- Elle exerce ses activités en Australie et elle y a son centre de direction et de contrôle ; ou

4. Voir R. Hamilton et R. Deutsch, *Guidebook to Australian Taxation*, Legal Books Looseleaf Service, paragraphe [6.140].

5. Voir Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, 3^{ème} édition, Kluwer Law International, page 262.

6. Par exemple, l'Australie, l'Irlande et le Royaume-Uni.

- Elle exerce ses activités en Australie et ses droits de vote sont contrôlés par des actionnaires qui résident en Australie.

La compréhension des facteurs qui déterminent un centre de direction et de contrôle pourrait faciliter la détermination du siège de direction effective.

En Australie, l'expression « Centre de direction et de contrôle » n'est pas définie dans la législation fiscale interne. Toutefois, il existe un certain nombre de décisions de justice qui donnent des indications sur la manière dont le centre de direction et de contrôle doit être déterminé.

Selon un certain nombre de décisions de justice, si la détermination du centre de direction et de contrôle est une question de fait, ce centre coïncide en général avec le lieu où les dirigeants de l'entreprise exercent leur pouvoir et leur autorité (et qui est généralement le lieu où ils se réunissent)⁷. La principale affaire sur laquelle se fonde cette jurisprudence est l'affaire *De Beers Consolidated Gold Mines (1906) AC 455*. Dans cette affaire, une entreprise enregistrée en Afrique du Sud exploitait des mines de diamants, avait son siège et tenait ses assemblées générales d'actionnaires en Afrique du Sud. Son conseil d'administration se réunissait à la fois en Afrique du Sud et au Royaume-Uni, mais il est apparu que c'était au cours des réunions tenues au Royaume-Uni que le contrôle réel de la société était exercé. En conséquence, il a été jugé que la société résidait au Royaume-Uni.

Dans un certain nombre d'affaires jugées au Canada⁸, les tribunaux, se fondant sur la déclaration du Lord chancelier dans l'affaire *De Beers*, ont estimé que le centre de direction et de contrôle était le lieu où la société « est réellement installée et exerce ses activités ». Les facteurs pris en compte pour la détermination de ce lieu sont notamment les suivants :

- Le lieu où la société a été constituée.
- Le lieu de résidence des actionnaires et administrateurs.
- Le lieu où les opérations commerciales sont effectuées.
- Le lieu où les transactions financières de la société sont effectuées ; et
- Le lieu où se trouvent les sceaux et où sont tenus les registres des délibérations de la société.

Toutefois, cette règle générale n'est nullement concluante. Les tribunaux ont également pris en compte certains autres facteurs pour déterminer le centre de direction et de contrôle. Dans l'affaire *North Australian Pastoral Co Ltd v FCT (1946) 71CLR 623*, la société contribuable a été considérée comme résidant dans le Territoire du Nord (« Northern Territory ») où étaient effectuées ses opérations commerciales malgré le fait que les réunions du Conseil d'administration avaient lieu dans un autre Etat. Cette conclusion s'est fondée sur les faits suivants :

- L'entreprise dans son ensemble était située dans le Territoire du Nord, c'est-à-dire qu'elle y a été constituée, y a son siège, y accueille le public et y tient toute sa comptabilité.
- Le conseil d'administration se tient à Brisbane, Queensland, pour des raisons de commodité.

7. Voir *Waterloo Pastoral Co Ltd v FCT (1946) 72 CLR 262*, *Capitol Life Insurance Co v R (1984) CTC 141* et *Gurd's Products Co v R (1985) CTC 85*.

8. *Birmount Holdings Ltd v R (1978) CTC 358*, *Tara Exploration & Development Co Ltd v MNR (1970) CTC 557* et *Capitol Life Insurance Co v R (1984) CTC 141*.

- Le gestionnaire des biens situés dans le territoire en question était responsable de la réussite ou de l'échec de l'entreprise ; et
- Il a été admis que la présence des membres du Conseil d'administration dans les locaux de l'entreprise et les consultations avec le dirigeant étaient importantes pour la prise de décisions stratégiques.

Cependant, dans l'affaire *Malayan Shipping Co Ltd v FC of T (1946) 71 CLR 156*, la cour a estimé que la société résidait en Australie du fait que son directeur général exerçait à partir d'Australie l'intégralité de la direction et du contrôle des opérations de cette société, nonobstant le fait que les opérations commerciales étaient effectuées à l'étranger.

Dans certaines circonstances exceptionnelles, le lieu où un actionnaire majoritaire (tel qu'une société mère) prend ses décisions peut avoir de l'importance pour la détermination du centre de direction et de contrôle. Dans l'affaire *Unit Construction Co Ltd v Bullock (l'Inspecteur des impôts) (1959) 3 ALL ER 831*, trois sociétés filiales à cent pour cent avaient été constituées au Kenya. D'après leurs statuts, les pouvoirs de direction étaient attribués aux membres du conseil d'administration qui étaient établis au Kenya et qui ne pouvaient pas tenir des réunions valables au Royaume-Uni. Toutefois, ces pouvoirs de direction n'étaient pas exercés en fait par les administrateurs locaux qui étaient tenus à l'écart de toutes les questions réellement importantes de sorte que c'était le conseil d'administration de la société mère du Royaume-Uni qui prenait en fait toutes les décisions. De ce fait, les filiales ont été considérées comme résidant au Royaume-Uni.

Le critère du « siège de direction »

La notion de siège de direction constitue un autre critère de résidence adopté par un certain nombre de pays ayant conclu des conventions⁹ pour déterminer la résidence des personnes autres que des personnes physiques. Certains pays tels que la Suisse utilisent la notion de « siège de direction effective » dans leur législation interne.

En pratique, la Suisse établit une distinction entre le siège de direction effective et la gestion ou la prise de décisions purement administratives par des organes d'exécution (par exemple lorsque les décisions d'un conseil d'administration sont limitées au contrôle de la société et aux décisions de base). Bien qu'il n'y ait pas de décisions judiciaires concernant la signification du terme « siège de direction effective », on peut s'attendre à ce que la même interprétation s'applique au terme tel qu'il est utilisé dans les conventions conclues par la Suisse et dans sa législation interne.

En indiquant la signification du terme « siège de direction effective », le professeur Vogel¹⁰ est d'avis que cette signification est similaire à celle de « siège de direction » utilisée dans la législation interne de l'Allemagne.

Selon la jurisprudence allemande, un siège de direction est considéré comme le lieu où les décisions stratégiques importantes de la direction sont effectivement prises. K. Vogel estime que « ce qui est décisif

9. Par exemple, l'Allemagne et les Pays-Bas.

10. Voir Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, 3ème édition, Kluwer Law International, page 262 où il déclare « Le terme de 'siège de direction' utilisé dans la législation interne allemande est très proche de la notion de 'siège de direction effective' qui figure dans les conventions conclues par l'Allemagne, et cela d'autant plus que le premier terme est interprété par les tribunaux comme se référant aux conditions factuelles. »

ce n'est pas le lieu où les directives sont appliquées mais plutôt le lieu où elles sont adoptées ». ¹¹ C'est le centre de la direction générale, c'est-à-dire le lieu auquel la personne autorisée à représenter la société exerce ses activités de direction. Si un actionnaire qui détient le contrôle de la société assure en fait la conduite de ses activités, il peut être considéré comme étant chargé de sa direction générale et le lieu où ces décisions sont prises apparaît comme le siège de l'entreprise. Toutefois, K. Vogel indique que le lieu où les activités de l'entreprise sont seulement contrôlées ne remplit pas les conditions requises.

K. Vogel indique également qu'en vertu de la législation allemande, si le lieu de direction ne peut être déterminé par l'application de ces critères, le lieu de résidence du principal dirigeant peut déterminer celui de la société.

L'analyse effectuée dans cette sous-section est fondée sur l'expérience d'un nombre limité de pays. Des commentaires sont particulièrement souhaités sur l'expérience d'autres pays qui utilisent la notion de centre de direction et de contrôle ou de siège de direction ou d'autres notions similaires qui pourraient fournir des indications sur la signification de la notion de siège de direction effective.

Résumé des principaux facteurs qui déterminent le siège de direction effective

Le siège de direction effective est en général le lieu où sont prises les principales décisions en matière de gestion et en matière commerciale qui sont nécessaires à la conduite de l'entreprise. Il s'agira généralement du lieu où les administrateurs se réunissent pour prendre les décisions relatives à la gestion de l'entreprise mais la détermination du siège de direction effective est une question de fait et les tribunaux ont notamment pris en compte les autres facteurs suivants :

- Le lieu où se trouve la direction générale.
- Le lieu où les opérations commerciales sont réellement effectuées.
- Des critères juridiques tels que le lieu où l'entreprise a été constituée, le lieu où se trouve le siège, le lieu où se trouve le responsable officiel, etc.
- Le lieu où les actionnaires qui détiennent le contrôle de l'entreprise prennent les principales décisions concernant l'entreprise sur le plan de la gestion et sur le plan commercial ; et
- Le lieu où résident les dirigeants.

Il y a lieu de noter que si la notion de *centre de direction et de contrôle* et celle de *siège de direction* indiquent que le siège de direction effective est généralement celui où résident les dirigeants, dans certaines circonstances ces décisions et pouvoirs stratégiques peuvent être exercés par d'autres. Par exemple, les indications données au paragraphe 24 des Commentaires sur l'article 4 précisent que la question importante est de savoir où sont prises les décisions au plus haut niveau. Si cette fonction est exercée par des personnes autres que les membres du conseil d'administration, il y a lieu de déterminer le lieu où ces personnes prennent leurs décisions.

Autrefois, dans un contexte où les dirigeants exerçaient souvent leurs activités et se réunissaient en un lieu unique, tel que le siège social, la détermination du lieu où les décisions clés en matière de gestion et en matière commerciale étaient prises n'était pas trop difficile. Le lieu où étaient exercées les activités de direction générale coïncidait en général avec celui où la société avait été constituée et avait son siège, où

11. Supra, page 262.

les activités commerciales étaient exercées et où les administrateurs ou les principaux dirigeants résidaient. Par conséquent, comme l'indiquent les Commentaires il était « dans la pratique assez rare qu'une société, etc. soit assujettie à l'impôt, en raison de sa résidence, dans plus d'un Etat »¹².

Cependant, la révolution des communications et des technologies modifie fondamentalement les modes d'activité des entreprises. Du fait du perfectionnement des technologies de télécommunications et de l'existence de transports rapides, efficaces et relativement bon marché, il n'est plus nécessaire à une personne ou à un groupe de personnes d'être établis physiquement ou de se réunir en un lieu particulier pour diriger une entreprise. Ce renforcement de la mobilité et de la décentralisation fonctionnelle pourrait avoir une incidence considérable sur le fonctionnement des sociétés doubles résidentes et sur l'application des règles de départage concernant le siège de direction effective.

Limites dans un environnement moderne de haute technologie

Du fait de la modernisation, l'application des facteurs ci-dessus pourrait ne pas se traduire par une détermination claire de l'Etat auquel la préférence devrait être donnée dans la détermination de la résidence ou pourrait aboutir à un résultat ne correspondant pas à l'objet de la disposition.

Siège de direction effective dans plusieurs juridictions

Etant donné que le « siège de direction effective » est déterminé en faisant prévaloir le fond sur la forme, en théorie, cette notion devrait toujours aboutir à des résultats reflétant l'objet réel de la règle de départage.

Cependant, le fait de disposer de technologies avancées et en perpétuelle évolution dans le domaine des communications, telles que les vidéoconférences ou la mise en place de groupes de discussion électronique au moyen d'Internet, signifie qu'il n'est plus nécessaire pour un groupe de personnes d'être localisées physiquement ou de se rencontrer en un lieu pour tenir des discussions et prendre des décisions. Dans un contexte moderne, l'application de l'approche traditionnelle peut aboutir à des résultats qui ne correspondent pas à l'objet de la règle de départage. On en verra des exemples ci-dessous.

Si les dirigeants de haut niveau décident de tenir des conférences au moyen d'Internet, par exemple, comme principal moyen de gérer leur entreprise et de prendre des décisions commerciales et si ces dirigeants sont établis dans le monde entier, il peut être difficile de déterminer un siège de direction effective. Dans de tels cas, on pourrait considérer qu'un siège de direction existe dans chaque juridiction où se trouve un dirigeant au moment de la prise de décision mais il peut être difficile (sinon impossible) de désigner un lieu particulier comme étant le siège de direction effective.

La jurisprudence allemande suggère que la résidence d'une société peut être déterminée sur la base de celle de son principal dirigeant dans les cas où le siège de direction ne peut être déterminé. Il pourrait être possible d'étendre cette approche aux sociétés dirigées par un conseil d'administration ou par des cadres de haut niveau. Cependant, il est probable qu'on observera de plus en plus de cas dans lesquels ces personnes ne résident pas toutes dans le même pays.

Comment détermine-t-on, par exemple, un siège de direction effective lorsque la moitié des dirigeants réside dans le pays A, alors que l'autre moitié réside dans le pays B ? Ce scénario pourrait devenir plus fréquent à l'avenir à mesure que le nombre de sociétés inscrites à la cote de plusieurs places boursières

12. Paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 4 du modèle de Convention fiscale.

augmentera et si le projet récemment annoncé d'instaurer un marché de valeurs mobilières négociables au niveau mondial se réalise¹³.

Bien que l'utilisation des technologies soit susceptible d'accroître le nombre de cas où un siège de direction effective peut exister simultanément dans des juridictions multiples, cette possibilité a également été reconnue dans le cadre d'opérations commerciales traditionnelles. Voir par exemple la déclaration de Lord Radcliffe dans l'affaire *Bullock v The Unit Construction Co Ltd* 38 TC à la page 739, ... *on a pu constater que dans certains cas particuliers il était impossible d'identifier un seul pays comme constituant le centre de direction et de contrôle d'une entreprise. Bien que de tels exemples doivent être rares, la direction et le contrôle peuvent être répartis entre plusieurs pays ou même, du moins en théorie, être itinérants.*

Mobilité

Le nombre croissant d'entreprises effectuant des transactions transnationales, combiné avec l'amélioration rapide des systèmes de transport au niveau mondial, devrait également avoir une incidence sur la notion de siège de direction effective. En particulier, les sièges de direction effective mobiles devraient prendre une importance croissante.

Il n'est pas difficile, par exemple, d'envisager une situation dans laquelle le directeur général d'une société qui est responsable de sa gestion est constamment en déplacement. Dans certains cas extrêmes, cette personne pourrait prendre continuellement des décisions pendant ses voyages en avion ou en visitant différents sites dans différentes juridictions où son entreprise exerce des activités.

De même, un conseil d'administration peut faire en sorte de se réunir en différents lieux au cours de l'année. Par exemple, le conseil d'administration d'une entreprise multinationale peut décider de se réunir par rotation dans des locaux de l'entreprise situés dans différents pays du monde. On peut également se trouver en présence d'une entreprise dont le siège de direction effective est mobile.

Anomalies

Dans le contexte traditionnel, on peut observer le cas où la société est traitée comme résidente en vue de l'imposition selon la législation interne de deux Etats contractants, alors que le siège de direction effective se trouve dans un Etat tiers. Cela peut se produire par exemple lorsque, du fait du recours accru aux technologies modernes, cette solution peut se concrétiser.

Les solutions possibles à ces problèmes

La nécessité de régler les conflits entre pays de résidence est généralement admise et la plupart des conventions fiscales y parviennent grâce à une règle de départage en matière de résidence qui évite l'application d'une double imposition. Dans l'évaluation des options examinées, nous devrions fixer comme condition de l'efficacité d'une règle de départage dans le cadre d'une convention que la règle adoptée ait pour effet de ne désigner qu'un seul des Etats contractants comme Etat de résidence.

13. Voir <<http://www.computershare.com>>

Siège de direction effective dans plusieurs juridictions

Comme on l'a noté ci-dessus, les caractéristiques de la direction effective peuvent exister dans un certain nombre de juridictions et il est possible qu'elles existent simultanément dans plusieurs d'entre elles sans qu'une seule juridiction particulière tienne une place prédominante. Par conséquent, dans la mesure où le critère du siège de direction effective ne permet pas de désigner un seul pays comme Etat de résidence, même si ce n'est que dans un nombre de cas limités, cette règle peut être considérée comme inefficace.

Afin de déterminer une règle de départage permettant de désigner un territoire unique dans tous les cas, on pourrait envisager les options suivantes :

- A) Remplacer la notion de siège de direction effective.
- B) Préciser le critère du siège de direction effective.
- C) Etablir une hiérarchie de critères, comme dans le cas de la règle de départage concernant les particuliers, de manière que si un critère ne donne pas de résultat, le critère suivant s'applique ; ou
- D) Une combinaison du B et du C ci-dessus.

Une autre possibilité consiste à refuser aux sociétés double résidentes le bénéfice de la Convention. Bien que cette option ne permette pas de régler les problèmes de conflits résidence-résidence qui aboutissent à une double imposition, elle a bien pour effet de dissuader les sociétés double résidentes de se livrer à un usage abusif des conventions fiscales.

- A) Remplacer la notion de siège de direction effective

Diverses solutions possibles ont été proposées comme règle de départage alternative :

- i) Lieu où la société a été constituée ou, dans le cas d'un groupement non constitué en société, lieu où le droit des sociétés s'applique à l'établissement de l'entreprise.
- ii) Lieu où résident les administrateurs/actionnaires ; et
- iii) Lieu où les liens économiques sont les plus forts.

i) Lieu où la société a été constituée ou, dans le cas d'un groupement non constitué en société, lieu où le droit des sociétés s'applique à l'établissement de l'entreprise

Si le critère du lieu où la société a été constituée présente l'avantage d'être facilement compréhensible et de réduire au minimum les coûts administratifs et les coûts de discipline fiscale, on peut néanmoins invoquer certains arguments contre son adoption comme critère de départage.

Dans le contexte actuel, l'acte de constitution d'une entreprise ou d'une association est relativement simple. En fait, beaucoup de juridictions autorisent la constitution ou l'établissement en ligne de sociétés. De ce fait, il peut arriver que le seul lien qu'ait une entreprise avec la juridiction où elle a été constituée ou établie soit un lien formel. Par exemple, la société Z, constituée dans le pays A, peut avoir localisé dans le pays B l'ensemble de ses fonctions de gestion et fonctions commerciales, ainsi que ses actifs. Pour cette raison, le lieu où la société a été constituée a été rejeté comme critère d'arbitrage au paragraphe 22 des Commentaires sur l'article 4.

« 22. Ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement... »

Autre remarque. Supposons que la société Z, constituée dans le pays A, répartisse l'ensemble de ses fonctions de gestion et fonctions commerciales, ainsi que ses actifs, entre les pays B et C. S'il existe une convention entre les pays B et C, et si ceux-ci soutiennent tous les deux que la société réside sur leur territoire, une règle fondée uniquement sur le lieu où la société a été constituée ne permettra pas de départager le pays B et le pays C. Par conséquent, l'objectif recherché ne sera pas atteint et une double imposition pourrait avoir lieu.

De même, le critère du lieu de constitution de la société risque de ne pas permettre la prise en compte des changements intervenus dans la situation de la société au fil du temps. Par exemple, il est possible que la société Z, constituée dans le pays A et ayant son siège de direction, ses activités et ses actifs dans ce pays, les transfère progressivement dans un autre pays. Dans de tels cas, les liens économiques et commerciaux avec le pays A pourraient se trouver réduits au minimum mais, selon une règle de départage fondée sur le lieu de constitution de la société, les compétences fiscales fondées sur le lieu de résidence seraient attribuées uniquement à ce pays. Un tel résultat ne paraît pas satisfaisant.

De plus, dans la mesure où la procédure de constitution d'une société a un caractère formel, il est possible de transférer ultérieurement le lieu de constitution de la société vers un autre pays, en utilisant un certain nombre de méthodes. Bien que de telles pratiques ne soient pas très fréquentes, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir une incidence sur l'imposition des gains en capital, il est relativement facile de changer de résidence en créant une nouvelle entité et en y transférant les activités, ou en procédant à un nouvel enregistrement dans un autre pays.

Enfin, certaines juridictions autorisent les sociétés à être constituées dans plusieurs pays, ce qui aurait pour effet de rendre inefficace une telle règle de départage.

En utilisant le lieu de constitution ou d'établissement des sociétés comme règle de départage, on aboutirait au même résultat qu'en tenant compte du lieu de naissance d'un individu plutôt que du lieu où il vit. Si l'on applique à un individu ce schéma de changement du lieu de constitution en société, cela reviendrait à admettre que le lieu de naissance est le seul critère de résidence.

ii) Lieu où résident les administrateurs/actionnaires

Comme on l'a noté ci-dessus, un critère reposant uniquement sur le lieu de résidence des administrateurs/cadres dirigeants ou actionnaires ne donnera pas toujours un résultat clair. Même un critère fondé sur le lieu de résidence de la majorité des actionnaires ou administrateurs/cadres dirigeants risquerait de ne pas toujours permettre de dégager des conclusions certaines et d'aboutir à des résultats limites lorsque les actionnaires ne sont pas des personnes physiques.

iii) Lieu où les liens économiques sont les plus forts

Les liens économiques avec un Etat peuvent être caractérisés par l'ampleur des moyens utilisés par la société en terrains, main-d'œuvre, capital matériel et capital humain (les facteurs de production) pour réaliser ses bénéfices. En utilisant ces caractéristiques, la règle de départage permettrait de déterminer l'Etat avec lequel la société a les liens les plus forts et à en déduire qu'elle réside uniquement dans cet Etat.

S'il peut sembler au premier abord qu'une telle option correspond plutôt à un principe d'imposition en fonction de la source, elle peut aussi présenter des rapports avec le principe d'imposition en fonction de la résidence. On peut soutenir que si l'Etat fournit certains équipements et infrastructures à ses résidents, ceux

qui bénéficient le plus de ceux-ci devraient apporter leur contribution à cet Etat sous forme d'impôts prélevés selon le principe de la résidence. Par conséquent, si une société utilise les infrastructures juridiques, consomme ou utilise les équipements etc. dans cet Etat, il y a des raisons de penser qu'elle doit être traitée comme un résident. Si elle les utilise dans plus d'un Etat, une règle d'arbitrage fondée sur les liens économiques obligerait à déterminer (comme pour les particuliers) l'Etat dans lequel ses liens/sa consommation sont les plus forts. Cependant, on peut aussi soutenir que l'utilisation, par une société, des équipements et infrastructures d'un Etat, est un argument en faveur d'une imposition selon le principe de la source plutôt que de la résidence. Néanmoins, la notion de lien économique pourrait encore être utilisée comme règle de départage même si elle ne sert pas de base à une imposition selon le principe de la résidence. Il faut noter qu'un tel concept a déjà été utilisé pour la détermination de la résidence. Par exemple, au niveau de l'individu, la règle de départage utilise le « *centre des intérêts vitaux* » comme facteur décisif dans la détermination de la résidence.

Il est possible que cette option nécessite un examen plus approfondi de la question de savoir si ce critère est approprié pour déterminer la résidence. Dans l'affirmative, il y a lieu d'examiner ce qui caractérise les liens économiques avec un Etat. Il y a lieu de se demander si un tel critère risque d'être excessivement difficile à appliquer du fait qu'il impliquerait des comparaisons subjectives. Il pourrait aussi entraîner une discrimination à l'encontre des entreprises résidant dans des petits pays.

B) Préciser le critère du siège de direction effective

Pour préciser le critère existant du siège de direction effective, deux options ont été suggérées. Soit le déterminer à partir d'un ou de plusieurs facteurs prédominants, soit attribuer une pondération aux différents facteurs.

La structure du paragraphe 24 des Commentaires 2000 suppose que la détermination ait lieu sur la base des facteurs prédominants suivants : le lieu où sont prises au fond, les principales décisions en matière de gestion et en matière commerciale ; le lieu où la personne ou le groupe de personnes les plus haut placées prend ses décisions et où sont déterminées les mesures à prendre par l'entreprise dans son ensemble. Il est possible que, dans la majorité des cas faisant intervenir le critère de détermination de la résidence de la société, ces trois facteurs permettent de prendre directement une décision correspondant à l'objectif poursuivi. Ceux-ci peuvent être considérés comme la norme.

Cependant, lorsque l'analyse de ces facteurs ne permet pas de déterminer un siège de direction effective unique, il peut être nécessaire d'envisager d'autres facteurs additionnels, comme l'indique le paragraphe 24 des Commentaires : « *toutefois, il n'est pas possible d'établir une règle précise, et tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective* ». Les autres éléments à envisager à côté des facteurs principaux pourraient être les suivants :

- La localisation du siège social et les fonctions qui y sont exercées.
- Les informations sur la localisation du centre de direction et de contrôle de la société qui figurent dans les documents constitutifs de la société (statuts, etc.).
- Lieu où la société a été constituée ou enregistrée.
- Importance relative des fonctions exercées dans les deux Etats ; et
- Lieu de résidence de la majorité des administrateurs.

Des commentaires sont souhaités sur les questions suivantes : serait-il utile de mentionner ces éléments dans les Commentaires ? Dans l'affirmative, quelle devrait être la pondération à donner aux différents facteurs et y aurait-il lieu de prendre en compte d'autres facteurs ?

Prise en compte de la mobilité

L'article 4 ne donne pas d'indications concernant ce type de situation. Cependant, l'article 8 du modèle de Convention de l'OCDE donne un exemple de siège de direction effective mobile. On peut lire au paragraphe 3 de l'article 8 :

« 3. Si le siège de direction effective ...est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau ou, à défaut de port d'attache, dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident. »

En fait, ces dispositions reconnaissent qu'un siège de direction effective qui se trouve à bord d'un navire est mobile, et pour résoudre ce problème, elles considèrent que le siège de direction effective se trouve dans la juridiction avec laquelle l'entreprise de transport maritime a les liens les plus étroits.

Il pourrait être possible de concevoir une disposition similaire pour traiter d'autres situations dans lesquelles le siège de direction effective est mobile, c'est-à-dire dans lesquels un conseil d'administration unique se réunit dans différents lieux. Cette disposition ne prendra cependant pas en compte les cas où l'on peut considérer qu'un siège de direction effective existe simultanément dans plusieurs juridictions, par exemple lorsque des administrateurs de différents pays se réunissent dans le cadre de vidéoconférences.

C) Etablir une hiérarchie de critères, comme dans le cas d'un particulier

L'article 4, paragraphe 2, du modèle de Convention établit une hiérarchie de critères pour la détermination du lieu de résidence d'une personne physique. Une approche similaire pourrait être utile dans l'application de la règle de départage aux personnes morales.

Cependant, il serait peut-être souhaitable de réexaminer la méthode qui consiste à établir une hiérarchie de critères. Si l'on admet qu'une analyse des facteurs prépondérants (c'est-à-dire le lieu où sont prises au fond les principales décisions en matière de gestion et en matière commerciale ; le lieu où la personne ou le groupe de personnes les plus haut placées prend ses décisions et où sont déterminées les mesures à prendre par l'entreprise dans son ensemble) permettra en général d'obtenir un résultat satisfaisant, ceci pourrait constituer le premier niveau de la hiérarchie dans la mesure où il donnerait dans la plupart des cas un résultat conforme aux objectifs poursuivis.

Le ou les niveau(x) mentionnés ci-dessous permettraient donc de trancher dans les cas considérés comme exceptionnels. La structure de cette hiérarchie pourrait être la suivante :

- Siège de direction effective.
- Lieu où la société a été constituée.
- Lien économique ; et
- Accord entre les parties.

Des commentaires sont souhaités en ce qui concerne cette approche, et notamment sur la question de savoir si un tel critère rendrait plus difficile le départage dans les cas considérés comme « des exceptions » dans la mesure où une approche consistant à hiérarchiser les critères constituerait un facteur de rigidité.

D) Combinaison des options B et C

Un certain nombre d'options différentes ont été identifiées ci-dessus, et si certaines d'entre elles pourraient s'avérer inefficaces isolément, elles pourraient être efficaces en étant combinées avec d'autres. Il faudrait donc continuer à s'efforcer d'identifier les combinaisons qui pourraient aboutir à un critère de départage efficace.

Refuser le bénéfice de la Convention aux sociétés double résidentes

Un certain nombre de pays ont formulé des réserves sur l'article 4 en vue de refuser aux sociétés double résidentes le bénéfice de la Convention dans certaines circonstances.¹⁴ Si les raisons pour lesquelles les différents pays ont formulé ces réserves peuvent différer, une telle option peut être considérée comme incitant le ou les responsables du contrôle d'une société double résidente à prendre les mesures appropriées pour empêcher la double résidence.

Cependant, comme on l'a noté ci-dessus, il peut y avoir double résidence ou même résidences multiples d'une société par suite de conflits entre les règles de résidence. Par exemple, il peut y avoir conflit entre le lieu où la société a été constituée et celui où se trouve son centre de direction et de contrôle. Dans un tel cas, la société peut être soumise à une double imposition de ses revenus, même si l'organisation de son centre de direction et de contrôle peut répondre à des motifs commerciaux valables.

Les solutions possibles

Dans la majorité des cas, le critère du siège de direction effective donnera le résultat approprié. Cependant, il faut que ce critère puisse être appliqué efficacement dans *tous* les cas où un problème de double résidence se pose.

Parmi les solutions proposées à ce jour pour remplacer le critère actuel, seul le lieu de constitution de la société permet une certitude (sauf dans les rares cas de double constitution en société). Toutefois, ce critère ne donne pas toujours un résultat satisfaisant car il peut correspondre à des liens commerciaux ou économiques limités ou inexistants et peut facilement donner lieu à des manipulations.

Il pourrait être utile de préciser davantage les facteurs permettant de déterminer le siège de direction effective. En conséquence, cette section identifie les options suivantes qui devraient faire l'objet d'un examen plus approfondi :

- « Lieu où les liens économiques sont les plus forts » :
Développement des Commentaires 2000 afin d'identifier une nouvelle série de facteurs qui pourraient être utiles dans la détermination du siège de direction effective.
- Pour tenir compte de la mobilité des sièges de direction effective, on pourrait envisager une approche similaire à celle qui figure au paragraphe 3 de l'article 8 : « Si le siège de direction

14. Pour plus de précisions, voir les réserves formulées par le Canada, le Mexique et les Etats-Unis.

effective... est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou, à défaut de port d'attache, dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident ».

- Etablissement d'une hiérarchie de critères ; et
- Utilisation d'une combinaison des options envisagées de manière à mettre au point un critère efficace.

Des commentaires sont souhaités en ce qui concerne ces options, ainsi que sur la question de savoir si d'autres possibilités non évoquées dans cette note devraient être envisagées. **Les commentaires peuvent être communiqués dans le cadre du Groupe de discussion électronique** (<http://appli1.oecd.org/daf/taxandel.nsf> et/ou s'enregistrer pour participer au groupe de discussion électronique : http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_rego.htm) ou adressés par courrier électronique à Jeffrey Owens, Chef des affaires fiscales (daffa.contact@oecd.org) en adressant une copie à Jacques Sasseville, Chef de l'Unité des conventions fiscales (jacques.sasseville@oecd.org).